

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ, ФІНАСІВ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

ДЕМИДАСЬ Олександр Валерійович

**ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку і оподаткування

Мулик Ярославна Ігорівна

ВІННИЦЯ – 2023

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
 Факультет обліку, фінансів та аудиту Кафедра обліку і
оподаткування

Затверджую
 в.о.завідувача кафедри обліку і
 оподаткування

_____ О.А.
 Подолянчук

« _____ » _____ 2023 р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студент(у/ці) _____ Демидась Олександр Валерійович

на тему «Особливості організації та методики проведення державного фінансового аудиту»

затверджена Наказом від «15» грудня 2022 р., № 198

м _____

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
Вступ		
Розділ 1	Теоретичні засади державного фінансового аудиту в Україні	
Розділ 2	Організація і методика проведення державного фінансового аудиту	
Розділ 3	Шляхи вдосконалення державного фінансового аудиту в Україні	
Висновки та пропозиції		
Список використаних джерел		

Термін подання роботи на кафедру

для попереднього захисту « _____ » _____ 2023 р.

Завдання видав керівник « _____ » _____ 2023 р.

Підпис _____

АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад державного фінансового аудиту.

Об'єктом дослідження є система державного фінансового аудиту на прикладі ТОВ «ПК «ЗОРЯ ПОДІЛЛЯ», Вінницька обл., Гайсинський р-н, м.Гайсин.

Метою роботи: є поглиблення теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення державного фінансового аудиту.

Завдання роботи: дослідити основні історичні етапи становлення державного аудиту; розглянути економічну сутність, мету та завдання державного фінансового контролю; ознайомитись з видами державного аудиту відповідно до міжнародних стандартів (INTOSAI); проаналізувати сучасний стан державного фінансового аудиту в Україні; дослідити загальні засади здійснення державного фінансового аудиту органами Державної аудиторської служби України; дослідити загальні засади здійснення державного фінансового аудиту органами Рахункової палати України; розглянути публічний аудит як перспективний механізм модернізації державного фінансового контролю; дослідити вдосконалення методики проведення державного фінансового аудиту відповідно до сучасних вимог реформування системи вітчизняного державного фінансового контролю..

За результатами дослідження сформульовані висновки та пропозиції щодо вдосконалення контролю публічних закупівель.

Ключові слова: держаний аудит, контроль, аудит, облік, фінансовий стан, внутрішній аудит, фінансовий контроль.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ	8
1.1. Основні історичні етапи становлення державного аудиту	8
1.2. Економічна сутність, мета та завдання державного фінансового контролю	20
1.3. Види державного аудиту відповідно до міжнародних стандартів (INTOSAI)	36
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ	43
2.1. Сучасний стан державного фінансового аудиту в Україні.	43
2.2. Загальні засади здійснення державного фінансового аудиту органами Державної аудиторської служби України	49
2.3. Загальні засади здійснення державного фінансового аудиту органами Рахункової палати України	75
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ	91
3.1. Публічний аудит як перспективний механізм модернізації державного фінансового контролю	91
3.2. Вдосконалення методики проведення державного фінансового аудиту відповідно до сучасних вимог реформування системи вітчизняного державного фінансового контролю	100
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	106
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	110
ДОДАТКИ	122

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах державний фінансовий контроль є однією з обов'язкових умов успішного функціонування фінансово-кредитної системи будь-якої держави для відстеження основних шляхів надходження та використання державних ресурсів, своєчасного виявлення порушень в даній сфері та застосування необхідних виправних заходів.

Сучасний необхідний інструмент, що використовує держава при боротьбі з державними правопорушеннями має назву державний фінансовий аудит. Низький рівень регулювання методики здійснення державного фінансового аудиту, як найбільш дієвої форми державного фінансового контролю, значно сповільнює його розвиток в Україні та має негативні наслідки при реалізації контрольної функції держави. Зважаючи на це, актуальними є питання теорії державного аудиту, аналіз основних проблем його здійснення та розробка шляхів удосконалення практики його проведення в сучасних умовах.

Аналіз досліджень і публікацій по темі роботи. Питання визначення місця аудиту в системі державного фінансового контролю досліджували такі вчені, як М. Білуха, А. Арсенс, Дж. Лоббек; класифікацію державного аудиту провели Л. Будник та І. Голяш; дослідженням розвитку аудиту в Україні та адаптації його до міжнародних стандартів займаються такі вітчизняні спеціалісти та науковці: С. Столярова, В. Галкін, В. Жук, С. Голов; вагомий внесок у розв'язання питання реформування системи державного фінансового контролю в Україні зробили такі провідні вчені як: Л. Дікань, Ю. Слободяник, К. Мельник, Н. Здирко та інші. На основі аналізу сучасного стану організації державного аудиту, можна стверджувати, що досі існує низка невирішених проблем. Наприклад, вітчизняне нормативно-правове регулювання не повністю сформоване та не охоплює всі аспекти функціонування державного аудиту; з економічним розвитком держави виникла необхідність реформувати організаційні структури контролюючих органів та чітко сформувати їхні

обов'язки та напрями діяльності; низький рівень фінансового забезпечення органів контролю. Всі вищепераховані елементи перешкоджають розвитку ефективної системи державного контролю

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є поглиблення теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення державного фінансового аудиту.

Здійснення мети вимагає вирішення наступних завдань:

- 1) дослідити основні історичні етапи становлення державного аудиту;
- 2) розглянути економічну сутність, мету та завдання державного фінансового контролю;
- 3) ознайомитись з видами державного аудиту відповідно до міжнародних стандартів (INTOSAI);
- 4) проаналізувати сучасний стан державного фінансового аудиту в Україні;
- 5) дослідити загальні засади здійснення державного фінансового аудиту органами Державної аудиторської служби України;
- 6) дослідити загальні засади здійснення державного фінансового аудиту органами Рахункової палати України;
- 7) розглянути публічний аудит як перспективний механізм модернізації державного фінансового контролю;
- 8) дослідити вдосконалення методики проведення державного фінансового аудиту відповідно до сучасних вимог реформування системи вітчизняного державного фінансового контролю.

Об'єктом дослідження є система контролю на прикладі ТОВ «ПК «ЗОЛЯ ПОДІЛЛЯ», Вінницька обл., Гайсинський р-н, м.Гайсин.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад державного фінансового аудиту на ТОВ «ПК «ЗОЛЯ ПОДІЛЛЯ».

Методи дослідження. Використовувалися загальнонаукові методичні прийоми: на етапі збору, систематизації і обробки інформації – аналізу і

синтезу; під час встановлення спільних відмінних рис об'єкта дослідження – метод порівняння; розрахунково-аналітичні прийоми; а також специфічні методи контролю - тестування, експертиза, перевірка, групування недоліків, узагальнення, спостереження.

Інформаційною базою дослідження Інформаційною базою виступають законодавчі та нормативно-правові акти національного та міжнародного рівня, що регламентують облік та аудит фінансових результатів підприємства, монографії та наукові статті, підручники вітчизняних та закордонних авторів, матеріали наукових конференцій, статистичні дані, ресурси мережі Інтернет, а також статутні та організаційно-розпорядчі матеріали, первинні документи, облікові реєстри та фінансова звітність досліджуваного підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в поглибленні теоретичних та практичних процедур проведення державного фінансового аудиту на підприємстві, а також у розробці рекомендацій для вдосконалення організації цього процесу на вітчизняних підприємствах, використовуючи сучасні методи фінансового контролю.

Апробація результатів магістерської роботи. Основні положення магістерської роботи обговорювались та були позитивно оцінені на дванадцятій Міжнародній науково-практичній конференції «Економіка підприємства: сучасні проблеми теорії та практики», що відбулась у м. Одеса на базі Одеського національного економічного університету, 8 вересня 2023 року, де студентка виступила з доповіддю: «Вдосконалення якості аудиторських послуг».

Структура та обсяг дипломної роботи. Основний зміст дипломної роботи викладений на 120 сторінках комп'ютерного тексту. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 118 найменування, містить 22 таблиць, 9 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

1.1. Основні історичні етапи становлення державного аудиту

Грунтуючись на історіографічних джерелах, можна стверджувати, що державний аудит має багатовіковий період розвитку. Становлення та розвиток державного аудиту нерозривно пов'язані з еволюцією державного контролю.

У давні часи контроль на державному рівні найбільшого розвитку набув у Вавилоні, Єгипті та Китаї. Тенденція існування контролю на державному рівні зберігається і в багатьох європейських державах.

Історичний екскурс в епоху становлення державного контролю свідчить, що перші згадки про рахункові відомства з'явилися в Китаї майже 3 тис. років тому, а в Кореї - понад 1,3 тис. років тому. Першою країною, що створила державну аудиторську систему, був Китай. Уже в 700 р. до н. е. Існувала посада генерального аудитора. Такий аудитор повинен був гарантувати чесність урядовців, які мали право користуватися державним майном. Обов'язки, права і форми державних аудиторських органів змінювалися від однієї династії до іншої. У результаті в 1983 р. була створена Державна аудиторська адміністрація, яка діє і сьогодні. Метою діяльності цього органу є повний державний контроль доходів і витрат усіх міністерств, відомств і органів влади. [33]

Ще в III ст. до н. е. римські керівники призначали квесторів, магістратів і урядовців казначейства, які були зобов'язані не тільки контролювати бухгалтерію, а й обговорювати одержані результати.

В Європі найстарішими органами контролю були: Національне управління аудиту Великої Британії - 1120 р., Палата рахунків Франції - 1318 р., Регулярна аудиторська організація Бельгії - 1386 р. В Англії державні аудитори були зобов'язані питати, слухати і перевіряти всі державні кошти, а також позначати всі зауваження.

Автономні інститути аудиту Пруссії виникли в 1714 р. (Генеральна палата рахунків), у Чехії - в 1761 р. (Імперська облікова палата), в Австро-Угорщині - в 1768 р. (Імперсько-королівський верховний суд аудиту), у Польщі - у 1808 р. (Головна рахункова палата Варшавського князівства), в Іспанії - у 1828 р. (Суд рахунків), у Туреччині - у 1862 р. (Вища бухгалтерська рада Османської імперії), в Румунії - у 1864 р. (Вищий суд аудиту). [33]

В еволюції державного аудиту з певною часткою умовності можна вирізнити такі етапи:

1. До 1600 р. аудит був державним та незалежним, його основним завданням було викриття шахрайства; масштаби перевірки були детальні і глибинні.

2. У 1600-1850 рр. цей вид аудиту також мав на меті викриття шахрайства та виявлення помилок в облікових записах; перевірки проводились глибокі, проте оцінка ефективності внутрішнього контролю на достатньому рівні не здійснювалась.

3. У 1850-1905 рр. аудиторські перевірки проводилися з метою визначення правдивості та якості фінансової звітності й викриття шахрайства, застосовувались окремі тести з тих чи інших важливих питань.

4. У 1905-1940 рр. існував державний, незалежний та внутрішній аудит, основним завданням їх також було визначення достовірності фінансової звітності; розроблялися тести і вже давалася оцінка внутрішньому контролю на об'єктах, де надавались аудиторські послуги.

5. У 1953 р. було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) для впровадження ідей та досвіду вищих аудиторських організацій світу. Державний аудит є одним із головних елементів державного управління. Головна його мета - встановлення законності та ефективності використання державних коштів і майна. [33]

В табл. 1.1. представлено період виникнення державного аудиту в різних країнах світу.

Таблиця 1.1

Період виникнення державного аудиту в різних країнах світу

Рік виникнення	Назва країни
1314	Англія
1654	Україна
1789	США
1842	Нова Зеландія
1878	Канада
1901	Австралія

Джерело: [33]

На початку другої половини ХХ ст. у процесі безперервного реформування державного управління на міжнародній арені відбулися суттєві перетворення і у сфері державного аудиту, зокрема в питаннях піднесення його авторитету в процесах управління та ефективності виконання контрольних функцій держави.

Саме для впровадження ідей та досвіду вищих аудиторських організацій світу в 1953 р. було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю INTOSAI, до якої входять понад 180 членів, а Генеральний секретаріат розміщено у Відні (Австрія).

Конгрес INTOSAI проводиться раз на три роки. Результати роботи INTOSAI оприлюднюються у щоквартальних публікаціях Міжнародного журналу з державного аудиту (The International Journal of Government Auditing) та на офіційному сайті в Інтернеті. Регіональні робочі групи INTOSAI здійснюють професійну підтримку аудиту державного сектору шляхом обміну досвідом та ідеями, а також шляхом створення професійних стандартів, методичних рекомендацій, методологій та інших практичних матеріалів у сфері фінансового й адміністративного аудитів.

У жовтні 1977 р. на ІХ конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) прийнято Лімську декларацію про керівні принципи фінансового контролю (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts). Хоча з погляду міжнародного права Лімська декларація не

обов'язкова до застосування, нею проголошено первинні положення розвитку державного контролю у демократичних країнах, зокрема:

- особливості організації контролю як елемента управління;
- сферу застосування контролю;
- принципи побудови системи фінансового контролю;
- засади незалежності й підзвітності вищих контрольних органів, їхні

повноваження тощо.

Поряд із цим Лімська декларація визначає загальноприйнятні принципи контролю незалежних державних органів контролю (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Основні принципи Лімської декларації

Джерело: [33]

Основною метою Лімської декларації є заклик до незалежності аудиту державних фінансів. Вищий орган контролю державних фінансів, що не відповідає цій умові, не може претендувати на свій статус. Тому й не дивно, що питання незалежності вищих органів контролю державних фінансів продовжує бути важливою темою для обговорення усередині INTOSAI. Проте, варто зазначити, що цілі Декларації вважаються досягнутими лише за умови законодавчого закріплення цієї незалежності. У свою чергу, це вимагає

існування органу контролю за дотриманням законодавства, органу, який функціонує лише в умовах демократії чи правової держави.

Таким чином, правова держава та демократія є основними передумовами незалежного контролю державних фінансів та уособлюють основи, на яких базується Лімська декларація. Ідеї, представлені у Декларації, належать до вічних, визначальних принципів, що впродовж років залишаються в силі. Рішення щодо їх перевидання через 20 років після першої появи свідчить про високі якості та далекосяжність мислення авторів Декларації.

Історію державного аудиту в Україні доречно розглядати з моменту становлення державного фінансового контролю. Історія державного фінансового контролю нерозривно пов'язана з історією становлення державності України. При цьому, перебуваючи у складі Російської імперії, Україна не мала власних органів державного фінансового контролю. Контрольні функції, як і на всій території Росії, виконувало згідно з "Положенням про місцеві контрольні установи в імперії" від 3 січня 1866 р. Управління державного контролю, яке працювало при Міністерстві фінансів.

Навіть революційна зміна форми влади не вплинула суттєво на основні функції контролю. У березні 1917 р. в Україні створено Тимчасовий уряд, який здебільшого зберіг управлінський апарат царської Росії. В губерніях, повітах і волостях функціонували відповідні контрольні палати державного контролю, і така структура проіснувала в Україні до встановлення радянської влади, тобто до 1919 р. Тимчасовий уряд (березень - грудень 1917 р.), Центральна Рада (березень 1917 - квітень 1918 р.), уряд гетьмана П. Скоропадського (квітень - листопад 1918 р.) та Директорія на чолі з С. Петлюрою (грудень 1918 р. - лютий 1919 р.) основним завданням контрольних органів вбачали забезпечення цільового використання фінансових ресурсів та кредитів, одержаних від іноземних держав на потреби війська та утримання органів влади.

Керівники молодої Української держави усвідомлювали надзвичайно важливу роль контрольних функцій Міністерства фінансів, Державної

скарбниці і банків. Тому за часів Директорії було створено спеціальний апарат - державний контролер із надзвичайними правами і повноваженнями. Цей орган державного контролю було створено 2 квітня 1918 р. як відділ контролю, що згодом був перетворений на Секретаріат державного контролю. Пізніше декретом Тимчасового робітничо-селянського уряду України від 29 січня 1919 р. у м. Харкові утворено Народний комісаріат державного контролю УСРР. З цього часу органи фінансового контролю неодноразово реорганізовувались, але його функції залишались незмінними. [33]

Так, із січня 1924 р. спеціальним органом документального та подальшого фінансового контролю оголошено Фінансово-контрольне управління (ФКУ) СРСР. Діяльність ФКУ спочатку охоплювала тільки союзний та республіканські бюджети, а з липня 1925 р. її поширено і на місцеві бюджети. З метою впровадження звітної, бюджетної та касової дисципліни на ФКУ та його органи покладалися такі функції:

- 1) проведення подальшого документального контролю доходів та видатків державного бюджету;
- 2) здійснення фактичної перевірки оборотів усіх грошових та матеріальних цінностей, що перебувають в установах та підзвітних касах;
- 3) подання на затвердження наркому фінансів СРСР загальних правил обертання сум у підзвітних касах та установах, а також загальнообов'язкових правил та форм фінансового обліку і звітності;
- 4) здійснення раптових ревізій кас усіх відомств тощо. Проте ФКУ не мало права передавати обревізованим установам обов'язкові для них вимоги, а тому в багатьох випадках результати ревізій залишалися нереалізованими, а недоліки та порушення - не усуненими.

Втім, нові загальнодержавні економічні чинники (впровадження плановості, посилення темпів індустріалізації; розвиток кооперативних підприємств та колективізація сільського господарства) спричинили перебудову системи контролю.

У листопаді 1926 р. Фінансово-контрольне управління СРСР

реорганізовано в Державний фінансовий контроль та його місцеві органи, які отримали більшу самостійність і права у таких сферах:

- контроль за виконанням союзного, республіканських та місцевих бюджетів;
- діяльність Державного банку, державних органів стосовно розпорядження бюджетними коштами;
- контроль за формуванням, надходженням та витрачанням спеціальних коштів установ, що перебувають на бюджеті; нагляд за правильним веденням обліку, звітності, рухом та збереженням грошових і матеріальних цінностей бюджетних установ;
- складання ревізійних висновків до звіту про виконання державного бюджету СРСР тощо.

Однак цим контроль не обмежувався. Так, у промисловості діє окремий контроль, що перебуває у складі Вищої ради народного господарства. Нарешті, право перевіряти роботу усіх частин державного апарату та всього господарства радянських підприємств мають органи робітничо-селянської інспекції.

У кінці 1932 - на початку 1933 рр. Фінансово-контрольне управління УСРР перетворилось на Фінансово-бюджетну інспекцію, яка існувала до 1937 р. У жовтні 1937 р. у складі Наркомфіну СРСР починають створюватися спеціальні Контрольно-ревізійні управління. Положення про це управління було затверджено урядом країни. Контрольно-ревізійне управління (КРУ) мало право проводити документальні ревізії всіх наркомів, відомств, організацій, закладів і виробництв. Відповідно до цього з 1937 до 1956 р. фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління Наркомату, пізніше Міністерство фінансів СРСР. У 1956 р. контрольно-ревізійне управління входило до складу Міністерства фінансів України.

Наприкінці 1960-х - на початку 1970-х років силами контрольно-ревізійного апарату Міністерства фінансів УРСР щорічно проводилося близько 12 тис. ревізій та перевірок, у тому числі 350 комплексних ревізій

виконання бюджетів областей, міст і районів республіки; 6 тис. ревізій та перевірок бюджетних установ і стільки само перевірок на підприємствах та в господарських організаціях. Наприклад, тільки за результатами ревізій та перевірок, проведених у 1971 р., перераховано в дохід бюджету 16,2 млн крб, скорочено асигнування на суму 4,5 млн крб та стягнуто до бюджету 1,5 млн крб.

У грудні 1965 р. з метою більш активного залучення громадськості до наглядової діяльності органи партійно-державного контролю перетворено на органи народного контролю, важливою ланкою яких стали комітети, групи і пости народного контролю, уповноважені здійснювати систематичний контроль за виконанням державних планів та завдань, вишукувати резерви підвищення ефективності суспільного виробництва, економного витрачання ресурсів і шляхи для впровадження у виробництво нового та прогресивного, а також проводити нагляд за організацією відомчого контролю.

У травні 1991 р. V сесією Верховної Ради СРСР поряд із законами, пов'язаними з ринковою економікою, ухвалено Закон про Контрольну палату СРСР, яка отримала статус вищого органу фінансово-економічного контролю за виконанням союзного бюджету, використанням союзного майна, грошовою емісією, використанням кредитних і валютних ресурсів, золотого запасу, алмазного фонду, а також за витрачанням коштів союзного бюджету з погляду їх законності, доцільності та ефективності. Однак у грудні 1991 р. під час розпуску органів державного управління СРСР його Контрольну палату було ліквідовано. [33]

Втім, незважаючи на такий історичний досвід розвитку контролю, слід зазначити, що в Україні система контролю сформувалася на фундаменті командно-адміністративного устрою, де шляхом сильної централізації управлінських структур увага зосереджувалася на політичних функціях контролю і його масовості, що негативно впливало на компетентність та об'єктивність. У результаті цього об'єкти управління поступово стали відходити від реального контролю, а сам процес ставав все більше

формальним, що, передусім, вплинуло на темпи розвитку економіки.

В умовах ринкових відносин стали формуватися нові органи державного контролю. Після здобуття Україною незалежності виникла необхідність у підвищенні ролі державного фінансового контролю і в 1993 р. було прийнято Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні", а Указом Президента України від 27 серпня 2000 р. № 1031 "Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи" Головному контрольно-ревізійному управлінню України надано статус центрального органу виконавчої влади. Також 11 липня 1996 р. Верховною Радою України прийнято Закон України "Про Рахункову палату", де зазначено, що Рахункова палата є постійно діючим органом державного фінансового контролю.

Таким чином, у колишньому СРСР функціонував тільки державний контроль у формі ревізії, тобто діяв принцип "виявити і покарати". Нові ринкові умови господарювання, що сформувалися в Україні та в інших країнах СНД після краху командно-адміністративної системи (внаслідок роздержавлення власності, створення приватних підприємств), об'єктивно зумовили необхідність розвитку нових форм фінансового контролю. У 1991 р. разом із прийняттям Закону України "Про аудиторську діяльність" з'явився аудит як незалежна форма фінансового контролю. [33]

Наступний етап розвитку аудиту в Україні характеризується вивченням можливостей використання аудиту в державному секторі. Законом України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна", який було прийнято 15 грудня 2005 р., вперше визначено, що державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю¹.

Отже, послідовність становлення державного аудиту в Україні можна представити як чотири етапи (рис. 1.2). Аналіз сучасного стану організації та функціонування системи державного аудиту в Україні виявив низку невирішених практичних проблем, серед яких основними є відсутність

систематизованої та завершеної нормативно-правової бази (у тому числі загальних стандартів державного аудиту); необхідність реформування організаційних структур контролюючих органів (ДАС України та Рахункової палати України), а також напрямів їх діяльності; невідповідність методологічних засад державного аудиту сучасним умовам; низьке матеріально-технічне (враховуючи соціально-побутове) та фінансове забезпечення функціонування органів контролю. Перераховані негативні явища є суттєвими перешкодами на шляху становлення справді ефективної та гідної системи державного аудиту.

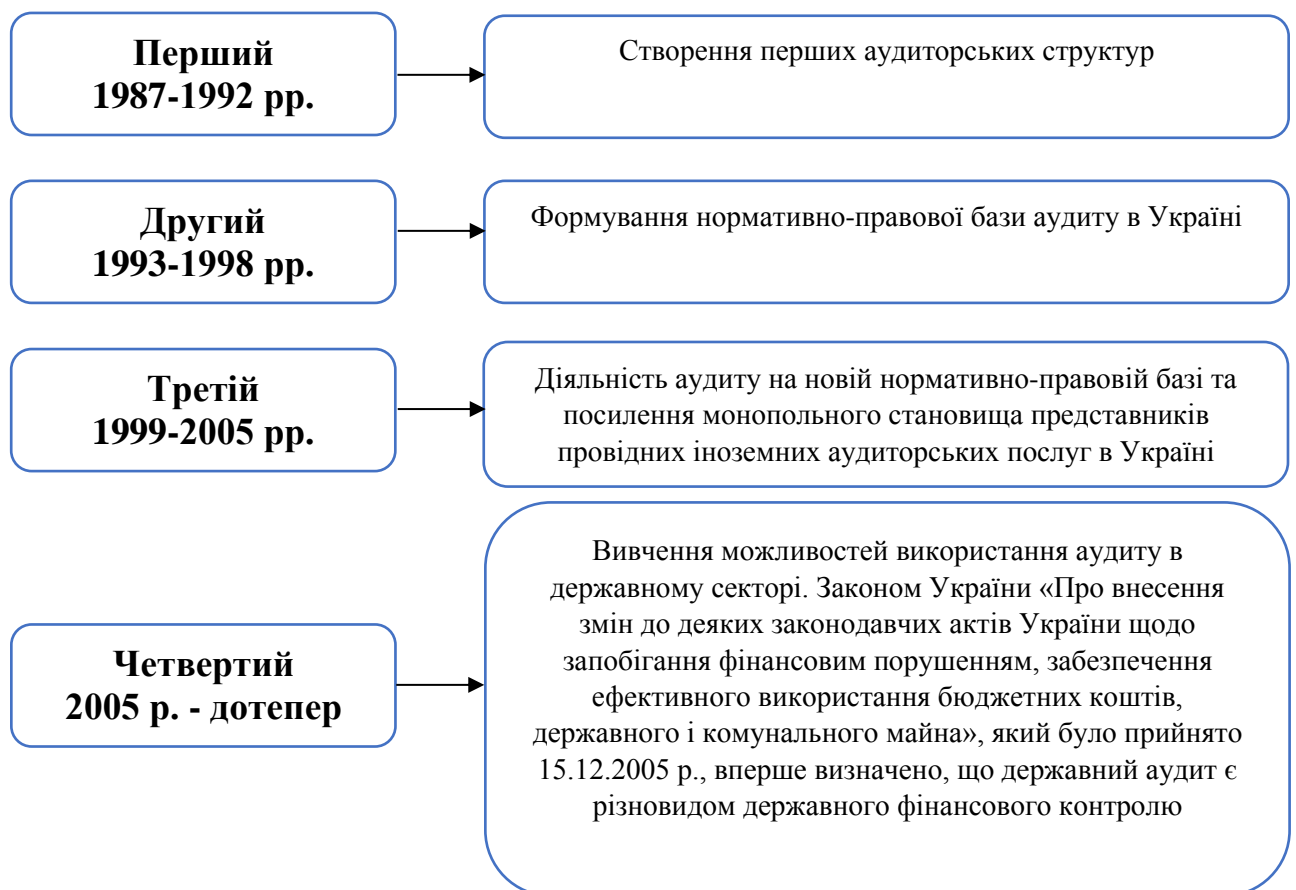


Рис. 1.2. Етапи становлення державного аудиту в Україні

Джерело: [33]

Доцільно конкретизувати, що однією з основних причин несформованості цілісної системи можна визначити недосконале законодавство. Система державного фінансового контролю України загалом

та державного аудиту зокрема функціонує без базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв би завдання, функції та повноваження між контролюючими органами та органами державної і місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідальність та незалежність відповідних уповноважених посадових осіб. Бюджетний кодекс України не врегульовує цих питань. Норми чинних законів та нормативно-правових актів у сфері державного фінансового контролю не завжди узгоджені між собою. Методичні рекомендації та інструкції охоплюють лише окремі аспекти.

Наслідком безсистемності у правовому полі стала розбалансована система органів, що забезпечують державний фінансовий контроль та державний аудит. Діяльність державних органів, що реалізують контрольні, контрольно-ревізійні, наглядові і фіскальні дії щодо бюджетних коштів, регулюється окремими спеціальними законами і нормативно-правовими актами.

Зважаючи на недоліки в системі державного аудиту, можна вирізнити і значні напрацювання з цього приводу. Слід зазначити, що повноваження щодо здійснення державного аудиту в Україні покладено на Рахункову палату та ДАС України, тому процес становлення і розвитку системи державного аудиту відбувається в межах діяльності цих органів.

У 2005 р. було здійснено спробу реформувати систему державного фінансового контролю та державного аудиту з урахуванням європейських вимог. Кабінетом Міністрів України було прийнято Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005-2009 рр., яка спрямована на зміну ідеології фінансового контролю відповідно до норм і правил Європейського Союзу, вдосконалення правового поля у сфері державного фінансового контролю. Концепцію спочатку було затверджено на 5 років, але потім, з урахуванням корективів Світового банку, цей термін було подовжено до 2012 р. [33]

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. №

142-р було схвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки.

Підвищення фінансової дисципліни у державному секторі економіки та оцінка ефективного, законного, цільового, результативного використання бюджетних коштів є важливим завданням в умовах обмеженості державних фінансових ресурсів. З цією метою у червні 2016 року Кабінетом Міністрів України завершена реорганізація Державної фінансової інспекції у Державну аудиторську службу. Цей крок має забезпечити перехід від функцій контролю до аудиту, що буде спрямований на запобігання нецільовому, неефективному використанню бюджетних коштів та майна, переорієнтування інспектування саме на значні фінансові порушення, а також забезпечення проведення ревізій виключно з урахуванням рівня ризиків.

Разом з тим на шляху до досягнення цієї мети існує ряд перешкод. Зокрема, заходи фінансового інспектування все ще не достатньою мірою базуються на ризикоорієнтованому відборі об'єктів з акцентом на серйозні порушення та шахрайство. Причиною цього є відсутність у Державній аудиторській службі доступу до всієї необхідної інформації та недосконалість відповідної методики. Крім того, спроможність Державної аудиторської служби щодо проведення спеціалізованих аудитів залишається низькою.

Метою цієї Стратегії є підвищення ефективності державного фінансового контролю.

Показником, за яким вимірюється досягнення результату, є збільшення частки об'єктів контролю, відібраних на основі ризикоорієнтованого підходу.

Завдання 1. Посилення інституційної спроможності Державної аудиторської служби щодо проведення державних фінансових аудитів (спеціалізованих аудитів)

Державною аудиторською службою очікується вдосконалення та консолідацію методологічного та інформаційного забезпечення системи державного фінансового аудиту, розроблення програми розвитку діючих та впровадження нових напрямів аудиту у Державній аудиторській службі та їх

стандартизацію, пошук підходів та запровадження навчальних програм підвищення кваліфікації для державних аудиторів.

Завдання 2. Підвищення ефективності фінансового інспектування

Державною аудиторською службою планується вдосконалення методики ризикоорієнтованого відбору, що застосовується для проведення фінансових інспекцій, та створення інформаційно-аналітичної системи для автоматизованого ризикоорієнтованого відбору об'єктів контролю.

1.2. Економічна сутність, мета та завдання державного фінансового контролю

Контроль – це основний спосіб забезпечення законності і дисципліни в державному управлінні. Він є найважливішою функцією держави. Без організації та здійснення контролю ускладнюється ефективна робота державного апарату, інших державних та недержавних структур, оскільки будь-яке рішення у сфері державного управління закінчується контролем за їх виконанням, інакше вони не матимуть сенсу. Контроль є фактором, що дисциплінує поведінку службовців державного апарату та громадян як у сфері державного управління, так і в суспільстві взагалі [46, с. 36].

Ефективність роботи органів виконавчої влади і місцевого самоврядування в державі значною мірою залежить від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень, від належної організації їх виконання.

Систематичний і всеосяжний контроль сприяє забезпеченню наукової обґрунтованості рішень, розпоряджень та інших нормативних документів, своєчасності їх реалізації. Він є необхідною умовою виявлення та усунення недоліків у діяльності об'єктів управління та причин, що їх породжують. Контроль дисциплінує працівників апарату управління, дає можливість об'єктивно оцінювати рівень їхньої компетентності і відповідальності, сприяє поширенню позитивної практики роботи.

Особливого значення набуває державний контроль в умовах функціонування господарюючих суб'єктів із різними формами власності.

Перш ніж розглянути завдання та функції контролю, вважаємо за доцільне здійснити наукове обґрунтування змісту понять «контроль», «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль».

Контроль, як відзначає В.К. Колпаков, є одним із найбільш поширених і дієвих засобів забезпечення законності. Його сутність полягає в тому, що суб'єкт контролю здійснює перевірку й облік того, як контрольований об'єкт виконує покладені на нього завдання і реалізує свої функції [56, с. 622].

В українській мові використовується слово «контроль», яке походить від французького слова «controle», яке використовується для позначення зустрічного, вторинного запису з метою перевірки першого [1].

В англійській мові є подібне за звучанням слово «control», яке може застосовуватися для позначення стану управління, розпорядження, керівництва, регулювання, насилля, панування, влади.

У своєму дослідженні І. В. Ващенко приходить до висновку, що слово контроль має свої витоки від латинських слів «rola» – згорток паперу із записами, документ, та «contra» – протиставлення, які висуваються проти тверджень, що є в цьому документі [16, с. 7].

Водночас Ващенко І. В. зазначає, що такі поняття як «контроль», «управління», «спостереження», «аналіз», «порівняння» функціонально пов'язані між собою, проте вони принципово відрізняються одне від одного. Так, контроль не може бути просто складовою процесу управління, він у певному розумінні є його альтернативою [16, с. 8].

В науковій літературі представлена велика кількість точок зору вчених теоретиків та практиків стосовно визначення поняття контроль (табл. 1.2).

За своєю сутністю контроль є обов'язковою складовою всього управлінського процесу. Без контролю управління не відбувається, контроль забезпечує зворотний зв'язок у самому процесі управління, дає нам інформацію про стан досліджуваного процесу або ж явища, дозволяє

попередити, а також усувати правопорушення. Контроль є специфічним процесом, адже не може здійснюватися хаотично, не може існувати сам по собі, безпредметно, довільно.

Таблиця 1.2

Визначення поняття «контроль» в науковій літературі

Автор	Визначення
1	2
Юридична енциклопедія [154, с. 113]	Контроль – це перевірка виконання законів, рішень.
Філософський енциклопедичний словник [141, с. 46]	Контроль – це елемент управління економічними об'єктами і процесами, який полягає у нагляді за ними з метою перевірки їх відповідності стану, передбаченому законами, юридичними нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами
Бутинець Ф.Ф., Виновська Н.Г., Малюга Н.М. [13, с. 59]	Контроль – це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів.
Дікань Л.В. [38, с. 17]	Контроль – це спостереження, нагляд, перевірка з метою протидії чомусь небажаному.
Локтев О.М. [69, с. 46]	Контроль – це процес, що забезпечує функціонування об'єкта відповідно до прийнятих управлінських рішень, спрямованих на успішне досягнення поставлених цілей.
Шевчук О.А. [150, с. 235]	Контроль – це одна із основних функцій управління, що припускає спостереження за керованими процесами, перевірку якості встановлення відхилень, збір необхідної інформації для оцінки ситуації.
Черненко Т.І. [148, с. 35]	Контроль – це форма зворотного зв'язку, за допомогою якої керуюча система одержує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкту та використання управлінських рішень.
Піхоцький В.Ф. [93, с. 32]	Контроль – це заключний етап управлінської діяльності, що дозволяє співставити досягнені результати із запланованими.
Іванова І.М. [49, с. 16]	Контроль – це повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка означає перевірку виконання тих чи інших господарських рішень з метою встановлення їх законності та економічної доцільності.
Савченко Л.А. [117, с. 46]	Контроль – це вивчення та аналіз результатів виконання стратегічних планів, планів маркетингу і прийняття заходів, що коригують їх.

Джерело: узагальнено автором

Отже, контроль є складовою частиною (елементом) управління, сутність якого полягає у відслідковуванні стану справ на підконтрольному об'єкті, що забезпечує систематичну перевірку виконання Конституції та законів України, інших нормативно-правових актів, додержання дисципліни та правопорядку і зовні виявляється у втручанні контролюючих органів в оперативну діяльність підконтрольних об'єктів, наданні їм обов'язкових для виконання вказівок, припиненні, зміні чи скасуванні актів управління, вжитті заходів примусу щодо підконтрольних органів.

У науковій літературі чітке розмежування понять контролю та фінансового контролю, який є його складовою частиною, відсутнє.

Проте як зазначає О.А. Шевчук, останнім часом ведеться поглиблене вивчення та дослідження фінансового контролю як наукової категорії та інституту в чотирьох напрямках [115, с. 233]:

- інститут фінансового права;
- економічна категорія;
- теорія контрольної діяльності;
- інститут рахунково-ревізійної діяльності.

Щодо визначення поняття «фінансовий контроль», то в теорії фінансового права воно трактується по-різному. Кожен з науковців, визначаючи зміст цієї правової категорії, намагається наголосити на тих чи інших її особливостях. Так, Ю.М. Воронін під фінансовим контролем розуміє врегульовану правовими нормами діяльність державних органів і органів місцевого самоврядування по перевірці формування, розподілу, цільового, ефективного і раціонального використання фінансових ресурсів держави й органів місцевого самоврядування, використання державної і комунальної власності відповідно до чинного законодавства з метою виявлення й попередження недоліків у роботі підконтрольних об'єктів.

А.В. Зюнькін фінансовий контроль розглядає у декількох аспектах: як засіб забезпечення законності та фінансової дисципліни, запобігання правопорушенням; як обстеження фактичного стану показників фінансової

діяльності суб'єктів фінансових правовідносин порівняно із заданими показниками; як діяльність державних органів і недержавних організацій щодо забезпечення законності, фінансової дисципліни під час мобілізації, розподілу та використання коштів і матеріальних цінностей [43, с. 24].

Автори підручників з фінансового права під загальною редакцією І.М. Пахомова визначають фінансовий контроль, як: один із видів фінансової діяльності держави щодо перевірки застосування встановлених законодавством методів контрольної діяльності, законності та раціональності дій суб'єктів господарювання в процесі утворення, розподілу й використання грошових фондів держави;

Інші автори під загальною редакцією Грачова Є.Ю. визначають фінансовий контроль як регламентовану нормами права діяльність державних, муніципальних, громадських органів та організацій, інших господарюючих суб'єктів щодо перевірки своєчасності й точності фінансового планування, обґрунтованості й повноти надходжень доходів у відповідні фонди грошових коштів, правильності та ефективності їх використання.

Найбільш повне визначення поняття «фінансовий контроль», запропоноване І.Б. Стефанюком, який під фінансовим контролем розуміє систему активних дій, що здійснюються органами державної влади, органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України зі стеження за функціонуванням будь-якого об'єкта управління в частині утворення, розподілу та використання ним фінансових ресурсів з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному й ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб та удосконаленню управління економікою [104, с. 4].

Таке визначення поняття «фінансовий контроль» розкриває не тільки його фінансову, економічну складову як одну з форм управління фінансами, але й підкреслює його соціальну складову – задоволення державних,

колективних та приватних потреб й інтересів.

Л. А. Савченко вказує, що фінансовий контроль є своєрідним видом контролю, який має свою складну структуру, а тому як результат проявляється у різних аспектах. Окремі дослідники зазначають, що фінансовий контроль за своєю суттю є діяльність, інші дослідники визначають його як функцію управління або ототожнюють його з наглядом.

Так, на думку О. Грачової, фінансовий контроль – це контроль з боку уповноважених державою органів і організацій за законністю дій під час збирання, розподілу і використання грошових фондів держави і муніципальних утворень з метою здійснення ефективної фінансової політики в суспільстві для забезпечення прав і свобод громадян.

В.М. Радіонова вказує, що фінансовий контроль, з точки зору теорії фінансів, визначається як одна із функцій системи управління фінансовими відносинами, основним завданням якої є відстеження правильності фінансування цих відносин на рівні конкретного керованого об'єкта з метою визначення обґрунтованості й ефективності управлінських рішень та ступеня їх реалізації, виявлення відхилень, про які доцільно інформувати органи, які здатні вплинути на поліпшення ситуації.

І.М. Іванова визначає фінансовий контроль як важливу функцію управління фінансами, який необхідно розглядати як багатогранну систему аналізу та перевірки законності, раціональності, доцільності процесів формування та використання фінансових ресурсів на всіх рівнях управління, оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень для досягнення на цій основі економічного зростання [45, с. 16].

Відповідно до визначення, зазначеного у юридичній енциклопедії, фінансовий контроль – це урегульована фінансово-правовими нормами діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування і недержавних організацій із забезпечення законності, фінансової дисципліни, доцільності та ефективності при мобілізації, розподілі й використанні фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого

самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян [118, с. 364].

Загальноприйняте трактування фінансового контролю як категорії фінансової науки на сьогодні відсутнє. Та наведені нами визначення поняття фінансовий контроль не складають вичерпний перелік. Даний факт дослідники пов'язують з комплексним та інтегральним характером поняття, адже нині фінансовий контроль – це не лише перевірка дотримання фінансово-господарського законодавства, перевірка правильності ведення фінансової документації, попередження та виявлення порушень фінансової дисципліни. Це насамперед одна із найбільш важливих функцій управління фінансовими та як результат і економічними процесами, що в свою чергу має визначений зміст, спеціальну спрямованість та специфічні способи здійснення.

Більшість дослідників визначаючи сутність поняття фінансового контролю говорить саме про державний фінансовий контроль. До такого висновку можна прийти аналізуючи коло суб'єктів та постійному при цьому вживання термінів «державні органи», «органи державної влади», «громадські органи», а також вектор їх дій безпосередньо на формування, розподіл і використання державних фондів грошових коштів, управління державним майном.

Окремі дослідники прямо зазначають те, що фінансовий контроль за своєю природою вже є державним. Так, наприклад, на думку М.П. Кучерявенко, фінансовий контроль можна характеризувати як спеціальний державний контроль, діяльність фінансових органів та їх посадових осіб по забезпеченню законності, фінансової дисципліни і раціональності при мобілізації, розподілі та використанні централізованих і децентралізованих коштів фондів та пов'язаних з ними матеріальних ресурсів.

Ми можемо критично ставитися до такого визначення, адже науковець до суб'єктів контролю відносить лише фінансові органи. Але дослідивши нормативно-правові акти України, які регулюють питання фінансового контролю, бачимо, що окремими повноваження в даній сфері наділені Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України тощо. Дані органи

державної влади не можуть бути віднесеними до фінансових органів.

Розглянемо погляди на сутність державного фінансового контролю, наведені у науковій літературі. Так, С. Рябухін досліджує державний фінансовий контроль як об'єктивно зумовлену діяльність людини, мета якої – оцінити відхилення параметрів, що фактично реєструються, характеризують дії держави у фінансово-економічному просторі, від установлених норм. Також він наголошує на те, що не можна розглядати даний вид контролю як простий механізм відстеження частини або всього бюджетного процесу, а це в свою чергу і аналіз і моніторинг стану суспільства та економіки, спрямований на встановлення фінансової оцінки ефективності використання державою своїх ресурсів [21, С.69].

Овсянников Л. вважає, що державний фінансовий контроль – це реалізація права держави законними шляхами захищати свої фінансові інтереси й фінансові інтереси своїх громадян через систему законодавчих, організаційних, адміністративних і правоохоронних заходів.

Грачова О.Ю. наголошує, що державний фінансовий контроль – це діяльність уповноважених державою органів і організацій за дотриманням законності у процесі збирання, розподілу, перерозподілу й використання грошових фондів держави та муніципальних утворень з метою здійснення ефективної фінансової політики в суспільстві для забезпечення прав і свобод громадян.

Гуцаленко Л.В. трактує державний фінансовий контроль як різновид фінансового контролю, який здійснюється чітко визначеними органами державної влади, та полягає у виявленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог законів держави на об'єкті, який є підконтрольним, а також за своєю суттю спрямований на забезпечення фінансової дисципліни, законності, раціональності в ході формування, розподілу, використання та володіння та передачу активів, які належать державі, а також використання коштів, які все ж залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку із отриманими пільгами за платежами до визначених бюджетів, державних

позабюджетних фондів і кредитів [31, с. 44].

На думку Калюги Є., державний фінансовий контроль ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і є одним із проявів її важливого значення в розширеному відтворенні [50, с. 14].

Під державним фінансово-економічним контролем Шохін С. розуміє багатоаспектну міжгалузеву систему нагляду наділених контрольними функціями суспільних та державних органів за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій з метою об'єктивної оцінки доцільності господарських і фінансових операцій, законності та виявлення резервів доходів державного бюджету і позабюджетних фондів.

Панкевич Л. В. вказує, що державний фінансовий контроль – це встановлена чинним законодавством держави діяльність органів державної влади та управління всіх рівнів з виявлення та попередження:

- різноманітних помилок та зловживань в управлінні матеріальними ресурсами, зокрема грошовими, та контроль за використанням об'єктів державної власності у господарській діяльності;
- порушення фінансового законодавства;
- недоліків організації системи управління фінансовою та господарською діяльністю державних органів, підприємств, установ, організацій .

Аналіз наведених позицій науковців з приводу визначення сутності категорії «державний фінансовий контроль» дає нам можливість говорити про можливість систематизації підходів до обґрунтування вище вказаної категорії.

Підходи до тлумачення поняття «державний фінансовий контроль»

- процесний підхід;
- інституційний підхід;
- системний підхід;
- функціональний підхід.

Представники процесного підходу (державний фінансовий контроль досліджується як різновид управлінського процесу) розглядають та

аналізують державний фінансовий контроль як ланцюг взаємозалежних та взаємопов'язаних видів діяльності органів державної влади, де в свою чергу, особливості інституційного оформлення розглядаються лише опосередковано [68, с. 97].

Наступний підхід – інституційний, в межах якого аналізуються та досліджуються норми, процедури, правила, організації державного фінансового контролю. Так, О.М. Горбунова та О.Ю. Грачева досліджують даний процес з точки зору цілеспрямованої та комплексної фінансової і правової діяльності різноманітних уповноважених органів, що в свою чергу базується на положеннях актів законодавства діяльність та функціонування органів і організацій з перевірки грошових коштів.

У межах системного підходу ми отримуємо можливість відстежити взаємодію та взаємозв'язок суб'єктів, об'єктів, форм, методів, інструментів, а також інших складових цієї діяльності на всіх рівнях господарювання. Головною перевагою даного підходу є той факт, що завдяки ньому ми маємо можливість зрозуміти ієрархію та взаємну залежність складових відповідної державно-управлінської діяльності. У той же час залишаються невизначеними функціональні зв'язки та функції окремих елементів.

Вище вказаний підхід набув найбільшої популярності серед зарубіжних дослідників сучасності. Д. Ірвін під державним фінансовим контролем розуміє частину цілісної системи управління, яка включає в себе визначення стратегічних цілей, прогноз, планування, реєстрацію даних, складання бюджету і здійснення контролю. Савченко вказує, що державний фінансовий контроль – це функція держави, яка має змогу реалізуватися через окреслені напрями її діяльності в податковій, бюджетній, банківській сферах фінансових відносин [93, с. 17]. В.П. Дудко тлумачить державний фінансовий контроль як контроль, який спрямований на виявлення порушень в частині використання фінансових ресурсів, їх ліквідацію, обмеження та блокування протиправних фінансових операцій, а також здійснення заходів щодо відшкодування збитків, завданих державі та громадянам, у тому числі і суб'єктам господарювання [38,

с. 28]. Систематизація поглядів учених-економістів на сутність категорії «контроль» наведена на рис. 1.3.

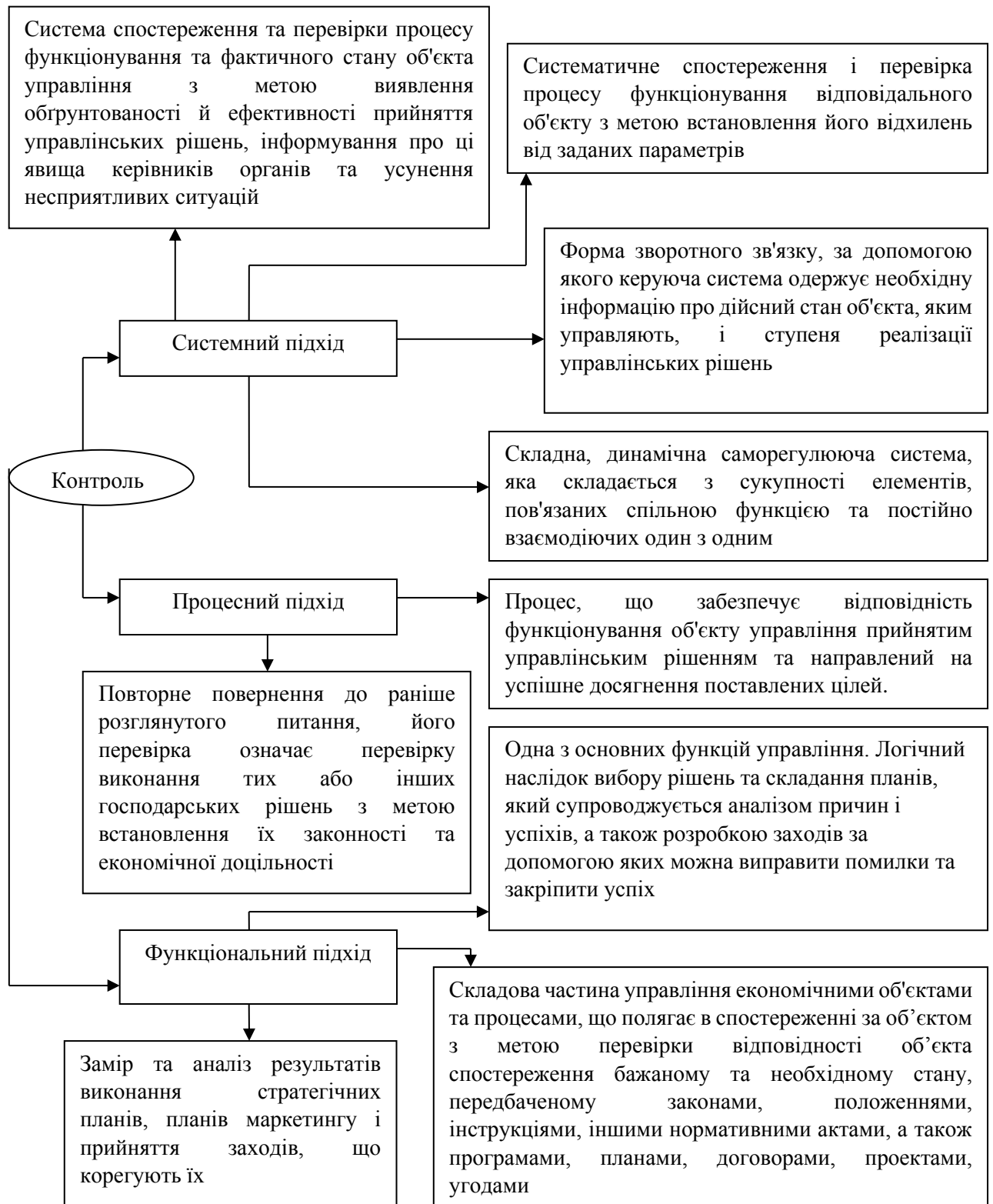


Рис. 1.3. Систематизація поглядів учених-економістів на сутність категорії «контроль»

Джерело: [63, с. 49]

Враховуючи факт відсутності єдиного загальноприйнятого визначення поняття «державний фінансовий контроль» та загального трактування сутності категорії, в науковій літературі висловлюється позиція стосовно необхідності прийняття єдиного закону – Закону України «Про державний фінансовий контроль», який матиме змогу вирішити окремі проблеми функціонування та реалізації фінансового контролю в Україні. Процеси впровадження міжнародних правових документів та міжнародних стандартів обліку та контролю непрості та неоднозначні. Світова спільнота ставить амбіційні завдання – впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, аудиту; розвиток національних підходів до аудиту та контролю; допомога всім органам, що виконують контроль та аудит. Міжнародні нормативні акти щодо контролю та їх характеристику наведено в табл. 1.3. Контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснюється Рахунковою палатою і є державним зовнішнім фінансовим контролем. Паралельно також функціонує Урядовий (парламентський) контроль, який на даний час здійснюється органом державного фінансового контролю – Державною аудиторською службою України.

В лютому 2017 Кабінетом Міністрів України ухвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017-2021 рр., в якій окрему роль відведено державному фінансовому контролю та визначено завдання (рис. 1.2). Для модернізації системи державного фінансового контролю з урахуванням євроінтеграційного вектору розвитку України окреслено низку завдань, які необхідно вирішити, зокрема:

- подальший розвиток правового поля та методологічного забезпечення системи державного фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародними стандартами та найкращою практикою ЄС щодо аудиту у сфері державних фінансів;

- розбудова інституційного потенціалу органів Держаудитслужби;

- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів у сфері

державного фінансового контролю;

– підвищення відповідальності керівників органів державної влади та органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання державного та комунального секторів за ефективність їхніх управлінських рішень та результативність діяльності.

Таблиця 1.3

**Характеристика міжнародних нормативних актів щодо регламентації
державного фінансового контролю**

Назва документа	Рік видання	Установа, що підготувала документ	Короткий зміст документа
1	2	3	4
INTOSAI (ISSAI INTOSAI GOV)	1953 р.	Міжнародна організація Вищих аудиторських органів (BAO), членом якої є Рахункова палата України (РПУ)	Імплементовано основні Міжнародні стандарти аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів, які створені в основному для приватного сектору
Лімська Декларація керівних принципів контролю	жовтень 1977 р.	IX Конгрес Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI)	Містить вичерпний перелік цілей аудиту державних фінансів та усіх дотичних до цього питань. Це полегшує її використання та гарантує, що простота мови, якою вона складена, зосереджує увагу на її основних елементах
SAS 55 / SAS 78	1988 р., та внесені зміни у 1995 р.	Американський інститут дипломованих бухгалтерів (the American Institute of Certified Public Accountants' Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit)	Документ, що регламентує дії зовнішніх аудиторів відносно впливу внутрішнього контролю на планування і проведення аудиту фінансової звітності підприємства
SAC	1991 р., та внесені зміни у 1994 р.	Дослідницький фонд Інституту внутрішніх аудиторів (the Institute of Internal Auditors Research Foundation's Systems Auditability and Control)	Документ, який надає підтримку внутрішнім аудиторам з питань контролю та аудиту інформаційних систем (IC) і технологій, впливу інформаційних технологій (IT) на систему засобів внутрішнього контролю
COSO	1992 р., та внесені зміни у 1994 р.	Комітет спонсорських організацій Комісії Тредуея (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Internal Control – Integrated	Документ, що дає рекомендації менеджменту стосовно оцінки й удосконалення контролю. Організації можуть оцінити й визначити шляхи вдосконалення систем контролю. COSO визначає

		Framework)	внутрішній контроль як процес, який здійснює рада директорів компаній, менеджмент, інший персонал
COBIT	1996 р.	Асоціація аудиту і контролю інформаційних систем ISACA (the information System Audit and Control Foundation's Control Objectives for Information and Related Technology)	Системний підхід, що забезпечує власників бізнеспроцесів інструментарієм для повного й ефективного контролю за безпекою інформаційних систем
ISA 315 / ISA 330	2005 р.	Міжнародна рада зі стандартів аудиту та надання гарантій (International Auditing and Assurance Standarts Board, IAASB) Міжнародної федерації з автоматичного управління (IFAC)	Аналогічний документ SAS, розроблений для міжнародної аудиторської спільноти щодо підтвердження фінансової звітності

Джерело: [29, с. 9]

Отже, жодна держава не має змоги втілити у життя свою політику, не маючи у розпорядженні відповідних ресурсів, зокрема фінансових, за рухом та управління яких повинен здійснюватися чіткий, законодавчо оформлений контроль. На нашу думку, під державним фінансовим контролем необхідно розуміти функцію державного управління, яка відображається у формі контролю за рухом державних коштів, майна і управління ними та реалізується у діяльності чітко визначених органів державної влади. Побудова ефективної системи державного фінансового контролю повинна здійснюватись на центральному, регіональному та місцевому рівнях.

Отже, державний фінансовий контроль охоплює всі стадії управління бюджетними ресурсами і виявляється в таких основних видах державної діяльності:

- аналіз та перевірка обґрунтованості рішень з управління бюджетними ресурсами, в т.ч. рішень щодо формування, розпорядження та використання ресурсів; оцінка ризиків управління та прогноз його результатів;



Рис. 1.4. Завдання державного фінансового контролю України відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами

Джерело: [33]

– перевірка відповідності досягнутих у визначений період часу фінансових показників (результатів управління) соціально-економічного стану країни, господарської діяльності на всіх рівнях (країни, галузі, регіону підприємства) і в різних сферах економіки бажаному а необхідному (нормативному) значенню цих показників;

– визначення відхилень від заданого (бажаного) режиму управління бюджетними ресурсами й оцінка (соціальна та економічна) параметрів цих відхилень;

– забезпечення своєчасного та повного відновлення (відшкодування) неправомірно використаних бюджетних ресурсів і надходження доходів від їх використання до відповідних бюджетів, а також відшкодування заподіяного

державі та суспільству збитку.

Державний фінансовий контроль у системі управління фінансами держави є однією зі стадій управлінського циклу і представляє собою систему нагляду, порівняння, перевірки та аналізу функціонування управлінського суб'єкта з метою оцінки обґрунтованості та ефективності прийнятих управлінських рішень, виявлення ступеня їх реалізації, наявності відхилень фактичних результатів від запланованих параметрів і нормативів та прийняття рішень щодо їх усунення.

Таким чином, державний фінансовий контроль спрямований на пошук резервів зростання фінансових ресурсів за рахунок зниження витрат матеріальних і трудових ресурсів на виробництво, правильне відображення в господарських операціях їхньої вартості, виявлення непродуктивних втрат.

Вплив фінансового контролю на процеси, пов'язані з функціонуванням фінансів, виявляється через фінансові санкції та інші заходи з усунення виявлених недоліків. Матеріали фінансового контролю використовуються для прийняття управлінських рішень, а також для внесення змін у чинне фінансове законодавство.

Відмітимо, що особливість державного фінансового контролю в управлінні фінансовою діяльністю держави полягає в тому, що фінансовий контроль - це обов'язок і реалізація права держави здійснювати контроль; специфічний вид, невід'ємний елемент державного управління і джерело інформаційного забезпечення потреб органів державної влади та управління в процесі прийняття управлінських рішень; механізм зворотного зв'язку, завдяки якому можна отримати необхідну інформацію про виконання управлінських рішень; важливий елемент діяльності органів державної влади, спрямований на ефективне використання матеріальних і фінансових ресурсів держави; засіб отримання достовірної й повної інформації про реальний стан фінансів держави.

Контроль стає основним незалежним джерелом інформації для виявлення причин порушень, що виникають у процесі управління

бюджетними ресурсами, а також прийняття рішень щодо запобігання тим чи іншим порушенням.

Метою державного фінансового контролю є: встановлення фактичного стану справ шляхом спостереження, його аналіз щодо відповідності принципам, стандартам, нормам, нормативам та регламентам, встановленим чинним законодавством, визначення шляхів виправлення та/або запобігання виявлених відхилень задля підвищення загальної ефективності функціонування системи державних фінансів.

Досягнення мети і реалізацію завдань державного фінансового контролю можна віднести до загальнодержавних пріоритетів України, оскільки вирішення масштабних проблем соціально-економічного розвитку неможливе без підвищення ефективності системи державного управління. Це ставить питання про місце державного фінансового контролю загалом у системі державного управління через його співвіднесення з іншими галузями фінансового контролю України.

1.3. Види державного аудиту відповідно до міжнародних стандартів (INTOSAI)

В сучасних умовах стрімкого реформування системи державного фінансового контролю (далі – ДФК) України важливе місце займає впровадження та розвиток державного аудиту. Саме ця складова державного фінансового контролю є найбільш значущою в сфері бюджетного управління, адже державний аудит є своєрідним інструментом регулювання бюджетних відносин стосовно використання бюджетних коштів на різних рівнях управління (внутрішньому та зовнішньому).

Органами, що впроваджують державний аудит в практику бюджетного управління є Рахункова палата України (зовнішній державний аудит) та Державна аудиторська служба України (орієнтир на внутрішній державний аудит). Враховуючи специфіку завдань, порядок їх вирішення та механізм реалізації результатів контрольних заходів зазначеними органами, можна

наголошувати про існування різних видів і форм державного аудиту. Зважаючи на це, першочерговим завданням розвитку державного аудиту як складовоїДФК в Україні є вирішення питань теорії державного аудиту, зокрема уточнення його класифікації, що і визначає вчасність та актуальність даного питання. Державний аудит є одним із головних напрямків роботи контролюючих органів у рамках державного фінансового контролю. Поряд із традиційною ревізією, що має фіскальний характер, державний аудит забезпечує не лише виявлення порушень у бюджетному процесі, а й їх попередження та запобігання у майбутньому. В залежності від мети, завдань, предметної області перевірки державний аудит проводять у різних напрямках. До того ж розрізняють внутрішній аудит в державному секторі та державний фінансовий аудит.

Контролюючі органи звітуючи про державний аудит, наводять такі напрямки: стосовно внутрішніх аудитів – фінансовий аудит, аудит відповідності та аудит ефективності, стосовно державних фінансових аудитів: аудит виконання місцевих бюджетів, аудит виконання бюджетних програм та аудит діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки. Але зазначені напрямки державного аудиту є загальними і враховують не всі ознаки перевірки, зокрема не враховують періодичність, об'єкти, предметну область тощо.

За результатами дослідження нормативно-правової бази у сфері державного фінансового контролю виявлено декілька підходів до класифікації державного аудиту, зокрема виділено «види» і «форми» державного аудиту. При чому види і форми в деяких документах представлені одними і тими ж назвами, що само по собі призводить до виникнення колізій не лише в теорії, а й в правому аспекті.

Можна зробити висновок про наявність в міжнародному та вітчизняному законодавстві досить широкого різноманіття видів і форм державного аудиту, а от щодо напрямів його здійснення, то в Стандартах внутрішнього аудиту містяться наступні положення:

Сфера застосування внутрішнього аудиту охоплює такі напрями діяльності:

- оцінка діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольних-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи (аудит ефективності);

- оцінка діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку (фінансовий аудит);

- оцінка діяльності установи щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном (аудит відповідності).

Звідси, можна зробити висновок, що державний аудит, зокрема внутрішній, як різновид державного аудиту, проявляється у наступних формах – аудит ефективності, фінансовий аудит та аудит відповідності (рис. 3.1).

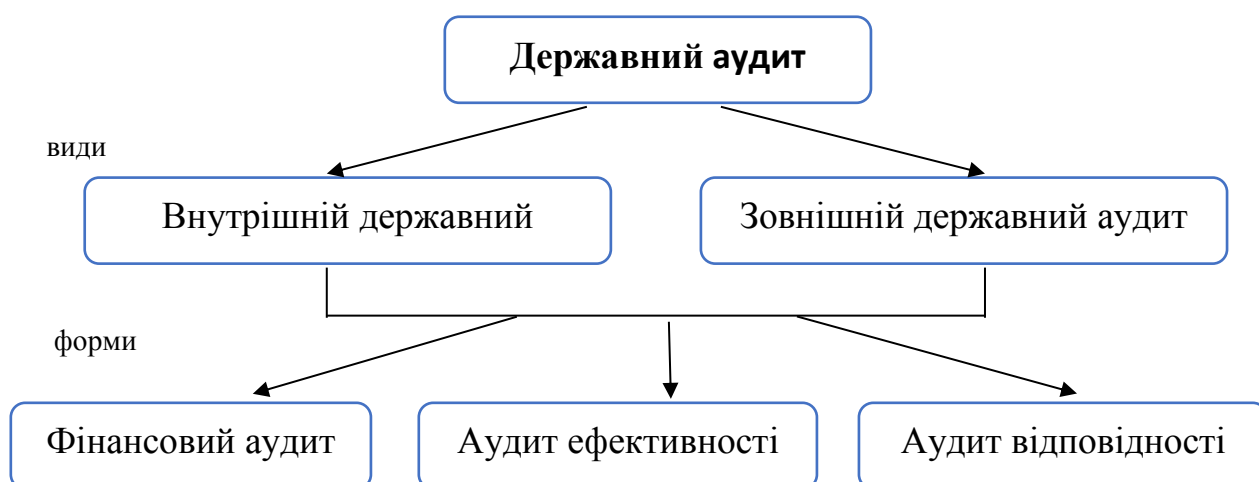


Рис. 1.5. Класифікація державного аудиту як складової державного фінансового контролю

Джерело: [33]

Сутність та цільова спрямованість зазначених форм визначено стандартами аудиту INTOSAI (п. 25 ISSAI 100). Стандарт ISSAI 100 дає наступні визначення цим видам аудиту:

- фінансовий аудит (financial audit) спрямований на перевірку того, наскільки представлена фінансова інформація повно та достовірно відображена у фінансовій звітності аудированої організації та відповідає чинному законодавству. Здійснюється шляхом отримання достатніх та належних аудиторських доказів для висловлення аудитором думки про те, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок.

- аудит ефективності (performance audit) зосереджений на тому чи діють посередники, програми й організації відповідно до принципів економії та ефективності і чи існує можливість для поліпшення. Діяльність оцінюється за допомогою відповідних критеріїв і аналізуються інші проблеми. Метою є отримання відповідей на ключові питання аудиту та забезпечення (надання) рекомендацій щодо їх поліпшення;

- аудит відповідності (compliance audit) направлений на перевірку того, наскільки певний предмет відповідає повноваженням, визначеним як критерій. Аудит відповідності здійснюється шляхом оцінки того, наскільки діяльність, фінансові операції та інформація в істотних аспектах відповідають повноваженням тих, хто управляє аудированою організацією. [33]

Важливо відмітити, що фінансовий аудит і аудит відповідності з 2013 року, згідно зі змінами, внесеними в ISSAI 100, почали розглядати відокремлено, тоді як на практиці їх можна застосовувати комплексно, адже до об'єктів зазначених видів аудиту відноситься дослідження фінансово-господарської діяльності організації.

Проте фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит відповідності в стандартах визначено як види державного аудиту.

В Україні продовжується формування ефективної системи державного фінансового контролю, що вимагає запровадження дієвих форм контролю, які мають на меті попередити фінансові порушення і шахрайства, а також оперативно реагувати на них у випадку їх вчинення. Ревізії та перевірки не забезпечують в повній мірі бажаний стан фінансової дисципліни, оскільки вони спрямовані в минуле, на дослідження фінансово-господарських операцій і порушень, що мали місце в діяльності підконтрольного суб'єкта в попередніх періодах. В таких умовах ускладнюється, а в деяких випадках унеможлиблюється, вплив на об'єкт контролю шляхом вжиття коригуючи заходів. Однією із сучасних дієвих форм контролю, яка орієнтована на майбутнє, є державний фінансовий аудит. [33]

Під час державного фінансового аудиту використовують такі методи контролю: спостереження, перевірка, обстеження, оцінка та аналіз, інспектування, а також моніторинг. На ефективність використання бюджетних коштів має вагомий вплив своєчасне проведення державного фінансового аудиту, який дає змогу:

– оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;

– здійснити контроль за використанням бюджетних коштів на підприємствах, установах, організаціях;

– визначити проблеми, які негативно вплинули на процес виконання запланованих завдань;

– зберегти бюджетні ресурси шляхом здійснення коригуючи заходів;

– посилити відповідальність керівництва щодо організації контролю на всіх стадіях бюджетного процесу.

Рис. 1.6. Класифікація державного аудиту як складової державного фінансового контролю

Джерело: [33]

Проаналізувавши чинне законодавство щодо правового закріплення видів державного фінансового аудиту можна зробити висновок про виділення

таких його видів: Чинним законодавством визначено, що в Україні державний фінансовий аудит здійснюють Державна аудиторська служба і Рахункова палата. Перелічені види державного фінансового аудиту можуть стати інструментом підвищення відкритості і відповідальності управління фінансовими ресурсами держави, передумовою переходу до інноваційного типу економіки, до більш високого рівня суспільного розвитку.

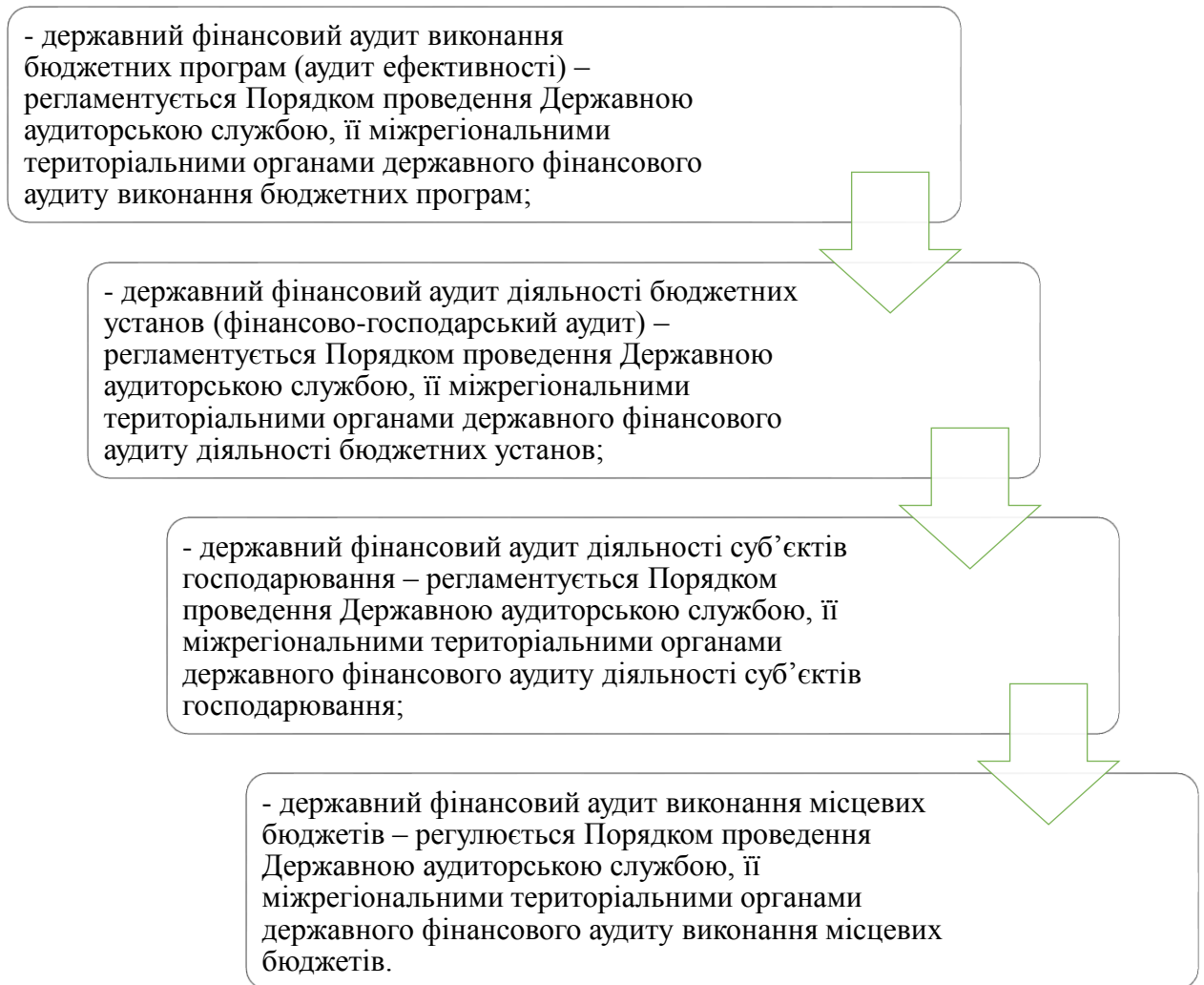


Рис. 1.7. Класифікація державного аудиту як складової державного фінансового контролю

Джерело: [33]

Отже, державний фінансовий аудит – це комплексний процес, який охоплює різні сфери господарювання. Він є своєчасною і перспективною формою державного фінансового контролю. Потребу в ньому підтверджують

непоодинокі факти наявності порушень стосовно законного і ефективного використання бюджетних коштів та невиконання посадовими особами підконтрольних об'єктів пропозицій щодо їх усунення.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

2.1. Сучасний стан державного фінансового аудиту в Україні.

У вітчизняній практиці здійснення державного фінансового контролю державний аудит з'явився лише у 2005 р., коли було здійснено спробу реформувати систему державного фінансового контролю та державного аудиту з урахуванням європейських вимог, але нині він займає незначну частку у контрольних заходах ДАСУ.

Поява державного фінансового аудиту у вітчизняній практиці контрольних органів зумовлена:

- необхідністю підвищення результативності, дієвості й ефективності державного фінансового контролю;
- необхідністю істотного поліпшення діяльності виконавчих органів влади й інших організацій, що використовують державні ресурси;
- необхідністю запровадження у бюджетній сфері нової, менш фіскальної, але більш оперативної та партнерської форми контролю. [33]

Проведення державного фінансового аудиту є особливо актуальним в останні роки з огляду на постійні порушення фінансово-бюджетної дисципліни, які повторюються з року в рік:

- 1) порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів, взяття до сплати зобов'язань понад затвержені асигнування, відволікання бюджетних коштів у довготривалу дебіторську заборгованість тощо;
- 2) зайве витрачання бюджетних коштів внаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт і наданих послуг;
- 3) витрачання бюджетних коштів на придбання меблів, обладнання, автотранспорту та інших матеріальних цінностей з перевищенням граничних нормативів, а також на утримання автотранспорту понад встановлені ліміти;

- 4) незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;
- 5) незастосування обов'язкових процедур державних закупівель;
- 6) заниження вартості активів внаслідок непроведення індексацій, а також в результаті не прибуткування придбаного майна та лишків товарно-матеріальних цінностей.

Наявність цих порушень свідчить про низьку ефективність системи державного фінансового контролю і безпосередньо державного аудиту, а також безвідповідальне ставлення з боку розпорядників бюджетних коштів.

Державним фінансовим аудитом охоплено найважливіші для суспільства сфери: оборона, освіта і наука, охорона здоров'я і соціальний захист населення, житлово-комунальне господарство, паливно-енергетичний та агропромисловий комплекси, інфраструктура і транспорт тощо. При цьому теми, за якими приводилися аудиторські дослідження, визначалися з урахуванням їх актуальності, соціального значення, обсягів коштів державного і місцевих бюджетів, спрямованих на фінансування бюджетних програм, а також з урахуванням потенційних ризиків допущення фінансових порушень. [33]

Найбільш розповсюдженими фінансовими порушеннями, виявлених під час державних фінансових аудитів, наслідком яких стали втрати ресурсів, були:

- 1) реалізація суб'єктами господарювання товарів, робіт чи послуг (крім користування, оренди) безоплатно або за заниженими цінами;
- 2) списання коштів на видатки/витрати без отримання товарів, робіт чи послуг або в обсягах, вищих від їх фактичної вартості;
- 3) незаконні витрати внаслідок оплати завищеної вартості виконаних робіт та/або наданих послуг, а також завищення кількості чи вартості придбаних товарів;
- 4) не нарахування і неперерахування надходжень до загального і спеціального фондів бюджету (крім спецфонду бюджетних установ);

- 5) приведення незаконних (зайвих) виплат заробітної плати;
- 6) втрата доходів через списання дебіторської заборгованості;
- 7) покриття за рахунок загального фонду кошторису витрат спеціального фонду (без відновлення касових видатків загального фонду);
- 8) незаконні виплати фізичним особам компенсацій, допомог, пільг і субсидій, пенсій, стипендій, у тому числі які не мали права на їх отримання або у завищених розмірах;
- 9) безпідставне покриття витрат фізичних або юридичних осіб, в тому числі за відсутності в обліку дебіторської заборгованості;
- 10) нецільові витрати та незаконне відчуження майна;
- 11) недостачі коштів та матеріальних цінностей;
- 12) недоотримання належних надходжень за майно, надане у користування, оренду;
- 13) понаднормове списання з обліку матеріальних цінностей, що відсутні в наявності;
- 14) сплата внесків до державних цільових фондів за незаконно виплаченою заробітною платою або за завищеною ставкою збору;
- 15) зайве виділення (отримання) бюджетних коштів юридичним особам, одержувачам внаслідок завищення відповідних розрахунків або які не мали права на їх отримання;
- 16) здійснення за рахунок бюджету одного рівня видатків, які відповідно до бюджетного законодавства мають здійснюватись з бюджету іншого рівня;
- 17) ліквідація (знищення, розбирання) майна, проведена всупереч законодавству;
- 19) реалізація за заниженою вартістю або безоплатно послуг (крім адміністративних), які надаються на платній основі тощо.

Проаналізувавши основні результати проведення державного фінансового аудиту та можливі вектори подальшого розвитку даної ефективної форми державного фінансового контролю, слід відзначити наступне:

1. Продовжуються процеси реформування нормативно-методичних засад вітчизняної системи державного фінансового контролю бюджетної сфери.

2. Відбувається поступове законодавче врегулювання та вдосконалення процедур проведення діючих видів державного фінансового аудиту, з одночасним впровадженням в роботу контролюючих органів нових видів державного фінансового аудиту відповідно до сучасних вимог сьогодення.

Аналіз сучасного стану організації та функціонування системи державного фінансового контролю в Україні виявив низку невирішених практичних проблем, основними з яких є:

1) необхідність реформування організаційних структур контролюючих органів (Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України), а також напрямів їх діяльності;

2) невідповідність методологічних засад державного аудиту сучасним умовам;

3) низьке матеріально-технічне (враховуючи соціально-побутове) та фінансове забезпечення функціонування органів контролю. Перераховані негативні явища є суттєвими перешкодами на шляху становлення справді ефективної та гідної системи державного аудиту;

4) відсутність законодавчого врегулювання та практичної реалізації відмінності державного фінансового аудиту, як нефіскальної форми вітчизняного державного контролю;

5) нечіткі норми щодо окреслення прав, обов'язків та відповідальності, основних функцій державних аудиторів під час проведення контрольних процедур;

6) недосконале інформаційне забезпечення контрольно-перевірочного процесу, недостатність його автоматизації, невизначеність в користувачах результатів державного фінансового аудиту;

7) відсутність чіткого обґрунтування принципів та методичних основ механізму здійснення державного фінансового аудиту;

8) недостатнє законодавче та інформаційне врегулювання взаємовідносин між ДАСУ та іншими державними фінансовими органами під час проведення та реалізації результатів державного фінансового аудиту;

9) не визначено основні реквізити документів, що складаються за результатами проведеного державного фінансового аудиту.

Однією з основних причин несформованості цілісної системи можна визначити недосконале законодавство. Система державного фінансового контролю України функціонує без базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв завдання, функції і повноваження між контролюючими органами та органами державної і місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідальність і незалежність відповідних уповноважених посадових осіб. [33]

Наслідком безсистемності у правовому полі стала розбалансована система органів, що забезпечують державний фінансовий контроль і державний аудит. Діяльність державних органів, що реалізують контрольні, контрольно-ревізійні, наглядові і фіскальні дії щодо бюджетних коштів, регулюється окремими спеціальними законами і нормативно-правовими актами.

На сьогоднішній день слід відзначити, що одночасно з позитивним динамічним розвитком процесів реформування всіх напрямків державного управління, в тому числі вітчизняної системи державного фінансового контролю, спостерігається велика кількість негативних чинників, що обмежують реалізацію заданих державою цілей і завдань. Це в першу чергу і дефіцит державних фінансів, і неврегульованість законодавчої бази, і низький рівень бюджетної дисципліни серед розпорядників фінансових ресурсів держави, недостатньо налагоджений механізм взаємодії між державними органами, в тому числі контролюючими, а також низька ефективність державного внутрішнього контролю та аудиту.

Зважаючи на недоліки в системі державного аудиту, можна вирізнити і значні напрацювання з цього приводу. Слід зазначити, що повноваження щодо здійснення державного аудиту в Україні покладено на Рахункову палату та Державну аудиторську службу України, тому процес становлення і розвитку системи державного аудиту відбувається в межах діяльності цих органів.

Розпорядженням КМУ від 8.02.2017 р. № 142-р було схвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки.

У червні 2016 року КМУ завершена реорганізація Державної фінансової інспекції у Державну аудиторську службу. Цей крок мв забезпечив перехід від функцій контролю до аудиту, що спрямований на запобігання нецільовому, неефективному використанню бюджетних коштів та майна, переорієнтування інспектування саме на значні фінансові порушення, а також забезпечення проведення ревізій виключно з урахуванням рівня ризиків.



Рис. 2.1. Пріоритетні напрямки реформування органів державного фінансового контролю України

Джерело: [33]

Разом з тим на шляху удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні існує ряд перешкод:

1) заходи фінансового інспектування все ще не достатньою мірою базуються на ризикоорієнтованому відборі об'єктів з акцентом на серйозні порушення та шахрайство;

2) відсутність у Державної аудиторської служби доступу до всієї необхідної інформації та недосконалість відповідної методики;

3) низька спроможність Державної аудиторської служби щодо проведення спеціалізованих аудитів. [33]

Все це зумовлює активну роботу з реформування системи державного фінансового контролю у напрямі перетворення Державної аудиторської служби України на орган державного фінансового контролю європейського зразка. Пріоритетні напрямки реформування органів державного фінансового контролю визначено напрямки подані на рис. 2.1.

Та незважаючи на значні проблеми та недоліки, система державного фінансового аудиту в Україні вже встановлена і відзначається позитивними тенденціями розвитку.

2.2. Загальні засади здійснення державного фінансового аудиту органами Державної аудиторської служби України

Поняття Державної аудиторської служби, її завдання, функції і права. Постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної аудиторської служби України» від 28 жовтня 2015 р. № 868 Державну фінансову інспекцію реорганізовано шляхом перетворення у Державну аудиторську службу. Органи Державної аудиторської служби України здійснюють незалежний державний фінансовий контроль від імені Уряду.

Правовою основою діяльності Державної аудиторської служби є Положення «Про Державну аудиторську службу» від 03.02.2016 р. № 43.

Відповідно до цього Положення Державна аудиторська служба України (ДАСУ) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

Держаудитслужба у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства.

Основними завданнями ДАСУ є:

- 1) реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- 2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- 3) здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів;
- 4) надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг.

ДАСУ відповідно до покладених на неї завдань:

- 1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністрові фінансів;
- 2) здійснює контроль у:
 - міністерствах, інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах, суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які

отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно;

- суб'єктах господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні;

3) реалізує державний фінансовий контроль через здійснення:

- державного фінансового аудиту;
- перевірки державних закупівель;
- інспектування (ревізії);
- моніторингу закупівель;
- контролю за станом внутрішнього аудиту;

4) здійснює контроль за:

- цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів;
- досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії;
- достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі);
- відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу;
- дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;

- дотриманням законодавства про державні закупівлі;
- веденням бухгалтерського обліку, а також складенням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

- станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;
- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів, станом внутрішнього контролю в інших підконтрольних установах;

- усуненням виявлених недоліків і порушень;

5) вживає в межах повноважень, передбачених законом, заходів до усунення виявлених недоліків та запобігання їм у подальшому, а саме:

- проводить аналіз стану дотримання фінансової та бюджетної дисципліни, виявляє причини та умови, що призвели до недоліків і порушень, готує рекомендації та пропозиції щодо їх усунення і запобігання їм у подальшому;

- подає зазначені рекомендації та пропозиції Кабінету Міністрів України, міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, іншим державним органам, органам місцевого самоврядування та керівникам підконтрольних установ;

- здійснює контроль за станом врахування і впровадження поданих рекомендацій та пропозицій;

6) вживає в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб, а саме:

- вимагає від керівників та інших осіб підприємств, установ та організацій, що контролюються, усунення виявлених порушень законодавства; здійснює контроль за виконанням таких вимог;

- звертається до суду в інтересах держави у разі незабезпечення виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів;

- застосовує заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, накладає адміністративні стягнення на осіб, винних у порушенні законодавства;

- передає в установленому порядку правоохоронним органам матеріали за результатами державного фінансового контролю у разі встановлення порушень законодавства, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь;

7) подає щомісяця Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України і Мінфіну звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства;

8) отримує та аналізує звітність про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, обласних, Київської міської держадміністрації;

9) інформує громадськість про свою діяльність та стан реалізації державної політики у визначеній сфері;

10) здійснює міжнародне співробітництво з питань, що належать до компетенції ДАСУ;

11) здійснює інші повноваження, визначені законом.

Першочерговим завданням для органів ДАСУ залишається контроль за законним, цільовим і ефективним використанням коштів бюджетів усіх рівнів, збереженням державного та комунального майна, а також попередження втрат ресурсів держави. Контрольними заходами охоплено особливо важливі для суспільства та економіки держави сфери.

ДАСУ з метою організації своєї діяльності:

1) забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, здійснення заходів щодо запобігання корупції і контроль за їх реалізацією в апараті Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління;

2) здійснює добір кадрів в апарат Держаудитслужби та на керівні посади в її міжрегіональні територіальні органи, на підприємства, в установи та організації, що належать до сфери її управління, організовує роботу з підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації державних службовців і працівників Держаудитслужби;

3) координує та контролює діяльність міжрегіональних територіальних органів ДАСУ;

4) організовує планово-фінансову роботу в апараті Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління, здійснює контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечує організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку в установленому законодавством порядку;

5) забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, виконання завдань із мобілізаційної підготовки та мобілізаційної готовності держави;

б) організовує ведення діловодства та архівне зберігання документів відповідно до встановлених правил.

ДАСУ для виконання покладених на неї завдань має право:

1) залучати в установленому порядку вчених і фахівців, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади, державних фондів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій за погодженням з їх керівниками до виконання окремих робіт, а також для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво,

контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок;

2) отримувати безоплатно (зокрема шляхом тимчасового доступу до інформаційно-телекомунікаційних систем підконтрольних установ з урахуванням вимог до забезпечення захисту інформації, яка є власністю держави, або інформації з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом) від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їх посадових осіб, фізичних осіб - підприємців, а також громадян та їх об'єднань інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на неї завдань, у тому числі відомості, необхідні для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підконтрольних установ;

3) отримувати інформацію про стан та рух коштів державного бюджету від Казначейства;

4) скликати наради, утворювати комісії та робочі групи, проводити наукові конференції, семінари з питань, що належать до її компетенції;

5) користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державною системою урядового зв'язку та іншими технічними засобами;

6) перевіряти в ході державного фінансового контролю грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, документи щодо проведення процедур закупівель, дані на електронних носіях, проводити перевірку фактичної наявності цінностей (коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо);

7) забезпечити безперешкодного доступу в ході державного фінансового контролю на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать підприємствам, установам та організаціям, що контролюються;

8) вимагати від керівників підконтрольних установ проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків;

9) отримувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що контролюються, письмові пояснення з питань, які виникають під час здійснення державного фінансового контролю;

10) отримувати від підприємств, установ та організацій, що контролюються, завірені копії, витяги з документів (у тому числі електронних), які свідчать про порушення законодавства;

11) вилучати під час проведення ревізій у підприємств, установ і організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про порушення, а на підставі рішення суду - вилучати до закінчення ревізії оригінали первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів із складенням опису, який засвідчується підписами представника органу Держаудитслужби та керівника відповідного підприємства, відповідної установи, організації, та залишенням копій зазначених документів таким підприємствам, установам, організаціям;

12) проводити на підприємствах, в установах та організаціях зустрічні звірки з метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підприємства, установи та організації, що контролюється;

13) ініціювати проведення перевірок робочими групами центральних органів виконавчої влади;

14) пред'являти керівникам та іншим особам підприємств, установ та організацій, що контролюються, обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства;

15) надавати міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, державним органам, іншим підконтрольним установам обов'язкові до розгляду пропозиції та рекомендації щодо усунення причин і умов, які

призвели (можуть призвести) до вчинення порушень та виникнення недоліків у діяльності підконтрольних установ, а також отримувати від зазначених органів інформацію про розгляд таких пропозицій та рекомендацій;

16) призупиняти в межах повноважень, передбачених законом, бюджетні асигнування, зупиняти операції з бюджетними коштами в установленому законодавством порядку, а також застосовувати та ініціювати застосування відповідно до закону інших заходів впливу в разі виявлення порушень законодавства;

17) вилучати в судовому порядку до бюджету виявлені під час проведення ревізій приховані, занижені валютні та інші платежі, порушувати перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування у разі, коли отримані підприємствами, установами та організаціями кошти і позички використовуються з порушенням законодавства;

18) у разі виявлення збитків, завданих державі чи підприємству, установі, організації, що контролюється, визначати їх розмір в установленому законодавством порядку тощо.

Держаудитслужба під час виконання покладених на неї завдань взаємодіє з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, громадськими спілками, профспілками та організаціями роботодавців, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, а також підприємствами, установами та організаціями.

2. Територіальні органи та організаційна структура Державної аудиторської служби.

ДАСУ здійснює свої повноваження безпосередньо і через утворені в установленому порядку міжрегіональні територіальні органи: Північний офіс

Державної аудиторської служби; Північно-східний офіс Державної аудиторської служби; Південний офіс Державної аудиторської служби; Західний офіс Державної аудиторської служби; Східний офіс Державної аудиторської служби (рис. 2.2).

ДАСУ та її міжрегіональні територіальні органи є юридичними особами публічного права, мають печатки із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки, рахунки в установах Державної казначейської служби України.

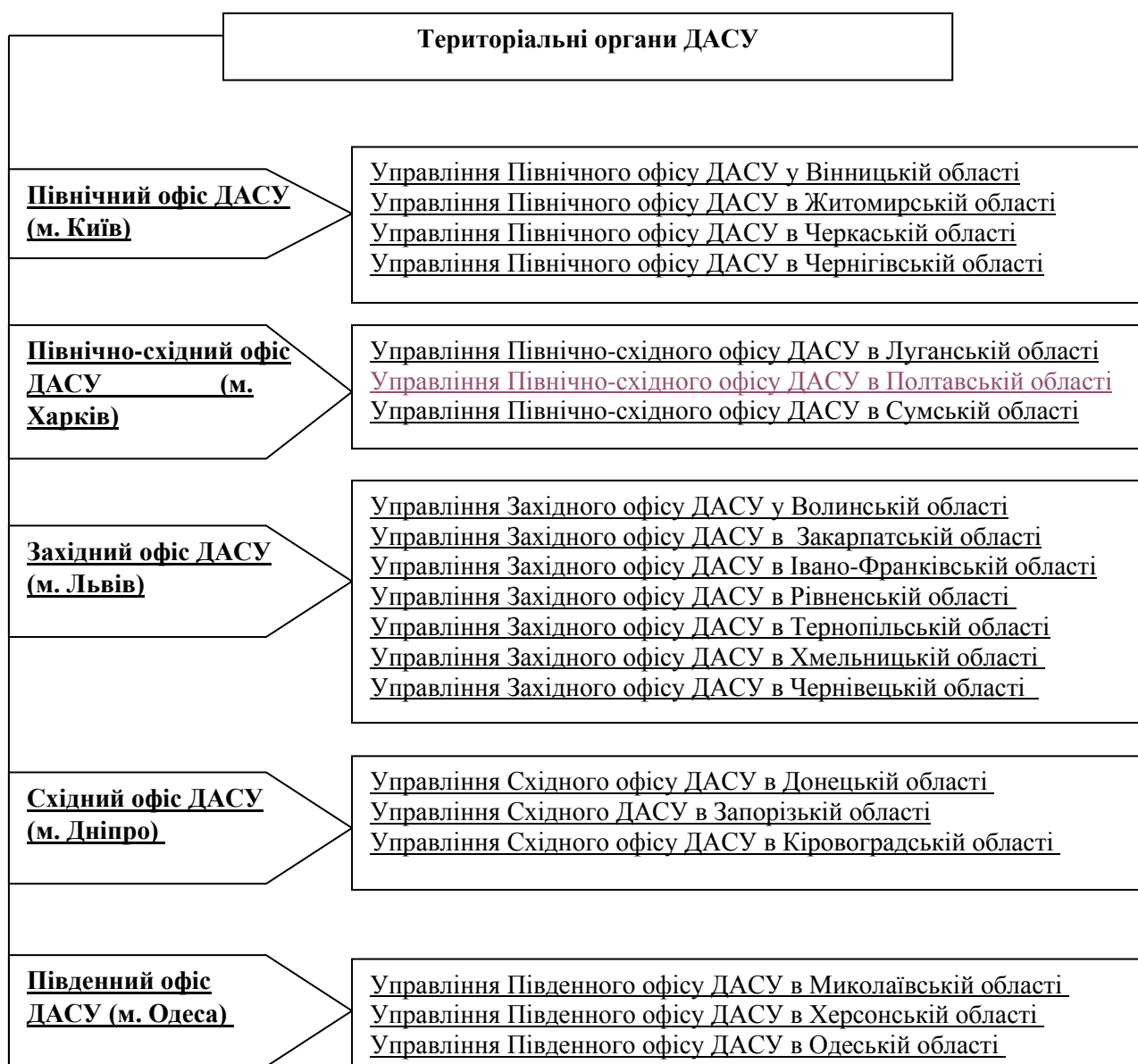


Рис. 2.2. Територіальні органи Державної аудиторської служби України
Джерело: [33]

ДАСУ очолює Голова, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України за поданням Прем'єр-міністра України, внесеним на підставі пропозицій Міністра фінансів.

Голова ДАСУ має двох заступників, у тому числі одного першого, які призначаються на посаду та звільняються з посади Кабінетом Міністрів України за поданням Прем'єр-міністра України, внесеним на підставі пропозицій Міністра фінансів.

Структуру апарату Державної аудиторської служби зображено на рис. 2.3.

СТРУКТУРА АПАРАТУ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
Керівництво
Відділ забезпечення діяльності керівництва
Головний спеціаліст з питань мобілізаційної роботи
Департамент стратегічного планування, звітності та методологічної роботи
Департамент контролю у галузі освіти, науки, спорту та інформації
Департамент контролю у соціальній галузі та культурі
Департамент контролю у галузях промисловості, енергетики, транспорту і фін. послуг
Департамент контролю у галузі ЖКГ, інфраструктури та зв'язку
Департамент контролю в аграрній галузі, екології та природокористування
Департамент контролю органів влади, оборони, правоохоронних органів, місцевих бюджетів
Департамент взаємодії з правоохоронними органами
Департамент операційного аудиту
Департамент моніторингу та перевірок державних закупівель
Юридичний департамент
Департамент роботи з персоналом та організаційного розвитку
Управління гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю
Управління внутрішнього аудиту
Управління адміністративно-господарського забезпечення
Управління документообігу та контролю виконавської дисципліни
Фінансове управління
Управління ІТ забезпечення
Режимно-секретний сектор
Сектор запобігання та протидії корупції
Сектор взаємодії зі ЗМІ та зв'язків з громадськістю

Рис. 2.3. Структура апарату Державної аудиторської служби України
Джерело: [33]

Структуру апарату ДАСУ затверджує Голова ДАСУ за погодженням з Міністром фінансів. Структуру офісів ДАСУ розглянемо на прикладі Західного офісу ДАСУ (рис. 2.4.).



Рис. 2.4. Загальна структура Західного офісу Держаудитслужби

Джерело: [33]

Для підготовки рекомендацій щодо виконання покладених на ДАСУ завдань у Службі може утворюватися колегія. Рішення колегії можуть бути реалізовані шляхом видання відповідного наказу ДАСУ. На рис. 2.5 подано перелік управлінь Західного офісу ДАСУ.

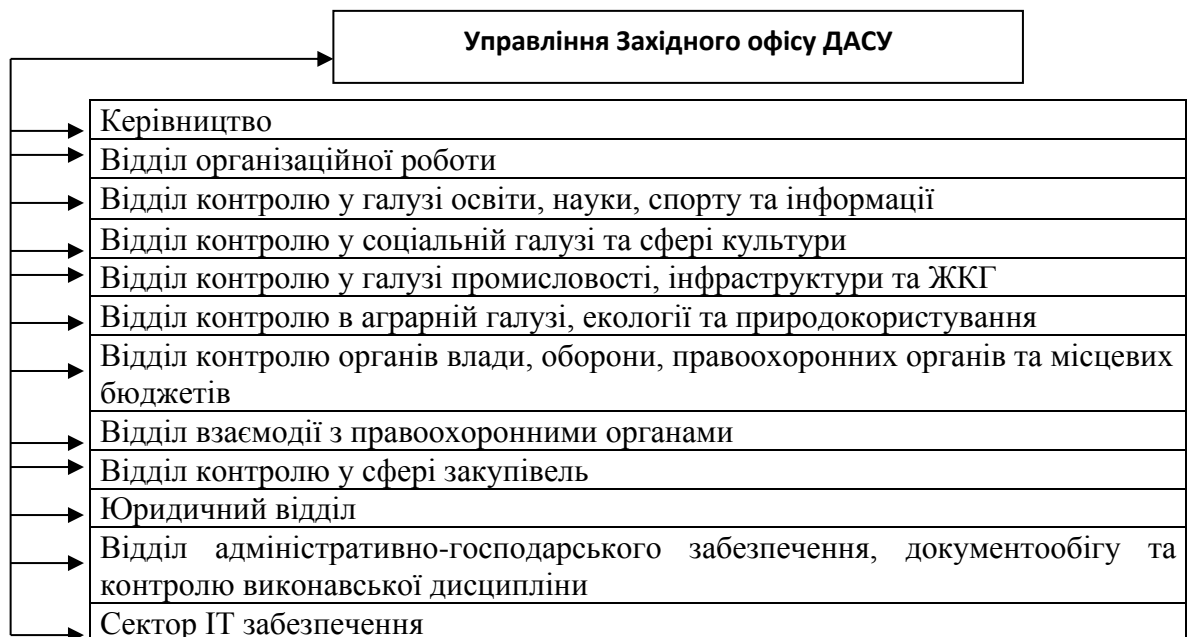


Рис. 2.5. Управління Західного офісу Держаудитслужби

Джерело: [33]

Для розгляду наукових рекомендацій та проведення фахових консультацій з основних питань діяльності в ДАСУ можуть утворюватися інші постійні або тимчасові консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи. Рішення про утворення чи ліквідацію колегії, інших постійних або тимчасових консультативних, дорадчих та інших допоміжних органів, їх кількісний та персональний склад, положення про них затверджує Голова Держаудитслужби.

Граничну чисельність державних службовців і працівників ДАСУ затверджує Кабінет Міністрів України. Штатний розпис, кошторис апарату Служби затверджує Голова ДАСУ за погодженням з Мінфіном.

Організація, форми і методи контролю, що здійснюють органи Державної аудиторської служби.

При організації та проведенні державного фінансового контролю, зокрема державного фінансового аудиту, органи ДАСУ повинні керуватися принципами:

- 1) верховенства права;
- 2) забезпечення дотримання прав і свобод людини і громадянина;
- 3) безперервності;
- 4) законності;
- 5) забезпечення єдності державної політики;
- 6) відкритості та прозорості;
- 7) відповідальності;
- 8) незалежності.

Орган ДАСУ можуть застосовувати у своїй діяльності основні принципи діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) та її регіональних організацій (EUROSAI), Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI) та Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) у частині, що не суперечить Конституції України та законам України.

Формами державного фінансового контролю, який здійснює ДАСУ представлено такими формами:

- 1) державний фінансовий аудит;
- 2) перевірки закупівель;
- 3) інспектування (ревізії);
- 4) моніторингу закупівель.

Їх характеристика наведена у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Характеристика форм державного фінансового контролю, який здійснює ДАСУ

Форма контролю	Характеристика
державний фінансовий аудит	різновид державного фінансового контролю, який 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 і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.
перевірки закупівель	перевірка, яка проводиться за наявності підстав, передбачених цим Порядком, щодо замовника за його місцезнаходженням чи за місцем розташування об'єкта його права власності.
моніторингу закупівель	аналіз дотримання замовником законодавства у сфері публічних закупівель під час проведення процедури закупівлі, укладення договору про закупівлю та протягом його дії з метою запобігання порушенням законодавства у сфері публічних закупівель. Здійснюється протягом проведення процедури закупівлі, укладення договору про закупівлю та його дії. Термін проведення моніторингу не може перевищувати 15 робочих днів з наступного робочого дня від дати оприлюднення рішення про початок моніторингу закупівлі в ProZorro.
інспектування (ревізії)	полягає в документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю та проводиться у формі ревізії, яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб

Джерело: [33]

Щодо методів державного фінансового контролю, здійснюваного ДАСУ, то їх перелік також дуже різноманітний (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Характеристика методів і методичних прийомів, що застосовуються ДАСУ при здійсненні державного фінансового контролю

Метод/ методичний прийом	Мета застосування	Переваги	Недоліки
Анкетування, обстеження, контрольні списки	Коли є необхідність отримати швидко та/або легко великі обсяги інформації від людей у незагрозливий спосіб	- можливість проводити анонімно; - недороге адміністрування; - легкість порівняння і аналізу; - адміністрування одразу для багатьох людей; - можливість отримання великої кількості даних;	- у випадку обережності опитуваних не можна отримати зворотний зв'язок; - формулювання може змінити сенс отриманих відповідей; - безособовість; - при проведенні обстежень може знадобитись експертна вибірка; - неможливість отримання повної історії питання
Інтерв'ю	Коли аудитор хоче скласти повне враження або більше дізнатися про відповіді в анкетах	- отримання повного спектра і глибини інформації; - можливість розвитку відносин з опитуваними; - можливість гнучкості	- може зайняти багато часу; - може бути складним для аналізу і порівняння; - може бути дорогим; - інтерв'юер може змінити сенс відповідей опитаного
Перевірка документації	Коли аудитор хоче отримати розуміння того, як програма працює, не перериваючи її; через розгляд заявок, кошторисів, записок, протоколів і т.д.	- дає всеосяжну і історичну інформацію; - не перериває програму або рутинну роботу аудованої особи в програмі; - інформація вже існує; - деякі упередження в інформації	- часто займає багато часу; - інформація може бути неповною; - потреба абсолютно ясно розуміти те, що шукають; - негнучкі засоби для отримання даних, дані обмежені тим, що вже існує
Спостереження	Щоб зібрати точну інформацію про те, як насправді працює програма, зокрема, про процеси	- перегляд операцій програми, наскільки вони відбуваються насправді; - можливість пристосуватися до подій, які відбуваються	- може бути складно інтерпретувати поведінку; - може бути складним для класифікації спостережень; - може впливати на поведінку учасників програми;
Фокус-групи	Дослідження теми в глибину через групові дискусії, наприклад, про реакцію на досвід або пропозиції, розуміння загальних скарг тощо; корисні	- швидко і надійно отримати загальні враження; - ефективний спосіб отримання вичерпної інформації в короткі терміни;	- може бути складно аналізувати відповіді; - потрібен хороший посередник з безпеки і закриття обговорень; - важко планувати роботу 6-8 осіб разом

	при проведенні оцінки	- можливість передати ключову інформацію про програми	
--	-----------------------	-------------------------------------------------------	--

Порядок формування планів роботи органів Державної аудиторської служби.

Роль планування неможливо переоцінити, адже воно дозволяє організувати будь-яку діяльність шляхом оцінки пріоритетів, упорядкування цілей, чіткої постановки завдань і визначення потенційних можливостей. Процес планування у державному фінансовому аудиті необхідно розподілити на дві взаємоузгодженні складові:

- 1) планування діяльності вищого органу державного аудиту;
- 2) планування конкретної аудиторської перевірки.

Стандарти INTOSAI пропонують здійснювати планування за допомогою наступних кроків:

1. Визначення потенційних сфер аудиту.
2. Встановлення критеріїв, які використовуватимуться для відбору:

1) додаткова цінність – чим меншу кількість разів предмет аудиту потрапляв до поля зору контролюючих органів, тим кращою може бути перспектива проведення аудиту ефективності у цій сфері;

2) важливі проблеми або проблемні галузі – чим більше ризик наслідків з точки зору економічності, ефективності та результативності або суспільної довіри, тим більша значущість проблеми, знання про яку ймовірно впливатиме на користувачів звіту щодо аудиту ефективності;

3) ризики або невизначеності – найбільший інтерес для громадськості становлять випадки, в яких є підстави підозрювати неефективність, що підвищує ризик і збільшує невизначеність. До факторів, які можуть вказувати на більш високий ризик (або невизначеність), належать наступні:

- фінансові чи бюджетні кошти є суттєвими, або відбулися значні зміни в сумах;

- сфери, які традиційно схильні до ризику (закупівлі, технології, приватизація, екологія, охорона здоров'я тощо);

- нові або невідкладні роботи чи зміни в умовах (вимоги або претензії);
- складність управлінських структур, що може викликати певну заплутаність у розмежуванні обов'язків;
- відсутність надійної, незалежної та актуальної інформації про ефективність або результативність державної програми.

Процес планування діяльності Державної аудиторської служби має відбуватися у такій послідовності:

1. Розробка стратегії розвитку на найближчі 5-7 років з урахуванням стратегічних пріоритетів розвитку міжнародних організацій (INTOSAI, EUROSAI), повноправним членом яких є Україна.

2. Формування стратегічного плану діяльності, узгодженого з виписаною місією і цілями.

3. Підготовка щорічних планів відповідно до повноважень Рахункової палати і стратегічного плану.

4. Формування поточних планів діяльності, що включають в себе різні напрями діяльності (проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, аудиту відповідності, спільних аудитів, виконання інших експертно-аналітичних заходів).

5. Коригування щорічного і стратегічного плану залежно від результатів поточної діяльності та перегляду пріоритетів.

Планування державного фінансового аудиту базується на Порядку планування заходів державного фінансового контролю ДАСУ та її міжрегіональними територіальними органами, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 р. № 955, Положенні про планування контрольної-ревізійної роботи Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами, затвердженого Наказом Головкиру від 26.10.2005 р. № 319.

Метою планування державного фінансового контролю є:

- забезпечення оптимальної концентрації трудових, фінансових та матеріальних ресурсів суб'єктів державного фінансового контролю при реалізації визначених напрямів контролю;

- усунення паралелізму та дублювання в роботі суб'єктів державного фінансового

контролю шляхом забезпечення належного виконання вимог законодавства щодо державної регуляторної політики.

Процес планування діяльності Держаудитслужби включає підготовку річних і кварталних планів.

План основних напрямів контрольно-ревізійної роботи (річний) складається на наступний календарний рік і містить такі контрольні заходи: перелік тем аудитів та/або інспектування з питань виконання державних (бюджетних) програм, використання бюджетних коштів, збереження державного майна у визначених галузях, сферах економічної діяльності та регіонах; інспектування окремих питань фінансово-господарської діяльності окремих підприємств, установ, організацій; перевірок стану контрольно-ревізійної роботи у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади. До кожної теми затверджуються терміни інформування Кабінету Міністрів України про результати контролю та інспектування підприємств, установ, організацій (об'єкти контролю). Питання, які вносять до Плану основних напрямів, визначаються з урахуванням їхньої актуальності, соціального значення, обсягів коштів державного бюджету, забезпечення принципу регулярності в організації контролю за використанням бюджетних коштів і можливостей (штатної чисельності) органів Держаудитслужби для проведення таких перевірок.

Основними підставами для внесення контрольних заходів до Плану основних напрямів є:

1) закони, акти та доручення Президента України, Кабінету Міністрів і накази Міністерства фінансів, які не потребують термінового виконання без внесення до планів;

2) звернення правоохоронних органів, юридичних і фізичних осіб з приводу проведення контрольних заходів, які можливо виконати у плановому порядку;

3) пропозиції Рахункової палати, МФУ, Мінекономіки, Державної податкової служби, Державної казначейської служби, прийняті Держаудит службою до виконання;

4) ініціатива, виявлена органами Держаудитслужби, з урахуванням таких критеріїв, як:

- економічна та соціальна важливість питань, які обов'язково вносять до програм і планів дій Кабінету Міністрів України на відповідний період;

- значний обсяг фінансових потоків, інших державних ресурсів, що спрямовувалися на виконання бюджетних програм, утримання державних органів;

- публічна інформація про факти порушень і зловживань у фінансовій сфері та неефективного управління державним майном;

- ймовірність виникнення фінансових порушень, зокрема внаслідок відсутності (низького рівня) внутрішнього фінансового контролю, правової нерегульованості економічної діяльності;

- періодичність проведення контрольних заходів у бюджетних установах відповідно до закону.

Зазначені критерії враховують контрольні-ревізійні підрозділи всіх рівнів у визначенні питань та об'єктів, які вони вносять до планів контрольні-ревізійної роботи за власною ініціативою.

Сформований проект Плану основних напрямів ДАСУ погоджує з Міністерством фінансів України і до 1 грудня поточного року подає на затвердження Кабінету Міністрів України. План затверджується до 20 грудня поточного року.

До плану контрольні-ревізійної роботи ДАСУ на півріччя вносять:

- контрольні заходи, визначені Планом основних напрямів контрольні-ревізійної роботи органів державної контрольні-ревізійної служби;

- контрольні заходи, доручення та пропозиції щодо проведення яких надійшли від органів, яким надано право їх ініціювати, після затвердження Плану основних напрямів і які можливо провести у плановому порядку;

- контрольні заходи, ініційовані органами ДАСУ і які не було внесено до Плану основних напрямів;

- питання регулювання внутрішнього фінансового контролю у системі міністерств, інших центральних органах виконавчої влади, організаційної, методологічної, кадрової, фінансової роботи ДАСУ.

Управління ДАСУ, які здійснюють контроль у певних сферах економіки, подають Управлінню організаційної роботи Держаудитслужби пропозиції до Плану контрольної-ревізійної роботи на півріччя, яке їх узагальнює та подає на затвердження Голові ДАСУ.

Інформація щодо внесення до планів контрольної-ревізійної роботи конкретних об'єктів контролю надається тільки на обґрунтовані запити органів державної влади відповідного рівня за рішенням керівництва ДАСУ.

Кількість аудиторів на одну бюджетну установу визначається залежно від наступних чинників: кількості бюджетних програм, учасником яких є бюджетна установа; об'ємів бюджетного фінансування; кількості структурних підрозділів; особливостей організації бухгалтерського обліку, системи внутрішньогосподарського фінансового контролю та інших чинників.

Для обліку виконання планів контрольної-ревізійної роботи і результатів ревізій і перевірок ведеться журнал реєстрації проведених ревізій і прийнятих по них рішень. В журналі передбачено такі показники: підприємство де проводиться ревізія, період фінансово-господарської діяльності за який проводиться ревізія, склад ревізійної бригади, вид контролю, дата подання акту ревізії, результат проведення ревізії, зміст прийнятих рішень, контроль за виконанням прийнятих рішень. Дані, які містяться в журналі дають змогу аналізувати роботу органу контролю та його вплив на результат фінансово-господарської діяльності підприємства. На основі даних обліку складається звітність про виконання контрольної-ревізійної роботи. На кожен об'єкт

контролю систематизується справа, де групуються всі матеріали, як правило на 5 – 10 років.

5. Визначення конкретних питань для дослідження і цілей аудиту.

Вирішальне значення для забезпечення ефективності та результативності проведення державного фінансового аудиту має процедура вибору теми аудиту – правильно обрана тема аудиту має не лише принести користь суспільству, а й не розпоршити обмежені ресурси, залишивши без розгляду інші важливі сфери.

Обрана тема повинна мати значення для суспільства і відповідати повноваженням органу ДАСУ. Теми аудиту повинні бути обрані на основі проблеми та/або оцінки ризику та суттєвості або значущості (не тільки фінансові показники, а й соціальні та/чи політичні).

Вибір сфери аудиторського дослідження має відбуватися без будь-якого зовнішнього тиску. Орган ДАСУ повинен зберігати свою політичну нейтральність, але підтримка його незалежності не виключає запити від виконавчої влади з пропозиціями щодо проведення аудиту з певних питань.

Формулювання теми чи проблеми аудиту, які належить перевірити – це важкий і важливий крок, який включає дослідження глибини предмета аудиту шляхом вивчення відповідної літератури, нормативних документів і статистичних даних, проведення інтерв'ю з основними зацікавленими сторонами та експертами і аналіз потенційних індикаторів проблеми з різних точок зору.

Цей етап включає в себе розробку двох питань:

Що? – Яке питання аудиту або проблема повинні бути вивчені?

Чому? – Які цілі аудиту?

Формулювання основного питання аудиту є вирішальним фактором для його результатів. Тому важливо, щоб воно засновувалось на раціональних і об'єктивних міркуваннях. Рекомендується застосовувати цілісний підхід, який найкращим чином сприяє суспільним інтересам і загальній місії аудиту. Питання можуть бути сформульовані наступним чином: чи економічно

використовуються державні кошти? Що викликає швидке зростання витрат? Чи хорошої якості послуги, що надаються, і чи орієнтовані вони на клієнта? Чому послуги не надано вчасно? Яка причина поганого впливу урядової програми?

При формулюванні питань аудитори повинні покладатися на зібрану інформацію, власні навички і досвід. Процес вимагає використання методу мозкового штурму, внутрішньої дискусії в рамках аудиторської групи, а також зустрічі з експертами та зацікавленими сторонами.

Після того, як сформульоване загальне питання аудиту, необхідно розбити його на конкретні підпитання. Потім формулюються гіпотези щодо можливих причин проблеми.

Якість проведення аудиту напряму залежить від його правильного планування. Це потребує отримання аудиторами достатнього знання предмета аудиту. При проведенні аудиту ефективності, як правило, потрібні знання з основних, конкретних та методологічних питань до початку аудиту. Тому, зазвичай, проводиться стадія попереднього дослідження.

Державний аудитор повинен планувати аудит таким чином, щоб гарантувати його високу якість і здійснення економічним, дієвим і ефективним способом і у встановлені терміни. Документи планування аудиту повинні містити:

а) знання загальних відомостей та інформації, необхідної для розуміння особливостей діяльності суб'єкта, який підлягає аудиту, що дозволить оцінити проблеми та ризики, можливі джерела доказів і суттєвість;

б) цілі аудиту, питання або гіпотези, критерії, масштаби і період, який буде охоплений аудитом, та методологію (у тому числі методи, які будуть використовуватися для збору доказів і проведення аналізу);

в) загальний план дій, який включає в себе потреби в персоналі достатньої компетенції, людські ресурси, можливість залучення зовнішніх експертів, необхідних для проведення аудиту;

г) передбачувані витрати на аудиторську перевірку, ключові терміни і етапи проекту.

При плануванні державного фінансового аудиту державний аудитор повинен розробити аудиторські процедури, які будуть використовуватися для збору достатніх аудиторських доказів.

Наступним кроком на етапі планування державного фінансового аудиту є визначення обсягів аудиту. При цьому визначаються:

- 1) конкретні питання, які слід поставити;
- 2) тип дослідження, що буде проводитися;
- 3) характер дослідження. Крім того, він включає в себе роботу зі збору інформації та аналізу.

Масштаб державного фінансового аудиту визначає межі конкретного фінансового аудиту. Масштаб стосується предмета дослідження і критеріїв, які аудитори будуть використовувати для оцінки і звітування про предмет дослідження, а також процедур, які є необхідними для досягнення мети аудиту. Масштаб безпосередньо пов'язаний з метою аудиту.

Масштаб аудиту визначається відповідями на такі питання:

Що? – Які конкретні питання або гіпотези повинні бути розглянуті? Які дослідження уявляються виправданими?

Хто? – Хто є основними суб'єктами, що підлягають аудиту?

Де? – Чи є обмеження кількості місць, що підлягають охопленню?

Коли? – Чи існують обмеження щодо термінів, які повинні бути охоплені?

Визначившись з мотивами і цілями дослідження, а також загальними питаннями з аудиту та досліджуваними проблемами, важливо визначити конкретні питання, які потребують відповіді, або гіпотези, які повинні бути розглянуті (правдоподібні причини проблеми). На практиці вони стануть основою для вибору методів збору даних. Аудитор повинен також визначити характер дослідження. [33]

Аудиторська група повинна оцінити спроможність виконання запланованого аудиту. Приміром, аудитору доведеться розглянути наявність відповідних підходів, методології та критеріїв, доступність необхідної інформації або доказів, можливість їх ефективного отримання. Крім того, має існувати надійна та об'єктивна інформація і розумні шанси на отримання цієї інформації. Такі аспекти, як необхідні ресурси, професійні навички і умови, потрібно розглядати з точки зору термінів. Наприклад, персонал з відповідними навичками повинен бути доступним, і перевірки не повинні бути скасовані у зв'язку з тим, що одночасно проводяться інші дослідження.

Відповідно до законодавства державний фінансовий аудит проводиться такими етапами:

1) планування та організація аудиту (попереднє вивчення об'єкта аудиту, розроблення робочого плану, складення та затвердження програми аудиту).

Робочий план та програму аудиту складає керівник аудиту та подає на затвердження керівникові органу Держаудитслужби або одному з його заступників.

Керівник аудиту подає для ознайомлення програму аудиту об'єкту аудиту одним із способів:

- особисто під підпис керівнику, його заступникові або головному бухгалтеру об'єкта аудиту;
- через структурний підрозділ діловодства об'єкта аудиту з відміткою на другому примірнику акта про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника структурного підрозділу діловодства, який здійснив реєстрацію;
- рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення;

2) проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів,

підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій;

3) звітування за результатами аудиту шляхом оформлення та узгодження проекту звіту про результати аудиту, підписання протоколу узгодження, формування, підписання звіту та подання звіту об'єкту аудиту;

4) здійснення моніторингу виконання наданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій та результатів їх упровадження.

Під час проведення аудиту з метою дослідження гіпотез аудиту та отримання аудиторських доказів може здійснюватися збір інформації (необхідних документів, інформації) такими способами:

- за письмовим запитом органу Держаудитслужби;
- державними аудиторами за місцезнаходженням учасника аудиту.

Результати збору інформації відображаються в довідці, яка підписується державним аудитором та керівником учасника аудиту та додається до звіту.

Керівник аудиту відповідно до стандарту (методики) аудиту формує проект звіту та подає його об'єкту аудиту для ознайомлення не пізніше, ніж за один робочий день до завершення строку проведення аудиту, визначеного в направленні з урахуванням продовження або скорочення такого строку.

Керівник та інші визначені ним працівники об'єкта аудиту ознайомлюються з проектом звіту та готують (у разі потреби) обґрунтовані коментарі до нього у письмовій формі у строк, що не перевищує десяти робочих днів з дня отримання такого проекту звіту.

Керівник та інші визначені ним працівники об'єкта аудиту разом із керівником аудиту і державними аудитором обговорюють та узгоджують проект звіту у визначений органом ДАСУ строку ознайомлення об'єкта аудиту з проектом звіту. Керівник ДАСУ щомісяця інформує Кабінет Міністрів України про результати аудиту та/або стан урахування і впровадження пропозицій і рекомендацій об'єктом аудиту, приймає рішення про таке інформування Кабінету Міністрів України, інших заінтересованих органів та громадськості. [33]

Остаточним результатом цих обговорень та узгоджень має стати затверджений аудиторський звіт – письмовий документ, в якому відображаються результати аудиторського дослідження.

У разі коли за результатами обговорення та узгодження проекту звіту керівник аудиту не врахував коментарів об'єкта аудиту, протокол узгодження підписується з відповідною позначкою в ньому. Коментарі, не враховані під час узгодження проекту звіту, є невід'ємною частиною протоколу узгодження.

У разі відмови керівника об'єкта аудиту від узгодження проекту звіту та/або підписання протоколу узгодження керівник аудиту складає акт про відмову підписувати звіт, інформує про такий факт за рішенням керівника органу Держаудитслужби Кабінет Міністрів України, а також інші заінтересовані органи та робить відповідний запис у протоколі узгодження.

Керівник аудиту протягом трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження складає та підписує по одному примірнику звіту для органу Держаудитслужби та кожного об'єкта аудиту.

При проведенні контролю рекомендацій, наданих в аудиторському звіті, аудитор повинен зосередитися на висновках і рекомендаціях, які залишаються актуальними під час подальшої діяльності. Віддалені результати можуть бути повідомлені окремо або у вигляді зведеного звіту, який, у свою чергу, може містити аналіз з різних аудитів, виділення загальних тенденцій тощо. Контроль виконання рекомендацій може сприяти кращому розумінню значення аудиту ефективності протягом певного періоду часу або у певній предметній області, є логічним завершенням всього процесу аудиту.

Об'єкт аудиту у визначені законодавством строки інформує орган ДАСУ про стан та результати розгляду пропозицій та рекомендацій, заплановані та вжиті заходи, спосіб виконання зазначених у звіті пропозицій та рекомендацій і результати їх впровадження. Орган ДАСУ проводить моніторинг стану врахування і виконання пропозицій та рекомендацій, відображених у звіті, та результатів їх впровадження, а також з метою інформування громадськості розміщує звіт на офіційному веб-сайті ДАСУ[33].

Для аудиторів важливо встановити конструктивну взаємодію з представниками аудованої особи, адже допомога окремих осіб має важливе значення для ефективного здійснення аудиту. Активне спілкування аудитора в ході перевірки з представниками аудованої особи, експертами та іншими суб'єктами полегшує формулювання попередніх висновків.

Керівник ДАСУ щомісяця інформує Міністра Кабінету Міністрів України про результати аудиту та/або стан урахування і впровадження пропозицій та рекомендацій об'єктом аудиту та приймає рішення про таке інформування Кабінету Міністрів України, інших заінтересованих органів та громадськості.

Результати аудиту можуть оприлюднюватися у засобах масової інформації.

2.3. Загальні засади здійснення державного фінансового аудиту органами Рахункової палати України

Рахункова палата України (РПУ) є постійно діючим органом зовнішнього державного фінансового контролю, що будує свою діяльність на основі принципів законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності. РПУ функціонує з 1997 року.

Конституція України закріпила конституційний статус Рахункової палати як органу, що діє від імені Верховної Ради України і здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України.

Рахункова палата утворюється Верховною Радою України і підзвітна їй. Склад Рахункової палати призначається Верховною Радою України шляхом таємного голосування. [33]

Діяльність Рахункової палати ґрунтується на принципах: законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості.

До повноважень РПУ належать:

- 1) здійснення фінансового аудиту та аудиту ефективності щодо:

- надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень;

- проведення витрат державного бюджету,

- управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету;

- надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету;

- операцій щодо державних внутрішніх та зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу;

- здійснення закупівель за рахунок коштів державного бюджету;

- виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету;

- управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;

- стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету;

- надходжень закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів або їх частки та використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню;

2) аналіз виконання Державного бюджету України та готує відповідні висновки, а також пропозиції щодо усунення виявлених відхилень і порушень;

3) аналіз річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України, поданий Кабінетом Міністрів України, та готує відповідні висновки з оцінкою ефективності управління коштами державного бюджету, а також

пропозиції щодо усунення виявлених порушень та вдосконалення бюджетного законодавства;

4) аналіз ефективність використання суб'єктами господарювання пільг із сплати до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів, доцільність функціонування пільгових режимів оподаткування, їх вплив на загальний стан надходжень до бюджету;

5) здійснення попереднього аналізу, до розгляду на засіданнях комітетів Верховної Ради України та на пленарних засіданнях Верховної Ради України, звіту Антимонопольного комітету України та звіту Фонду державного майна України в частині, що впливає на виконання державного бюджету;

6) здійснення за зверненням органів місцевого самоврядування, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, державних підприємств та інших суб'єктів господарювання державного сектору економіки заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо відповідних місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів звернення;

7) направлення за результатами заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) обов'язкові для розгляду рішення Рахункової палати;

8) аналіз реалізацію наданих РПУ рекомендацій з метою оцінки їх результативності;

9) у разі виявлення ознак кримінального або адміністративного правопорушення інформування про них відповідні правоохоронні органи;

10) здійснення співробітництва з вищими органами фінансового контролю інших держав, міжнародними організаціями, укладає з ними угоди про співробітництво, проводить з органами фінансового контролю інших держав спільні та паралельні аудити;

11) здійснення методичної та методологічної роботи з питань державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту);

12) здійснення інших повноважень, визначені законом. [33]

Об'єктами контролю РПУ при виконанні своїх повноважень при здійсненні фінансового аудиту та аудиту ефективності є:

- державні органи,
- органи місцевого самоврядування,
- інші бюджетні установи, у тому числі закордонні дипломатичні установи України,
- суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації,
- фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування,
- Національний банк України та інші фінансові установи.

Відтак Закон «Про Рахункову палату» передбачає, що контрольні повноваження РПУ розповсюджуються на:

- 1) апарат Верховної Ради України,
- 2) адміністрацію (секретаріат) Президента України,
- 3) органи виконавчої влади, у тому числі їх апарати,
- 4) Національний банк України,
- 5) Фонд державного майна України,
- 6) інші державні органи і установи, утворені відповідно до законодавства.

Усі операції, що мають фінансові наслідки для Державного бюджету України, які здійснюють у ході своєї діяльності будь-які установи, організації, суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форми власності, є об'єктом контролю з боку Рахункової палати.

Крім того, Рахунковій палаті надано право у разі необхідності залучати до своїх перевірок фахівців будь-яких контролюючих органів. Взаємовідносини Рахункової палати з об'єктами, що перевіряються, регламентуються чинним законодавством.

Законодавством передбачено також право Рахункової палати в процесі здійснення своїх функцій, за її запитом отримувати інформацію від органів

державної влади та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності.

Останніми роками РПУ обирає напрями проведення аудитів на підставі власного досвіду, з урахуванням змін чинного законодавства та пріоритетів соціально-економічного розвитку держави та суспільства:

- фінансова та бюджетна політика;
- правове забезпечення;
- соціальна політика;
- наука та гуманітарна сфера;
- оборона та правоохоронна діяльність;
- промисловість, виробнича інфраструктура та державна власність;
- АПК, природоохоронна діяльність та надзвичайні ситуації;
- державний борг, міжнародна діяльність та фінансові установи;
- використання коштів державного бюджету в регіонах.

РПУ складається з тринадцяти членів, до числа яких належать:

- Голова Рахункової палати,
- його заступник,
- інші члени Рахункової палати.

Для забезпечення виконання покладених на РПУ повноважень діє апарат Рахункової палати, що складається з департаментів, територіальних та інших структурних підрозділів (включаючи патронатні служби членів РПУ).

Організацію роботи члена Рахункової палати забезпечує його патронатна служба у складі не більше трьох радників.

Структуру апарату Рахункової палати зображено на рис. 2.6.

Члени РПУ призначаються на посади (на основі результатів конкурсу) та звільняються з посад Верховною Радою України відповідно до вимог цього Закону та в порядку, встановленому Регламентом Верховної Ради України.

Строк повноважень членів Рахункової палати становить шість років. Одна і та сама особа не може обіймати таку посаду понад два строки.

Перебування на посаді члена РПУ несумісне з обійманням посади в будь-якому органі державної влади, іншому державному органі, органі місцевого самоврядування, з представницьким мандатом, зайняттям іншою оплачуваною або підприємницькою діяльністю (крім викладацької, наукової та творчої діяльності), входженням до складу керівного органу чи наглядової ради підприємства або організації, що має на меті одержання прибутку.

Голова РПУ призначається на посаду Верховною Радою України за поданням Голови Верховної Ради України, який вносить на розгляд Верховної Ради України подання про призначення на посаду Голови Рахункової палати одного із членів Рахункової палати.

СТРУКТУРА АПАРАТУ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ
Секретар Рахункової палати - керівник апарату
Заступник керівника апарату
Патронатна служба Голови Рахункової палати
Патронатна служба заступника Голови Рахункової палати
Патронатна служба члена Рахункової палати (у кількості 11 таких служб)
Департамент експертизи та аналізу державного бюджету
Департамент контролю у сфері доходів бюджету та фінансових установ
Юридичний департамент
Департамент контролю у сфері оборони та паливно-енергетичного комплексу
Департамент контролю органів судової влади та правоохоронної діяльності
Департамент контролю з питань АПК, використання природних ресурсів та охорони навколишнього середовища
Департамент контролю публічної адміністрації та міжбюджетних відносин
Департамент контролю гуманітарної та соціальної сфери
Департамент контролю у сфері юстиції та запобігання корупції
Департамент контролю у сфері економіки, інфраструктури та управління об'єктами державної власності
Департамент стратегічного розвитку та методології
Управління організаційного забезпечення
Управління інформаційної політики
Управління міжнародного співробітництва
Управління ІТ забезпечення
Управління по роботі з персоналом
Управління запобігання та виявлення корупції
Сектор з режимно-секретної роботи
Фінансове управління
Відділ документообігу та архівної справи

Управління інфраструктури
Сектор внутрішнього аудиту
Сектор з питань закупівель товарів, робіт та послуг для потреб Рахункової палати
Головний спеціаліст з мобілізаційної роботи

Рис. 2.6. Структура апарату Рахункової палати України

Джерело: [33]

Заступник Голови РПУ обирається із складу членів РПУ. Обрання та звільнення від виконання обов'язків заступника Голови РПУ здійснюється на засіданні Рахункової палати шляхом відкритого голосування за поданням Голови РПУ. Заступник Голови Рахункової палати вважається обраним або увільненим від виконання обов'язків, якщо таке рішення підтримала більшість від складу Рахункової палати. [33]

Структура, штатний розпис апарату РПУ затверджуються Рахунковою палатою в межах бюджетних призначень на забезпечення діяльності Рахункової палати. Гранична чисельність апарату РПУ затверджується Верховною Радою України за поданням РПУ в межах бюджетних призначень на забезпечення її діяльності.

Протягом звітнього періоду контрольні та експертно-аналітичні функції здійснювали 325 державних службовців, у тому числі в структурних підрозділах центрального апарату – 216, у територіальних управліннях – 109, при цьому управлінські функції забезпечував усього 101 державний службовець.

Кількість працюючих у структурних підрозділах центрального апарату Рахункової палати становила 358 осіб, у територіальних управліннях – 129.

На рис. 2.7. представлено перелік територіальних управлінь Рахункової палати України.

Кожне із вищевказаних територіальних управлінь РПУ у своєму складі має:

- 1) відділ аудиту видатків;

- 2) відділ контролю з питань доходів бюджету;
- 3) відділ контролю міжбюджетних трансфертів.

Повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується РПУ шляхом здійснення:

1. Фінансового аудиту, який полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

ТЕРИТОРІАЛЬНІ УПРАВЛІННЯ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ
Територіальне управління Рахункової палати по м. Києву, Київській та Чернігівській областях (у м. Київ)
Територіальне управління Рахункової палати по Дніпропетровській області (у м. Дніпро)
Територіальне управління Рахункової палати по Львівській, Волинській та Тернопільській областях (у м. Львів)
Територіальне управління Рахункової палати по Одеській, Миколаївській, Херсонській областях (у м. Одеса)
Територіальне управління Рахункової палати по Донецькій та Луганській областях (у м. Донецьк)
Територіальне управління Рахункової палати по Харківській та Сумській областях (у м. Харків)
Територіальне управління Рахункової палати по Вінницькій, Кіровоградській та Хмельницькій областях (у м. Вінниця)
Територіальне управління Рахункової палати по Закарпатській, Івано-Франківській та Чернівецькій областях (у м. Ужгород)
Територіальне управління Рахункової палати по Полтавській області (у м. Полтава)
Територіальне управління Рахункової палати по Житомирській області (у м. Житомир)
Територіальне управління Рахункової палати по Черкаській області (у м. Черкаси)
Територіальне управління Рахункової палати по Рівненській області (у м. Рівне)
Територіальне управління Рахункової палати по Запорізькій області (у м. Запоріжжя)

Рис. 2.7. Територіальні управління Рахункової палати України

Джерело: [33]

2. Аудиту ефективності, що передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів. [33]

2.1. Оцінка продуктивності використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету.

2.2. Оцінка результативності використання бюджетних коштів передбачає встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим результатам.

2.3. Оцінка економності використання бюджетних коштів передбачає встановлення стану досягнення розпорядником та одержувачем таких коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

3. Експертизи.

4. Аналізу та інших контрольних заходів.

Органи РПУ можуть проводити такі види державного аудиту:

1. Державний аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ (фінансово-господарський аудит).

2. Державний аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності).

3. Державний аудит фінансової та господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки (аудит діяльності суб'єктів господарювання).

4. Державний аудит виконання місцевих бюджетів (аудит виконання бюджету).

4. Сутність і зміст методичних прийомів державного аудиту, які застосовують органи Рахункової Палати.

Предметом дослідження державного аудиту, що здійснюється органами РПУ є:

- кошти державного бюджету;
- бюджетна та фінансова звітність, первинні документи, документи бухгалтерського обліку, інші документи та дані;
- нормативно-правові акти, розпорядчі й інші документи, що регламентують порядок надходження та використання коштів в сфері, що досліджується.

Виходячи з цього, основними методичними прийомами державного аудиту, які застосовують органи РПУ є:

1. Перевірка бухгалтерських реєстрів і документів дає аудиторські докази різного рівня надійності залежно від їх характеру та джерела їх отримання.

2. Запит полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб. Процедура опитування може бути як у вигляді формальних письмових запитів так і у вигляді неформального усного опитування працівників об'єкту аудиту. Відповіді на запит можуть дати інформацію, якою аудитор раніше не володів чи яка підтверджує аудиторські докази.

3. Анкетування – це один із прийомів опитування, що полягає в отриманні від працівників об'єкта аудиту та третіх осіб відповідей на заздалегідь сформульовані запитання.

4. Підтвердження полягає в отриманні аудиторами підтверджувальної інформації, яка міститься в бухгалтерських реєстрах. Наприклад, аудитор, як правило, шукає пряме підтвердження сум дебіторської заборгованості, зв'язуючись із боржниками об'єкта аудиту.

5. Перерахунок полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку або в самостійному здійсненні безпосередніх підрахунків.

6. Аналітичні процедури передбачають оцінку фінансової інформації шляхом аналізу імовірних зв'язків між фінансовими та нефінансовими даними та зокрема, включають дослідження виявлених відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій доречній інформації або мають відхилення від очікуваних величин. Наприклад, це порівняння фінансової інформації з інформацією за минулі періоди, що піддаються порівнянню; плановими розрахунками, такими як бюджети, прогнози; очікуваннями аудитора тощо.

Основними прийомами фактичного контролю, які застосовуються з метою отримання аудиторських доказів, є:

- інвентаризація;
- контрольний замір;
- експертна оцінка;
- спостереження на місцях та інше.

5. Стадії та етапи здійснення державного фінансового аудиту органами Рахункової Палати.

Процес проведення фінансового аудиту складається з чотирьох основних послідовних етапів:

- 1) планування аудиту;
- 2) проведення аудиту;
- 3) звітування за результатами аудиту;
- 4) контроль та оцінка виконання наданих за результатами аудиту рекомендацій.

Кожний з цих етапів включає ряд послідовних дій, здійснення яких сприяє повноцінному і якісному проведенню аудиту.

Під час планування фінансового аудиту контрольна група має визначити масштаб, час і напрям аудиту, а також розробити програму аудиту. З цією метою контрольна група повинна:

- ідентифікувати характеристики аудиту, що визначатимуть його масштаб (наприклад, застосована концептуальна основа фінансової звітності, галузеві вимоги до звітності, кількість та місце знаходження об'єктів аудиту та їх підрозділів, ступінь потенційної довіри аудитора до результатів роботи внутрішніх аудиторів тощо);

- розглянути чинники, які вважаються важливими з точки зору спрямування зусиль контрольної групи;

- розглянути результати попередніх аудитів та підтвердити актуальність інформації про об'єкт аудиту, отриманої за результатами попередніх аудитів;

- уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання аудиту.

При плануванні фінансового аудиту аудиторі необхідно вивчити види та масштаби діяльності об'єкту аудиту та середовище, в якому вона здійснюється, включаючи систему внутрішнього контролю.

Аудитор повинен використовувати професійне судження для визначення необхідного обсягу знань про діяльність об'єкта аудиту і його середовище. Проведення фінансового аудиту передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів для підтвердження аудиторських знахідок у разі виявлення порушень та недоліків.

Виявлені за допомогою аудиторських процедур аудиторські докази свідчать про відхилення фактичного стану операції від заданого критерію. Такі знахідки про існування недоліків в системі бухгалтерського обліку, порушень чинного законодавства та інших нормативно-правових актів аудитор систематизує і використовує в подальшому під час складання звіту за результатами аудиту.

Аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та підкріплює відповідність критеріям, так і будь-яку інформацію, що суперечить їм. У деяких випадках відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати пояснення на запит аудитора) також використовується аудитором і є аудиторським доказом.

У разі, якщо зовнішній аудитор використовує роботу внутрішніх аудиторів, він зобов'язаний включити до аудиторської документації висновки щодо оцінки відповідності та адекватності роботи внутрішніх аудиторів, а також опис здійснених аудиторських процедур з цього питання.

За результатами здійснення аудиту ефективності, фінансового аудиту складається акт, у якому зазначаються: фактичний стан справ щодо предмета аудиту, а в разі виявлення фактів порушень законодавства або недоліків ці факти зазначаються з наведенням інформації про акти законодавства, що порушені, а також розмір заподіяних збитків, факти неефективного використання коштів державного бюджету. В акті наводиться перелік документів, інших матеріалів, які перевірялися, аналізувалися, оцінювалися під час здійснення аудиту ефективності, фінансового аудиту.

Акт підписується керівником контрольної групи, членами контрольної групи та керівником об'єкта контролю (а в разі його відсутності - посадовою особою об'єкта контролю, яка його заміщує). Керівник контрольної групи несе персональну відповідальність за об'єктивність та обґрунтованість викладених у акті фактів.

Примірник підписаного акта надається об'єкту контролю.

За наявності зауважень щодо змісту акта керівник об'єкта контролю (а в разі його відсутності - посадова особа об'єкта контролю, яка його заміщує) підписує такий акт із застереженнями та подає (надсилає) у строк, визначений Регламентом РПУ, але не пізніше п'яти робочих днів, члену Рахункової палати, відповідальному за здійснення аудиту ефективності, фінансового аудиту, аргументовані письмові зауваження стосовно положень акта, з якими не погоджується. Такі зауваження додаються до акта і є його невід'ємною частиною, а також розглядаються членом Рахункової палати під час складання звіту за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

Не пізніш як за сім робочих днів до розгляду на засіданні Рахункової палати проект звіту обговорюється відповідним членом Рахункової палати та

уповноваженою посадовою особою об'єкта контролю. У п'ятиденний строк об'єкт контролю може надати письмові зауваження щодо змісту проекту звіту відповідному члену Рахункової палати, який їх розглядає та складає довідку про результати розгляду зауважень. Такі зауваження і довідка додаються до звіту і є його невід'ємними частинами.

6. Координація дій аудиторів Рахункової палати з працівниками об'єкта перевірки.

Члени групи аудиторів зобов'язані взаємодіяти з керівництвом об'єкта аудиту з найважливіших питань.

Умови, в яких проводиться аудит та його результати багато в чому залежать від характеру стосунків між членами групи аудиторів і керівництвом організації, яка перевіряється.

Перед початком перевірки доцільно провести зустріч членів групи аудиторів із відповідними керівниками та провідними спеціалістами організації, що підлягає перевірці, для того щоб:

- поінформувати їх про цілі та терміни проведення перевірки;
- роз'яснити повноваження аудиторів щодо доступу до інформації, у тому числі до конфіденційної, а також відповідні обов'язки та відповідальність організації;
- ознайомити з методологією проведення аудиту ефективності діяльності;
- представити склад групи аудиторів;
- відповісти на запитання представників організації.

Під час перевірки необхідно взаємодіяти з керівництвом і спеціалістами об'єкта перевірки при визначенні джерел отримання необхідної інформації та фактичних даних, а також у процесі збору аудиторських доказів з питань перевірки. При цьому дуже важливо знати їхні думки щодо зібраних аудиторами фактичних даних та, в разі виникнення непорозумінь, отримати від них альтернативні дані чи інші джерела інформації про діяльність об'єкта перевірки.

Після закінчення перевірки необхідно провести підсумкову зустріч із представниками організації, що перевіряється, бажано в тому самому складі, який був на першій зустрічі. Тепер група аудиторів має представити й обговорити з представниками організації, яку перевіряли, попередні результати аудиту ефективності діяльності, а також необхідні заходи, які можуть бути вжиті для усунення виявлених недоліків і вирішення проблем з метою підвищення ефективності діяльності об'єкта перевірки.

Група аудиторів взаємодіє з консультативною групою лише з найважливіших, найскладніших, а також непередбачених проблемних питань, що виникають під час проведення перевірки та потребують кваліфікованих рекомендацій для їх вирішення. Консультативна група не повинна втручатися в хід проведення перевірки, вона не може підміняти групу аудиторів і має нести відповідальність за свої рекомендації. Рішення про те, враховувати чи ні рекомендації консультативної групи, приймає відповідальний за проведення перевірки.

7. Підзвітність Рахункової Палати.

Взаємовідносини РПУ з Верховною Радою України будуються на основі підзвітності. При цьому зберігається її незалежний статус як органу спеціальної конституційної компетенції. [33]

РПУ за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту):

1) регулярно інформує Верховну Раду України, Президента України про результати здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), включаючи факти порушень бюджетного законодавства;

2) подає Верховній Раді України висновки щодо проекту закону про Державний бюджет України;

3) щокварталу подає Верховній Раді України висновки про стан виконання закону про Державний бюджет України, а також пропозиції щодо усунення виявлених відхилень і порушень;

4) подає Верховній Раді України висновки і пропозиції щодо річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України.

Рахункова палата щороку звітує перед Верховною Радою України про результати своєї діяльності. За згодою Верховної Ради України її комітети можуть заслуховувати доповіді, інформації (повідомлення) Рахункової палати про підсумки проведених перевірок, ревізій і обстежень згідно з термінами, необхідними для виконання цих доручень.

Разом з цим РПУ може надавати в межах компетенції консультації Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, міністерствам, іншим державним органам та органам місцевого самоврядування.

Відносини з іншими державними органами Рахункова палата будує на основі організаційної і функціональної незалежності, в межах повноважень, визначених чинним законодавством.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

3.1. Публічний аудит як перспективний механізм модернізації державного фінансового контролю

В умовах сьогодення для забезпечення законної, результативної, ефективної та прозорої діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, у тому числі органів державного фінансового контролю, аудит розглядається не лише як інструмент виявлення фінансових порушень, але і як функція вдосконалення системи контролю та управління в цілому [36, с. 52].

Згідно з Лімською декларацією керівних принципів аудиту, аудит – це «невід’ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів».

Аудит є соціальним феноменом, що має практичне значення. Його виникнення зумовлене необхідністю індивідів чи окремих груп отримувати або підтверджувати інформацію про діяльність, яка лежить в площині їх професійних чи адміністративних інтересів. Функція аудиту повинна розглядатися як функція суспільного контролю, що забезпечує механізм моніторингу за діяльністю і реалізацію принципу підзвітності.

Гостра потреба модернізації суспільства в Україні вимагає створення дієвого інституту публічного аудиту.

Однак ідея створення цього інституту поки що має концептуальний характер, оскільки сама необхідність практичної участі виборців у прямому чи непрямому управлінні публічними фінансами, власністю, інтелектуальними та іншими ресурсами країни ще не стала невід’ємною складовою системи суспільних цінностей в Україні і, відповідно, законодавчо не закріплена.

Виникнення публічного аудиту пов’язано, передусім, з об’єктивними потребами суспільства мати якомога більш повну і достовірну оцінку тих

подій, що відбуваються в різних сферах його життя – економічній, політичній, соціальній тощо, а також якості державного управління та контролю.

Вивчення досвіду розвинутих країнах світу свідчить про те, що публічний аудит є одним із провідних інститутів громадянського суспільства, важливим елементом сучасного публічного управління і виступає невід’ємною частиною системи суспільно-економічного регулювання та контролю. Він має багато спільного з державним аудитом, але в жодному разі ці поняття не можна ототожнювати.

Тому перед тим, як дати визначення публічному аудиту вважаємо за доречним розглянути сутність державного аудиту, який представляє собою конституційно встановлену систему зовнішнього, незалежного контролю від імені суспільства за діяльністю органів державної влади з управління національними ресурсами країни (фінансовими, матеріальними, інтелектуальними). Тобто він не включає контроль на місцевому рівні влади, що в свою чергу забезпечує публічний аудит.

Проаналізувавши та узагальнивши визначення як терміну «аудит», так й окремих підходи до визначення терміну «публічний аудит» вважаємо, що «публічний аудит» – це сукупність взаємообумовлених дій щодо зовнішнього незалежного публічного оцінювання, аналізу результативності й ефективності діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, визначення відхилень від планових (нормативних) соціально-економічних показників виконання програм та заходів державного та локального (місцевого) рівня, що здійснюються незалежним спеціалізованим органом на всіх рівнях публічного управління (державного та місцевого) за участю представників громадськості чи на їх замовлення.

Комплексний підхід до визначення сутності та спрямованості публічного аудиту в системі публічного та державного управління подано на рис. 3.1.

Місією публічного аудиту є інформування суспільства про результати незалежної професійної оцінки діяльності органів державної влади та

місцевого самоврядування та вироблення рекомендацій щодо модернізації державного управління та фінансового контролю.



Рис. 3.1. Комплексний підхід до визначення сутності та спрямованості публічного аудиту в системі публічного та державного управління

Джерело: [36, с. 52]

Метою публічного аудиту є підвищення прозорості, ефективності та результативності управлінських рішень у публічній сфері, відповідальності та підзвітності органів публічної влади суспільству.

Виходячи з цього, на публічний аудит у цивілізованому суспільстві покладено виконання функцій діагностики, яка передбачає дослідження певної сфери діяльності органів влади, фіксування суперечностей, недоліків та проблем, яка їм притаманна, надання інформації про отримані результати суспільству, а також виконання соціально-регулятивної ролі.

Світовий досвід показує, що предметом публічного аудиту виступає

достовірній й об'єктивній інформації про діяльність органів публічної влади та інших суб'єктів господарювання, що стосуються формування та використання суспільних ресурсів/цінностей, яка розглядається в контексті законності, достовірності, доцільності, ефективності та результативності.

Предмет публічного аудиту конкретизується його об'єктом, в загальному яким є діяльність органів публічної влади та інших суб'єктів господарювання, що стосуються формування та використання суспільних ресурсів/цінностей (рис. 3.2).

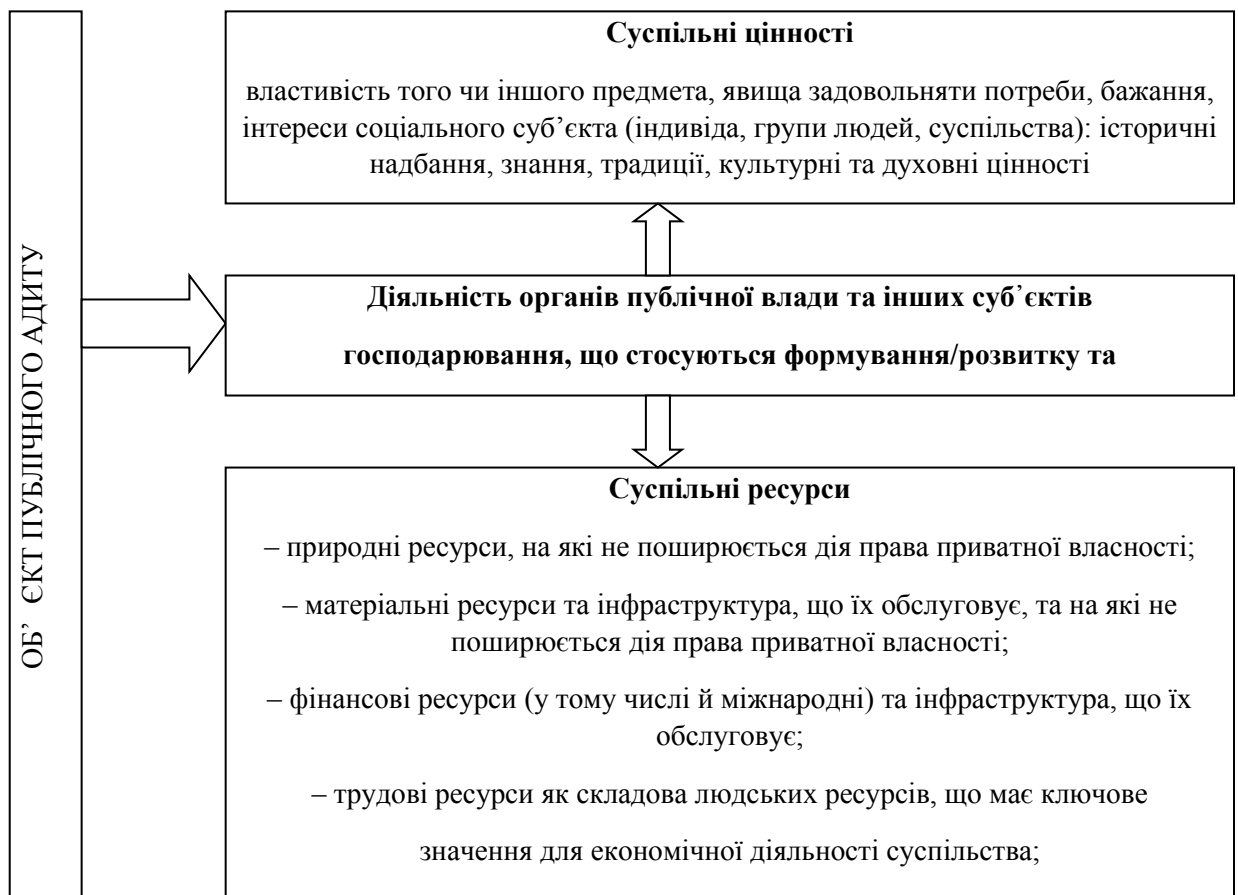


Рис. 3.2. Загальний об'єкт публічного аудиту

Джерело: [36, с. 53]

Але залежно від цілей та виду публічного аудиту, який проводиться основним його об'єктом може бути:

- виконання державного (місцевого) бюджету;
- використання державних фінансових ресурсів;
- адміністративна діяльність органів публічної влади;

- діяльність стратегічних господарських комплексів (військова промисловість, видобуток корисних копалин, транспорт і зв'язок тощо);
- використання державної та комунальної власності;
- виконання бюджетних програм тощо.

Інститут публічного аудиту у свою чергу являє собою сукупність правил, норм, механізмів, відносин, традицій тощо у системі зовнішнього незалежного оцінювання від імені суспільства діяльності держави, що ґрунтуються на конституційних засадах і базуються на цивілізаційних і формаційних цінностях суспільства та виступає важливим елементом сучасного публічного управління, який розглядають як один із провідних інститутів громадянського суспільства у системі суспільно-економічного регулювання.

В європейських країнах інститут публічного аудиту, забезпечуючи ефективний контроль суспільства за станом державного управління, відповідає принципам законності, незалежності та об'єктивності, прозорості та гласності і підпорядкований органам виконавчої влади, що безпосередньо здійснюють управління суспільними ресурсами. І згідно вимог Лімської декларації, яка остаточно закріпила основні принципи і завдання державного аудиту в демократичному суспільстві, не повинен бути заполітизованим.

Складовими публічного аудиту як цілісної системи суспільних взаємовідносин є:

- 1) законність дій органів публічної влади: встановлення правильності та доцільності публічних рішень органу державної/місцевої влади, виявлення та аналіз причин недотримання норм чинного законодавства та нормативно-правових актів органом публічної влади чи посадовою особою;
- 2) ефективність: діяльності органу державної/місцевої влади: перевірка та оцінювання доцільності та відповідності обраних методів вирішення суперечностей та/або проблеми та використаних ресурсів отриманим результатам діяльності органу публічної влади;
- 3) результативність діяльності органу державної/місцевої влади:

встановлення можливого рівня досягнення органом публічної влади наперед визначених цілей та причин відхилення фактичних результатів діяльності від наперед визначених цілей.

В контексті дослідження важливим є визначення суб'єктів публічного аудиту, які, на думку автора даної роботи, можна об'єднати в такі групи:

1. Користувачі результатів публічного аудиту – замовники, ініціатори аудиту, наділені певними повноваженнями, які потенційно можуть безпосередньо не брати участі в діях щодо перевірки/оцінювання, а лише користуватимуться результатами цього аудиту. До них належать представники громадянського суспільства, тобто громадянин зі своїми громадянськими правами і організації-асоціації, об'єднання, рухи і громадські інститути, інші зацікавлені установи.

2. Суб'єкти, які безпосередньо проводять публічний аудит, визначають його методологію, розробляють технологію й інструменти дослідження, відповідають за збирання даних, їх аналіз, підготовку звіту про результати оцінювання. Такими суб'єктами є: незалежні українські чи міжнародні аудиторські установи/організації, громадські організації, які є професійними учасниками ринку аудиторських послуг, аналітичні, консалтингові фірми та дослідницькі інститути. Вони в своїй єдності та спільності цілей та інтересів мають створювати передумови утвердження та зміцнення позицій інститут публічного аудиту та виконання усіх функцій та завдань, які на нього покладені суспільством.

В цивілізованому демократичному суспільстві публічний аудит, з одного боку, визначає суперечності (конфлікти) інтересів у суспільстві, а з іншого – стає спонукальним фактором прийняття ефективних рішень для вирішення проблем суперечностей (конфліктів) інтересів між суб'єктами публічної сфери та прийняття стратегічних рішень з усунення і в подальшому недопущення суперечностей (конфліктів інтересів) в економічній, політичній, соціальній та інших сферах.

SWOT-аналіз результатів досліджень Strengths. Необхідність

створення та забезпечення належного рівня функціонування інституту публічного аудиту в Україні зумовлена тим, що це забезпечить:

1) проведення незалежної експертно-аналітичної оцінки ефективності та результативності діяльності органів державної влади, місцевого самоврядування, реалізації ними функцій державного управління та фінансового контролю;

2) своєчасне виявлення та попередження фактів порушень посадовими особами суспільних цінностей та інтересів, обов'язків, покладених на них законодавством України, а також зловживань службовим становищем;

3) розроблення комплексу засобів та способів усунення виявлених порушень та відхилень, недопущення їх у майбутньому;

4) дотримання усіма учасниками соціально-економічних та політичних відносин принципів демократизму, відкритості влади та пріоритетів прав людини;

5) надання важливої для суспільства інформації про результативність та ефективність державного управління та контролю тощо.

На сьогодні проведення публічного аудиту в Україні не може обмежуватися тільки перевіркою фінансової звітності органів державної влади та місцевого самоврядування, його спрямованість має поширюватися на всі сфери публічного управління і забезпечувати відкритість та прозорість усієї інформації, яка формується на усіх рівнях державного управління та фінансового контролю. Завдяки цьому публічний аудит сміло можна розглядати як вектор модернізації системи державного управління та фінансового контролю в Україні за широкої участі представників громадськості.

При цьому важливо враховувати і той факт, що публічний аудит не лише забезпечує довіру між усіма учасниками відносин, але і породжує конфлікт інтересів цих учасників, що може проявлятися в розбіжності інтересів аудитора та конкретного клієнта (органу публічної влади), невизначеного кола третіх осіб або суспільства в цілому («розходження

(розрив) в очікуваннях»), а також в існуванні обмежень, пов'язаних з необхідністю дотримання засад незалежності та нейтральності.

Починаючись як ініціатива інститутів громадянського суспільства, інститут публічного аудиту в обов'язковому порядку має заручатися підтримкою держави та органів місцевого самоврядування.

Відповідно до цього, в світовій практиці проведення публічного аудиту ґрунтується на двох підходах (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Підходи проведення публічного аудиту

Орієнтація на результати публічного управління	Орієнтація суперечності та/або проблеми суспільства, що вирішуються системою публічного управління
Вирішує суперечність/проблему: співставлення отриманих результатів реалізації державної політики (програми/проекту) із запланованими (які очікувалися) цілями та завданнями, пошук відхилень від норм чи стандартів, прийнятих під час розробки проекту реалізації державної політики (програми/проекту) та надання рекомендацій, спрямованих на їх усунення	Вирішує суперечність/проблему: актуалізація та усвідомлення суперечності та/або проблеми у суспільстві, що якраз і стане початковим етапом аудиту, а не його завершенням; надання рекомендацій для розв'язання актуалізованих проблем та стратегічних рішень для розв'язання суперечностей (конфліктів) інтересів між суб'єктами публічної сфери

Джерело: [36, с. 54]

Зарубіжний досвід побудови та забезпечення ефективного функціонування інституту публічного аудиту як перспективного механізму модернізації державного управління визначає необхідність для України:

- розробки цілісної концепції публічного аудиту з урахуванням складних економічних умов, соціальної кризи і військових дій на сході України, яка б відповідала європейським стандартам та принципам;

- проведення наукових досліджень з питань необхідності формування відповідної законодавчої та нормативно-правової бази функціонування інституту публічного аудиту (визначення ключових понять, повноважень та функцій, статусу, функціональної незалежності тощо);

- гармонізації чинної законодавчої бази в Україні та практики її

застосування, спільних прав і зобов'язань до міжнародних стандартів, обов'язкових до виконання в державах-членах ЄС;

- узгодження фахової термінології, що використовується у національних нормативних актах з державного аудиту та фінансового контролю, з вимогами директивних документів Міжнародної (INTOSAI) та Європейської (EUROSAI) організацій вищих органів державного аудиту;

- впровадження в практику державного управління та фінансового контролю сучасних технологій (у тому числі інформаційних) та методів публічного аудиту, апробованих світовою практикою;

- забезпечення та дотримання принципу незалежності організаційних структур і посадових осіб, що здійснюють публічний аудит, їх підзвітності і відповідальності за його проведення та наслідки для суспільства та держави;

- застосування тих інструментів, що можуть гарантувати публічність, гласність та відкритість результатів публічного аудиту, забезпечення вільного доступу громадськості до його результатів та ін.

Модернізація системи державного управління та фінансового контролю в Україні в умовах європейської інтеграції актуалізує проблему створення повноцінного інституту публічного аудиту, який є відносно новим для України, а ідея його створення поки що має концептуальний характер і перебуває тільки на початковій стадії свого становлення та розвитку. Тому його основні теоретичні засади знаходяться лише на стадії наукового обґрунтування. Відповідно системних наукових розробок, які б ставили собі за мету довести цінність публічного аудиту діяльності органів публічної влади як механізму модернізації системи державного управління, в Україні поки що не існує. В Україні існує необхідність побудови інституту публічного аудиту як цілісної системи громадського контролю та нагляду за реалізацією функцій та повноважень органів державної влади та місцевого самоврядування з питань державного управління та фінансового контролю використання коштів державного та місцевих бюджетів, державного та комунального майна. Це забезпечить ефективне й цільове використання суспільних ресурсів, зменшить

масштаби фінансових порушень та розкрадань публічних коштів, сприятиме покращенню загального економічного й соціального клімату в Україні та зміцнення її міжнародного іміджу.

3.2. Вдосконалення методики проведення державного фінансового аудиту відповідно до сучасних вимог реформування системи вітчизняного державного фінансового контролю

Не підлягає сумніву необхідність застосування державного фінансового аудиту як форми контролю за використанням бюджетних коштів, однак термінологічна неузгодженість та неврегульованість законодавчо реалізації функцій, методів, завдань такого аудиту призводить до: 1) складнощів у науковому дослідженні та розробці шляхів удосконалення контролю ефективності використання державних ресурсів за відсутності законодавчої урегульованості понять та завдань державного фінансового аудиту; 2) формалізації підходів щодо проведення такого аудиту, оскільки таке поняття як "аудит ефективності" відсутнє і в Бюджетному кодексі, і в Господарському кодексі, і в інших ключових документах, що визначають порядок виконання державного та місцевих бюджетів, натомість широке застосування має поняття "державний фінансовий аудит".

Таким чином, виникає необхідність уточнення взаємозв'язку між аудитом ефективності та державним фінансовим аудитом в системі контролю виконання державного бюджету за видатками. Для цього в першу чергу слід визначитись із завданнями державного фінансового аудиту, які можна сформулювати наступним чином: 1) оцінка результативності виконання бюджетних програм; 2) встановлення факторів, які призводять до неефективного використання бюджетних коштів; 3) розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків та оцінка напрямів щодо можливого підвищення ефективності реалізації бюджетних програм.

На відміну від фінансового контролю, інспектування та аудиту діяльності суб'єктів господарювання, державний фінансовий аудит

ефективності витрат бюджету використовує методологічну базу не лише бухгалтерського обліку, контролю та аналізу, а й соціології, права, державного управління тощо.

Згаданою вище постановою Кабінету Міністрів України встановлено порядок проведення державного фінансового аудиту ефективності, який можна поділити на такі етапи (рис. 3.3). Підхід до побудови методики проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм, визначений нормативними документами, є дещо звуженим і не відповідає потребам управління державними ресурсами в повній аналітичній інформації щодо обсягів, напрямів, результатів здійснених витрат за бюджетними програмами. Слід зазначити, що методика контролю та аналізу, що використовується для дослідження ефективності використання ресурсів у господарській діяльності суб'єктів господарювання не в повній мірі може бути застосований до оцінки використання ресурсів у сфері виконання державою своїх обов'язків щодо фінансування соціальних, економічних, культурних та інших напрямів. В цьому контексті заслуговують на увагу дослідження Е. Ведунга щодо оцінки державної політики та фінансування соціально-економічних програм. Але й досі через складність самих об'єктів аналізу, низьку інформаційну забезпеченість та значну вартість оціночних процедур проблема оцінки ефективності бюджетних програм і в цілому державного фінансування секторів економіки залишається вирішеною неповною мірою.

Держава ставить за першочергову мету не досягнення економічної ефективності від бюджетних асигнувань, а інші цілі, такі як: зниження безробіття, підвищення доступності продуктів харчування для населення, вирішення демографічних проблем, забезпечення високого рівня послуг, що надаються державними установами тощо.

Тобто державні вкладення покликані досягти результатів, що напряду не підлягають оцінці за допомогою економіко-математичних методів. Саме тому вимагає особливих підходів і контроль за ефективним використанням бюджетних ресурсів.

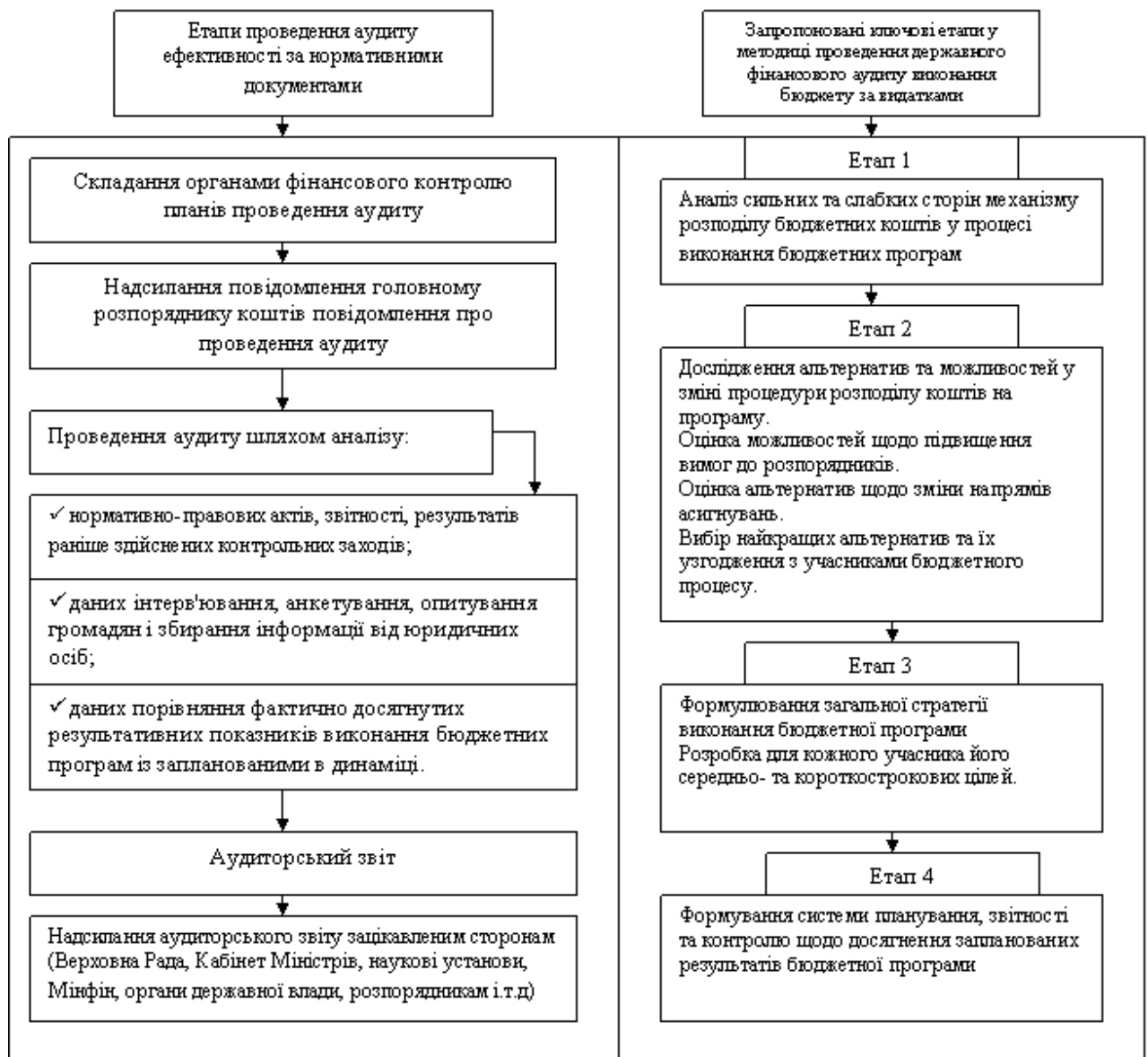


Рис. 3.3. Етапи проведення державного фінансового аудиту

Джерело: [36]

У дослідженні запропоновано підхід (рис. 3.3), що враховує: 1) необхідність якісної оцінки витрат бюджету; 2) потребу в аналітичній характеристиці позитивних та негативних факторів, що супроводжують процес виконання запланованих державних видатків; 3) потребу в розробці адекватних виявленим недолікам пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних асигнувань за напрямком, який підлягає аудиту. Досліджуючи місце та роль державного фінансового аудиту ефективності витрат бюджету, можна зробити висновки про наступне:

1. Нормативно-методичне забезпечення проведення державного фінансового аудиту потребує уточнення в частині застосування єдиного трактування категорії "державний фінансовий аудит". Виходячи із сформульованих у дослідженні завдань державного фінансового аудиту та аналізуючи його трактування в законодавстві, пропонуємо наступне визначення: *державний фінансовий аудит* – це контроль економічності, ефективності та результативності використання державних фінансових ресурсів, виявлення факторів, які цьому перешкоджають та розробка пропозицій щодо їх усунення.

2. Потребує уточнення методика проведення державного фінансового аудиту, для повноти реалізації покладених на нього функцій. Зокрема, доцільним є конкретизація етапів проведення аудиту для розробки виважених пропозицій щодо підвищення ефективності видатків бюджету.

В антикризовій програмі уряду доцільно передбачити низку заходів, спрямованих на поширення практики застосування державного фінансового аудиту. З цією метою варто, зокрема:

- розробити комплекс заходів, що забезпечують дотримання законодавства при оформленні звітів з фінансового аудиту органами влади, їх територіальними органами та підвідомчими їм організаціями, органами місцевого самоврядування;

- розширити застосування електронних технологій, спрямованих на автоматизацію і спрощення взаємодії між аудиторами і об'єктом перевірки, прискорити введення системи електронного обміну документами між органами влади;

- внести зміни до Кодексу України про адміністративні правопорушення в частині зміни системи санкцій, що виносяться при проведенні фінансового аудиту діяльності господарюючих суб'єктів. У разі виявлення порушення обов'язковим має стати винесення спочатку попередження (припису) про усунення порушення, і тільки у випадку невиконання припису - накладення штрафу;

- закріпити в положеннях про органи виконавчої влади їх обов'язки користуватися наявними базами даних про сертифікати, виключи в них відповідного переліку повноваження щодо необхідності надання копій сертифікатів з боку підприємців.

Як зазначалося вище, здійснення державного фінансового аудиту передбачає широке застосування опосередкованих методів збирання інформації. З метою забезпечення належної інформаційної бази проведення такого роду перевірок, пропонується запровадити в Україні практику розробки та заповнення "Декларації про витрати". Чинний порядок складання "Декларації про доходи" не дає повної картини про об'єкт оподаткування, оскільки в цьому разі можна оцінити лише надходження суб'єкта господарювання без їх тісної ув'язки із його витратами.

Здійснення цих заходів має розглядатися в контексті вдосконалення та підвищення результативності системи державного фінансового контролю в цілому. З цією метою потрібно здійснити її реорганізацію в таких напрямках:

- 1) розробити та впровадити стратегію розвитку фінансового контролю, яка стане основою державної політики у цій сфері на довгострокову перспективу;

- 2) створити єдине правове поле для розвитку відповідної державно-управлінської діяльності, чітко розмежувати та законодавчо закріпити за її суб'єктами функції щодо здійснення державного фінансового контролю;

- 3) сформувати необхідні правові та організаційні передумови для впровадження нових і удосконалення діючих процедур державного фінансового контролю;

- 4) сформувати необхідний кадровий потенціал для функціонування зазначеної системи державного фінансового контролю, створити сучасну науково-дослідну і навчальну базу підготовки кадрів за міжнародними зразками;

- 5) розробити та реалізувати сучасні інформаційно-технічні проекти, сприяти організації на їх базі оперативного обміну інформацією між

суб'єктами державного фінансового контролю;

б) покращити матеріально-технічне і фінансове забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю. Стратегія мала б на меті попередження втрат бюджетних коштів, упорядкування в проведенні перевірок, узгодженість дій контролюючих органів, а її реалізація стала б потужним засобом здійснення антикризової програми уряду.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Державний фінансовий аудит – одна із найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень – на своєчасне вжиття відповідних коригувальних і запобіжних заходів. Від ефективності державного фінансового аудиту залежить економічне, і, значною мірою, політичне благополуччя нації.

В процесі дослідження запропоновано визначення державного фінансового аудиту, що враховує його сутність і відповідає стандартам ISSAI. Отже, державний фінансовий аудит – це форма державного аудиту, що полягає у незалежній, об'єктивній та достовірній перевірці з метою висловлення аудитором думки щодо відповідності представленої фінансової інформації вимогам стандартів фінансової звітності та нормативно-правових актів. Відмінність мети державного фінансового аудиту від мети інших видів державного фінансового контролю полягатиме у змісті інформації, а саме, формулюванні професійного судження щодо відповідності фактичним параметрам об'єкта державного фінансового аудиту критерію ефективності.

Метою дослідження було уточнення основних понять теорії державного фінансового аудиту та визначення заходів з модернізації практики його здійснення. Об'єктом дослідження являвся процес організації державного фінансового аудиту на базовому підприємстві.

Відповідно, зазначена мета може бути досягнута шляхом розв'язання наступних завдань:

- встановлення фактичних параметрів функціонування об'єкта державного фінансового аудиту;
- визначення відхилень фактичних параметрів від норм функціонування, або від очікуваних (запланованих) показників;
- встановлення причин, умов, суб'єкта та наслідків впливу відхилення на

загальний рівень функціонування господарської системи;

- оцінка ефективності управлінських рішень;
- виявлення факторів ризиків, джерел та резервів підвищення ефективності управлінських рішень;
- підготовка обґрунтованих пропозицій для підвищення ефективності управлінських рішень, усунення встановлених порушень та запобігання їм у подальшому.

Конкретизація або деталізація зазначених завдань матиме місце залежно від форми державного фінансового аудиту та особливостей його об'єкту. В євроінтеграційних процесах вкрай важливо налагодити ефективну систему державного фінансового аудиту, адже, на нашу думку, скорочення контрольних заходів призведе до повної втрати контролю та суттєвого погіршення економічної ситуації в країні. Забезпечення виконання контрольної функції державного управління можливе за умови зростання обсягів контрольно-аналітичної роботи органів державного фінансового аудиту, що у свою чергу призведе до зменшення обсягів порушень в перспективі та забезпечить процес прийняття державних управлінських рішень достовірною інформацією.

Досягти суттєвих змін у дотриманні бюджетної та фінансової дисципліни можна, на нашу думку, шляхом модернізації системи державного фінансового аудиту та реалізації наступних першочергових завдань, а саме:

1) Встановити, що головним органом державного фінансового аудиту має бути визнана Рахункова палати України. Державна аудиторська служба України має надавати будь-яку інформацію про результати проведених державних фінансових аудитів Рахунковій палаті України.

2) Визначити стратегічні цілі для формування цілісної системи державного аудиту:

- визначення системи державних органів, які уповноважені виконувати доручення Рахункової палати України щодо стягнення відповідних штрафних сум та притягнення до відповідальності посадових осіб, які здійснили дане

правопорушення (до системи органів повинні увійти: Генеральна прокуратура України, органи судової влади України, органи Державної фіскальної служби України, Національний банк України, Національне антикорупційне бюро України, Державна казначейська служба України та інші);

- закріпити відповідальність Рахункової палати України за усунення виявлених порушень органами державного фінансового аудиту та включити даний пункт до загального щорічного звіту.

3) Встановити стратегічні пріоритети, серед яких:

- інституційний розвиток Рахункової палати України, розширення кількості територіальних відділень;

- удосконалення методики контролю за вжиттям заходів з усунення порушень за результатами державного аудиту.

Реалізація зазначених завдань має відбуватися на сучасній методологічній основі аудиту державних фінансів, базисом якої має бути чітке визначення суб'єктів, наділених компетенцією з реагування на результати аудиту державних фінансів, а також контрольних заходів та методичних прийомів і процедур контролю і аналізу, що дозволятимуть встановити дотримання характеристик операцій з державними фінансовими ресурсами, – законність, повноту, цільове використання, ефективність.

Проведення модернізації системи державного фінансового аудиту можливо за умов:

- покращення прозорості та своєчасності оприлюднення інформації щодо цільового і ефективного використання бюджетних ресурсів, прийняття управлінських рішень та усунення фінансових порушень;

- посилення відповідальності керівників за прийняттям управлінських рішень;

- підвищення ефективності діяльності з усунення виявлених порушень.

Отже, уточнення базових понять державного фінансового аудиту, зокрема його сутності, мети та завдань має бути покладено в основу розбудови системи державного фінансового аудиту, без ефективного функціонування

якої не може бути жодного просування у напрямку розбудови сучасного демократичного суспільства. Уточнення окремих базових понять державного фінансового аудиту недостатньо для налагодження системи бажаної якості.

Перспективи подальших досліджень полягатимуть у критичному переосмисленні та удосконаленні усієї системи наукових знань про державний фінансовий аудит, критичному аналізі змісту нормативно-правових актів, що регламентують його проведення в Україні, зокрема уточненні повноважень його суб'єктів, ідентифікації об'єктів, а також визначенні методики його здійснення за існуючими формами державного фінансового аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Академічний тлумачний словник URL: <http://sum.in.ua/s/sutnistj>.
2. Аудит і ревізія підприємницької діяльності / Бутинець Ф.Ф., Усач Б.Ф., Виговська Н.Г., Петренко Н.І., Шигун М.М. / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Ж.: ПП "Рута", 2001. – 416 с.
3. Бабух І. Б. Напрямки підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів міста / І. Б. Бабух, І. І. Гавриш // Науковий вісник Чернівецького університету. Економіка. - 2015. - Вип. 750. - С. 111-116
4. Бадовська І. С. Теоретичний підхід до визначення сутності соціальних пілг в умовах обмеженості бюджетних ресурсів / І. С. Бадовська // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. - 2013. - № 3. - С. 175-180
5. Базилевич В. Д. Державні фінанси / В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрик ; за заг. ред. В. Д. Базилевича. – К. : Атіка, 2004. – 368 с.
6. Баранюк Ю. Інституціоналізація державного фінансового контролю / Ю. Баранюк // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. - 2018. - № 1. - С. 150–166
7. Баранюк Ю. Р. Оцінка підходів до класифікації державного фінансового контролю / Ю. Р. Баранюк // Бізнес Інформ. - 2017. - № 11. - С. 395-401.
8. Бардаш С. В. Трансформація концептуальних засад державного фінансового контролю / С. В. Бардаш // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки. - 2017. - № 3. - С. 83-90
9. Білуха Т.М. Теорія фінансово-господарського контролю та аудиту: підручник. – К.: «Вища школа», 1994. – 364 с.
10. Бобух С. Ефективність розподілу бюджетних ресурсів / С. Бобух // Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]. - 2017. - № 3. - С. 5-16
11. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: підручник / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г.

Виговська, Н. М. Малюга. – Житомир: ПП – Рута, 2002. – 544 с.

12. Бюджетний кодекс України: закон України від 08.07.2010 № 2456-VI URL.: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

13. Василенко А. О. Аналіз трудових ресурсів бюджетних установ / А. О. Василенко // Управління розвитком. - 2014. - № 4. - С. 51-54

14. Василик О. Д. Державні фінанси України / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : Вища шк., 1997. – 383 с.

15. Вахович І. М. Механізм вдосконалення системи бюджетного регулювання депресивних регіонів на етапі розподілу фінансових ресурсів / І. М. Вахович, І. М. Пушкарчук, М. І. Купира // Економічний форум. - 2017. - № 4. - С. 184-189

16. Ващенко І.В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України: автореф. дис.. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / І.В. Ващенко. – К., 2005. – 22 с.

17. Виговська Н.Г. Місце зовнішнього державного фінансового контролю у національній контрольній системі України / Н.Г. Виговська, А.Ю. Славіцька // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 4. - С. 219-228

18. Винниченко Н. В. Проблеми інформаційного наповнення системи контролінгу в управлінні бюджетними ресурсами / Н. В. Винниченко. // Ефективна економіка. - 2014. - № 5. - С.25-32

19. Возняк Г. В. Використання бюджетних ресурсів регіонів: проблеми і способи їх розв'язання / Г. В. Возняк, І. С. Музика // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. - 2013. - Вип. 1. - С. 42-52

20. Возняк Г. В. Планування та ефективне використання бюджетних ресурсів регіонів як інструменти модернізації управління публічними фінансами / Г. В. Возняк // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. - 2014. - Вип. 10(2). - С. 164-171

21. Воронкова О. М. Бюджетно-податкове планування на

регіональному рівні: ресурсний аспект / О. М. Воронкова // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2015. - Вип. 14. - С. 242-245

22. Воронова Л.К., Кучерявенко М.П. Финансовое право: навчальний посібник / Л. К.Воронова, М.П, Кучерявенко – Харьков: Легас, 2003. – 360 с.

23. Германчук П.К., Стефаник І.Б., Рубан Н.І., Александров В.Т., Назарчук О.І. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. – К.: НВП «АВТ», 2004. – 424 с.

24. Глущенко А. С. Фінанси / А. С. Глущенко ; Харків. нац. ун-т ім. В. Н. Каразіна. – Х., 2010. – 190 с.

25. Грачева Е.Ю. Фінансовий контроль: навчальний посібник / Е.Ю. Грачева, П. П. Толстопятенко, Е.А. Рыжкова. – М.: Изд. дом —Камерон, 2004. – 272 с.

26. Гребень С. Є. Види, форми та методи державного фінансового контролю: сутність та принципові відмінності / С. Є. Гребень // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 22. - С. 103-108.

27. Гринецька С. М. Управління бюджетними соціальними ресурсами регіону / С. М. Гринецька // Вісник економічної науки України. - 2014. - № 2. - С. 21-26

28. Гупаловська М. Б. Нові підходи до класифікації державного фінансового контролю / М. Б. Гупаловська. // Ефективна економіка. - 2015. - № 11.

29. Гуцаленко Л. В. Напрями реформування системи державного фінансового контролю в Україні / Л. В. Гуцаленко, О. В. Вахновська // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 6. - С. 7-23.

30. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М. М. Коцупатрій – К.: Центр наукової літератури, 2011. – 424 с.

31. Гуцаленко Л.В., Здирко Н.Г. Обліково-контрольне забезпечення прямої державної підтримки фермерських господарств. Монографія //

Вінниця: Видавництво ПП ТД «Едельвейс і К», 2014. – 234 с.

32. Дем'янишин В. Г. Неподатковий механізм мобілізації доходів бюджету / В. Г. Дем'янишин // Науковий вісник Національного університету ДПС України. Серія : економіка і право. – 2007. – № 4 (39). – С. 53–60

33. Державний аудит: Навч. Посібник / Є.М. Романів, І.Є. Труш. – Львів: Ліга-Прес, 2017. – 235 с.

34. Дєєва Н. М. Державні фінанси і бюджетний процес / Н. М. Дєєва ; ДРІДУ НАДУ. – Д., 2006. – 260 с.

35. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: навчальний посібник / Л.В. Дікань. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 245с

36. Долбнева Д. В. Дослідження сутності та необхідності публічного аудита як вектора модернізації державного управління та фінансового контролю в Україні / Д. В. Долбнева // Technology audit and production reserves. - 2017. - № 1(4). - С. 49-54.

37. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: навч.посіб. / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. – К.: ТОВ "Імекс"ЛТД", 2007. – 304 с.

38. Дудко В.П., Контроль у системі державного регулювання економіки: теорія та організація: монографія / В.П. Дудко. – Чернівці: Прут, 2006. – 368с.

39. Дудко В.П. Державний фінансовий контроль: підручник / В.П. Дудко. – 2-ге вид., перероб. та допов. – Чернівці: Прут, 2008. – 624 с.

40. Єщенко П. С. Сучасна економіка / П. С. Єщенко, Ю. І. Палкін. – К. : Вища шк., 2005. – 325 с.

41. Загородній А. Фінансово-економічний словник / А. Загородній, Г. Вознюк. – Л. : Вид-во НУ “Львівська політехніка”, 2005. – 714 с.

42. Здирко Н. Г. Стан та тенденції розвитку державного фінансового контролю в Україні / Н. Г. Здирко // Облік і фінанси. - 2017. - № 1. - С. 153-160

43. Зюнькін А.Г. Фінансове право: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.]– 4-те вид., допов. – К. : ДП«Видавничий дім«Персонал», 2008. – 568 с.

44. Іванова А. І. Адаптація зарубіжного досвіду з формування

ефективної системи державного фінансового контролю / А. І. Іванова // Облік і фінанси. - 2017. - № 3. - С. 72-77

45. Іванова І.М. Проблеми створення та розвитку муніципального фінансового контролю в Україні / І.М. Іванова // Стратегічна панорама. – 2005. - №3. – С. 14-17

46. Ігонін Р. В. Державний фінансовий аудит як різновид державного фінансового контролю / Р. В. Ігонін // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Юридичні науки. - 2017. - Т. 28(67), № 1. - С. 35-39.

47. Казюк Я. М. Державне управління системою перерозподілу бюджетних ресурсів в Україні / Я. М. Казюк // Вісник Академії митної служби України. Сер. : Державне управління. - 2013. - № 1. - С. 40-48

48. Казюк Я. М. Повноваження учасників бюджетного процесу з управління бюджетними ресурсами на місцевому рівні / Я. М. Казюк. // Теорія та практика державного управління і місцевого самоврядування. - 2013. - № 2. - С. 28-34

49. Казюк Я. Теоретичні основи механізму державного управління бюджетними ресурсами / Я. Казюк // Публічне управління: теорія та практика. - 2014. - Вип. 3. - С. 137-142

50. Калюга Є.В. Реформування економічного контролю в Україні (теорія і практика): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: 08.06.04./ Є.В. Калюга. – К., 2002. – 34 с.

51. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / Є. Калюга. – К.: Ельга, Ніка – Центр, 2002. – 360с.

52. Карпінський Б. А. Фінанси: термінологічний словник / Б. А. Карпінський, Т. Б. Шира. – К. : ВД “Професіонал”, 2008. – 608 с.

53. Карпінський Б. А. Фінансова система / Б. А. Карпінський, О. В. Герасименко. – К. : ЦУЛ, 2003. – 184 с

54. Коваленко Я. М. Моніторинг та оцінка ефективності бюджетних програм як складові ресурсного циклу ЦОВВ / Я. М. Коваленко //

Ефективність державного управління. - 2016. - Вип. 4. - С. 336-343

55. Ковальчук С. В. Фінанси / С. В. Ковальчук, І. В. Форкун. – Л. : Новий Світ – 2000, 2006. – 568 с.

56. Колпаков В.К. Адміністративне право України: [підручник] / В.К. Колпаков. – К. : Юрінком Інтер, 1999. – 736 с.

57. Коментарі до Методики проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання // Державна фінансова інспекція України URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/47704;jsessionid=5CBV03D233C40A23D7F74B74F9422607>

58. Кондюх О. І. Прагматизм і проблематика податкової складової формування бюджетних ресурсів держави / О. І. Кондюх // Економічний аналіз. - 2013. - Т. 14(1). - С. 267-274

59. Кондюх О. І. Теоретико-методологічні засади формування бюджетних ресурсів держави / О. І. Кондюх // Облік і фінанси. - 2015. - № 2. - С. 88-92

60. Кондюх О. І. Теоретичні підвалини формування бюджетних ресурсів держави / О. І. Кондюх // Економіка. Фінанси. Право. - 2015. - № 4(1). - С. 43-45

61. Косова Т. Вищий державний фінансовий контроль в умовах євроінтеграції України / Т. Косова, В. Шевченко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. - 2018. - № 1. - С. 121–129.

62. Крамська Ю.В. Державний аудит використання бюджетних коштів / Ю.В. Крамська // Програма студентського наукового семінару на тему: «Особливості функціонування вітчизняної системи фінансового контролю в умовах поглиблення глобалізаційних процесів» за результатами роботи гуртків кафедри аудиту та державного контролю: «Майбутній аудитор», «Майбутній контролер» та «Експерт», 29 березня 2018 року

63. Кривцова Т. О. Сутність державного фінансового контролю в контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання / Кривцова

Т. О., Владімірова Н. П. // Ефективна економіка. – 2015. - №2. – С. 48-54

64. Кушнірчук Ю. М. Реалізація фіскального потенціалу податків на економічні ресурси з метою зміцнення бюджетної безпеки / Ю. М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. - 2012. - Вип. 22.1. - С. 273-281

65. Локтев О. Державний фінансовий контроль: визначення та класифікація / О. Локтев // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2011. - № 3. – С. 45-50.

66. Маляренко О. Є. Пропозиції до методики нормування питомих витрат паливно-енергетичних ресурсів у бюджетних установах / О. Є. Маляренко, А. І. Симборський // Проблеми загальної енергетики. - 2011. - Вип. 2. - С. 40-48

67. Микитюк І. С. Казначейський контроль як складова системи державного фінансового контролю / І. С. Микитюк // Економічний вісник університету. - 2018. - Вип. 37(1). - С. 245-251

68. Миргород-Карпова В. В. Теоретичні засади та проблематика визначення сутності державного фінансового контролю в Україні / В. В. Миргород-Карпова // Правові горизонти. - 2017. - Вип. 5. - С. 95-104

69. Мороз Є. С. Щодо наукової розробленості питань участі органів державного фінансового контролю в адміністративно-деліктному процесі України / Є. С. Мороз // Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. - 2017. - № 6. - С. 90-96.

70. Новицький В. Є. Економічні ресурси цивілізаційного розвитку / В. Є. Новицький ; Нац. авіац. ун-т. – К., 2004. – 266 с.

71. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України: теорія та практика : монографія / Ц. Г. Огонь ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2003. – 580 с

72. Омелянович Л. Бюджетна система: інтегрований навчальний комплекс / Л. Омелянович ; Донецьк. нац. ун-т економіки і торгівлі. – Донецьк, 2008. – 237 с.

73. Осовська Г. Економічний словник / Г. Осовська, О. Юшкевич, Й. Завадський. – К. : Кондор, 2009. – 358 с.

74. Павлушенко Т. О. Особливості планування та використання бюджетних ресурсів вищими навчальними закладами / Т. О. Павлушенко // Економічний вісник університету. - 2015. - Вип. 26(1). - С. 211-217
75. Павлушенко Т. О. Оцінка раціональності використання бюджетних ресурсів вищими навчальними закладами в Україні / Т. О. Павлушенко // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2016. - Вип. 4(2). - С. 70-75
76. Павлюк К. В. Фінансові ресурси держави : монографія / К. В. Павлюк. – К. : НІОС, 1997. – 176 с.
77. Панкевич Л.В. Бюджетний менеджмент / Л.В. Панкевич.– К.: Знання, 2006. – 293 с.
78. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України та зарубіжних країн / Ю. В. Пасічник. – К. : Знання-Прес, 2002. – 495 с.
79. Петренко П. С. Щодо удосконалення системи державного фінансового контролю для побудови ефективної держави / П. С. Петренко // Економіка і прогнозування. - 2016. - № 4. - С. 132-143
80. Пивоваров К. В. Дієві форми фінансового контролю у системі державного управління URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua>
81. Пивоваров К. В. Шляхи удосконалення системи фінансового контролю в державному управлінні України / К. В. Пивоваров. // Державне управління: удосконалення та розвиток. - 2016. - № 4.
82. Питання проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту : постанова Кабінету Міністрів України : від 25 березня 2006 року, № 361 (із змінами та доповненнями) // Офіційний вісник України. – 2006. – № 13. – С. 868
83. Піхоцький В.Ф. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні / В.Ф. Піхоцький // Економіст. Фінансовий сектор. – 2016. - № 1. – С. 31-34.
84. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики. – Рукопис URL:

[http://www.lnu.edu.ua/thesis/pihotskiy"volodymyr"fedorovych/](http://www.lnu.edu.ua/thesis/pihotskiy)

85. Піхоцький В.Ф. Система інформаційного забезпечення контролюючих органів як інструмент підвищення державного фінансового контролю в Україні / В.Ф. Піхоцький // Регіональна економіка. - 2016. - № 1. - С. 138-143

86. Піхоцький Ю. В. Подальший розвиток державного фінансового контролю – через державний аудит / Ю. В. Піхоцький // Бізнес Інформ. - 2016. - № 2. - С. 306-311

87. Подолянчук О. А. Первинний документ в аудиті: факт господарських операцій чи доказ? / О. А. Подолянчук, І. С. Захарчук // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 135-140

88. Пожар Т. О. Сучасний стан та проблеми фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю в Україні / Т. О. Пожар // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. Сер. : Економіка і менеджмент. - 2012. - № 1. - С. 58-63

89. Позняковська Н. М. Розвиток державного фінансового контролю в Україні / Н. М. Позняковська // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки. - 2016. - Вип. 2. - С. 184-189

90. Попова Л. М. Основні засади державного фінансового контролю в Україні / Л. М. Попова // Право.ua. - 2017. - № 3. - С. 157-162.

91. Правдюк Н. Л. Необхідність оцінки якості фінансової звітності / Н. Л. Правдюк, Т. Ф. Плахтій // Облік і фінанси. - 2017. - № 3. - С. 52-58

92. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України : від 26 січня 1993 року, № 2939-ХІІ (із змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 110.

93. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю: навчальний посібник / Л.А. Савченко. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.

94. Сідельникова Л. П. Диспропорції податкової складової бюджетних ресурсів держави та шляхи їх усунення / Л. П. Сідельникова //

Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"].
Економіка. - 2013. - Вип. 23. - С. 183-188

95. Сідельникова Л. П. Ефективність податкових джерел формування бюджетних ресурсів держави / Л. П. Сідельникова // Фінанси України. - 2015. - № 9. - С. 45-60

96. Сідельникова Л. П. Організаційно-правові засади формування бюджетних ресурсів держави / Л. П. Сідельникова // Бізнес Інформ. - 2015. - № 10. - С. 335-340

97. Сідельникова Л. П. Розбудова бюджетних ресурсів у контексті еволюції державотворення / Л. П. Сідельникова // Фінанси України. - 2014. - № 8. - С. 70-84

98. Сілецький Я. В. Проблеми державного споживання бюджетних ресурсів / Я. В. Сілецький // Наукові праці НДФІ. - 2005. - Вип. 4. - С. 182-188

99. Соколов В. М. Державний фінансовий контроль в Україні: ефективність інституційного дизайну / В. М. Соколов, Г. М. Коломієць, М. В. Соколова // Бізнес Інформ. - 2017. - № 1. - С. 193-199.

100. Ставнича М. М. Перспективи використання програмно-цільового методу в умовах обмеженості бюджетних ресурсів регіону / М. М. Ставнича // Економіка і регіон. - 2013. - № 6. - С. 15-19

101. Стандарти з аудиту INTOSAI, новий переклад, підготовлений для Рахункової палати України Проектом TESIS «Аудит державних фінансів». Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1140201>

102. Статистичний звіт Державної аудиторської служби за 2015 рік. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/108789>

103. Стефанюк І. Б. Оцінка діяльності органів державного фінансового контролю / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. - 2018. - № 1. - С. 100-111.

104. Стефанюк І.Б. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики / І.Б. Стефанюк // Вісник КНТЕУ [Текст]. – 2011. – № 4. – С. 42-51.

105. Стефанюк І.Б. Фінансовий контроль: визначення поняття і

- системи / І.Б. Стефанюк // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 7. – С. 3-6.
106. Стойка В. О. Окремі аспекти здійснення державного фінансового контролю в Україні / В. О. Стойка, С. О. Стойка, Т. В. Баланова // Економічні горизонти. - 2017. - № 2. - С. 60-65
107. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: // URL: <http://www.minfin.gov.ua/>.
108. Стрекаль О. О. Інформаційне забезпечення ефективності державного фінансового контролю / О. О. Стрекаль // Финансовые услуги. - 2017. - № 5. - С. 36-38
109. Сурдіна А. А. Сутнісно-понятійний підхід до осмислення змісту державного фінансового контролю / А. А. Сурдіна // Вісник Академії митної служби України. Сер. : Державне управління. - 2011. - № 2. - С. 215-221
110. Фінанси (теоретичні основи) / М. В. Грідчіна, В. Б. Захожай, Л. Л. Осіпчук та ін. ; Міжрегіон. акад. управління персоналом ; за наук. ред. М. В. Грідчіної, В. Б. Захожая. – К., 2004. – 312 с.
111. Фінансово-економічний словник / С. В. Бойко та ін. ; за заг. ред. П. І. Юхименка. – Біла Церква : Освіта, 2012. – 365 с.
112. Чекановський В. П. Роль децентралізації фінансових ресурсів у системі модернізації бюджетної системи України / В. П. Чекановський // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 17. - С. 49-53
113. Черненко Т.І. Сутність та форми контролю в кредитних споживчих кооперативах / Т.І. Черненко, Л.М. Соніна // Бухгалтерський облік. – 2008. - №18. – С.34-38.
114. Шевчук В. О. Механізм управління бюджетними ресурсами: проблеми та перспективи удосконалення / В. О. Шевчук, Т. Г. Бондарук, Н. Ю. Мельничук // Облік і фінанси. - 2016. - № 3. - С. 166-175
115. Шевчук О.А. Природа фінансового контролю / О.А. Шевчук // Фінансовий простір. – 2015. - №2 (18). – С. 233-237
116. Шевчук О.Д. Особливості проведення державного аудиту в Україні / О.Д. Шевчук, І.Л. Мукоїд // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія :

Економічні науки. – № 4 (70). Том 2. – 2012. – С. 230–234.

117. Шевчук О.Д. Стан та сучасний розвиток державного фінансового контролю / О.Д. Шевчук, О.Ю. Павленко // Економічні та юридичні науки: Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету – Вінниця, ПП “Едельвейс і К”, 2015. – С. 59-64

118. Юридична енциклопедія / ред. Ю. С. Шемшученко [та ін.] ; НАН України, Ін-т держави і права ім. В.М.Корецького. - К. : Вид-во "Українська енциклопедія" ім. М.П.Бажана, - 2004. - 768 с.