

УДК: 657

## СУТЬ КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Недошитко О.І.

*Дане дослідження спрямоване на визначення поняття, загальних правових та організаційних засад здійснення фінансового контролю фінансово - господарської діяльності суб'єктів господарювання. Особливу увагу зосереджено на визначенні: мети фінансового контролю; основних засад діяльності суб'єктів фінансового контролю; державному регулюванні у сфері фінансового контролю; видах фінансового контролю залежно від категорії суб'єкта фінансового контролю, взаємовідносин суб'єкта фінансового контролю та суб'єкта господарювання, часу його здійснення щодо управління; проблемам розвитку аудиту як основної організаційної форми публічного фінансового контролю.*

**Ключові слова:** *контроль, фінансово господарська діяльність, управління, суб'єкт господарювання, об'єкт фінансового контролю, суб'єкт фінансового контролю, принципи фінансового контролю, організаційна форма контролю, аудит.*

### ВСТУП

Контроль супроводжує весь процес діяльності підприємства і виступає як контроль операцій, що відбуваються на підприємствах при здійсненні ними господарської діяльності.

Сутність контролю, економічну необхідність, його становлення, роль і значення для вітчизняної теорії в наукових джерелах обґрунтовано такими економістами, як Белобжецький І.А., Белов М.Г., Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Вознесенський Е.А., Крамаровський Л.М., Кужельний М.В., Митрофанов В.М., Мурашко В.М., Савченко В.Я., Сопко В.В.,

Чумаченко М.Г., Шевчук В.О., Шпіг О.О. та ін. Розроблені відомими вченими основи контролю як науки, його методологія залишаються і до нинішнього часу основою практичної діяльності усіх контролюючих органів.

Дане дослідження спрямоване на визначення поняття, загальних правових та організаційних засад здійснення фінансового контролю фінансово господарської діяльності суб'єктів господарювання.

**Постановка завдання.** У зв'язку з вищеведеним виникає необхідність визначити:

- мету фінансового контролю;
- основні засади діяльності суб'єктів фінансового контролю;
- державне регулювання у сфері фінансового контролю;

---

**Недошитко Олег Іванович**, викладач кафедри обліку і контролю фінансово-господарської діяльності Тернопільської академії народного господарства

– види фінансового контролю залежно від категорії суб'єкта фінансового контролю, взаємовідносин суб'єкта фінансового контролю та суб'єкта господарювання, часу його здійснення щодо управлінського рішення;

– проблеми розвитку аудиту як основної організаційної форми публічного фінансового контролю.

### **1 ЗМІСТ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК ФУНКЦІЇ УПРАВЛІННЯ**

Застосовуючи системний підхід до господарського контролю та фінансового контролю як напрямку господарського, можна дійти висновку, що контроль — багато аспектне поняття, яке зазвичай розглядається з декількох позицій:

1) як функція управління в системі функцій менеджменту;

2) як система методів контролю;

3) як система органів контролю.

Узагальнюючи предметну область застосування терміну “фінансовий контроль” вважаємо за правильне дати наступне визначення даного поняття: фінансовий контроль – це функція дослідження суб'єктом фінансового контролю об'єкта фінансового контролю, спрямована на забезпечення дотримання законності, ефективності і економності в ході формування, володіння, використання і відчуження об'єктів права власності незалежно від її форми, а також повноти і своєчасності виконання зобов'язань.

При цьому, в якості суб'єкта фінансового контролю слід розглядати орган чи особу, які відповідно до визначених законодавством повноважень мають право здійснювати фінансовий контроль. Грунтуючись на колективній думці ряду авторів, вважаємо, що об'єктом фінансового контролю виступає комплекс (система) або окремі процеси (етапи) фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, на які спрямовуються контрольні заходи суб'єкта фінансового контролю [8, с. 45].

Оперуючи поняттям “фінансово-господарська діяльність суб'єкта господарювання”, ми маємо на увазі діяльність суб'єкта господарювання, пов'язану з прийняттям управлінських рішень, які стосуються операцій з об'єктами права власності такого суб'єкта (фінансовими і матеріальними ресурсами та іншими активами, що перебувають в його управлінні або повному господарському віданні), а також з їх зобов'язаннями. При цьому, як “суб'єкт господарювання” ми розуміємо юридичну особу незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, її відокремлені підрозділи, які не мають статусу юридичної особи, фізичну особу - громадянина України, іноземця чи особу без громадянства, які є суб'єктами підприємницької діяльності.

Управлінськими ж рішеннями, в даному ракурсі, виступають будь-які нормативно-правові

акти, письмові чи усні розпорядження, рішення посадових осіб суб'єктів господарювання, на яких в установленому порядку покладено виконання організаційно-розпорядчих, адміністративно-господарських та консультативно-дорадчих функцій або які виконують такі функції в межах спеціальних повноважень, що вплинули або можуть у майбутньому вплинути на фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання.

Практична реалізація функцій та завдань фінансового контролю здійснюється через контрольні заходи, тобто, сукупність способів і методичних прийомів фінансового контролю, які застосовуються суб'єктами фінансового контролю в межах повноважень, визначених актами законодавства. Способи і методичні прийоми фінансового контролю - це механізм документального і фактичного дослідження об'єктів фінансового контролю.

Способи і методичні прийоми фінансового контролю та порядок їх застосування визначаються суб'єктами фінансового контролю у межах своїх повноважень відповідно до законодавства.

Здійснивши системний аналіз діючої в Україні нормативно-правової бази фінансового контролю та узагальнивши результати наукових розробок та досліджень ряду авторів з даної проблематики, ми дійшли висновку, що метою здійснення фінансового контролю є:

1) забезпечення законності формування та ефективного використання фінансових і матеріальних ресурсів;

2) запобігання прийняттю управлінських рішень, які можуть мати в майбутньому негативні наслідки для об'єкта фінансового контролю;

3) нагляд за відповідністю об'єкта фінансового контролю прийнятим управлінським рішенням;

4) аналіз виконання управлінських рішень, дослідження їх впливу на об'єкт фінансового контролю, виявлення і документальна фіксація фактів невиконання (неналежного виконання) управлінських рішень, які мають або можуть мати в майбутньому негативні наслідки для об'єкта фінансового контролю;

5) прийняття за результатами фінансового контролю управлінських рішень, спрямованих на усунення наслідків невиконання (неналежного виконання) та/або на удосконалення (оптимізацію, уніфікацію), скасування попередніх управлінських рішень та подальший контроль за їх виконанням [1, 2, 4].

### **2 ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

В якості основних засад діяльності суб'єктів фінансового контролю повинні бути визнані:

1) невтручання в оперативну фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання,

за винятком випадків, передбачених законодавством;

2) незалежність і об'єктивність у здійсненні фінансового контролю та прийнятті рішень за його результатами;

3) відповідальність за достовірність результатів здійснення фінансового контролю;

4) забезпечення відкритості і прозорості в здійсненні фінансового контролю, за винятком необхідності дотримання режиму спеціальних обмежень, установлених законодавством;

5) дотримання норм професійної етики.

Ми переконані, що на будь-якому етапі розвитку суспільно-економічних відносин, чи то командно-адміністративна економіка, економіка перехідного періоду чи ринкового типу державне регулювання у сфері фінансового контролю є одним з базових елементів економічної політики держави. Ключовим питанням в даному аспекті є спонукальні мотиви державного регулювання. Як зазначає ряд дослідників, в тому числі зарубіжних, в умовах вільного ринку державне регулювання у сфері фінансового контролю повинно ставити собі за мету:

1) забезпечення дотримання законодавства у сфері фінансового контролю;

2) забезпечення ефективності роботи суб'єктів фінансового контролю, усунення паралелізму і дублювання в діяльності шляхом розмежування їх функцій;

3) налагодження координації діяльності суб'єктів фінансового контролю (між собою, з державними органами та органами місцевого самоврядування);

4) запровадження єдиних норм і стандартів фінансового контролю [7, 8, 9].

При цьому, державне регулювання у сфері фінансового контролю забезпечується шляхом нагляду та аналізу діяльності суб'єктів фінансового контролю з боку органів законодавчої і виконавчої влади та прийняття відповідних рішень з питань фінансового контролю в межах повноважень органів, що проводили такий аналіз.

Слід наголосити на реалізації в Україні системного підходу в організації фінансового контролю на рівні народного господарства. Складові системи фінансового контролю є сукупністю суб'єктів, об'єктів, видів, способів та методичних прийомів здійснення фінансового контролю, спрямованих на досягнення мети фінансового контролю.

Залежно від категорії суб'єкта фінансового контролю фінансовий контроль поділяється на:

1) державний;

2) комунальний;

3) контроль власника (органу управління) суб'єкта господарювання (рис. 1).

Суб'єктами державного фінансового контролю в Україні є Рахункова палата, Національний банк України, Міністерство фінансів України, Державна податкова адміністрація України, Державна

митна служба України, Головне контрольно-ревізійне управління України, Державне казначейство України та інші центральні органи виконавчої влади, які уповноважені відповідно до законодавства здійснювати фінансовий контроль.

Суб'єктами комунального фінансового контролю в нашій державі є тимчасові контрольні комісії, рішення про утворення та порядок роботи яких приймається органами місцевого самоврядування відповідно до Закону України "Про місцеве самоврядування в Україні" [4].

Депутати, які входять до складу тимчасової контрольної комісії, та залучені комісією для участі в її роботі спеціалісти, експерти, інші особи мають право на здійснення контрольних заходів у місцевих органах виконавчої влади, на підприємствах, в установах та організаціях з конкретно визначених органом місцевого самоврядування питань, що стосуються забезпечення дотримання законності, фінансової дисципліни та ефективності, раціональності і економності в ході формування, володіння, використання і відчуження об'єктів права комунальної власності, а також повноти і своєчасності виконання зобов'язань перед місцевими бюджетами. Районні та обласні ради можуть делегувати власні повноваження на здійснення фінансового контролю з питань, які належать до їх компетенції, територіальним підрозділам органів державного фінансового контролю - центральних органів виконавчої влади.

Фінансовий контроль власника (органу управління) суб'єкта господарювання здійснюється через утворені власником органи (органом управління - підрозділи), їх фінансово-економічні служби в межах визначених власником (органом управління) повноважень та/або шляхом залучення аудиторських фірм (аудиторів), які мають право на провадження аудиторської діяльності відповідно до законодавства. Об'єктами фінансового контролю власника (органу управління) суб'єкта господарювання є операції виключно з об'єктами права власності суб'єктів господарювання, фінансовими і матеріальними ресурсами та іншими активами, що перебувають в їх управлінні або повному господарському віданні, а також з їх зобов'язаннями.

Залежно від часу здійснення щодо управлінського рішення фінансовий контроль поділяється на такі види:

1) попередній - той, що передує прийняттю управлінського рішення;

2) поточний - здійснюється на стадії виконання управлінського рішення;

3) подальший - здійснюється після закінчення строку виконання управлінського рішення.

Повноваження на час здійснення фінансового контролю щодо управлінського рішення для суб'єктів комунального фінансового контролю та фінансового контролю власника (органу управління) суб'єкта господарювання визначаються органами, уповноваженими утворювати ці суб'єкти

та/або забезпечувати організацію здійснення фінансового контролю.

Залежно від взаємовідносин суб'єкта фінансового контролю та суб'єкта господарювання, фінансово-господарська діяльність якого є об'єктом фінансового контролю, фінансовий контроль поділяється на такі види:

1) внутрішній - той, що здійснюється суб'єктом фінансового контролю щодо суб'єкта господа-

рювання, який його створив, до сфери управління якого суб'єкт фінансового контролю належить або якому він підпорядкований;

2) зовнішній - той, що здійснюється суб'єктом фінансового контролю щодо суб'єкта господарювання, який не є його власністю, до сфери управління якого суб'єкт фінансового контролю не належить та якому він не підпорядкований (див. рис. 1).

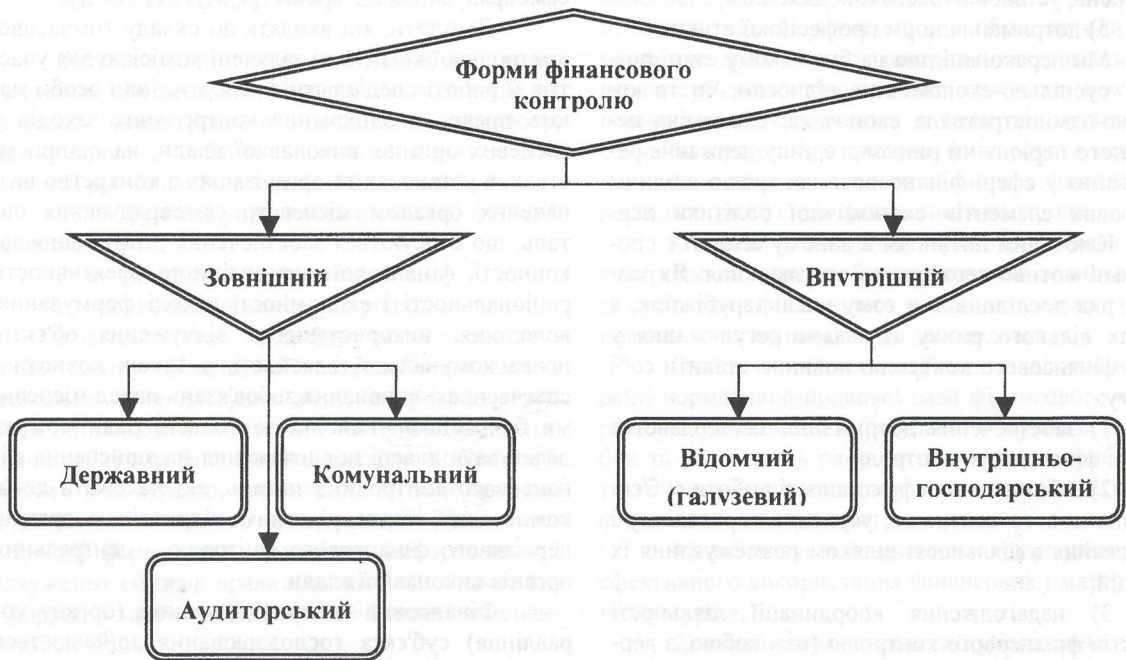


Рис. 1 Організаційні форми фінансового контролю

Враховуючи те, що кожен контролюючий орган в межах наділених законодавством повноважень має потужні важелі адміністративного впливу на конкретного суб'єкта господарювання, то з метою недопущення зловживань та необґрунтованого адміністративного тиску, важливо на законодавчому рівні закріпити чітко визначені організаційно-правові засади діяльності суб'єктів державного фінансового контролю.

Так, частиною другою ст. 32 Закону України "Про підприємства в Україні", який прийнято ще до офіційного проголошення незалежності України, визначено: "Органи, що контролюють окремі сторони діяльності підприємства, здійснюють повноваження у межах своєї компетенції, яка встановлюється законодавчими актами України. Підприємство має право не виконувати вимоги цих органів, якщо ці вимоги виходять за межі їх повноважень" [2].

Реалізацію захисного механізму від неправомірного втручання державних органів у фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання закріплено і в Конституції України від 28.06.1996 р. [1], норми якої є нормами прямої дії.

Зокрема, в статті 19 Основного Закону України [1] наголошується, що правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Суб'єкти державного фінансового контролю повинні мати право здійснювати контрольні заходи виключно на підставі власних планів роботи, рішень (доручень) Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, а також за зверненнями інших державних органів виключно в межах повноважень, визначених законами, що регулюють діяльність суб'єктів державного фінансового контролю.

Слід заборонити здійснення контрольних заходів суб'єктами державного фінансового контролю за власною ініціативою:

1) у позаплановому порядку, за винятком випадків, коли необхідно підтвердити відомості у суб'єкта господарювання, який перебував у право-

вих відносинах із суб'єктом господарювання, фінансово-господарська діяльність якого є об'єктом фінансового контролю;

2) щодо одного й того самого суб'єкта господарювання в разі, коли строк здійснення попереднього контрольного заходу цим же суб'єктом з тих самих питань був меншим одного року та/або вже здійснено контрольні заходи іншими суб'єктами державного фінансового контролю з тих самих питань та за період, який підлягає контролю.

Власне саме такі підходи свого часу були закладені в основу Указу Президента України "Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності" [5].

Суб'єкти державного фінансового контролю повинні координувати свою діяльність у процесі планування і здійснення контрольних заходів, а також шляхом обміну інформацією. Порядок такої координації діяльності суб'єктів державного фінансового контролю, на нашу думку, повинен встановлюватися Кабінетом Міністрів України за погодженням з Рахунковою палатою.

При цьому, органи державного фінансового контролю в межах своєї компетенції мають мати право розробляти проекти та приймати нормативно-правові акти з питань організації здійснення фінансового контролю.

Координація діяльності суб'єктів державного фінансового контролю повинна забезпечувати:

1) запровадження нових підходів до здійснення фінансового контролю з урахуванням завдань дальшого розвитку підприємництва для забезпечення економічного зростання України;

2) запобігання виникненню під час здійснення контрольних заходів правових, адміністративних, економічних та організаційних перешкод у розвитку підприємництва;

3) мінімально можливий рівень втручання державних органів у підприємницьку та інші види діяльності суб'єктів господарювання, в тому числі шляхом здійснення одночасних або спільних контрольних заходів;

4) максимальну ефективність заходів щодо запобігання вчиненню фінансових правопорушень та їх викриття і притягнення винних у їх допущенні осіб до відповідальності.

Ми категорично не погоджуємося з думкою О.Д. Василик, який зауважує: "... у нас призупинився спад виробництва, але поряд з цим збільшилися збитки в економіці й зменшилися надходження до бюджету" [9, с.80]. Причинний зв'язок цього явища він вбачає в тому, що "ситуація особливо погіршилася після прийняття Закону України "Про підприємства в Україні", відповідно до якого держава практично втратила будь-які важелі контролю за діяльністю суб'єктів господарювання". В підтримку даного підходу Є.В. Калюга наполягає на тому, що на даному етапі розвитку, є нагальна необхідність здійснення жорсткого "державного фінансового контролю за фінансово-господар-

ською діяльністю не тільки бюджетних установ, а й усіх юридичних осіб" [8, с. 14]. Даний підхід, на наш погляд, є хибним та таким, що не відповідає дійсності. На жаль, сьогодні проблемою є не відсутність державного фінансового контролю, а те, що негативно вплинула на всю фінансову систему держави неготовність саме органів державного фінансового контролю до серйозного повсякденного контролю за виконанням зобов'язань перед бюджетом. Навпаки фінансово-господарська діяльність суб'єктів господарювання в Україні є вкрай зарегульованою. Як приклад, можна навести жорсткий, але малоефективний, з економічної точки зору та неприйнятний з позицій ринкової економіки, державний контроль за дотриманням касової дисципліни, застосуванням реєстраторів розрахункових операцій, строків розрахунків за зовнішньоекономічними контрактами.

### 3 АУДИТ ЯК ФОРМА НЕЗАЛЕЖНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Перетворення системи господарювання ставить питання про принципові зміни в реалізації контрольної функції як всередині підприємства, так і з боку зовнішніх контрольних органів. Це пояснюється тим, що більша частина органів контролю формувалася у надрах командно-адміністративної системи управління, їх структура, цілі та функції відображали потреби цієї системи.

Зміна відносин власності, поява нових типів підприємств із принципово новими організаційними структурами управління передбачають поступовий розвиток контролю як невід'ємної частини ринкової інфраструктури. Підвищення ефективності зовнішнього контролю за діяльністю підприємств аж ніяк не виключає чіткої організації системи внутрішнього господарського контролю.

Проблема полягає в оптимальному регулюванні ступеня втручання держави при реалізації нею контрольної функції у справі певного господарюючого суб'єкта.

Ринкові відносини в Україні повинні розвиватися цивілізованим шляхом, а довір'я між діловими партнерами ґрунтуватися на надійній та повній інформації про фінансові результати діяльності господарюючих суб'єктів.

Розв'язання даної проблеми неможливе без створення системи незалежного фінансового контролю — аудиту. В науковій літературі немає єдності щодо визначення поняття «аудит». Їх нараховують близько 73. Навряд чи така «різноманітність» збагачує науку. До того ж ця ситуація і практиків заплутує. Синтезуючи думки визнаних теоретиків аудиту, таких як Дж. К. Робертсон, Е.Л. Аренса і Дж. К. Лоббека, вважаємо, що, в класичному розумінні, аудит — це процес, за допомогою якого незалежний, компетентний професіонал накопичує свідчення про те, що інформація, яку можна виразити кількісно і яка відповідає господарським фак-

там, має ознаки, що дозволяють її (інформацію) оцінити на відповідність встановленим критеріям.

Поява аудиторського фінансового контролю — нове явище навіть у державах із розвинутою ринковою економікою. Якщо фінансовий контроль має біблійний вік і його контрольні функції впроваджувалися й розвивалися на тлі удосконалення обліку, а завданням був захист інтересів держави при формуванні державного бюджету та ефективності використання його коштів, то аудиторський контроль з'явився недавно. Саме тоді, коли поділ сфер діяльності у ринкових економіках ускладнив інтереси власників капіталу та виконавчих дирекцій в особі найманих службовців, виникла потреба у незалежному фінансовому контрольному аудиті.

Аудиторський фінансовий контроль виник в Україні наприкінці 80-х років. Із переходом до ринкової системи організації економіки і появи різних комерційних структур різко зросли вимоги до їхньої фінансової надійності й об'єктивності при оцінці їхнього фінансового стану.

Аудит як організаційна форма публічного зовнішнього контролю перебуває на складному етапі змін до підходів здійснення контрольних функцій. У сучасній історії розвитку аудиту на міжнародному рівні можна виділити два етапи: до краху корпорації Елгон [7, с. 61] і після. І тут виникає запитання, яке вже стало риторичним: чому ж аудитори, що підтверджували фінансову звітність Елгон, не помітили загрозового краху? На думку академіка В.В. Галасюка, причина цього не в тому, що звітність перевіряли погані аудитори, а в тому, що звітність, навіть складена за всіма правилами, просто не може відобразити реальну вартість сучасного бізнесу.

Річ у тім, що традиційна корпоративна фінансова звітність, яка створена в період індустріальної епохи і відображає потреби бізнесу того часу (що ґрунтувалася переважно на вартості матеріальних активів), віджила своє. А сучасний бізнес епохи Інтернету є високотехнологічним, і в структурі його вартості домінує вартість нематеріальних активів, яку, зважаючи на показники традиційної звітності, не можна оцінити адекватно. А отже, до оцінки сучасного бізнесу потрібні нові підходи. Так, В.В. Галасюк запропонував своє бачення структури вартості бізнесу: його моментальна вартість (за даними фінансової звітності) плюс очікування щодо його вартості в майбутньому (очікування майбутніх грошових потоків). І що вищою є питома вага другої складової, то важче правильно оцінити фінансовий стан бізнесу за допомогою традиційного аудиторського інструментарію. Саме тому аудитори не передбачили крах Елгон, і саме тому зараз активізується течія *due diligense*, спрямована на всебічну діагностику фінансового стану компанії [7, с. 61].

У квітні 2003 року відбулася дуже важлива подія в історії вітчизняного аудиту: протоколом засідання АПУ від 18.04.2003 р. № 122 як націо-

нальні стандарти аудиту ухвалено Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів [6].

В даному аспекті виникає запитання: а чи варто нам взагалі так беззастережно дотримуватися міжнародних стандартів? Адже на сьогодні глобальною проблемою світової практики є фальсифікація фінансової звітності. Досить пригадати крах тої ж таки корпорації Елгон. Чи такою вже панацеєю буде для нас світовий досвід? З цього приводу Ф.Ф. Бутинець висловив думку, що «ми маємо розумно послуговуватися досвідом заходу, щоб не повторити його помилок» [7, с. 63].

Однією з головних проблем розвитку аудиту в Україні є специфічна структура аудиторської діяльності — аудит обліку та фінансової звітності в тому розумінні, яке визначено Законом України “Про аудиторську діяльність в Україні” [3] є мало запитаним на українському ринку. Основну масу аудиторських послуг становить аудит податкової звітності та супутні аудиту послуг. Переломити тенденцію є досить складно, оскільки в Україні податкове законодавство і дотримання його норм має беззаперечний пріоритет, тоді як бухгалтерський облік, достовірність фінансової звітності та принципи корпоративного управління на фоні податкових «баталій» слабшають (хоча в усьому світі навпаки).

А тому основна проблема запровадження міжнародних стандартів в Україні — визначення сфери їх застосування. Зокрема, Н. Гаєвська підкреслює, що міжнародні стандарти стосуються, перш за все, аудиту фінансової звітності, а вже потім спеціального аудиту і супутніх послуг, і аж ніяк не аудиту податкової звітності. «Тим, хто перевіряє податкову звітність, взагалі ніякі стандарти не потрібні», — резюмує вона [7, с. 62].

О.А. Редько, віце-президент Спілки аудиторів України, аналізуючи історію “хвороби росту” українського аудиту, виділяє п'ять парадоксів вітчизняного аудиту. Серед них, зокрема:

- парадокси самої появи і розвитку аудиту в Україні, що виник, скоріше всупереч, аніж завдяки об'єктивним економічним умовам (розвиток фондового ринку, поява корпоративного власника тощо), а проте існує і розвивається;

- орієнтація аудиту на замовника (директора, бухгалтера), а не на власника і, як наслідок, перевернене поняття “незалежність аудиту”, оскільки замовник прагне мати «свого», а не незалежного аудитора зі сторони [7, с. 63].

## ВИСНОВКИ

Підсумовуючи викладене вважаємо, що контроль слід розглядати як постійно діючу, науково-обґрунтовану і добре продуману систему спостереження та перевірки процесів виробництва, розподілу обміну і виробничого споживання. Контроль є функцією управління та головним елементом ефективного управління виробничо-госпо-

дарською діяльністю суб'єктів господарювання. Об'єктом контролю виступає сфера його діяльності і визначається формою власності, рівнем і системою управління.

У процесі фінансового контролю обов'язкове дотримання принципів визначає його результативність. Під час переходу до ринкових відносин наукового обґрунтування потребують методологічні основи контролю, розкриття його ролі і особливостей на підприємствах різноманітних форм власності. На наш погляд, в основу класифікації контролю необхідно покласти структуру суб'єктів контролюючих органів. Фінансовий контроль може здійснюватися на різних рівнях управління, обумовлених суб'єктами форм власності (приватної, колективної та державної) і відповідно знаходить своє відображення у вигляді зовнішнього і внутрішнього контролю. Крім того, доцільно розділяти контроль за часом здійснення. Вважаємо,

що уточнена автором класифікація фінансового контролю, дає можливість більш глибоко та детально досліджувати питання теорії, наблизити її до практичної діяльності.

З огляду на парадокси, що склалися, вважаємо за доцільне запропонувати антикризову програму оздоровлення вітчизняного аудиту, що включася, зокрема, такі пункти:

- збільшення довіри суспільства до професії аудитора;

- посилення ролі вузів у підготовці аудиторів, яка включала б вивчення відповідних стандартів і кодексу етики, а також підвищення професійного рівня аудиторів-практиків;

- активізація професійних спілок, які гарантували б якість аудиторських послуг і були реальною силою, що здатна відстояти престиж професії аудитора, щоб випадкові для аудиту люди пішли геть.

#### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України, прийнята Верховною Радою України 28.06.1996 р.
2. Закон України "Про підприємства в Україні" № 887-XII від 27.03.1991 р.
3. Закон України "Про аудиторську діяльність в Україні" № 3125-XII від 22.04.1993 р.
4. Закон України "Про місцеве самоврядування в Україні" № 280/97-ВР від 21.05.1997 р.
5. Указ Президента України "Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності" № 817/98 від 23.07.1998 р.
6. Протокол засідання АПУ "Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів" від 18.04.2003 р. № 122.
7. Губіна І. Незалежне майбутнє незалежного українського аудиту. Репортаж // Бухгалтерія. – 2003. – № 45. – С.61-63.
8. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. - К: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – С.355.
9. Стефанік І.Б. Державне управління і фінансовий контроль в умовах ринку// Фінанси України. – 1999. – №8. – С. 80.