

К.П. Боримська, к.е.н., доц.

Т.В. Кирик, здобувач

Житомирський державний технологічний університет

**УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ
З ОРЕНДОВАНИМ КОМУНАЛЬНИМ МАЙНОМ
ЯК СКЛАДОВА БЕЗПЕКИ СУБ'ЄКТІВ
ОРЕНДНИХ ВІДНОСИН**

Здійснено дослідження питань підвищення ефективності й дієвості контролю операцій з оренди комунального майна, що є складовою ефективного управління комунальним майном країни з метою забезпечення належного рівня безпеки збереження такого майна вітчизняними суб'єктами господарювання.

Ключові слова: державний фінансовий аудит операцій з орендованим комунальним майном, класифікатор типових порушень з питань оренди комунального майна.

Постановка проблеми. Головною умовою ефективного управління комунальною нерухомістю комерційного призначення стає визначення оптимального співвідношення між кількістю об'єктів нерухомості, що приватизуються, і тими, що здаються в оренду. Вирішення цього завдання дає змогу не тільки збільшувати фінансові надходження до бюджетів локального рівня, а й знизити бюджетні витрати на утримання збиткових об'єктів нерухомості, розширити базу оподаткування, збільшити обсяги інвестицій у нерухомість, що в цілому позитивно позначиться на економічному та соціальному розвитку територіальної одиниці.

Доходи від здачі в оренду державного та комунального майна є одним із джерел поповнення державного та місцевих бюджетів. Так, за останні 5 років надходження від оренди державного та комунального майна до державного бюджету України збільшилися на 280,00 млн. грн., тобто на 50,9 %. Згідно з даними ЗУ "Про державний бюджет на 2008 р.", надходження від оренди державного та комунального майна склали 550 000,00 тис. грн., за даними аналогічного закону на 2009 р. даний показник становив 555 500,00 тис. грн.; на 2010 р. – 650 000,00 тис. грн.; на 2011 р. – 655 000,00 тис. грн.; на 2012 р. планові надходження становитимуть 655 000,00 тис. грн. © К.П. Боримська, Т.В. Кирик, 2013

З іншого боку, орендні платежі є затратними статтями для орендарів, що обумовлює

виникнення чисельних судових спорів між суб'єктами таких відносин в Україні (табл. 1).

Таблиця 1

Судові спори з питань правовідносин
оренди комунального майна*

Рік	Україна	Тернопільська область
2006	5465	58
2007	12486	127
2008	17485	183
2009	21653	192
2010	25593	285
2011	27516	251
2012	21303	150
Всього	131501	1246

*Тернопільська область обрана для прикладу

У 2011 р. у Тернопільській області зафіксовано найбільшу кількість судових спорів. Переважна більшість їх стосується заборгованості орендаря зі сплати орендних платежів, відповідно і нарахованих через це штрафних санкцій, також наявні спори щодо порушення орендарем зобов'язання про повернення орендованого майна, а також вимоги про дострокове розірвання договору оренди комунального майна у зв'язку з його невідповідністю встановленим вимогам чи при порушенні або неналежному виконанні однією зі сторін своїх зобов'язань.

Вважаємо, що дані спори можна попередити за наявності функціонування ефективної системи господарського контролю орендних операцій, а також розробки методичних рекомендацій щодо його здійснення. Необхідність функціонування дієвої системи зовнішнього контролю операцій з оренди державного й комунального майна обумовлюється ще й погіршенням фінансово-бюджетної дисципліни у діяльності бюджетних установ, про що свідчать результати комплексного аналізу відповідних показників. Абсолютні показники кількості перевірок бюджетних установ та виявлених у них фінансових правопорушень за 2003–2010 рр. мають тенденцію до зменшення. При цьому питома вага бюджетних установ, у яких виявляють фінансові порушення, щороку збільшується, і в 2007 р. досягла найвищого значення – 96,9 % загальної кількості перевірених, проте у 2009 дещо знизилась до 95,5 %, а в 2010 – найменша частка – лише 65,8 % [33, С. 262–263]. За 2010 р. тільки Рахунковою палатою України у ході проведених контрольно-аналітичних та експертних заходів було встановлено бюджетних правопорушень на

суму більше ніж 37 млрд грн., що у разі більше від аналогічного показника 2008 р. (без поправки на інфляційні процеси) [26]. Така ж тенденція спостерігається і за результатами роботи Державної фінансової інспекції, якою у 2010 р. було виявлено порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави, на суму понад 35 млрд грн., що у разі більше, ніж за всі роки існування незалежної України [34].

Для уникнення такого стану актуальним є проведення комплексних досліджень щодо підвищення ефективності й дієвості контролю операцій з оренди комунального майна, що є складовою ефективного управління комунальним майном країни з метою забезпечення належного рівня безпеки збереження такого майна у вітчизняній практиці господарювання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням питань теорії, методології, організації контролю та муніципального фінансового контролю присвячені праці вітчизняних вчених: В.Д. Андрєєва [1], І.А. Белобжецького [2], М.Т. Білухи [4], Т.А. Бутинець [7], Ф.Ф. Бутинця [17; 18], Н.Г. Виговської [10], Н.Р. Вейцмана [9], Є.В. Калюги [16], Ю.П. Майданевича [24].

Питання щодо порядку організації та методики здійснення внутрішнього контролю розглядаються в працях таких авторів як: М.Т. Білуха [4], В.В. Бурцев [6], Т.А. Бутинець [8], Ф.Ф. Бутинця [17; 18], М.Д. Корінько [19; 20], Л.П. Кулаковська [21], П.Денчук, В.Рожелюк [11], В.П. Пантелєєв [27], А.А. Пилипенко [29], Л.А. Сухарева, И.Н. Дмитренко, М.В. Борисенко [35], Б.Ф. Усач [36]. Контроль операцій з нерухомістю у своїх працях розглядали такі науковці: Н.Бойко [5], Г.Лебедик [22], І.Р. Поліщук та І.А. Юхименко-Назарук [30], основні завдання внутрішнього контролю з майном, що не належить підприємству на правах власності, досліджував І.В. Засць [13].

Однак не зважаючи на значне напрацювання зазначених вище авторів, недослідженими залишаються питання щодо послідовності виконання контрольних дій суб'єктами контролю з метою перевірки й отримання повної та достовірної інформації про стан експлуатації, витрати на утримання й нарахування орендних платежів, на основі обробки та узагальнення якої керівництво суб'єкта господарювання приймає обґрунтовані управлінські рішення. Відсутність напрацювань з організації й методики проведення контролю орендних операцій негативно впливає на якість, обґрунтованість і достовірність отриманих результатів контролерами, що призводить до виникнення суттєвих відхилень та порушень у процесі здійснення господарської діяльності.

Метою дослідження є вивчення напрямів удосконалення організаційно-методичних засад державного фінансового аудиту операцій з орендованим комунальним майном.

Викладення основного матеріалу дослідження. На сучасному етапі у літературі недостатньо розроблені теоретичні засади та рекомендації щодо організаційно-методичного забезпечення системи контролю за формуванням доходної частини бюджету в частині орендних операцій. Зазначені обставини свідчать про актуальність дослідження цих питань.

Метою організації ефективного контролю господарської діяльності підприємств є недопущення будь-яких господарських порушень. З цією ж метою і обумовлюється необхідність функціонування великої кількості контролюючих органів. Вони, в силу свого призначення та відповідно до чинного законодавства, здійснюють господарський контроль, проводять ревізії, аудит та перевірки.

Попередження порушень чинного законодавства – це багаторівнева система державних та громадських заходів, спрямована на виявлення, усунення або нейтралізацію причин і умов для вчинення протиправних операцій, у тому числі у сфері бухгалтерського обліку та оподаткування. Тому, як і будь-яка інша область управління, профілактика шахрайських дій повинна відповідати певним принципам, а саме: законності, демократизму, справедливості, гуманності, розумності та науковості. При цьому основними цілями профілактичних заходів повинно бути викорінення незаконних вигод від здійснення протиправних операцій. Для здійснення цього, на думку І.В. Зайця [14], необхідно виконати таке:

- запровадити диференційовані фінансові санкції, що перевищують економічну вигоду від злочинного діяння;
- використовувати новітні електронні способи взаєморозрахунків;
- усунення умов, що дозволяють здійснити порушення.

З боку держави існує загальна система нагляду за дотриманням правового порядку, яка містить у собі правоохоронні органи, контрольні-ревізійні органи та податкові органи. Крім цього, у структурі Фонду державного майна України та його регіональних відділень діють контрольні-ревізійні підрозділи, які, серед іншого, контролюють належну організацію орендних відносин з боку орендодавця та орендаря [28].

Під контролем орендних операцій з комунальним майном слід розуміти систему спостереження та перевірки орендних операцій, стану та наявності предметів оренди, з метою встановлення відхилень від визначених параметрів.

До 01.01.2013 р. держава здійснювала контроль за орендою державного майна (збір документів та подання їх до Бюро технічної інвентаризації), насамперед, у вигляді реєстрації прав на користування орендованим майном. Завдяки реєстрації договорів оренди, держава акцентувала контроль за діяльністю суб'єктів, що займаються наданням майна в оренду, та тих, які ці об'єкти орендують [3, С. 73].

З 01.01.2013 р. головним видом державного контролю за операціями з оренди комунального майна є державний фінансовий контроль. Його проведення обумовлено, насамперед, тим, що операції з оренди комунального майна, які здійснюються з метою залучення додаткових грошових коштів до місцевих бюджетів та зменшення видатків на утримання майна, що тимчасово не використовується, змінюють статті доходів та видатків місцевих бюджетів, а отже, підлягають державному фінансовому контролю.

Державний фінансовий контроль як одна з найважливіших функцій державного управління спрямовує свою діяльність на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю (зокрема, майном, переданим в оренду), а за наявності таких відхилень – на своєчасне прийняття відповідних коригувальних і превентивних заходів.

Предметом державного фінансового контролю є окремі аспекти фінансової та пов'язаної з нею господарської діяльності підконтрольних суб'єктів, а саме фінансові та бухгалтерські документи, що відображають рух грошових коштів. Відповідно, об'єктом контролю є те, що потрібно перевірити. Проте слід зазначити, що основна увага контролю приділяється не суб'єктові господарювання, а його діяльності. Якщо ж враховувати масштаби державного фінансового контролю, то об'єктом контролю має бути все управління державними фінансами, незалежно від того, де воно відображено – у національному бюджеті чи ні [23].

Підсистемою державного фінансового контролю є фінансовий контроль виконання місцевих бюджетів – муніципальний фінансовий контроль.

Питання тлумачення муніципального фінансового контролю орендних операцій і контролю за виконанням місцевих бюджетів у розрізі орендних планів досліджені в меншому ступені, ніж державний фінансовий контроль, що, на наш погляд, пов'язане з недостатнім рівнем розвитку місцевого самоврядування в Україні. Відповідно до цього, визначимо муніципальний фінансовий контроль як контроль за

доцільністю і законністю дій в галузі утворення розподілу та використання ресурсів муніципальних утворень з метою ефективного соціально-економічного розвитку регіонів країни.

Фінансовий контроль місцевих бюджетів – муніципальний фінансовий контроль – є одним із етапів бюджетного процесу та важливою функцією управління, сприяє успішній реалізації державної фінансової політики, дотриманню законності, доцільності та ефективності використання коштів місцевого бюджету. Державний фінансовий контроль в регіонах – це реалізація права органів місцевої влади законними шляхами захищати фінансові інтереси регіону та громадян. Це система органів та заходів з перевірки законності, доцільності, ефективності дій у сфері формування, розподілу та використання фінансових ресурсів державних органів та органів місцевого самоврядування, яка сприятиме дотриманню бюджетно-фінансового законодавства, правильному та економному використанню бюджетних коштів. Він здійснюється з метою забезпечення фінансової політики, що проводиться урядом та реалізується через систему законодавчих, організаційних, адміністративних, правоохоронних та інших заходів.

Контроль за законністю використанням бюджетних коштів установами та організаціями, цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів — одне з головних завдань органів Державних фінансових інспекцій України.

Відповідно до ст.2 Закону України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” [15], державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування. Щодо перевірки операцій з оренди комунального майна, то в даному випадку доцільним є розгляд фінансового аудиту та інспектування.

Інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб [15, ст. 4].

Відповідно до листа Міністерства фінансів України від 7 квітня 1997 р. № 25-02-14/132 “Про відновлення комплексних перевірок стану економічної і контрольної роботи фінорганів у районах і містах” [32], органи контролю в областях сумісно з фінансовими

органами продовжують проведення комплексних ревізій виконання бюджетів міст і районів, під час яких охоплюються ревізіями усі бюджетні установи, які фінансуються як з місцевого, так і з державного бюджетів.

Особливістю комплексної ревізії є те, що одночасно органи Державної фінансової інспекції ревізують установи освіти, охорони здоров'я, культури, органи влади та місцевого самоврядування; поряд із цим перевіряється робота фінансових органів та органів Державного казначейства, що дає можливість досить повною мірою зробити аналіз якості контрольної економічної роботи фінансових органів і стану роботи зі складання та виконання бюджету міста або району, фінансової дисципліни в установах району в цілому.

Відповідно до ст. 3 Закону України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” [15], державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Аудит проходить послідовні чотири етапи: 1) підготовка до аудиту; 2) детальне вивчення об'єкта аудиту та складання програми аудиту; 3) перевірка факторів ризику; 4) формування висновків за результатами аудиту та підготовка аудиторського звіту.

За результатами опрацювання та оцінки зібраної інформації у ході підготовчої стадії складається план аудиту, в якому попередньо визначається обсяг, прийоми та терміни проведення аудиту, включаючи підготовку аудиторського звіту. Після складання плану аудиту державні аудитори, попередивши об'єкт за 10 календарних днів, на підставі направлень безпосередньо виходять на підприємство для його більш детального вивчення та складання програми аудиту [12].

Після цього розпочинається другий етап аудиту, метою якого є, насамперед, уточнення інформації, зібраної на першому етапі, а також проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства та ефективності використання активів, попередньої оцінки стану внутрішнього контролю, конкретизації недоліків, проблем і факторів ризику, які негативно вплинули (можуть вплинути) на рівень управління фінансово-господарською діяльністю підприємства.

У частині орендних операцій перевіряється наявність укладених та діючих договорів оренди; інформація орендаря щодо фінансового стану, платоспроможності, ліквідності, а також бізнес-планів та інших документів, які надаються орендодавцю для укладання договору оренди; встановлюється об'єктивна істина щодо доцільності та законності укладених договорів, правильності відображення в обліку орендних операцій, донесення цієї інформації до користувачів; цільове використання орендованого майна; своєчасність та повнота погашення орендних та інших платежів; цільове використання доходів від оренди комунального майна тощо.

На підставі наведеної інформації конкретизуються проблеми й недоліки, які вплинули або можуть негативно вплинути на рівень управління орендованим комунальним майном і достовірність фінансової звітності в цілому, визначаються зовнішні та внутрішні фактори ризику, їх ступінь.

Зовнішніми факторами ризику, незалежними від об'єкта аудиту, які можуть безпосередньо впливати на його діяльність та орендні відносини, є зміни, внесені до нормативно-правових актів, що безпосередньо регулюють діяльність об'єкта аудиту в цілому та орендних операцій зокрема або встановлюють правила здійснення ним певних видів господарських операцій: загострення боротьби з боку конкурентів, зміна стратегії розвитку галузі, в якій діє об'єкт аудиту, що зумовлює зменшення обсягів укладених договорів оренди.

Натомість внутрішні фактори ризику є прямим результатом діяльності об'єкта аудиту і можуть ним регулюватися. Найтиповішими внутрішніми факторами є ризики, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю, а саме – зміни в організаційній структурі, внаслідок яких конкретні функції з фінансово-господарської діяльності виконуватимуться структурними підрозділами, працівники яких не мають відповідного досвіду та кваліфікації; не встановлені правила здійснення внутрішнього контролю; відсутні накази, розпорядження або їх зміст свідчить про неврахування специфіки діяльності об'єкта аудиту, внаслідок чого важко попередити, виявити та виправити помилки; укладання наперед не вигідних для об'єкта аудиту договорів тощо.

Визначені фактори ризику можуть викладатись у вигляді гіпотез причин можливого погіршення фінансового стану об'єкта аудиту, невиконання ним своїх функцій та неефективного використання майна [25], у тому числі майна, зданого в оренду.

Для дослідження кожного фактору ризику визначається обсяг і метод аудиту, який необхідно здійснити для підтвердження чи спростування ризиків, а також визначається розмір вибірки.

Згідно з Методикою виявлення ризиків, пов'язаних із державно-приватним партнерством, їх оцінки та визначення форми управління, ними визначаються види можливих ризиків, пов'язаних із державно-приватним партнерством [31]. Під час проведення оцінки ризиків може застосовуватися один або кілька таких методів.

Статистичний метод, який полягає у визначенні рівня загрози виникнення ризику залежно від ступеня ймовірності його виникнення, що розраховується за формулою:

$$f = \frac{n^i}{n_{заг}} , \quad (1)$$

де f – ступінь ймовірності виникнення ризику; n^i – кількість випадків виникнення ризику в статистичній вибірці; $n_{заг}$ – загальна кількість випадків, що розглядаються у загальної статистичній вибірці.

Для визначення ступеня ймовірності виникнення ризику може бути застосований дисперсійний аналіз, який полягає в оцінці окремих факторів, що впливають на періодичність його виникнення.

Ступінь ймовірності виникнення ризику становить:

до 0,1 – для низького рівня загрози;

від 0,11 до 0,25 – для середнього рівня загрози;

більш як 0,25 – для високого рівня загрози.

Метод доцільності витрат полягає у визначенні рівня загрози виникнення ризику перевищення обсягу коштів, які планується витратити під час виконання умов договору, порівняно з попередньо визначеним і погодженим партнерами. Рівень загрози виникнення такого ризику визначається окремо для кожного етапу виконання умов договору залежно від ступеня ймовірності його виникнення.

Метод експертної оцінки полягає у проведенні оцінки ризиків групою експертів та визначенні за результатами такої оцінки ризику з найбільшим рівнем загрози його виникнення (застосовується у разі, коли застосувати інший метод неможливо). Коефіцієнт відносної значущості ризику при цьому визначається за такою формулою:

$$K_j = \frac{\sum_{i=1}^n K_{ij}}{\sum_{j=1}^s \sum_{i=1}^n K_{ij}}, \quad (2)$$

де K_j – коефіцієнт відносної значущості ризику; K_{ij} – номер, присвоєний ризику згідно з його значущістю відповідним експертом; n – загальна кількість експертів; s – загальна кількість ризиків.

Ризик, для якого такий коефіцієнт є найбільшим, визначається як ризик з найбільшим рівнем загрози його виникнення у ході виконання умов договору.

Метод аналогів полягає у визначенні рівня загрози виникнення ризику шляхом вивчення міжнародного досвіду.

Виходячи з цього, найбільш прийнятним і доцільним методом обчислення рівня загрози виникнення ризику в операціях з оренди комунального майна, залежно від ступеня ймовірності його виникнення, визначено статистичний. Так, аналіз судових спорів, порушених у зв'язку з порушеннями договірних відносин у сфері оренди комунального майна в Україні, за 2006—2012 рр. (табл. 1, наведена на початку статті, в обґрунтуванні актуальності), 131 501 спорів, дозволив визначити ризики з високим ступенем ймовірності їх виникнення.

Для зменшення ймовірності виникнення таких ризиків запропоновано класифікатор типових порушень в операціях з оренди комунального майна (табл. 2).

Таблиця 2

Класифікатор типових порушень з питань оренди комунального майна

№ з/п	Можливі порушення	Характеристика порушення
1	2	3
В орендаря комунального майна		
I	Несвочасне та неправильне оформлення оприбуткування орендованих об'єктів на рахунки позабалансового обліку; недотримання положень Наказу про облікову політику	Несвочасне оприбуткування об'єктів оренди (постановка їх на позабалансовий облік), а також оприбуткування орендованих об'єктів за ціною іншою, ніж за договором оренди, призводить до викривлення бухгалтерської інформації. В обліковій політиці підприємства може бути зазначено, що аналітичний облік орендованих об'єктів нерухомого майна повинен вестись в інвентарних картках. Однак на практиці інвентарні картки можуть не

	щодо ведення аналітичного обліку орендованих об'єктів нерухомого майна	заводитись, вважаючи ведення таких карток зайвим, при цьому можуть бути наявні посилення на копії інвентарних списків, які є в бухгалтерії. Якщо ж підприємство і веде картки, не завжди дотримується вимог до їх заповнення
2	Неправильність та несвоєчасність нарахування й сплати орендних платежів	Неправильне обчислення сум орендних платежів та несвоєчасна їх сплата орендодавцю призводить до порушень договірних умов та фінансово-бюджетної дисципліни як орендаря, так і орендодавця комунального
3	Відсутність документального підтвердження понесених витрат, що відшкодовуються за рахунок орендодавця	За відсутності документального підтвердження понесених витрат, що відповідно до договору оренди повинні відшкодовуватися орендодавцем, такі витрати погашаються орендарем, що негативно впливає на стан його фінансового-господарської діяльності

Продовження табл. 2

1	2	3
4	Несвоєчасність та неповнота нарахування сум відшкодування спожитих комунальних та експлуатаційних послуг, пов'язаних з об'єктом оренди	Несвоєчасність подання орендодавцю необхідних показників (чисельність персоналу, кількість та потужність електрообладнання і т.д.) призводить до невідповідності сум нарахованих орендодавцем відшкодувань спожитих послуг, пов'язаних з експлуатацією об'єкта оренди, і відповідно до необхідності складання актів взаємозвірки
5	Неправильне нарахування зносу орендованих об'єктів, які підлягають поліпшенню	Недонарахування амортизації на об'єкт оренди в частині його поліпшень впливає на викривлення фінансових результатів. Крім того, підприємство неправомірно може використовувати прискорене нарахування зносу об'єктів нерухомого майна
6	Псування, розкрадання орендованого майна	Недобросовісне користування орендарем орендованого майна призводить до його псування, інколи це непоправні uszkodження. Також досить часто спостерігаються випадки розкрадання функціональних частин орендованого майна
7	Невідповідність інформації в облікових документах	Невідповідність інформації про наявність орендованих об'єктів за даними Головної книги, інформації інвентарних карток, Приміток до річної фінансової звітності, що тягне за собою викривлення інформації системи бухгалтерського обліку
В орендодавця комунального майна		
8	Бездіяльність щодо перегляду умов укладених договорів оренди	Несвоєчасність перегляду умов укладених договорів оренди призводить до виникнення чисельних спорів між сторонами орендних відносин в частині обґрунтованості зміни орендної плати (у зв'язку зі зміною методики її розрахунку), витрат на утримання орендованих об'єктів та відшкодувань експлуатаційних і комунальних послуг
9	Неправильність та несвоєчасність розрахунку експлуатаційних та комунальних платежів	За несвоєчасного та неправильного розрахунку суми спожитих орендарем експлуатаційних та комунальних послуг порушується повнота та оперативність розрахункової дисципліни сторін орендних відносин

Закінчення табл. 2

1	2	3
10	Неперерахування відповідної частини коштів, одержаних з орендної плати	При зміні розміру орендної плати не проводиться перерахунок частки грошових коштів, що необхідно відраховувати до місцевого бюджету
11	Нецільове, незаконне використання доходів від оренди	Доходи, одержані від здавання комунального майна в оренду, повинні використовуватись для забезпечення виконання функцій, покладених на органи місцевого самоврядування, проте наявні випадки використання доходів від оренди в інших цілях, які не приносять економічну вигоду для даної територіальної громади

Отже, порушення орендних відносин спостерігаються як в орендарів, так і в орендодавців комунального майна. Існує реальна потреба у запровадженні жорстких санкцій щодо відповідних порушень для попередження їх у майбутньому або ж покриття збитків, якщо дані порушення відбулися. Особливістю правопорушень у сфері оренди комунального майна є те, що суб'єкти скоюють порушення не лише один перед одним, як при оренді приватного майна, а перед територіальною громадою та державою загалом. У результаті тих чи інших неправомірних дій до місцевого та державного бюджетів не надходить значний обсяг коштів, що негативно позначається на функціонуванні органів місцевого самоврядування та державних органів.

Вважаємо, що розроблений нами класифікатор типових порушень надає змогу встановити ймовірність виникнення ризиків та суттєвість типових порушень, а також вжити необхідних заходів щодо попередження їх виникнення в подальшому здійсненні господарської діяльності.

За результатами другого етапу, на підставі плану аудиту складається програма аудиту, що є переліком факторів ризику фінансово-господарської діяльності, які перевірятимуться під час аудиту зміст і обсяг аудиторських процедур, необхідних для реалізації плану аудиту, а також склад аудиторів та графік аудиту.

Лише після ознайомлення з первинними та розпорядчими документами підприємства аудитор може визначити фактори ризику та скласти якісну програму аудиту. Після складання програми аудиту з кожного визначеного в ній питання та фактору ризику складаються робочі

документи аудитора з перевірки питань програми аудиту на предмет законності, достовірності й доцільності операцій з оренди комунального майна.

Під час третього етапу за обраними аудиторськими процедурами, виходячи з обсягу вибірки, проводиться перевірка визначених факторів ризику діяльності підприємства. Останній, четвертий, етап аудиту полягає у тому, що на кожне питання програми складається висновок державного аудитора, що підписується виключно ним. Саме у висновку міститься оцінка рівня управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності, наявні упущення, недоліки та проблеми.

Усі ці висновки надаються керівнику групи аудиторів для складання аудиторського звіту. У разі виявлення порушень чи відхилень від норм слід визначити суттєвість впливу цих порушень (недоліків) на достовірність фінансової звітності та показники ведення фінансово-господарської діяльності та зробити відповідні висновки, які потрібно групувати, виходячи з істотності та ступеня їх впливу на фінансово-господарську діяльність об'єкта аудиту.

Аудиторський звіт, який підписується в односторонньому порядку керівником групи державних аудиторів, має виключати можливість двоякого трактування та містити лише інформацію, отриману з компетентних джерел, об'єктивну та забезпечену надійними й достовірними доказами. Перед підписанням даний звіт має бути обов'язково обговорений з керівництвом об'єкта аудиту. Якщо аудитор погоджується із зауваженнями керівництва підприємства, він відразу коригує зміст звіту, а якщо ні, то ці зауваження викладаються у протоколі розбіжностей, що є додатком до аудиторського звіту.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, фінансовий контроль збереження та використання майна, ресурсів та інших активів, які знаходяться у комунальній власності, раціонального та ефективного витрачання коштів органами державної влади та місцевого самоврядування потребує вдосконалення відповідно до системних змін, що відбуваються у соціально-економічній та суспільно-політичній сферах України.

Найпоширенішими порушеннями законодавства про оренду комунального майна з боку посадових осіб державних (комунальних) підприємств, установ, організацій та органів Фонду державного майна є їх бездіяльність щодо перегляду умов укладених договорів, збільшення орендної плати (у зв'язку зі зміною методики її розрахунку) та неперерахування коштів (відповідної їх частини), одержаних від оренди цих об'єктів, до державного чи місцевих

бюджетів. Зазначені порушення призводять до ненадходження значних сум коштів до цих бюджетів. Нами розроблено класифікатор типових порушень з питань оренди комунального майна, що служить основою розробки превентивних заходів з ціллю збереження державного та комунального майна. Перевірка повноти, доцільності й достовірності операцій з оренди комунального майна повинна будуватися на системному дотриманні викладених етапів перевірки у ході проведення державного фінансового аудиту.

Список використаної літератури:

1. *Андреев В.Д.* Практический аудит : справ. пособие / *В.Д. Андреев.* – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
2. *Белобжецкий И.А.* Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / *И.А. Белобжецкий.* – М. : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
3. *Білус-Доценко Н.* Навіщо право оренди реєструвати в БТІ / *Н.Білус-Доценко* // Бухгалтерія. – 2010. – № 42(925). – С. 80.
4. *Білуха М.Т.* Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : підручник / *М.Т. Білуха.* – К. : ПП “Влад і Влада”, 1996. – 320 с.
5. *Бойко Н.* Проблеми контролю будівництва складської нерухомості / *Н.Бойко* // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2009. – № 2. – С. 80–84.
6. *Бурцев В.В.* Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / *В.В. Бурцев.* – М. : Экзамен, 2000. – 320 с.
7. *Бутинець Т.А.* Внутрішній контроль виробничої діяльності підприємства: управлінський підхід / *Т.А. Бутинець* // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 1 (43). – С. 28–32.
8. *Бутинець Т.А.* Класифікація господарського контролю: міф чи реальність? / *Т.А. Бутинець* // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – № 1(55). – С. 12–17.
9. *Вейцман Н.Р.* Контроль и учет – всенародное дело / *Н.Р. Вейцман* // Бухгалтерский учет. – 1982. – № 2.
10. *Виговська Н.Г.* Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / *Н.Г. Виговська.* – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
11. *Денчук П.* Організаційно-структурні особливості побудови служби внутрішнього аудиту на підприємстві / *П.Денчук,*

- В.Рожелюк* // Аудитор України. – 2003. – № 15 (33). – С. 30–32.
12. *Заглада І.В.* Чотири кроки до успіху : Коментарі до Методики проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання / *І.В. Заглада* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=47704&cat_id=43851.
 13. *Засць І.В.* Організація внутрішнього контролю операцій з майном, що не належить підприємству на правах власності / *І.В. Засць* // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Вип. 1(19). – С. 154–159.
 14. *Засць І.В.* Господарський контроль як спосіб виявлення та попередження шахрайських дій / *І.В. Засць* // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2(56). – С. 77–89.
 15. Закон України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
 16. *Калюга Є.В.* Фінансово-господарський контроль у системі управління / *Є.В. Калюга*. – К. : Ельга, 2002. – 360 с.
 17. Контроль і ревізія : підручник / *Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Г. Виговська та ін.* ; за ред. проф. *Ф.Ф. Бутинця*. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП “Рута”, 2006. – 560 с.
 18. Контроль і ревізія : підручник / *Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М. та ін.* ; за ред. проф. *Ф.Ф. Бутинця*. – 3-те вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
 19. *Корінько М.Д.* Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : навч. посібник / за ред. к.е.н., проф. *М.Д. Корінька*. – Фастів : Поліфаст, 2006. – 440 с.
 20. *Корінько М.Д.* Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / *Корінько Микола Данилович* ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2008. – 36 с.
 21. *Кулаковська Л.П.* Основи аудиту : навч. посібник. – К. : Каравела ; Львів : Новий світ–2000, 2002. – 504 с.
 22. *Лебедик Г.* Систематизація орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку відповідно до стандартів / *Г.Лебедик* // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6.

23. *Лин Я.І.* Теоретичні основи сутності державного фінансового контролю / *Я.І. Лин* // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. – № 1(10). – С. 284–288.
24. *Майданевич Ю.П.* Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємствах молочної промисловості / *Ю.П. Майданевич* // Вісник ЖДТУ. – 2007. – № 2(4). – С. 118–129.
25. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України “Про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту суб’єктів господарювання” від 04.08.2008 р. № 300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1037-08/conv>.
26. Оперативні дані діяльності Рахункової палати України за 2010 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua>.
27. *Пантелєєв В.П.* Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / *В.П. Пантелєєв* ; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП Інформ.-аналіт. агенство, 2008. – 491 с.
28. *Парфєменко Д.* Яким чином здійснюється контроль за виконанням орендаторами своїх зобов’язань / *Д.Парфєменко* // Правдошукач. – 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://truth.in.ua/?storinka_redakciji:Publikaciji:Dmitro_Parfenenk o%3A_%93Viznachiti_zmenschennya_kilmzskosti_orendariv_vnasli dok_finansovoji_krizi_ne_vbachajetmzsya_mozhlivim%94.
29. *Пилипенко А.А.* Організація обліку і контролю : підручник / *А.А. Пилипенко*. – Х. : ВД “ІНЖЕК”, 2004. – 424 с.
30. *Поліщук І.Р.* Удосконалення внутрішнього контролю операцій з нерухомістю: організаційно-методичний підхід / *І.Р. Поліщук* // Вісник ЖДТУ : Економічні науки. – 2011. – № 4 (58). – С. 111–115.
31. Постанова КМУ “Про затвердження Методики виявлення ризиків, пов’язаних з державно-приватним партнерством, їх оцінки та визначення форми управління ними” від 16 лютого 2011 р. № 232 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/232-2011-p/conv>.
32. Про відновлення комплексних перевірок стану економічної і контрольної роботи фінорганів у районах і містах : Лист

- Міністерства фінансів України від 7 квітня 1997 р. № 25-02-14/13.
33. *Скоропад І.С.* Державний фінансовий контроль в Україні / *І.С. Скоропад, Н.І. Пахолок* // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.7. – С. 262–266.
 34. Стенограма доповіді Голови Державної фінансової інспекції України на засіданні Кабінету Міністрів України 19 січня 2011 року [Електронний ресурс]. – 2011. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control>.
 35. *Сухарева Л.А.* Внутренний финансовый контроль: история исследования, состояние, перспективы / *Л.А. Сухарева, И.Н. Дмитренко, М.В. Борисенко* // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів, 2004. – С. 84–91.
 36. *Усач Б.Ф.* Контроль і ревізія : підручник / *Б.Ф. Усач*. – 5-те вид. – К. : Знання-Прес, 2004. – 253 с.

БОРИМСЬКА Катерина Павлівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- облікове забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємств України;
- проблемні аспекти фінансово-економічної безпеки діяльності підприємств Республіки Польща;
- теорія й методологія розвитку вчення про рахунки бухгалтерського обліку;
- історія бухгалтерського обліку.

КИРИК Тетяна Василівна – головний спеціаліст Фонду комунального майна в Тернопільському районі.

Наукові інтереси:

- проблеми обліку й контролю комунального майна.

Стаття надійшла до редакції 26.04.2013

Боримська К.П., Кирик Т.В. Удосконалення організаційно-методичних засад державного фінансового аудиту операцій з орендованим комунальним майном як складова безпеки суб'єктів орендних відносин

Борымская Е.П., Кирик Т.В. Усовершенствование организационно-методических засад государственного финансового аудита операций с арендованным коммунальным имуществом как составляющая безопасности

субъектов арендных отношений

Борымская Е.П., Кирик Т.В. Improvement of organizational and methodical principles of public financial audit of transactions with municipal property on lease as a part of security of subjects of lease relations

УДК 657.42:657.633:711.8

Усовершенствование организационно-методических засад государственного финансового аудита операций с арендованным коммунальным имуществом как составляющая безопасности субъектов арендных отношений / Е.П. Борымская, Т.В. Кирик

Осуществлено исследование вопросов повышения эффективности и действенности контроля операций по аренде коммунального имущества, что является составляющей эффективного управления коммунальным имуществом страны с целью обеспечения надлежащего уровня безопасности хранения такого имущества отечественными субъектами хозяйствования

Ключевые слова: государственный финансовый аудит операций с арендованным коммунальным имуществом, классификатор типичных нарушений по вопросам аренды коммунального имущества

УДК 657.42:657.633:711.8

Improvement of organizational and methodical principles of public financial audit of transactions with municipal property on lease as a part of security of subjects of lease relations / Е.П. Борымская, Т.В. Кирик

The research has been carried out concerning the issues on improving the effectiveness and efficiency of control over the transactions with leased municipal property, which is a part of efficient management of municipal property of the country in order to ensure the adequate level of safety storage of such property by domestic entities

Keywords: state financial audit of transactions with leased municipal property, classification of typical violations of leasing of municipal property