

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*На правах рукопису*

УДК 657.6:006.32

*ЛЮБЕНКО Андрій Миколайович*

**ТРАНСФОРМАЦІЯ КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ**  
**ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ**  
**ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**Дисертація**

на здобуття наукового ступеня  
доктора економічних наук

Науковий консультант  
доктор економічних наук,  
професор Задорожний З.-М.В.

**Тернопіль – 2015**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП .....</b>	<b>4</b>
<b>Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ</b>	
<b>СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ.....</b>	<b>16</b>
1.1. Сутність і сучасний стан контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки, його мета та основні завдання .....	16
1.2. Генезис та характеристика видів, форм і суб'єктів контролю в державному секторі економіки.....	40
1.3. Централізована і децентралізована організація державного внутрішнього фінансового контролю .....	56
Висновки до розділу 1 .....	69
<b>Розділ 2. СТАНДАРТИЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ СУБ'ЄКТІВ</b>	
<b>ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ ВІДПОВІДНО ДО</b>	
<b>МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИКИ .....</b>	
<b>72</b>	
2.1. Актуальність стандартизації контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки .....	72
2.2. Організаційне та методологічне забезпечення суб'єктів фінансового контролю шляхом стандартизації .....	93
2.3. Взаємодія суб'єктів фінансового контролю на засадах стандартизації .....	108
Висновки до розділу 2 .....	125
<b>Розділ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВ ДЕРЖАВНОГО</b>	
<b>СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ НА ОСНОВІ СТАНДАРТИЗАЦІЇ .....</b>	
<b>129</b>	
3.1. Ризик-орієнтоване планування контрольних заходів з використанням стандартизованого підходу .....	129
3.2. Стандартизація організаційного етапу проведення контрольних заходів .....	165
3.3. Організація взаємодії внутрішніх аудиторів державних установ і зовнішніх органів суб'єктів контролю .....	187

Висновки до розділу 3 .....	203
<b>Розділ 4. МЕТОДОЛОГІЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ .....</b>	<b>206</b>
4.1. Стандартизація проведення контрольних заходів на основі аналізу ризиків .....	206
4.2. Методологічні основи проведення державного фінансового аудиту з використанням стандартів .....	235
4.3. Аудит електронних ресурсів та мереж державних підприємств та органів влади у стандартах контролю .....	270
Висновки до розділу 4 .....	301
<b>Розділ 5. АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ КОНТРОЛЮ ТА ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ .....</b>	<b>304</b>
5.1. Оцінка результативності контрольних заходів та необхідність її вдосконалення .....	304
5.2. Моніторинг і оцінювання результатів державних програм з використанням стандартизованих контрольних дій .....	326
5.3. Уніфікація звітних документів за результатами контрольних заходів .....	339
Висновки до розділу 5 .....	357
<b>ВИСНОВКИ .....</b>	<b>360</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>367</b>
<b>ДОДАТКИ .....</b>	<b>394</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Модернізація управління державними фінансами та його контрольної функції є нагальним завданням економіки, особливо в період гострої фінансово-економічної кризи. Підписання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом в 2014 році визначило необхідність реформування контролю в державному секторі економіки до міжнародних стандартів. Зокрема, Угода визначає необхідність забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах і відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності. Особливу увагу в Угоді звернуто на імплементацію стандартів та методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (*INTOSAI*), обмін найкращими практиками ЄС у галузі зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів з акцентом на незалежності відповідних органів, подальший розвиток системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами та методологіями, а також найкращу практику ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах. Реалізацію даних положень з реформування публічних фінансів та системи контролю в державному секторі економіки передбачено в Коаліційній угоді депутатських фракцій Верховної Ради України восьмого скликання.

На сучасному етапі розвитку фінансового контролю виокремлюються пріоритети у формуванні та становленні національної системи контролю, а саме: прозорість контрольних повноважень щодо збереження державної власності та використання бюджетних коштів; підвищення фінансової дисципліни при розпорядженні майном і коштами; послідовна та повна реалізація принципу цільового використання бюджетних коштів; забезпечення якості контрольної функції, запровадження стандартизації як основи уніфікованих процедур контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки. Йдеться про

побудову дієвого контролю, який має забезпечити формування сучасної, стійкої, відкритої й конкурентоспроможної у світовому масштабі економіки, створення професійної й ефективної системи державного управління, спрямованої на підвищення добробуту громадян України. Вирішення цих завдань потребує перегляду економіко-правових вимірів забезпечення складової контролю як головної функції управління державними фінансами.

На підтримку сформованих цінностей спрямовано комплекс заходів з модернізації фінансового контролю в державному секторі України, провідне місце серед яких відведено розробці національних положень (стандартів) контролю в державному секторі України.

Проблеми розвитку контролю, а також теоретичні та практичні аспекти методології та організації контрольної діяльності досліджені в працях С. В. Бардаша, М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, З. В. Гуцайлюка, В. А. Дерія, І. К. Дрозд, Н. І. Дорош, Г. М. Давидова, З.-М. В. Задорожного, Є. В. Калюги, Л. М. Кіндрацької, Л. М. Крамаровського, Я. Д. Крупки, М. В. Кужельного, І. Д. Лазаришиної, М. Р. Лучка, В. Ф. Максимової, Є. В. Мниха, Л. В. Нападовської, О. А. Петрик, І. І. Пилипенка, М. С. Пушкаря, К. І. Редченка, В. С. Рудницького, В. Я. Савченка, Л. А. Савченко, В. В. Сопко, І. Б. Стефанюка, Л. К. Сука, Л. О. Сухаревої, Б. Ф. Усача, М. Г. Чумаченка, В. Г. Швеця, В. О. Шевчука та ін. Їхні праці формують основу розвитку теорії й практики здійснення контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки. Одержані ними результати потребують подальших досліджень щодо використання їх у вітчизняній практиці через розбіжності у державному управлінні та економічному середовищі контролю.

Вивчення зарубіжного досвіду дозволяє сформулювати бачення подальшого розвитку контролю в Україні. В зв'язку з цим заслуговує на увагу досвід зарубіжних учених, викладений у працях Р. Адамса, В. Д. Андреева, Е. А. Аренса, М. Беніса, І. А. Білобжецького, С. М. Бичкової, В. В. Бурцева, Е. А. Вознесенського, М. Готліба, Е. Ю. Грачева, Р. Доджа, К. Друрі, Д. Кармайкла, Дж. К. Робертсона, В. І. Подольського, О. О. Терехова, В. М. Родіонова, В. І. Шлейнікова, С. О. Шохіна та ін. Ці науковці досліджують

питання організації та методології діяльності суб'єктів зовнішнього і внутрішнього контролю. Проте в Україні сьогодні бракує наукових праць з комплексного дослідження теоретичних засад трансформації системи фінансового контролю до міжнародних стандартів, принципів його модернізації. Вітчизняні положення теорії контролю і контрольної діяльності, ревізії та державного фінансового аудиту, розроблені науковцями, потребують адаптації до сучасних умов розвитку національної економіки в контексті інтеграційних процесів.

Актуальність дисертаційної роботи зумовлюється необхідністю визначення передумов та світових тенденцій розвитку контролю як відправних позицій трансформації й подальшого вдосконалення цього процесу в Україні на основі їх уніфікації у відповідних стандартах контролю. Крім цього, враховуючи різні підходи до трактування суб'єктів державного сектору економіки, важливим є дослідження цього поняття з метою єдиного визначення його сутності як у правовому полі України, так і в науковому середовищі. Вдосконалення планування, організації, аналітичної оцінки та узагальнення результатів контролю відповідно до міжнародних стандартів є важливою науковою проблемою, вирішення якої окреслило мету та завдання дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертацію виконано відповідно до бюджетного фундаментального дослідження Тернопільського національного економічного університету «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в глобальному інформаційному суспільстві» (номер державної реєстрації 0114U001087), а також згідно з науково-дослідною роботою кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету на тему: «Дослідження та гармонізація системи бухгалтерського обліку і контролю як інформаційного ресурсу для менеджменту» (номер державної реєстрації 0111U010354). Особистий внесок здобувача полягає у дослідженні особливостей контролю в державному секторі економіки та його стандартизації на основі зарубіжного досвіду.

Дослідження виконувалось також згідно з планом науково-дослідної роботи кафедри обліку та аудиту Львівського інституту банківської справи

Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ) за темою: «Вплив процесів інтеграції на організацію обліку, аналізу, аудиту» (номер державної реєстрації 0111U003782). Особистий внесок здобувача полягає у розробці проектів стандартів контролю у державному секторі економіки.

Дисертацію також виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт Львівської державної фінансової академії за темою: «Стан та шляхи вдосконалення систем обліку, аналізу і контролю на підприємствах різних форм власності» (номер державної реєстрації 0106U005417). Особистий внесок здобувача полягає у дослідженні форм і видів економічного контролю та обґрунтуванні необхідності запровадження у вітчизняній практиці зарубіжного досвіду здійснення аудиту в державному секторі економіки.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є розробка теоретико-методологічних та організаційних засад контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки в умовах трансформаційних процесів інтеграції контрольної діяльності до міжнародних стандартів.

Для досягнення визначеної мети в роботі поставлені завдання:

- дослідити сутність контролю суб'єктів державного сектору економіки та його місце в процесі прийняття управлінських рішень;
- запропонувати найбільш ефективні форми і види контролю в державному секторі економіки, які відповідатимуть цілям і завданням управління;
- виявити сучасні світові тенденції, проаналізувати середовище контролю в Україні в контексті проблеми його ефективності та обґрунтувати напрями подальшої трансформації зовнішнього і внутрішнього контролю;
- визначити особливості централізованої та децентралізованої організації державного внутрішнього фінансового контролю як передумови трансформації взаємовідносин між контролюючими та підконтрольними суб'єктами до міжнародних стандартів;
- обґрунтувати необхідність стандартизації контролю суб'єктів державного сектору економіки та визначити передумови застосування уніфікованого підходу

до організації та методологічного забезпечення діяльності суб'єктів внутрішнього і зовнішнього контролю;

– розробити організаційні положення здійснення аудиту електронних ресурсів та мереж суб'єктів державного сектору економіки, органів влади та управління;

– поглибити організаційні та методичні засади основних етапів контрольної діяльності в державному секторі економіки залежно від форм і видів контрольних заходів;

– дослідити особливості механізмів управління та взаємодії суб'єктів фінансового контролю на основі системної стандартизації контрольних дій;

– розробити теоретичні засади та організаційні підходи до здійснення ризик-орієнтованого планування контрольних заходів на основі його стандартизації;

– удосконалити методичне забезпечення контрольних дій відповідно до специфіки діяльності підприємств державного сектору та світового досвіду;

– розробити організаційні основи взаємодії зовнішніх та внутрішніх органів контролю на засадах її стандартизації та удосконалити підготовчий етап проведення контрольних заходів шляхом його стандартизації;

– визначити напрями та надати пропозиції щодо здійснення аналітичної оцінки результативності контрольних заходів як засобу підвищення управлінського реагування на ефективність контролю підприємств державного сектору економіки;

– розвинути методичні підходи до моніторингу та оцінки результатів державних програм з використанням стандартизованих контрольних дій;

– уніфікувати звітні документи, які повинні складати органи контролю за результатами контрольних заходів підприємств державного сектору.

**Об'єктом дослідження** є процес здійснення контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки в умовах трансформації до міжнародних стандартів.



**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, методологічних та організаційних засад контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки в умовах трансформації до міжнародних стандартів.

**Методи дослідження.** Дослідження проводилось із застосуванням діалектичного методу пізнання суспільно-господарських явищ і процесів. У межах зазначеного методу використано конкретні методи: системного і синергетичного підходу – при розкритті змісту контролю. У визначенні стандартів, методики та організації контролю використано специфічні методи, зокрема: графічний, проектування, моделювання – при створенні схем, структури та послідовності етапів контролю. Статистичні методи і прийоми, зокрема вибіркоче дослідження, групування, узагальнення, використані при дослідженні стандартизації, методики та організації контролю в державному секторі економіки.

Інформаційну основу досліджень склали праці вітчизняних та зарубіжних учених з теорії, методології, методики та організації контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки, статистична звітність Державної фінансової інспекції України, Рахункової палати України та державних підприємств і установ, аналітичні розрахунки, законодавчо-нормативна база України, матеріали науково-практичних конференцій, статистичні довідники, службова документація суб'єктів контролю і господарювання, власні публікації здобувача.

Дослідження ґрунтується на спостереженні, характеристиці та інтерпретації системи органів державного фінансового контролю, яка підлягає стандартизації, аналізу й узагальненню отриманих результатів, розробці пропозицій і рекомендацій щодо підвищення ефективності фінансового контролю через розробку і впровадження національних положень (стандартів) контролю діяльності підприємств державного сектору економіки.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в удосконаленні теоретичних, методологічних та організаційних засад функціонування контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки та підвищенні його ефективності шляхом повного регламентування контрольних процедур у стандартах.

Основні складові наукових результатів дисертаційної роботи конкретизовані у таких положеннях:

*вперше:*

– розроблено систему стандартів контролю в державному секторі економіки, якою визначено нормативи і регламенти функціонування внутрішнього і зовнішнього контролю та встановлено єдині підходи до планування контрольних заходів, організації їх проведення, узагальнення та оцінки результатів контролю;

– визначено організаційні та методичні положення проведення аудиту електронних ресурсів та мереж суб'єктів державного сектору економіки, органів влади та управління, який полягає у контролі витрат на функціонування офіційних сайтів та зовнішніх і внутрішніх комунікаційних мереж державних підприємств та органів влади, розроблено складові стандарту щодо його проведення з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання при визначенні мети, методів та процедур проведення контрольних заходів, що дозволило виокремити новий вид контролю, а на практиці забезпечить моніторинг видатків, які в даний час залишаються поза увагою зовнішнього і внутрішнього контролю державного сектору економіки;

– запропоновано порядок взаємодії внутрішніх та зовнішніх органів контролю на засадах стандартизації, що забезпечить: гармонізацію їх діяльності; виключення дублювання і паралелізму у здійсненні контрольних повноважень; обрання єдиних підходів до планування контролю, організації його здійснення, узагальнення результатів та обміну інформацією між цими суб'єктами та в цілому збільшить рівень охоплення внутрішнім контролем фінансових і матеріальних ресурсів підприємств державного сектору економіки;

*удосконалено:*

– систему нормативного середовища контролю через моделювання структури стандартів державного фінансового контролю, яка забезпечує єдність понятійно-категоріального апарату концепції гармонізації зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю з урахуванням централізованої і

децентралізованої організації;

– порядок планування контрольної роботи, який на відміну від існуючих положень, базується на управлінні ризиками установ державного сектору в процесі їх оцінювання за ідентифікованими факторами і забезпечує визначення сукупного рівня ризику установи для прийняття рішення про включення питань ефективності управління ризиками до планів проведення контрольних заходів;

– інтеграційний контрольний інструментарій моніторингу та оцінки показників державних програм на основі реалізації мети, завдань контролю, аналізу результатів проведених заходів через відповідні форми та процедури, що забезпечує обґрунтованість управлінських рішень та визначення ефективності управління активами суб'єктів державного сектору економіки;

*набуло подальшого розвитку:*

– обґрунтування передумов стандартизації контролю в державному секторі на основі дослідження сутності контролю та традиційних форм і видів фінансового контролю з акцентом на сучасну форму – державний фінансовий аудит, а також законодавчо-нормативної бази, яка дозволяє регламентувати як особливості витрачання бюджетних коштів підприємствами державного сектору, так і методичні та організаційні засади здійснення контрольних заходів органами державного фінансового контролю;

– класифікація організаційних форм і видів фінансового контролю в державному секторі з використанням системного підходу до визначення його класифікаційних ознак (внутрішній і зовнішній контроль, суб'єкти та об'єкти контролю, характер контрольних заходів) та виокремлено новий вид аудиту електронних ресурсів та мереж суб'єктів державного сектору економіки, що дає можливість правильно обирати вид і форму контрольного заходу для повного охоплення фінансово-господарської діяльності підприємств і установ;

– розвинуто концепцію міжнародної стандартизації державного фінансового контролю на основі запровадження уніфікованих регламентів здійснення контрольної діяльності, яка у сфері державних фінансів і звітності є вихідною умовою досягнення реальної підзвітності управлінського апарату та функціонує у

межах кодифікованих стандартів і дозволяє забезпечити єдині підходи до формування системи організаційно-методичних правил та нормативів для усіх органів, які здійснюють контроль в державному секторі економіки;

– змістовне наповнення концепції імплементації міжнародних стандартів контролю до нормативно-правового забезпечення України, доведено необхідність її формування і побудови на основі стандартів міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (*INTOSAI*), з урахуванням їх поділу на чотири рівні: базові принципи, необхідні умови функціонування вищих органів державного контролю, основні принципи контролю та керівні принципи контролю, що слугуватиме основою для розробки національних положень (стандартів) контролю в державному секторі економіки;

– формування організаційно-правового забезпечення впровадження стандартів контролю в Україні: визначення порядку розробки та прийняття стандартів; залучення до цього процесу відповідальних сторін і державних органів, які мають сформувавши та закріпити в нормативних актах стандарти контролю підприємств державного сектору, що дозволяє на практиці усім зацікавленим сторонам забезпечити розробку і впровадження національних стандартів контролю;

– дослідження методологічних та методичних основ контролю суб'єктів державного сектору економіки, оцінки результатів його діяльності, що розглядає стан взаємодії підсистем – контролюючої (суб'єкт контролю та контрольні дії) та контрольованої (об'єкт контролю і зворотній зв'язок у вигляді співпраці з суб'єктами контролю) за процедурами визначення критеріїв ефективності, результативності контрольних заходів та оцінки якості контрольної діяльності з метою подальшого визначення найбільш оптимальних форм і видів контролю та використання їх у вітчизняній практиці;

– методичні підходи до оцінювання результативності та якості контрольних заходів суб'єктів державного сектору економіки через співставлення: показників, які характеризують витрати на здійснення контролю з економічними вигодами, отриманими за результатами контролю; кількості врахованих пропозицій

об'єктом контролю з кількістю наданих таких пропозицій; загальної суми виявлених збитків з сумою їх відшкодування і усунення, що дозволяє визначити ефект від проведеного контрольного заходу та одночасно оцінити якість роботи контролера та/або аудитора;

– структурно-логічна побудова та інформаційне забезпечення стандартів контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки, які охоплюють всі етапи контрольної діяльності: планування, організацію здійснення контрольних заходів (підготовка, документування, оформлення результатів), забезпечують уніфікацію звітних документів, прийняття рішень за результатами контролю у вигляді рекомендацій і пропозицій та контроль за їх врахуванням підприємствами державного сектору.

**Практичне значення отриманих результатів** дослідження полягає у можливості розробки на їх основі оновленого змісту законодавства та інших нормативних актів, що регламентують контрольну діяльність суб'єктів державного сектору економіки, опрацювання заходів щодо підвищення ефективності та якості контрольної діяльності в частині попередження фінансових порушень та забезпечення повного усунення виявлених порушень, поліпшення координації і взаємодії органів державного зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю, а також централізованого та децентралізованого контролю на основі регламентації їх діяльності єдиними стандартами контролю, що забезпечить формування якісно нової системи фінансово-економічного контролю в Україні.

Головними практичними результатами роботи автора виступили розроблені проекти стандартів «Загальні вимоги до стандартів зовнішнього державного фінансового контролю», «Порядок підготовки до проведення контрольного заходу», «Проведення аудиту ефективності використання державних коштів», розроблене Положення про оцінку ризиків для цілей планування контрольної роботи.

Окремі теоретичні положення та практичні розробки дослідження використані Державною фінансовою інспекцією України (довідка № 16-14/124

від 13.05.2014 р.), а також Рахунковою палатою України (довідка № 18-1779 від 02.09.2014 р.).

Запропоновано рекомендації з удосконалення взаємодії органів контролю та систем внутрішнього контролю взяті до впровадження у Західному територіальному управлінні внутрішнього аудиту та фінансового контролю Міністерства оборони України (довідка № 234/5/2025 від 16.12.2014 р.).

Основні положення дисертаційної роботи впроваджені на підприємствах державного сектору економіки, зокрема в Державному територіально-галузевому об'єднанні «Львівська залізниця» (довідка № в.о.НЗЕ-10/190 від 27.01.2015 р.), Львівському обласному управлінні лісового та мисливського господарства (довідка № 1219/07 від 06.08.2015 р.) та Львівській дирекції Українського державного підприємства поштового зв'язку «Укрпошта» (довідка № 01-06-89 від 26.08.2015р.).

Наукові результати дисертації використовують у навчальному процесі Львівської державної фінансової академії для методичного забезпечення й викладання навчальних дисциплін «Державний фінансовий контроль» та «Контроль і ревізія» (довідка № 01-13/17 від 16.01.2015 р.).

**Особистий внесок здобувача** полягає в обґрунтуванні теоретичних, методологічних засад трансформації контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки шляхом стандартизації, спрямованих на забезпечення його вдосконалення та підвищення ефективності. Наукові розробки, висновки й пропозиції, що виносяться на захист, одержані автором самостійно. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використано ідеї та пропозиції, що є результатом особистого внеску здобувача і наведено окремо у списку публікацій.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення і результати дисертаційної роботи оприлюднено, обговорено та апробовано у доповідях і виступах на міжнародних науково-практичних конференціях: «Фінансові механізми активізації підприємництва в Україні» (Львів, жовтень 2009), «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (Тернопіль,

листопад 2012), «Фінансові механізми активізації підприємництва» (Львів, листопад 2013), «Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції» (Одеса, червень 2014), «Інтеграція України в Європейський і світовий фінансовий простір» (Львів, червень 2014), «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (Тернопіль, жовтень 2014), «Банковская система: устойчивость и перспективы развития» (Пінськ, Республіка Білорусь, жовтень 2014), «Інтеграція України в європейський і світовий фінансовий простір» (Львів, травень 2015), «Банковская система: устойчивость и перспективы развития» (Пінськ, Республіка Білорусь, червень 2015), на Всеукраїнській науково-практичній конференції «Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України» (Суми, жовтень 2014), та міжвузівському круглому столі «Розвиток бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах трансформації системи управління» (Черкаси, квітень 2015).

**Публікації.** Основні положення та результати дисертаційної роботи опубліковано в 43 наукових працях (з них 5 у співавторстві) загальним обсягом 42,01 друк. арк. (особисто автору належить 40,96 друк. арк.), з них одна одноосібна монографія загальним обсягом 20,0 друк. арк., 26 наукових праць, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації загальним обсягом 14,86 друк. арк. (з них 6 – у виданнях України, що включені до міжнародних наукометричних баз та 5 – в іноземних виданнях), 16 праць апробаційного характеру загальним обсягом 7,15 друк. арк.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

#### 1.1. Сутність і сучасний стан контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки, його мета та основні завдання

Особливості сучасного етапу розвитку України і необхідність реформування контрольної функції, виходячи із завдань соціально-економічного розвитку, поставлених керівництвом країни у період гострої політичної і економічної кризи, потребує перегляду сутності і принципів здійснення зовнішнього і внутрішнього контролю діяльності підприємств, віднесених до державного сектору економіки. Оскільки подальший розвиток вітчизняної економіки з огляду на об'єктивні чинники проходитиме в умовах надзвичайно жорсткого обмеження державних фінансових ресурсів, тому органи контролю повинні перебудувати свою роботу, реформуватися задля набуття важливих функцій у системі фінансових органів і реалізації пріоритетних завдань. Все ще залишається не вирішеною на даний час проблема створення єдиної чіткої системи контролю в державному секторі економіки.

Інтеграція України у світове економічне і правове співтовариство передбачає, що вітчизняна система контролю повинна відповідати положенням Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнятої 1977 року IX конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (англ. *INTOSAI*) [133].

Декларацією XX Конгресу *INTOSAI* рекомендовано всім членам Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю використовувати стандарти *INTOSAI* як довідковий матеріал при розробці власних стандартів [461]. У дослідженні зазначене враховано при розгляді напрямів реформування мети, принципів контролю.

Загалом слід визнати, що, незважаючи на прогалини і недоліки вітчизняної системи фінансового контролю, вона розвивається в напрямку урахування норм, сформованих у відповідній міжнародній практиці.



Слід також акцентувати, що традиційні і нові бачення державної влади України на подальше реформування бюджетних відносин полягають у наданні більшої самостійності в розподілі бюджетних коштів розпорядникам бюджетних коштів.

У новій системі бюджетних координат держава повинна контролювати не тільки і не стільки технологію витрат, скільки вирішення конкретних функціональних завдань, поставлених перед державними управлінськими структурами. Інакше кажучи, йдеться про підвищення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за досягнення поставлених цілей через впровадження системи моніторингу і оцінки ефективності їхньої діяльності.

Ця система спрямована на відстеження міри виконання прийнятих розпорядником бюджетних коштів на основі встановлених показників кінцевих і безпосередніх результатів діяльності.

Для виконання цього непростого завдання система державних органів контролю повинна бути структурно і методологічно єдиною, функціонально визначеною, з чітко прописаними правами, що охоплюють всю сукупність бюджетних ресурсів, які забезпечують функціонування економіки. Це дозволить, з одного боку, виключити зайве дублювання, оптимізувати державні витрати на забезпечення функціонування контрольних органів і, з другого боку - істотно підвищить їхню ефективність.

Таким чином, виникає низка проблем, вирішення яких залежить, насамперед, від позиції законодавця. Передусім, як зазначає Басанцов І.В., є потреба в опрацюванні цілісної системи заходів щодо подальшого вдосконалення нормативного правового регулювання всієї системи державного фінансового контролю [25].

Проблема в тому, що чинним Бюджетним кодексом України не повною мірою окреслено завдання визначення основ державного контролю, що призводить до обмеженості контролю за рівнями бюджетної системи і слабкості взаємодії, координації та контролю органів державної влади бюджетної системи.

Чинним законодавством практично не регламентовано організацію фінансового контролю на місцевому рівні, визначені лише методичні підходи до перевірки місцевих бюджетів зовнішнім органом контролю.

Калюга Є.В. виділяє три основні елементи фінансового контролю, що функціонують практично самостійно: зовнішній фінансовий контроль – незалежний контроль, що здійснюється законодавчою владою, де основним органом контролю виступає Рахункова палата Верховної Ради України; державний внутрішній фінансовий контроль в особі Державної фінансової інспекції України; контроль розпорядника бюджетних коштів та інші загальнодержавні різновиди контролю [113, с.12-43].

При цьому варто зауважити, що чисельність контрольних органів об'єктивно призводить до дублювання їхніх функцій і діяльності.

Цю проблему можна було б ефективно вирішити через закріплення в Бюджетному кодексі України положень з розподілу цілей, завдань і повноважень державними і місцевими органами внутрішнього фінансового контролю з одного боку, і органами зовнішнього фінансового контролю – з іншого.

Попри таку організацію суб'єктів контролю необхідно змінити зміст наступного контролю. Акцент має зміститися з контролю за фінансовими потоками до контролю ефективності використання бюджетних коштів [24, с.9-13; 199], що цілком виправдано. Водночас, як зазначає Саунін А.Н., ефективність слід розглядати не у вузькому значенні (наприклад, за якими цінами купувалася продукція), а набагато ширше – який економічний ефект бюджетних витрат, якою мірою відомствами досягаються і виконуються поставлені перед ними завдання [308, с.54-55].

Щоб забезпечувати підтримку макроекономічної та соціальної стабільності, і одночасно створювати необхідні інституціональні умови для модернізації країни, органи державного контролю на всіх рівнях зобов'язані сприяти вирішенню трьох ключових завдань. Це – ефективне управління державною власністю і фінансовими ресурсами, ефективне управління людськими ресурсами, та ефективне стратегічне прогнозування і управління ризиками.

В свою чергу, Бардаш С.В. вважає, що «модернізація країни і перехід до економіки знання, безумовно, головна мета, що вимагає об'єднання зусиль держави і суспільства. Фактично система державного контролю, в тому числі і аудиту, має виконувати в нашій країні, як і в будь-якій сучасній державі, функцію прогнозування, яке допомагає не тільки точно позиціонувати державний устрій щодо намічених стратегічних орієнтирів, а й об'єктивно оцінювати успішність його просування» [22, с.10-45].

Дослідження сутності і змісту економічного контролю в працях вітчизняних і зарубіжних економістів дає можливість стверджувати, що найбільш ґрунтовно сутність економічного контролю розкрито в працях Б.І. Валуєва [44], М.Т. Білухи [29], Ф.Ф. Бутинця [38], З.В. Гуцайлюка [68], Є.В. Калюга [113], М.В. Кужельного [127], А.М. Кузмінського [128], Є.В. Мниха [197], В.В. Сопка [321], Б.Ф.Усача [345], В.О.Шевчука [379], С.І.Шкарабана [383].

Поряд з цим, суть контролю неоднозначно трактується у вітчизняній науковій літературі. Окремі автори уникають цього питання, інші – розглядають сутність контролю через його принципи [384, с.4-6], або через сферу застосування [200, с.8]. В своїй більшості контроль розглядається як невід'ємна частина системи управління, яка дає змогу приймати оптимальні управлінські рішення [183, с.5], або ж як функція системи управління, яка забезпечує зворотній зв'язок від об'єкта управління, завершальною стадією процесу управління і одночасно як діяльність суто притаманну будь-якому органу управління [124]; процес, який забезпечує досягнення передбачених цілей [184]; засіб постачання кількісної та якісної інформації для управління [18].

Найбільш повне визначення запропоновано М.Т. Білухою, який стверджує, що контроль – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених у ході виконання цих рішень [29, с.6]. Аналогічний підхід до визначення суті економічного контролю спостерігається у І.А. Білобжецького

[26, с.21-22], В.Д. Андреева [7, с.6], Р.Й. Криницького [125, с.6], І.М. Білого [17, с.5].

Якщо контроль визнати системою спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт шляхом виявлення та аналізу відхилень, допущених у ході виконання цих рішень то його сутність в демократичному суспільстві в умовах ринкової економіки, на думку Білухи М.Т., полягає в регулюванні процесу розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту відповідно до конституційних норм.

Таким чином, контроль – це функція управління економікою підприємства, яка здійснюється шляхом безперервного спостереження за параметрами формування та використання матеріальних і фінансових ресурсів, перевірки та оцінки кінцевих результатів фінансово-господарської діяльності в державному секторі економіки.

З часу проголошення незалежності держави, та відповідно, переходу від адміністративно-командної системи управління до ринкових відносин, економічний контроль в Україні, природно, зазнав змін.

По-перше, в даний час втрачає своє значення і ефективність традиційний відомчий контроль, на зміну якому прийшов внутрішній контроль суб'єктів державного сектору економіки.

По-друге, економічний контроль, в основному, зорієнтований на перевірку законності господарських операцій та оцінку кінцевих фінансових результатів. При цьому, не достатньо уваги зверталось на аналізі причин низької фінансової дисципліни та попередженні правопорушень фінансово-бюджетного законодавства.

По-третє – зростає роль і значення нової та більш прогресивної форми контролю – аудиту ефективності та його різновидів.

Для визначення сфери контролю в державному секторі економіки для початку слід визначитись із його суб'єктами і об'єктами.

Так, відповідно до ст. 22 Господарського кодексу України: «...суб'єктами господарювання державного сектора економіки є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів. Повноваження суб'єктів управління у державному секторі економіки – Кабінету Міністрів України, міністерств, інших органів влади та організацій щодо суб'єктів господарювання визначаються законом. Держава реалізує право державної власності у державному секторі економіки через систему організаційно-господарських повноважень відповідних органів управління щодо суб'єктів господарювання, що належать до цього сектора і здійснюють свою діяльність на основі права господарського відання або права оперативного управління» [61].

Крім цього, коло суб'єктів державного сектору визначено у національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП (С) БОДС) 101 «Подання фінансової звітності», згідно якого «суб'єкти державного сектору це суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди» [200]. Проте, слід врахувати, що ряд державних підприємств і організацій здійснює фінансово-господарську діяльність за рахунок свого прибутку, а не отриманих коштів з бюджету як фінансування, тобто вони можуть і не бути отримувачами, і, відповідно, розпорядниками бюджетних коштів. Тому визначення суб'єктів державного сектору у НП (С) БОДС 101 «Подання фінансової звітності» є не повним та вимагає подальшого дослідження.

На думку Мочерного С.В.: «Державний сектор – частина економіки, що перебуває у державній власності, управляється, регулюється і контролюється державними органами» [86, с. 342].

В свою чергу, Свірко С.В., на основі проведеного аналізу вважає, що до суб'єктів державного сектору економіки відносяться:

- підприємства, організації та установи, що належать до державного сектора;
- підприємства, організації та установи, що входять до комунального сектора;
- всі бюджетні установи й організації України [313].

Погоджуючись з позицією Свірко С.В., приходимо до висновку, що суб'єкти державного сектору економіки - це міністерства, центральні органи виконавчої влади, бюджетні установи та інші розпорядники бюджетних коштів, державні та комунальні підприємства, частка держави у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків.

Саме в межах мети контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки повинна постійно проводитися оцінка різних економічних ініціатив виконавчої влади на предмет їхньої соціальної ціни, що дозволить запобігати ситуації, коли формально правильні рішення можуть зачіпати інтереси широких верств населення. Таке вже не раз траплялося у вітчизняній історії – це і приватизація 1990-х років, і ситуація із суттєвими крадіжками державних коштів, про що досить чітко і жорстко зазначив глава Уряду під час представлення у Верховній Раді антикризового закону. Державі не вистачає коштів сумою, що розміром із ще один бюджет. Ідеться про фіскальний розрив у 289 млрд гривень, що разом з боргами державних монополістів (НАК «Нафтогаз», «Укрзалізниця», «Автодор») у розмірі 140 млрд гривень, виникли внаслідок невикраченого експортерами ПДВ, сплаченого на два роки вперед податку на прибуток, заборгованістю перед місцевими бюджетами, роздутим фінансовим показником, судовим позовам до держави, поточним боргам НАК «Нафтогазу» та низці інших причин [71].

Крім цього, проведений аналіз стану збереження фінансових та матеріальних ресурсів в державному секторі економіки свідчить, що незважаючи на зниження з року в рік кількості контрольних заходів, сума виявлених порушень фінансово-бюджетного законодавства на підприємствах установах і організаціях має тенденцію до зростання (*табл 1.1*).

Таблиця 1.1

**Стан фінансової дисципліни суб'єктів  
державного сектору економіки за 2010-2014 роки**  
(розроблено автором за матеріалами ДФІ України)  
(кількісні показники в од., вартісні в млн.грн.)

Показники	Роки				
	2010	2011	2012	2013	2014
1.Кількість проведених контрольних заходів в державному секторі	15392	13388	9500	6440	23802
2.Охоплено контролем фінансових і матеріальних ресурсів	720351,1	481296,3	481356,1	672020,0	1053232,9
3.Кількість підприємств на яких виявлено порушення	13488	11940	8234	5708	4128
4.Виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства, в т.ч.	31269,7	4833,1	3639,2	3601,4	7583,9
4.1. Недоотримано фінансових ресурсів	2220,3	1107,7	763,9	1266,2	3233,7
4.2.Незаконні витрати	22434,9	2905,1	2462,21	1998,1	3888,1
4.3.Нецільові витрати державних ресурсів	3067,9	261,2	112,4	128,7	160,5
4.4.Недостачі	3546,6	559,1	300,7	208,4	301,6
5.Відшкодовано втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства	1476,4	7974,6	1888,9	1429,1	990,3
6.Кількість виявлених порушень на один контрольний захід, тис.грн.	2318,3	404,8	442,0	630,9	1837,2

Це в першу чергу свідчить про низький стан внутрішнього контролю на підприємствах державного сектору та недостатнє організаційне та методологічне забезпечення контрольної діяльності. Розробка та впровадження єдиних стандартів контролю в державному секторі економіки може позитивно вплинути на фінансову дисципліну та дозволить орієнтувати контроль не на показник, а на результат, який буде полягати в підвищенні ефективності господарювання.

Стан фінансової дисципліни також можуть характеризувати результати операційних аудитів, які здійснюються на підприємствах державного сектору, зокрема Укрзалізниці, Нафтогазу України, Укртрансгазу та ін. На відміну від

традиційного інспектування (ревізії), яке полягає у виявленні порушень, даний вид внутрішнього аудиту орієнтований не лише на виявлення, а також на попередження та недопущення порушень з державними фінансовими і матеріальними ресурсами (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Результати операційних аудитів  
на підприємствах державного сектору економіки за 2012 рік**  
(розроблено автором за матеріалами ДФІ України)  
(кількісні показники в од., вартісні в тис.грн.)

Показники	Встановлено порушень		Усунуто порушень	
	Кількість	Сума	Кількість	Сума
1	3	4	5	6
Фінансові порушення та неефективні управлінські рішення, в т.ч.:	478	4 598 140,49	166	1 113 698,21
1. Які призвели до втрат, внаслідок порушень законодавства (всього), у тому числі:	153	93 017,43	102	14 277,77
1.1. Втрати доходів	14	9 930,52	4	633,22
1.2. Незаконні, нецільові витрати державних ресурсів та недостачі	139	83 086,91	98	13 644,55
2. Які призвели до втрат внаслідок неефективних управлінських дій (всього), у тому числі:	91	1 453 578,75	6	124,88
2.1. Упущені вигоди	7	41 028,24	1	75,05
2.2. Непродуктивні (зайві) витрати	84	1 412 550,51	5	49,83
3. Фінансові порушення, що не призвели до втрат внаслідок:	234	3 051 544,31	58	1 099 295,56
3.1. Недотримання вимог законодавства щодо закупівлі за державні кошти	115	2 299 220,48	11	560 271,10
3.2. Порушення бухгалтерського обліку та фінансової звітності	24	38 719,28	15	27 983,14
3.3. Інші порушення	95	713 604,55	32	511 041,32



Незважаючи на низький стан фінансової дисципліни та безпрецедентні втрати фінансових і матеріальних ресурсів в державному секторі, протягом 2000-2013 років Уряд надавав значну фінансову підтримку вітчизняним підприємствам, яка в рази перевищує рівень середньоевропейської підтримки суб'єктів господарювання. Зокрема, відповідно до даних Європейської комісії та Інституту економіки та прогнозування НАН України суб'єкти державного сектору економіки України, порівняно країнами ЄС, отримали таку підтримку (табл.1.3) [55].

Таблиця 1.3

**Державна підтримка підприємств у країнах ЄС та України  
в період 2000-2013 рр., % до ВВП**  
(за даними Європейської комісії та Інституту економіки та прогнозування  
НАН України)

Країна	2000	2005	2010	2013
Болгарія	0,5*	0,1	0,1	0,3
Чехія	2,3	0,6	0,8	1,1
Угорщина	1,1	1,8	0,7	
Польща	1,0	0,8	0,9	0,7
Румунія	1,9*	0,6	0,2	0,6
Україна	4,02	3,07	5,44	4,57
ЄС-28	0,7	0,6	0,6	0,5
Україна щодо середнього по ЄС загалом, разів	5,7	5,1	9,1	9,1

\* - 2002 рік

На думку академіка Гейця В.М., квазіринковою була також діяльність держави у використанні власних ресурсів. Згідно з існуючими даними держпідтримка підприємств у період 2000–2013 рр. у нас була значно більшою, ніж у країнах ЄС (в 5,1–9,1 разу). Україна витрачала більше коштів на підтримку підприємств за видами діяльності, ніж як у середньому по ЄС, так і по окремих країнах Євросоюзу, навіть тих, які мають транзитивні економіки. Структура цих

витрат в Україні є вкрай нерациональною, суттєво деформує ринкове середовище через нерівність доступу до державних ресурсів товаровиробників.

Особливі преференції мають, наприклад, вугільна промисловість, енергетика, тоді як машинобудування, яке могло б стати базою для нарощування інвестицій і технологічного переозброєння, значно відстає. До того ж з 2005 р. Україна не надає досить поширеної в ЄС державної підтримки підприємствам на науково-технічні розробки. Зокрема, в Чехії держвидатки на наукові розробки та дослідження, екологічні інновації досягали в окремі роки (2009, 2010, 2011 р.) 25–35% від загальної суми зазначеної підтримки [55].

У 2012 році Україна знаходилась на 144 місці зі 176-ти країн за результатами індексу сприйняття корупції, набравши при цьому 26 балів зі 100 можливих (за методикою *Transparency International* – неурядової міжнародної організації по боротьбі з корупцією). З точки зору *Transparency International*, будь-який результат, менший за 30 балів, вважається «ганьбою для нації» [335]. За даними цього ж джерела, у 2011–2012 рр. в Україні не виділялися кошти на реалізацію державної програми запобігання і протидії корупції. Реалізація цієї програми передбачає виділення понад 820 млн грн бюджетних коштів. Зокрема, лише у 2011 р. на здійснення 30 заходів антикорупційної держпрограми передбачалося виділити 1,94 млн грн і, відповідно, 245,68 млн грн – на реалізацію 105 заходів цієї програми у 2012 р.

Одночасно для підвищення оперативності здійснення антикризових заходів слід прийняти особливий порядок виконання бюджету. Такий стан справ зажадав розробки ефективних механізмів зворотного зв'язку, що дозволяють вести оперативний контроль і моніторинг реалізації антикризових заходів, оцінювати їх вплив на ситуацію в окремих галузях, регіонах і країні загалом. Одним із важливих інструментів забезпечення цього зворотного зв'язку є органи контролю, для яких головним завданням стає вироблення пропозицій і рекомендацій щодо підвищення дієвості антикризових заходів, їх вбудовування у загальний контекст реалізації довгострокових програм розвитку країни.

Водночас в умовах високої невизначеності і несприятливих сподівань потрібно підвищити ступінь інформованості учасників економічного середовища і всього суспільства про реальний стан справ в країні щодо подолання кризових явищ. Робота з контролю за реалізацією антикризових заходів має здійснюватися за трьома основними напрямками.

По-перше, контроль законності та ефективності реалізації заходів з державної підтримки суб'єктів державного сектору та банківської системи.

По-друге, контроль за використанням коштів державного бюджету, які виділяються розпорядникам бюджетних коштів найважливіших галузей національної економіки – електроенергетики, оборонного комплексу, охорони здоров'я, сільського господарства.

По-третє, впровадження в систему контролю оцінки виміру ефективності реалізації антикризових заходів. Особливу увагу слід приділяти питанням вирішення в усіх регіонах найбільш гострих соціальних проблем – надання допомоги безробітним, підтримка малого і середнього бізнесу, підтримка найбільш вразливих у соціальному відношенні громадян.

На думку Шевчука В.О. глибока трансформація соціально-економічних відносин пострадянських держав та країн Східної Європи супроводжується зростанням соціальної напруги, що загострює відносини між різними прошарками суспільства. В цій ситуації суттєво зростає значення контрольної функції державного управління як інструмента зворотного зв'язку між громадянським суспільством і владою [379, с.310-333].

В умовах подолання наслідків фінансової кризи, а, за окремими оцінками, напередодні наступної її хвилі, виконання контролю як елементу зворотного зв'язку між суспільством і владою стає більш значимим.

Традиційний розгляд цих категорій передбачав розкриття видових, функціональних, організаційних та методичних аспектів відповідно до стану економічного розвитку системи, що досліджувалася.

На даний час першочерговим питанням суспільного розвитку країни стає питання якості життя її громадян. Це дійсно головна проблема не лише нашої

країни, але й інших держав світу. Підвищення якості життя людей визначає реальний сенс і мету економічного розвитку загалом і модернізації вітчизняної економіки зокрема.

З огляду на це визначати критерії та сутність побудови в Україні контрольної функції управління слід саме з позицій її здатності відповідати на питання соціальної справедливості і ефективності витрачання бюджетних коштів і ресурсів, забезпечуючи при цьому заявлений у законодавчих програмних документах рівень якості життя населення. Реалізація цього завдання передбачає удосконалення як системи контролю, так і самих норм, за якими відбуватиметься оцінка результатів соціально-економічного розвитку. Контроль, який за своєю суттю є виявленням відхилень (контрольних різниць), повинен мати реальні норми і показники, які відображають процеси в економіці і соціальній сфері. Контрольна функція сучасного управління повинна бути спрямована на оцінку не просто витрачання бюджетних коштів та інших державних ресурсів, а їхнього впливу на реальне покращення якості життя. При всій простоті та зрозумілості сформульованого в останніх дослідженнях завдання, це складна теоретична і практична проблема. Неспроможність міжнародних і соціальних стандартів та норм побудови фінансово-економічного контролю соціально-економічного розвитку стала однією з причин раптовості світової фінансової кризи. Функції державного управління не зреагували на зростаючі загрози, оскільки не було точних нормативів їх оцінок та механізмів відповідного контролю (на цю тему була опублікована спеціальна доповідь Джозефа Стігліца і Амартії Сена).

Академік НАН України В.М. Геєць зазначає, що модернізація і розвиток суспільства «генерує через соціальну складову розвиток так званих «нематеріалізованих» форм життєдіяльності». Суперечність між економізованими формами життєдіяльності суспільства, вступаючи у глибоку суперечність із соціальними складовими, руйнуючи таке природне середовище, як життєвий простір, робить першочерговою проблему розвитку соціального організму суспільства. Тим самим «реалізуються і заходи держави щодо захисту прав людини на її повноправну участь у суспільному житті» [56, с.4-23]. На підтримку

такого напрямку трактування контрольної функції в управлінні державою виступає і Т. І. Єфіменко, І. К. Дрозд, Є. В. Мних, В. М. Невідомий.

Контроль як економічна категорія має багато визначень, залежно від яких розкривається багатозмістовний характер процесів управління.

Одним із найперших дослідників сутності контролю і його ролі у суспільствах з перехідною економікою В.О. Шевчуком надається ґрунтовна теоретична оцінка можливих інтерпретацій сутності контролю як онтологічного, гносеологічного, наукового поняття. Вченим підкреслено сутність контролю з точки зору властивості буття (філософський аспект, який впливає на розуміння сенсу подальшого розвитку), типу відносин, виду діяльності, проблемності та функції менеджменту [379, с.20-45]. Визначаючи багатоаспектність контролю, В.О. Шевчук розмежовує його поняття із функцією управління (реагування) за наслідками контролю.

У зарубіжних джерелах контроль, керування та управління іноді вживають як синонімічні поняття.

К. Гуд, узагальнюючи європейські джерела та практичні виступи на конференціях з досліджень контролю, пояснює, що складнощі тлумачення терміну «контроль» у різних мовах і різних державних традиціях має неоднакове значення. Слово «*controle*» у німецькій та французькій мовах означає бухгалтерські перевірки, тоді як в англійській мові воно має ширше значення [65, с.12]. Відомий дослідник контролю у системі управління підприємством Д.Ірвін визначає термін «контроль» лише на рівні внутрішнього контролю менеджменту підприємства, а його зовнішні форми називає аудитом [109].

Висловлюючись абстрактно, контроль – це те, що утримує стан певної заданої системи в межах окремих її характеристик. Тобто порівнювані величини, одна з яких являється нормою, а інша – фактичним станом, відображають відхилення. Рівновага системи, показники якої порівнюються, залежить від суттєвості виявлених відхилень. Незначні значення, усунуті в процесі контролю або внаслідок таких дій, суттєво не впливають на результати і не потребують значних регулятивних наслідків з боку управління. Суттєві відхилення, виявлені в

результаті контрольних дій, відображають нерівновагу, нестійкість досліджуваної системи, і потребують регулювання з боку управління. Наукові погляди на проблему регулювання за наслідками контрольних дій в межах контрольної функції чи поза її компетенцією сприяють формуванню концептуальних положень стратегій взаємодії управління і контрольної функції.

Так, 1.Управлінські рішення, що приймаються за наслідками виявлених відхилень, обумовлені змістом цих наслідків.

2.Відсутність відхилень між порівнюваними характеристиками досліджуваного об'єкту (нормою і фактом) не потребує управлінського рішення.

3.Наявні відхилення між фактичними і нормативними величинами, як в сторону збільшення, так і зменшення, обумовлюють потребу застосування управлінських рішень. Множина і спрямованість, характер цих рішень залежить від сутності порівнюваних величин і матеріальності (суттєвості) їх значень.

4.Управлінські рішення мають комплексний характер за умов множинних відхилень за кількома порівнюваними параметрами, що характеризують досліджуваний об'єкт.

5.Управлінські рішення одиничного спрямування застосовують при відхиленні одного з контрольованих параметрів.

Вплив управлінського рішення може спрямовуватись на приведення фактичного стану підконтрольного об'єкта до потрібних нормативних параметрів і на зміну нормативної величини, якщо виявиться, що вона тягне за собою низку типових відхилень при незмінних якісних результатах усього процесу загалом.

Описуючи теоретичні концептуальні схеми регулювального впливу внаслідок контрольних дій, слід також зазначити сутність цих регулюючих рішень. Так, вплив управління може бути як кількісним, спрямованим на збільшення або зменшення нормативних або фактичних значень об'єктів, так і якісним, що тягне за собою видозміну самого об'єкта або способу його функціонування в системі, що контролюється. Кінцеві наслідки такого регулювання можуть виражатися у кількісних параметрах, проте вже іншої якісної складової досліджуваного об'єкта.

Таким чином, пов'язаність проведення контрольних дій з регулюванням наслідків (виявлених відхилень) відображає теоретичний аспект взаємодії контрольної функції та можливостей управління.

Зазначена здатність впливати на якісну складову підконтрольного об'єкта дає можливість розглянути на практиці вплив контролю і управління на підвищення якісних показників розвитку суспільства через застосування у перевітках більшої частки якісних оцінок дотримання соціальних параметрів рівня життя, а, отже, виконання завдань з надання державою послуг населенню і управлінського впливу на ці параметри.

Такий підхід потребує абсолютно іншого рівня організації контрольних заходів, ефективніших методик державного фінансового аудиту, застосування різноманітних форм і видів контролю, а також професійного вдосконалення працівників органів контролю.

Загалом, створення нових за функціональним призначенням органів контролю не буде актуальним у вирішенні даного питання, а от побудова інтегрованої адміністративної вертикалі контрольного середовища з перерозподілом функціональних повноважень здатна буде забезпечити єдність правового статусу, повноважень і професійності органів контролю України.

Контрольне середовище не повинно спотворювати своїми діями зародження і підтримання довіри між економічними суб'єктами господарювання, соціальними групами і владою, особливо за умов наростаючих кризових явищ, політичних провокацій та існуючих (і уявних) економічних обмежень. Це потребує високої якості державного управління з усвідомленням важливості його ролі та призначення контрольної функції.

Відомий постулат, що для досягнення цілей управління множина керуючої підсистеми має бути не меншою, ніж множина підконтрольної підсистеми. Зростання різноманітних суспільних форм невідворотно призводить до кількісного збільшення органів державного управління і чиновників його апарату, що підтверджують довгострокові тренди.

Зростання чисельності апаратних працівників органів державного управління перевищує темпи зростання населення України. Але великий апарат управління неефективний через необхідність обмеження коштів на його утримання і прогресуючий характер залежності кількості ймовірних помилок виконавців від кількості виконавців. Як свідчить аналіз, в Україні за період становлення її державності відбулося не лише збільшення кількості чиновників, але й розширення органів державного управління за існування низьких якісних параметрів надання державних послуг населенню і архаїчної структури управління.

При оцінці якості державної служби у Великобританії, країнах Західної Європи, Канаді, Австралії використовується модель державного управління високої якості (*Public Service Excellence Model*) [412, с.32-41], яка складається з оцінки початкових можливостей, організаційних і програмних результатів.

Початкові можливості державного управління оцінюються за ефективністю управління ресурсами (політика і управління), управління процесами (стратегія і планування), управління персоналом. Організаційні результати поділяють за показниками оцінювання на використання ресурсів (службова звітність), ефективності та результативності (ступеня задоволення споживачів) державних послуг. Оцінювання програмних результатів передбачає підбиття підсумків і визначення економічної ефективності програми, ступінь задоволення споживачів і службовців від впровадження цієї програми.

Для оцінювання ефективності управління у США затверджено Федеральну програму структури державних підприємств (*Federal Enterprise Architecture, FEA*), яка покладена в основу єдиного комерційного концептуального проекту всього федерального уряду США [425]. Програма побудована за трьома основними стратегічними принципами, які і оцінюються під час виконання контролюючих дій відповідних органів. Перший принцип визначає, що федеральна структура держпідприємств найефективніша, коли вона тісно пов'язана зі стратегічними планами уряду і управління виконавчого рівня. Другий принцип визначає упереджувальний характер і забезпечення спільної діяльності в масштабах уряду.



Третій принцип зазначає, що архітектура (організаційна структура) підвищує ефективність і продуктивність урядових інформаційних ресурсів. Розробка структури є невід'ємною складовою процесу капіталовкладень.

М.В. Васильєва звертає увагу, що федеральна побудова органів влади і підприємств сектору державного управління в США складається із взаємопов'язаних моделей, покликаних полегшити міжвідомчий аналіз і виявити дублюючі функції, втрати і потенційні можливості співробітництва різних відомчих структур [45, с.70-80].

Контрольна функція формується, відповідним чином охоплюючи найважливіші елементи структури державних підприємств. Завдяки використанню спільної побудови і понять забезпечується найкраще управління і використання інформаційної технологічної бази в масштабах країни. Для цілей оцінювання ефективності управління у цю архітектуру вмонтовано контрольні функції, які виокремлено за п'ятьма посильними (взаємопов'язаними через спільні посилання на інформаційні ресурси для управління) моделями архітектури державних підприємств:

– інформаційна модель ефективності (*Performance Reference Model, PRM*) формує показники витрачання ресурсів, ефективність методів досягнення цілей, заходи результативності для специфічних функцій міністерства, відомства, установи;

– інформаційна модель бізнес процесів (*Business Reference Model, BRM*) включає напрями бізнесу або функцій установи, органу державної влади, споживачів послуг, партнерів;

– похідна модель складу служби (*Service Component Reference Model, SRM*), в якій описано компоненти прикладних інформаційних систем електронного уряду, що забезпечують реалізацію державних функцій;

– технологічна похідна модель (*Technical Reference Model, TRM*), в якій функціонують сервісні інтерфейси ІТ-систем, забезпечується їхня сумісність, технологічність і рекомендації щодо застосування;

– інформаційна модель даних (*Data Reference Model, DRM*), що передбачає стандартизацію даних з точки зору бізнес-функцій державної установи, здійснюється міжвідомчий інформаційний обмін [188].

Довіра між суспільством і державними органами управління відновлюється і відображається у показниках задоволення населення з боку обслуговування державних установ, вважає Брюс Левін. Соціальна напруга спадає, коли підвищується ефективність роботи державних установ, посилюється їхній статус серед громадян. Такий підхід може протидіяти концепції «грошовоцентризму» у суспільстві, коли гроші є єдиним критерієм життя його членів [132]. «І чи не є це ознакою руйнування високо розвинутого суспільства, в якому цінності самореалізації та самоврядування, реалізовані на основі сприйняття цінностей грошей, призводять до стану, коли все інше, на чому людина у суспільстві може сформуватись і реалізуватись, для виживання в тому самому суспільстві стає неважливим», – підкреслює загострення проблеми суперечності суспільного розвитку академік В. М. Геєць [56, с.6]. Песимістичні оцінки подальшої суспільної самоорганізації у напрямку віддалення полюсів нерівності добробуту і доходів громадян і країн, потребують впровадження у вже існуючих механізмах протидії на рівні переорієнтації свідомості задля майбутнього нашого суспільства. Теоретичний аспект дослідження регулювання і контролю дозволяє припустити, що корективи якісних характеристик системи, зроблені за результатами контрольних відхилень, допоможуть скоригувати соціальні параметри, спрямовуючи їх хоча б на стабілізацію. Саме це є наслідком виконання контрольної функції, спрямованої на відстеження соціальних орієнтирів і досягнення нематеріальних інтересів на протиположних традиційним об'єктам контролю.

Планованими результатами впливу управління внаслідок підконтрольності соціальних показників розвитку суспільства стають перш за все параметри:

- підвищення якості і доступності державних послуг;
- обмеження впливу держави на економічну діяльність суб'єктів господарювання через скорочення надлишкового державного регулювання;

– підвищення результативності діяльності органів виконавчої влади.

При цьому в основу має бути покладено програмно-цільовий підхід для досягнення ієрархічної системи цілей за умови виконання державних функцій на всіх організаційних рівнях в умовах технологій реалізації державного управління. Відповідно до Закону України «Про державні цільові програми», державна цільова програма – це комплекс взаємопов'язаних завдань і заходів, які спрямовані на розв'язання найважливіших проблем розвитку держави, окремих галузей економіки або адміністративно-територіальних одиниць» [241]. Відсутність комплексного підходу до ієрархії соціально-економічних цілей розвитку і діяльності державних структур не дозволяє побудувати нормативно-посильну модель (за вищеописаним прикладом США), де були б чітко закріплені функції, повноваження і здійснювані послуги між усіма вертикальними рівнями, підкріплені ресурсами, з наявною єдиною інформаційною системою і базою даних, реалізованою на сучасних технологіях віддаленого опрацювання даних та їхнього зберігання у інтернет-ресурсах, «хмарні» технології з використанням централізації управлінської інформації за можливості особистого доступу до мережі і надійності її збереження, здатності до масштабування і простоти адміністрування.

Питання змісту контрольної функції та її узгодженості з регулятивними наслідками управління зачіпає компетенцію державних інституцій в площині розмежування повноважень і підзвітності між рівнями влади. В ортодоксальній конституціональній теорії розглядають два інституційні механізми забезпечення підзвітності виконавчої влад та утримання її під контролем у ліберально-демократичних державах: нагляд з боку виборних представників і правове оцінювання з боку незалежної судової гілки влади. Ці два класичні механізми контролю проявляються системами контролю над владою, традиційно пов'язаними з монархічними структурами (в Росії державний контроль при дворі його Величності [63], у Великобританії – королівські аудитори [349, с.48], у Франції – Суд аудиторів ) [349, с.61].

Державні інституції різняться способом роботи і незалежністю від виконавчої влади за критерієм «відносна дистанція», коли проводиться спільний контроль Федеральної державної служби разом з апаратом Президента США, водночас із обмеженим втручанням в роботу апарату інших органів законодавчої влади. У Великобританії адміністративне і політичне управління різко розмежоване через виконання зовнішньої контрольної функції Національним аудиторським управлінням (*NAO*). Відмінностей, які існують між різними державними системами, набагато більше, і щоб визначити вплив на варіативність побудови контрольної функції, потрібно враховувати ступінь її незалежності від інституцій, формальність і неформальність виконання, спеціальні та загальні форми, широкий спектр додаткових або альтернативних видів контролю і управління.

Виконання контрольних функцій за рівнями управління, побудованого відповідно до імplementованого принципу субсидіарності, полягає у визначенні найраціональнішого використання матеріальних, фінансових, організаційних та інших ресурсів управління, за яких вирішення завдань перед цими органами влади здійснювалося на рівні, який здатний забезпечити оптимальність і доступність публічних державних послуг, максимально враховувати інтерес громадян, які користуються цими послугами на території країни.

Традиційний у науково-дослідницькій літературі спосіб порівняння будови системи контролю відповідно до трьох гілок влади, передбачених Конституцією України, достатньо повно і системно ідентифікує наявні контрольні інституції з їхніми повноваженнями контролювати і способами реагування, закладеними у саму систему державного управління.

Зазначені конституційні норми, у тому числі і ст. 98 щодо здійснення незалежного контролю з боку Рахункової палати України від імені законодавчої влади, носять загальний характер, і уособлюють результат компромісу законодавчої і виконавчої влади, місцевих органів влади з урахуванням територіальної побудови управлінських і контрольних функцій, на даний час не гарантують реалізації найоптимальнішої моделі розмежування компетенцій

управління (як реагування на контроль), управління як об'єкт оцінювання ефективності (як об'єкт контролю) та саму функцію контролю, вбудовану відповідно до повноважень відповідних інституцій [120].

Найбільш проблемним є спільне проведення однакових контрольних заходів з оцінки ефективності управління і використання бюджетних коштів на законодавчому рівні як функції державного управління зовнішнього контролю (регіональний розподіл за вертикальною архітектурою) і виконавчому рівні як функції внутрішнього державного фінансового контролю (територіальний розподіл за вертикальною архітектурою повноважень). Практика продемонструвала, що ця компетенційна сфера має тенденцію до надлишкового дублювання і невиправданої децентралізації, причиною чого є, на наш погляд, недосконалість самої конституційної моделі розподілу компетенції управління і його контрольної функції. Все це потребує уточнення норм через прийняття низки законодавчих документів щодо передачі повноважень однорідних форм контролю до компетенції єдиного органу. Водночас регулювання за наслідками контрольних дій також потребує ідентифікації та визначення сфер відповідальності через реалізацію принципу підзвітності.

Законодавчо на сьогодні не вдалося сформувати збалансовану схему розмежування повноважень, яка б дозволяла знаходити оптимальні співвідношення між централізацією і децентралізацією контрольних повноважень на рівні виконавчої влади.

Ліквідація надлишкових і дублюючих функцій державних органів виконавчої влади може відбутися через здійснення регулюючої стратегії за наслідками контрольних дій, коли буде проведено аналіз функцій і повноважень у виконанні тотожних дій.

Нереалізованість узгоджених повноважень, фінансового забезпечення і відповідальності за результат в усіх компетенційних рівнях управління потребує нормативного супроводу, який би забезпечував якість контролю як процесу нагляду за ефективним використанням державних ресурсів.

У Бюджетному кодексі України, інших законодавчих документах, постановах Кабінету Міністрів України, а також Концепції модернізації державних фінансів з метою створення максимально ефективного управління державними, фінансами відповідно до пріоритетів соціально-економічної політики держави, визначено необхідність прийняття адекватних заходів з оптимізації бюджетних витрат на державне управління.

Аналіз результатів державних фінансових аудитів свідчить про потребу подальшого проведення комплексної модернізації системи державного управління, для реалізації якої слід змінити підходи до ресурсного забезпечення територіальних органів управління. Обсяги видатків на утримання органів виконавчої влади повинні відповідати результатам діяльності, обсягам виконуваних державних послуг і якісним параметрам задоволення усіх потреб населення даної території. Для досягнення економії ресурсів і, одночасно, повного задоволення потреб у наданні державних послуг потрібно оцінювати принципи і процедури управління за результатами, впроваджувати стандарти державних послуг.

Виконання контрольної функції в системі управління передбачає надання інформації щодо відхилень таких якісних показників діяльності державного органа влади, які б характеризували і уможливили застосувати стратегії державного реагування в напрямі:

- створення стимулів для підвищення ефективності використання трудових і матеріальних ресурсів установ сектору державного управління, у тому числі бюджетних установ;

- практичного виконання державних завдань на здійснення державних послуг та їхню оплату за реальним результатом, створення стимулів для орієнтації державних установ на запити споживачів цих послуг, у тому числі за рахунок впровадження нових систем оплати праці, прив'язаних до реальних результатів роботи;

- створення стимулів для державних установ щодо забезпечення економії матеріальних ресурсів, що використовуються для надання державних послуг.

Аналіз літературних джерел свідчить, що на органи державної влади і органи місцевого самоврядування покладено значний обсяг повноважень, пов'язаних з інститутом публічних послуг. Тому особливу увагу слід приділяти визначенню контрольованих параметрів функціям із надання громадянам і юридичним особам державних послуг, які відображають взаємовідносини громадянина і влади.

Пошуки ефективних зразків державного управління і впровадження нових моделей організації і функціонування державного апарату при виконанні регулятивних заходів за результатами контрольних дій, після прийняття Концепції розвитку системи управління державними фінансами № 158 відбувається у напрямку побудови дієвої системи внутрішнього контролю та при оцінюванні ефективності її взаємодії з управлінням внутрішнього аудиту, як реорганізованим ревізійним підрозділом, складовою відомчого контролю [282]. Детальніше опис очікуваних результатів впровадження цього елементу внутрішнього контролю і організація процесу його становлення проведено у наступних розділах дисертації.

Здійснювана модернізація контрольної функції в підсумку повинна удосконалити складні схеми взаємовідносин трьох гілок влади, у тому числі їхні територіальні органи, місцеві органи влади, забезпечити ефективну взаємодію зі структурами громадянського суспільства.

Для забезпечення таких завдань потрібно вирішити у теоретичному і прикладному аспектах низку нагальних проблем, які гальмують розвиток єдиної системи державного контролю в країні, а також практичну реалізацію заходів, передбачених Концепцією розвитку системи управління державними фінансами та Стратегією модернізації системи управління державними фінансами, які спрямовані на підвищення ефективності бюджетних видатків [283]. Оскільки до сьогодні не зафіксовано базові принципи і стандарти організації єдиної системи державного фінансового контролю, перш за все, розмежування контролю на зовнішній і внутрішній, зі своїми особливими завданнями, функціями і повноваженнями, важливо опрацювати теоретичні основи нормативного

регламентування загальних принципів організації та діяльності органів контролю на засадах міжнародних стандартів.

## **1.2. Генезис та характеристика видів, форм і суб'єктів контролю в державному секторі економіки**

Проблеми реалізації контролю у його формах та різновидах, їх впливу на розвиток соціальних і політичних процесів у суспільстві, були і залишаються актуальними у вітчизняній науці про контроль і управління.

З давніх часів кращі державні діячі прагнули осмислити місце і роль контрольних функцій, що здійснювались через конкретні форми і види у державі. Серед них князь Святослав (957–972 рр.), князь Володимир I (980–1015 рр.), Ярослав Мудрий (1019–1054 рр.) [325, с.19-20] та інші. Усіх мислителів і державних діячів того часу об'єднувало прагнення до розширення економічних форм збагачення держави через встановлення данини і подушних податків, що потребувало нового державного апарату, елементом якого став контроль. Із традиційної військової сфери застосування він перейшов у сферу державного управління, де контрольним запитам управління було надано конкретних форм. Іноді в основу таких форм контролю покладалось не стільки завдання економічних інтересів, скільки реалізація суттєвішої суспільної мети, що спонукала здійснити вищу місію того чи іншого народу у світовій історії, яку було покладено на нього за задумом державних діячів, творцем.

Це переконання знайшло своє вираження в уявленнях про контроль у Київській Русі, зокрема у збірнику стародавнього руського права «Руська правда», де основними функціями прояву контролю був суворий облік доходів державної казни, що саме по собі захищало приватну власність як основу для сплати податків, забезпечувало принцип справедливості у вигляді балансу між громадами і державою [325, с.21]. На нашу думку, в цьому і полягає найважливіша мета державного контролю, розкрита у питанні 1.1 дисертаційної роботи.

Як і в інших країнах Стародавнього світу, зародження різновидів та форм контролю в Київській Русі розпочиналося з прояву функції контролю за



надходженнями і видатками державної казни у вигляді податей, зборів, в ідеї так званого державного податкового контролю, яка отримала широке розповсюдження у зв'язку із становленням органів державного управління (Древній Єгипет – кодекс Бокхориса як гарант дотримання фінансових та правових норм; діяльність едиктів – чиновників Індії у II тис. до н. е., які були уповноважені контролювати норми (дхарми); Давній Китай, де були запроваджені посади контролерів і збирачів податків; Рада п'ятисот як форма колективного контролю за державними коштами, що існувала у Греції у V ст. до н. е. тощо) [83, с.102-103].

Потреба усвідомлювати фінансові можливості підконтрольних територій виникає протягом усього наступного розвитку форм контролю як в Україні, що була складовою територією інших держав, так і в інших країнах світу. Ґрунтовні дослідження, проведені вітчизняними і зарубіжними дослідниками, показали, що, незважаючи на наявні відмінності у становленні контрольних органів, прояви державного фінансового контролю у вигляді форм і різновидів були спільними. Україна займає у всесвітній історії розвитку контролю особливе місце, пов'язане із затвердженням європейських норм побудови контролю на основі традиційного, еволюційного їх прояву з урахуванням історичного шляху. Тому вітчизняна теорія контролю повинна трансформувати найкращі здобутки світового контролю з огляду на свої переваги, що визначені підсумками розвитку контрольної справи в Україні. Засновники вітчизняної школи контролю М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, З. В. Гуцайлюк, Л.В. Дікань, Б. Ф. Усач у своїх наукових роботах, віддаючи належне радянським партійним формам контролю, підкреслювали головні його різновиди, які забезпечували збереженість і належне використання державного майна, були гарантами соціалістичної істини щодо справедливості розподілу державних благ і благодаті комуністичного буття. Ними виділялись види контролю, які є свідченням одностайного непорушного, з погляду теорії, його розподілу за часом (попередній, оперативний або поточний, наступний) і за спрямуванням щодо підконтрольного об'єкту (зовнішній та внутрішній).

Зокрема, контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій за часом його здійснення, незалежно від того внутрішній чи зовнішній, прийнято розподіляти на попередній, поточний і наступний (рис.1.1).

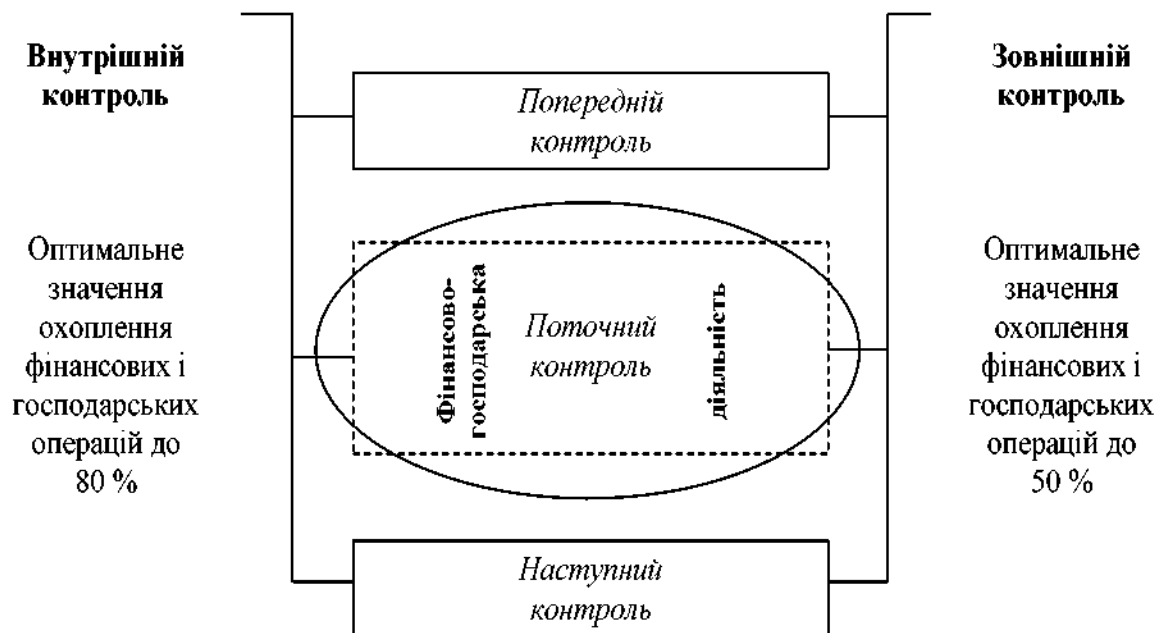


Рис. 1.1. Види контролю фінансово-господарської діяльності підприємства (розроблено автором)

Попередній контроль — це такий вид економічного контролю, який здійснюється ще до початку господарської операції. Його головна мета полягає в тому, щоб попередити безгосподарність, незаконні дії та непродуктивні втрати. Як правило цей вид контролю здійснюється бухгалтером, або іншими посадовими особами, що здійснюють внутрішній контроль, під час складання, розгляду і затвердження бюджетів, проектів фінансових планів підприємств і організацій, кошторисів бюджетних установ, укладання господарських договорів, оформлення розпорядчих грошових документів тощо. Це дозволяє не допустити незаконне та неефективне витрачання ресурсів, а також виявити резерви росту виробництва і підвищення рентабельності.

Поточний контроль проводиться на підприємствах, в установах і організаціях, переважно підрозділами внутрішнього контролю, у процесі здійснення щоденних господарських операцій, витрачання грошових коштів і

матеріальних цінностей. Даний вид контролю також дозволяє своєчасно запобігти незаконному та неефективному витрачання фінансових і матеріальних ресурсів.

Наступний контроль здійснюється як зовнішнім так і внутрішнім контролем за результатами завершених господарських операцій. Головне завдання наступного контролю полягає у оцінці законності здійснених операцій та оцінці повноти досягнення тих цілей які ставились на етапі планування та здійснення видатків. При відхиленні планових показників з фактичним станом виявляються причини, що призвели до невідповідності та розробляються заходи щодо недопущення подібних недоліків в майбутньому та усунення виявлених порушень.

Початком наукового вивчення проблем форм і видів національного прояву державного фінансового контролю часів незалежності можна вважати 1990-ті роки ХХ століття, коли відбулася знаменита дискусія між західниками і традиціоналістами, погляди яких, при всіх суперечностях, можна трактувати не як протилежні, а як частини суперечливого цілого, чим на довгий період часу і став контроль у роботах вітчизняних науковців. Ф.Ф. Бутинець, категорично висловлюючись щодо існування аудиту, як форми незалежної оцінки достовірності фінансової звітності, заперечував і здійснення державного аудиту як різновиду державного фінансового контролю [37].

Більшість науковців у своїх дослідженнях порівнювали такі форми, як внутрішній контроль і внутрішній аудит, ревізію і аудит за ознаками мети, завдань, функціональних повноважень і результативності для цілей управління, підкреслюючи їхні спільні та відмінні риси. Дійсно, практика діяльності органів контролю свідчила про появу нових термінологічних та понятійних категорій, які не мали еволюційних коренів вітчизняної теорії контролю за визначенням, проте за суттю проявлялись як історично сформовані форми і види контролю. Ревізія, на думку традиціоналістів, до яких відносяться М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Б. Ф. Усач, є «найважливішою формою заключного контролю» [31, с.31]. Групою науковців-західників, що сповідують європейський підхід до оцінки видів і форм контролю (С. В. Бардашем, Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерійом, М. М. Коцупатрим, І.

Б. Стефанюком, О. О. Чечуліною та ін.) підкреслюється неспроможність ревізії (інспектування) вирішувати питання оцінки ефективності державного управління, економності та раціональності використання державних ресурсів. Тому впровадження державного аудиту ефективності, як провідної форми контролю, зумовлене саме цими якостями і завданнями, які вона вирішує [356, с.15-31].

Визнанням лідером теорії контролю В. О. Шевчуком розроблено систему світоглядних поглядів на побудову різновидів і форм контролю у трансформаційній економіці, де вперше з позицій теорії було визначено усю множину векторів контролю [379].

Ціннісною основою світоглядної концепції В. О. Шевчука стала визначена ним позиція щодо неприйнятності загальних класифікацій контролю на види і форми за певними ознаками, як таких, що не можуть охопити усю різноманітність контролю у сучасному економічному середовищі України. Виходячи з багатозмістовної сутності контролю, ним запропоновано побудувати класифікацію контролю як модель, що виражає властивості поліморфної суті контролю [379, с.30-98].

Більшість дослідників (С.В. Бардаш, В.В. Бурцев, Н.Г. Виговська, Є. В. Калюга, В. Ф. Максимова, С.О. Шохін) вирішували питання класифікації у традиційний спосіб, намагаючись поділяти за класифікаційними ознаками максимально можливу кількість видів і форм контролю, однак залишаючи це питання відкритим саме з причин неможливості зафіксувати всі існуючі прояви контролю в економічному середовищі.

Будучи послідовницею думок В. О. Шевчука, І. К. Дрозд разом із прихильниками його теорії контролю Л. В. Гуцаленко, Є. В. Мнихом, І. Б. Стефанюком, В. К. Симоненко вважала, що особлива місія фінансово-економічного контролю, в якому Україна вбачає подальший розвиток, сприйняла основи західного підходу, та, обумовлена українськими реаліями, сформувала систему фінансового контролю з урахуванням основних форм і видів [81, с.60]. Саме через вплив сформованих за умов ринкової економіки західних країн форм і видів контролю, таких як аудит, державний аудит, внутрішній аудит, державний

фінансовий контроль, головна система державного управління, вітчизняний державний контроль за своєю будовою став відповідати вимогам світових норм. Спільними характеристиками прояву кожного різновиду контролю, окрім організаційних засад побудови контрольних органів, стали методологічні основи. Вони визначені у міжнародних стандартах *INTOSAI*, але до сьогодні не реалізовані у відповідних національних стандартах державного фінансового контролю.

Окремі зарубіжні вчені вважали, що контроль у його формах і видах може розвиватися на тих же принципах, що їх сформовано у західних країнах, зазначаючи, що різниця тільки у тому, що Україна відстає у розвитку форм і видів контролю [131]. Розвиток національних форм і видів контролю вони пов'язують із збагаченням новітніми європейськими ідеями. Втім, еволюція контролю в Україні засвідчує, що це не було бездумне перенесення контрольних тенденцій та ідей на вітчизняний ґрунт, це була глибока наукова і практична робота з усвідомлення нових підходів на основі самобутності теорії контролю в Україні у контексті змін, що відбуваються у світі.

Зупинимося на тих різновидах контролю, які або набули статусу всеохоплюючих (головних, важливих) у дослідженнях вчених, або ж потрібні як наукове підґрунтя під час розробки стандартизованої основи для здійснення державного фінансового контролю в Україні.

На основі узагальнення практичних підходів, сформованих у ревізійній діяльності, П. К. Германчуком та І. Б. Стефанюком визначено основні, на думку авторів, види фінансового контролю, залежно від суб'єктів ініціювання і здійснення: державний, муніципальний, господарський і громадський [57, с.34]. Аргументами на користь всеохоплюючої основи для такого розподілу є головна роль суб'єктів контролю в ініціюванні та здійсненні контролю. Як вже зазначалося, усі дослідники виділяють різновиди контролю за часом. З погляду стандартизації державного фінансового контролю, цей факт є важливим, оскільки може бути покладеним в основу єдиних підходів до оцінювання видів і форм контролю у розроблених стандартах.

Часовий аспект форм фінансового контролю Ю. В. Воронін виокремлює як один із визначальних, що підтверджує тезу про те, що хоч у класифікації контролю відсутня єдність поглядів, але усіма науковцями виділений контроль за часом [54, с.96]. Але і тут не вид, як традиційно вважається, а форму він визначає як сфери реалізації контролю. Ю. В. Воронін висуває на користь такого підходу історичні аргументи догматичних підходів до форм контролю за часом, що склалися у бюджетному контролі (попередній, поточний, наступний), і часово-просторове уявлення про змістовну сутність державного фінансового контролю, яка проявляється саме через рух фінансових ресурсів як підконтрольного об'єкта [54, с.97]. Перетворення, що супроводжують розбудову системи державного фінансового контролю, стосуються перенесення акцентів з традиційного наступного контролю (ревізія) на попередній та поточний. Тому важливо передбачити не лише розподіл контролю за часом на види, але й описати його прояв відносно контрольованих систем у стандартах.

Графічне зображення контролю за часом, подане у дослідженні І. К. Дрозд [83, с.52-53] дозволяє наочно відобразити послідовність виконання контрольних дій у відношенні до господарської події у часі, як це і передбачає різновид контролю, що створює необхідну наукову основу для практичних напрацювань у регламентації норм контролю.

Іншою ознакою, яка об'єднує більшість вчених, є розподіл контролю на зовнішній і внутрішній. Тим не менш, за інформацією, наданою Н. Г. Виговською у своїй роботі [48, с.122], 75% вчених не визнають таких різновидів у своїх класифікаціях. Не можна погодитись з такою авторською оцінкою кількісних уявлень через те, що жоден із дослідників у своїх дослідженнях прямо не заперечує наявності внутрішнього (внутрішньогосподарського) або ж зовнішнього контролю. Йдеться лише про включення цих різновидів до класифікацій за тією чи іншою ознакою: за спрямуванням, суб'єктами, об'єктами. Формулювання ознак різні, проте хід думок стосується одних і тих же видів контролю.

Окремі сучасні дослідники не виокремлюють важливих чи основних різновидів, а дають багатоваріантну, узагальнену з усіх доступних наукових

джерел, класифікацію видів контролю, яка може налічувати від 10 класифікаційних ознак [48, с.122] до 31 [318, с.405]. Однак ще Б. І. Валуєвим було запропоновано узагальнити існуючі класифікаційні ознаки контролю, «по-різному названі „ознаки-дублери”» [119, с.63], і виокремити основні. До такого узагальнення вдається С.В. Бардаш, взявши за класифікаційну основу елементи системи контролю, якими він вважає суб'єкт, об'єкт, процес і результати [22, с.83-86]. Не погоджуємось з автором про віднесення до елементів системи результату, але відмічаємо перевагу даного підходу у суттєвому спрощенні, яке передає суть основних різновидів контролю, що використовуються в економічних системах. Аналіз класифікацій контролю за видами і формами зарубіжних вчених показав, що принципово нових поглядів на цей процес ними не висловлено. Традиційним переліком ознак обмежуються провідні російські науковці-практики В.В. Бурцев [36, с.62-89], С.В. Степашин, М.С. Столяров, С.О. Шохин, В.А. Жуков [325, с.305], Ю.В. Воронин [54, с.55-100], що свідчить про сталість поняття різновидів контролю.

Окрім різновидів, у науці про контроль і практиці застосовується поняття форми. Щодо самого визначення форми контролю застосовувались різні підходи. Сутність форми, як категорії в контрольній науці, яка виступатиме термінологічною основою і в стандартах державного фінансового контролю, слід розглядати, починаючи з визначення етимології слова «форма» (з лат. *forma* – зовнішній вигляд). Онтологічний аспект сутності визначається у системі організації, внутрішня структура якої нерозривно пов'язана з певним змістом [54, с.95]. Спрощено підходить до питання сутності категорії «форма» І. Б. Стефанюк, визначаючи її як «засіб відстеження (порівняння, зіставлення) певного явища, об'єкта, процесу, що охоплені контрольними діями» [204, с.90]. Форму середовища контролю В. В. Бурцевим було визначено як «спосіб організації і вираження певним чином впорядкованих контрольних процедур» [36, с.68]. Аналогічно трактують форму контролю вітчизняні вчені – практики як «спосіб конкретного вираження та організації контрольних дій» [57, с.36]. Не погоджується з правильністю такого висловлення Ю. М. Воронін, і виходячи з

діалектичної складності аналізу категорії «форма», вважає її складнішою категорією, якій притаманна «самостійність, здатність відображати зміст різних внутрішніх джерел єдності» [54, с.95]. Доповнити таке тлумачення можливо, застосувавши філософське визначення форми контролю, подане І. К. Дрозд та В. О. Шевчуком: «категорія „форма” одночасно представляє зміст контролю – його рухливу, динамічну частину, окремий аспект (ширший або вузьчий) сфери охоплення контрольними діями об’єкта, так і його внутрішню організацію, що являє собою стійкі його сторони» [81, с.19]. Таким чином, відбувається поєднання діалектичної сутності форми, про яке згадував Ю. М. Воронін.

Дійсно, якщо використати такий підхід, то поділ контролю за формами можна застосувати у стандартах, використовуючи еволюційну характеристику форм у період незалежності України.

Науковцями, що досліджують теоретичні засади розбудови державного фінансового контролю, розглядається і питання співвідношення форм і видів контролю, яке можна було б використати для побудови базових класифікаційних моделей. До такого підходу вдався С. В. Бардаш, який визначає форму базовим, а його види і підвиди – вторинними поняттями, які є похідними від базових [22, с.82]. А далі він пропонує розподіл видів на підвиди нижчого порядку.

До структуризації категорій охоплення контролю за типами, формами, видами вдавався і В. В. Бурцев, пропонуючи надати типам контролю особливе місце за ознакою ступеня охоплення державної фінансової системи [36, с.63]. Такий підхід критикувався співвітчизниками науковця (С.О. Шохінім, С. В. Степашиним та ін.) і українськими колегами (І. К. Дрозд, В. О. Шевчуком) через те, що підставою для виокремлення типів, на думку В. В. Бурцева є всього лише одна із ознак класифікації контролю, а інших аргументів виокремлення типу у його дослідженні не наведено.

Під впливом традиційних підходів в Україні був широко поширений погляд, згідно з яким основною формою контролю є ревізія. Такі погляди залишились і на території більшості пострадянських країн. Колектив російських авторів також



вважає, що «основною формою фінансового контролю є комплексна перевірка або ревізія» [62, с.601].

Оскільки більшість наукових робіт з контролю написано до часу, коли ревізія, як форма наступного контролю, почала втрачати свою домінуючу сутність, вважаємо, що в Україні її сутність проявлялася масштабніше на фоні низької фінансової дисципліни, ніж у Європі, і принципово інакше – через можливість нагальної реалізації її результатів через застосування штрафних санкцій або ж передачі справ до правоохоронних органів, надання широких повноважень у застосуванні методів ревізії, зокрема інвентаризації, можливість здійснювати подальший контроль за реалізацією накладених санкцій і процесу відшкодування завданих збитків.

Досліджуючи нові форми контролю, а саме аудити в державному секторі запропоновано доповнити класифікацію діючих видів аудитом електронних ресурсів та мереж (рис.1.2.) необхідність впровадження якого обґрунтовано в параграфі 4.3 дисертаційної роботи.

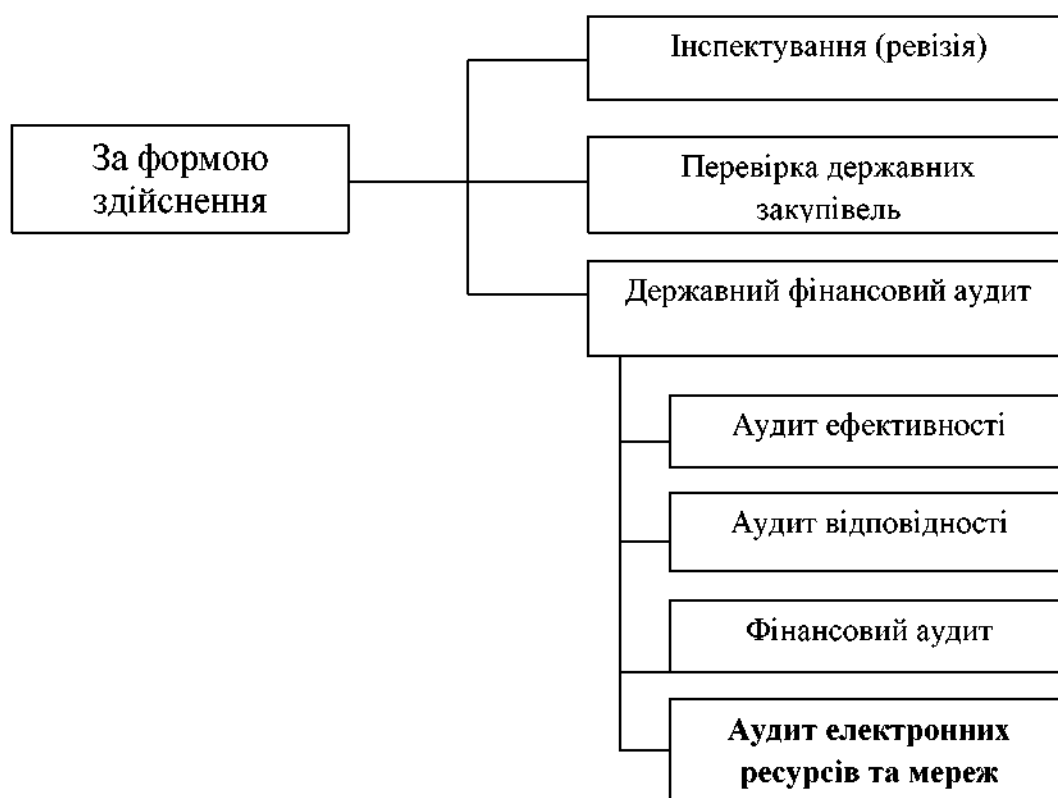


Рис. 1.2. Види контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки  
(розроблено автором)

Водночас набуває розвитку і відповідає потребам суспільства нова форма державного фінансового контролю – державний фінансовий аудит. За кілька останніх років саме йому віддають першість щодо вагомості отриманих результатів. Основними аргументами на користь такої форми контролю слугують здатність більш широко аналізувати ефективність, економність, результативність використання бюджетних коштів.

На думку В. Ф. Максимової, Ю. Б. Слободяник, В. К. Симоненка, А. В. Мамишева, І. Б. Стефанюка, І. К. Дрозд, Е. А. Чечуліної, Н. І. Рубан саме ця форма контролю дозволяє, використовуючи ширший інструментарій контрольних дій, розширити повноваження контрольного органу і дати відповіді на питання, наскільки ефективно, економно і результативно використовувалися державні кошти [181, с.114-120; 153, с.44-46; 182, с.54-55; 197; 314; 327, с.6-9]. Проте, якщо взяти до уваги результати контролю, виникає багато питань.

За даними звіту Рахункової палати України за 2012 рік (останній з опублікованих звітів діяльності цього зовнішнього органу фінансового контролю), за результатами 896 проведених контрольно-аналітичних і експертних заходів виявлено порушення бюджетного законодавства (незаконного, у тому числі нецільового), неефективного використання коштів Державного бюджету України і державних цільових фондів на загальну суму 12 млрд 943,8 млн грн, з якої незаконне, у тому числі нецільове використання коштів складає 36,9 відсотків [97].

Результати перевірок (ревізій і державного фінансового аудиту) містять обґрунтовані, виважені і конкретні рекомендації щодо виправлення і покращення ситуації, недопущення і запобігання різного роду порушень і недоліків у майбутньому, а також щодо підвищення ефективності, результативності і економності використання коштів Державного бюджету України. Таким чином, дієвість за підсумками виявлених державним аудитом порушень передбачає реагування інституту державного управління, де Рахунковій палаті надається роль незалежного контролера, основною функцією якого є виявлення цих порушень і

часткове відстеження реагування органів державної влади. На сьогодні механізм такого відстеження не розроблений, і тому не діє системно.

Одночасно в країні здійснюється внутрішній фінансовий контроль Державною фінансовою інспекцією України (ДФІ), яка використовує як традиційну, історичну форму контролю – ревізію, так і нову – державний фінансовий аудит. Це дозволяє спрямувати діяльність Держфінінспекції України на забезпечення належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни у державі.

За підсумками роботи ДФІ за 2013, виявлено фінансових порушень у використанні бюджетних коштів, що призвели до втрат, на суму 1,7 млрд грн, з якої більш ніж 737, 8 тис. грн (44%) – кошти державного бюджету, а незаконне використання бюджетних коштів склало майже 1,1 млрд грн. Результативність ревізій та перевірок Державної фінансової інспекції України полягає у переданні в правоохоронні органи у 2013 році понад 2600 ревізійних матеріалів для належного реагування на факти порушень – практично стільки ж, скільки в 2012 році. За результатами розгляду матеріалів контрольних заходів 2013 року розпочато майже 2,7 тисяч досудових розслідувань, з них – понад 1,1 тисячі досудових розслідувань за участю працівників органів Державної фінансової інспекції як залучених правоохоронними органами фахівців. Слід зазначити, що відсоток кількості переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій виріс з 2011 року майже на 70% (якщо в 2011 році він був тільки 32%, то минулого року наблизився до 100%). Контроль за персональною відповідальністю винних у розкраданнях осіб також посилюється. До адміністративної відповідальності у 2013 році за порушення фінансової дисципліни (за статтями 164-2, 166-6, 164-12 та 164-14 КУпАП) притягнуто майже 23,4 тисячі посадових осіб [99].

Завдяки роботі щодо реалізації виявлених порушень за 2013 Державна фінансова інспекція України забезпечила відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на суму майже 1,5 млрд грн, з якої до бюджету надійшло 390 млн грн, а також забезпечено відшкодування і відновлення незаконних, нецільових витрат і недостач ресурсів на загальну суму майже 1,1 млрд гривень.

Дані підтверджують результативність роботи конкретного органу контролю, втім наведені для того, щоб розглянути шляхи реагування і відновлення вкрадених коштів з бюджету внаслідок застосування певних форм контролю. Продемонстровані усьому світу розкрадання, що скоєні політичними діячами України свідчать про низьку якість роботи системи фінансового. Вибірковість при визначенні об'єктів контролю, політичний тиск та інші причини створили умови для такої ситуації. І проблема полягає не тільки в тому, щоб визначити, яким чином система, яка показала свою неспроможність бути політично нейтралітетною в питаннях виявлення розкрадань і порушень, зможе надалі забезпечити виконання своїх першочергових завдань відповідно до принципів об'єктивності і законності.

У період гострої фінансово-економічної кризи, яка дедалі більше проявляється в Україні, зростає потреба у тих формах контролю, яким притаманні значні методичні і організаційні потужності у реалізаційній складовій за результатами виявлення порушень – ревізіях та перевірках, внутрівідомчому контролю. Водночас ті форми контролю, які потребують для реалізації результатів контролю задіяти механізми управління, що знаходяться нині в процесі глибокої професійної та структурної «перебудови» – аудит ефективності, внутрішній аудит органів державної влади, за обсягами і покладеним на них завдань будуть застосовуватися в менших масштабах. Зазначене жодною мірою не означає повну відмову від їх застосування, оскільки прогресивність оцінки ефективності, економічності і результативності використання коштів державного бюджету доведена практикою країн ринкової економіки, де ця форма контролю і виникла, так і результатами аудитів ефективності, отриманими в нашій країні.

На думку Гуцаленко Л.В., завдання трансформації державного фінансового контролю, яке здійснюється в умовах імплементації європейських норм і підходів, потребує не лише розробки вітчизняних стандартів контролю, але й відображення в них усіх форм контролю разом з організаційною та методичною складовою їх здійснення [67, с.7-11].

Нові, потенційно ефективні, але методично недосконалі у реалізації результатів контролю форми (державний фінансовий аудит), останнім часом були об'єктом наукових пошуків вітчизняних вчених досить часто. Водночас історично сформовані в Україні форми і види контролю, такі як ревізія, перевірки і внутрішній відомчий контроль, маючи серйозну методичну і організаційну базову основу з минулих напрацювань соціалістичних часів, якщо і розглядалися сучасними молодими вченими, то найчастіше піддавались нещадним, необґрунтованим модифікаціям, іноді несумісними за своєю суттю з існуючою системою державного фінансового контролю, вважає Слободяник Ю.Б. [317, с.390-391].

Дійсно, слід визнати, що на сьогодні відсутня визнана концепція розвитку фінансового контролю взагалі і державного зокрема. Це призводить до того, що будь-який науковець-економіст, незалежно від своєї спеціалізації (управлінець, фінансист, обліковець, аналітик) змушений певною мірою самостійно визначати набір структурних елементів концепції (у тому числі і форм) трансформації контролю, якщо розглядає досліджуваний ним предмет з позицій знань свого напрямку в економіці.

По суті, використовується традиційний підхід, заснований на теорії контролю і практичній її реалізації в національній економіці, який доповнюється дуже різними і не цілком узгодженими один з одним суспільними явищами в політичному реформуванні влади. Проблема ускладнюється ще й термінологічною плутаниною, коли різні за своїм характером форми контролю описуються як тотожні форми. Так, вченими підміняються поняття системи фінансового контролю системою державного аудиту, або аудит ефективності і державний аудит розглядаються як однакові терміни.

Серйозні перепони у точному визначенні форм контролю і їх суті створюють несистемно прийняті нормативні і законодавчі акти, які регламентують їх здійснення контрольними органами.

Щодо здійснення державного аудиту прийнято постанови Кабінету Міністрів України [214], де формою контролю є державний фінансовий аудит, але

його зміст відповідно до різних підконтрольних об'єктів (діяльність суб'єктів господарювання, виконання бюджетних програм і виконання місцевих бюджетів) різниться. Певна річ, загальні правила його здійснення можуть видозмінюватись залежно від сфери застосування контролю, однак єдині підходи повинні формувати єдине розуміння взаємодії суб'єктів контролю і контрольовані об'єкти.

Це, звичайно, призводить до дуже описового характеру дослідження форм фінансового контролю взагалі, і до повної неможливості розглядати його подальший розвиток в контексті стандартизації.

У науці визначати сутність категорій і понять повинні не норми законодавства, а сама практика, яку вчені нерідко ігнорують у своїх дослідженнях, і яка повинна служити реальним визначником розуміння істинності змісту термінів.

Найбільш прийнятним теоретичним підходом, що надає об'єктивності даному питанню, є підхід, який позначився в рамках історичної ролі тієї чи іншої форми контролю, хоча і він не позбавлений певних протиріч. В основу цієї системи, яка здатна об'єктивно представити структуру системи контролю в Україні, має бути покладена точка зору, що спиратиметься на таку властивість будь-якої складної системи як гетерогенність, або, в даному випадку, неоднорідне нашарування в процесі історії одних форм, видів контролю на інші, при їхньому збереженні в системі. При цьому існування певних видів контролю безпосередньо пов'язане з тривалістю тієї суспільної потреби в його результатах, відображенням якої вона є.

Іншими словами, чим більше часу здійснюється окремий вид контролю, тим стійкіші формуються засади нормативного середовища його здійснення. Це стосується як понять про простір, час, так і короткострокових завдань, які повинні реалізовуватись системою (іноді на забаганки конкретного політичного діяча). У тому випадку, якщо вони дозволяють ефективно вирішувати свої проблеми, то продовжують функціонувати, якщо ж вони не адекватні – їх дія припиняється.

Чим довше існують окремі види контролю в системі, тим менше вони схильні до зміни. До таких форм відноситься ревізія, яка завжди виконувала і

надалі виконуватиме своє завдання виявлення порушень, розкрадань у державі. Невипадково аудит ефективності, що в країнах з розвинутою ринковою економікою прийшов на зміну інспектуванню (або аудиту законності, як сказано в стандартах *INTOSAI*), став переважною формою контролю саме тоді, коли фінансова дисципліна стала міцною і непорушною. В Україні впровадження державного фінансового аудиту є незворотнім, потрібним процесом, однак він повинен супроводжуватися побудовою адекватних демократичних форм реагування середовища (суспільства і держави) на його результати, оскільки сам орган контролю може всього лише інформувати про виявлені порушення.

При цьому трансльований досвід ревізії, як історичної форми контролю сприймається як первісна існуюча данність. Можливим критерієм, за яким можна класифікувати роль і значущість певного явища у національній системі контролю може слугувати тривалість його функціонування. Саме за цим критерієм визначатимемо місце конкретного виду (або форми) контролю у його загальній системі. Іншими словами, вирішальним буде термін існування окремого виду контролю, або точніше, – термін дії тих контрольних процедур, на результати яких реагує суспільство, тому що воно потребує саме таких результатів.

Ревізії притаманні і негативні риси, які знецінюють її результативність. Виявляючи порушення під час ревізії, а не оцінюючи побудовану керівником систему внутрішнього контролю (як під час державного фінансового аудиту), найчастіше винними особами стають виконавці, а не керівник, який знехтував або ж взагалі нездатен налагодити належну систему внутрішнього контролю.

На всіх рівнях нашого суспільства відповідальність керівника під час ревізії не оцінюється, таким чином контроль у старих історичних рамках не може повною мірою виконувати своїх функцій, як зазначають фахівці та науковці у науковій роботі з державного внутрішнього контролю і аудиту [52]. Заслуга авторів в тому, що вони одними з перших відзначили різне ставлення європейців і українців до контрольних інституцій суспільства.

Водночас, розглядаючи зміст форм і видів фінансового контролю у теоретичному аспекті як процес виявлення відхилень фактів господарського

життя від норми, необхідно виділити основний, позачасовий елемент. Таким є отримання для систем управління конкретного результату. Цей результат і буде основною відправною точкою для подальшого управління при прийнятті рішень за підсумками контролю, де його форма відіграватиме основну роль.

Підсумовуючи, слід акцентувати на виокремленні основних різновидів і форм контролю (традиційне інспектування у формі ревізії та більш прогресивні аудити ефективності), важливі для нормативного регламентування фінансового контролю в процесі його трансформації до європейських норм на основі історичних підходів. Вважаємо за можливе відмовитись у науковій теорії від розподілу контролю за типами, як слабоаргументований науковий погляд.

Суттєвим для подальшої реалізації в практичній діяльності контрольних органів є виокремлення різновидів і форм контролю, структурованих певним чином відповідно до системного підходу, відповідно до якого в основу покладені елементи – суб'єкти контролю, контрольні дії (або процес контролю), підконтрольні об'єкти, часові ознаки контролю.

### **1.3. Централізована і децентралізована організація державного внутрішнього фінансового контролю**

Інституційна організація державного фінансового контролю у державному секторі може відображатись у різних формах. Внутрішній фінансовий контроль у системі відомчої гілки влади може здійснюватися централізованим і децентралізованим порядком.

При централізованому способі організації внутрішнього фінансового контролю державних фінансів у системі уряду створюється орган, що здійснює функції внутрішнього контролю і аудиту міністерств та відомств, установ і організацій. Такий орган створюється в рамках міністерства фінансів. Дана концепція поширена у більшості країн ЄС.

Децентралізований спосіб організації внутрішнього фінансового контролю передбачає створення підрозділів внутрішнього аудиту в міністерствах, відомствах, установах, що використовують державні кошти або володіють



державним майном. Такий підхід, окрім європейських країн, поширений також у США, Канаді та Великобританії.

Концепція взаємодії зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю в Україні протягом останніх двадцяти років формувалась під впливом здобутків у цій сфері зарубіжних країн з урахуванням вітчизняної практики.

Якщо питання зовнішнього контролю у вигляді дії зовнішнього органу парламентського контролю, який в зарубіжних країнах є вищим органом контролю, нові для України, то друга складова контролю – внутрішній фінансовий державний контроль органів виконавчої влади – функціонує ще з часів радянської системи.

Поєднання у сучасних умовах зарубіжного підходу та еволюційних перетворень вітчизняних органів державного фінансового контролю потребує уніфікації норм у формі стандартів. Отже, необхідно розглянути розпочату перебудову систем державного внутрішнього фінансового контролю за концептуальними установками європейських країн для вироблення стандартизованих підходів на рівні його організації та методології в Україні.

Концепція державного внутрішнього фінансового контролю (надалі - ДВФК) розроблена Європейською комісією наприкінці 1990-х років, і зараз використовується для керівництва і підтримки країн, які прагнуть розвинути сучасні системи державного фінансового контролю. Унікальність цієї концепції підкреслюється аббревіатурою ДВФК, вперше використаною Робертом де Кьонінгом у статті, опублікованій у листопаді 1999 року на форумі *SIGMA* з питань управління, саме для ідентифікації концепції, запропонованої Європейською комісією, а не опису будь-яких інших різновидів систем державного контролю.

ДВФК є складовою всієї сфери державних фінансів, яка поширюється від формулювання державного бюджету, через затвердження і виконання бюджету до казначейського, фіскального управління і управління боргом, охоплюючи бухгалтерський облік, звітність, закупівлі, внутрішній контроль і т.д. ДВФК ставить питання розбудови внутрішнього контролю у державному секторі, тому

його слід розглядати як чіткий перелік всеохоплюючих правил, спрямованих на прозорість і ефективність у державному секторі. Такими правилами, що носять загальнозастосовуваний характер, є саме стандарти контролю.

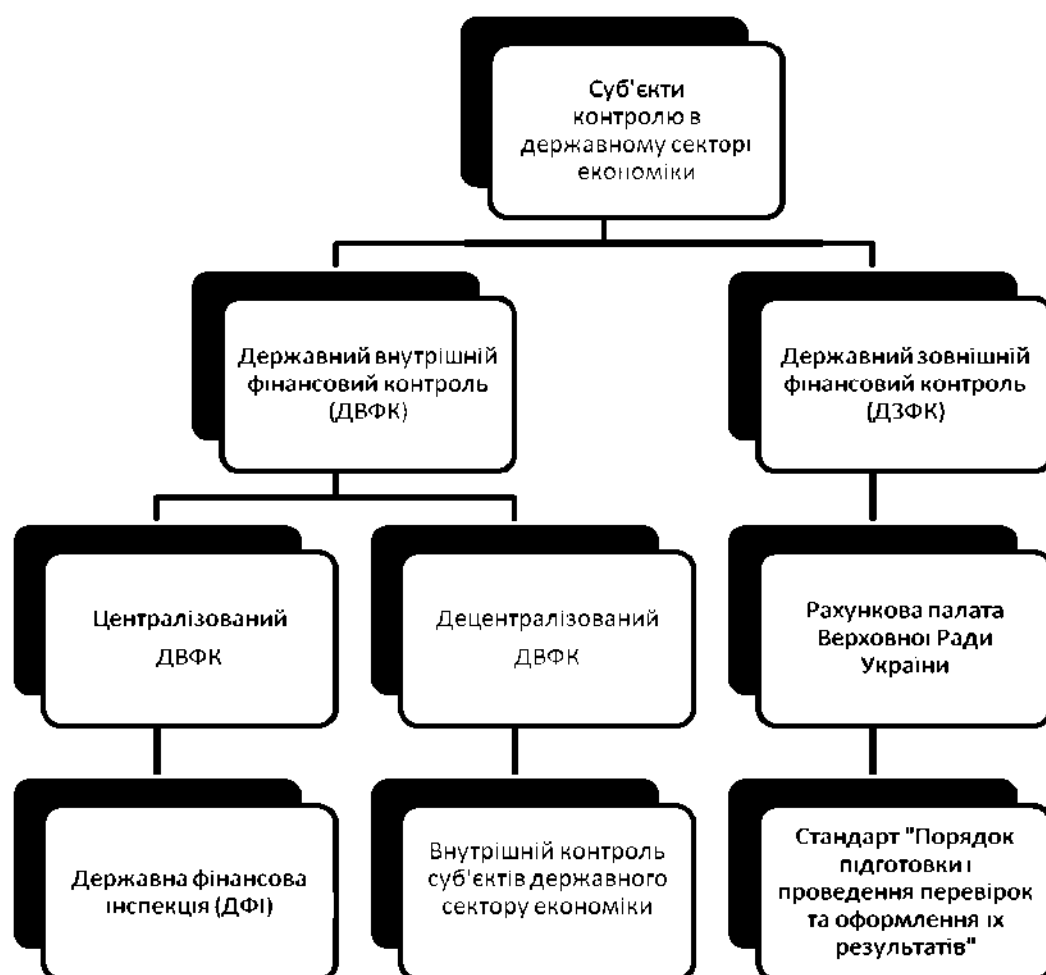
Україна, як і інші країни пострадянського простору, почала впроваджувати міжнародні стандарти контролю і аудиту, бухгалтерського обліку і звітності у своє законодавче поле. Для цього надавались практичні рекомендації щодо їх застосування, які базувались на реалізації принципу відповідальності керівництва і функціонально незалежного аудиту в державному секторі. Однак ці процеси стали руйнівними для існуючих вітчизняних контрольних структур, і адаптація багатьох інституцій саме на рівні організації, методології дається дуже важко і складно. Тому реальні результати впровадження європейських норм поки що не прослідковуються у практиці контрольної діяльності. Очікувати зрушення можливо, на нашу думку, якщо зміни у законодавстві і правилах адекватно впроваджуються у практику контролю і покращуються з часом. Невід'ємною складовою такого нормативного забезпечення якісного виконання вже реалізованих європейських норм стають стандарти контролю, як норми єдиного розуміння вимог для правильного їх виконання органами контролю. Це і завдання для більшості державних фахівців контрольних органів, які повинні оволодіти глибокими сучасними знаннями в галузі контролю і аудиту, одночасно маючи підтримку безпосереднього керівництва, переконаного в правильності вектору європейського розвитку.

Важливо підкреслити, що принцип відповідальності, що змінює владу на урядовому рівні, різні політичні кризові ситуації не мають вносити зміни у структури внутрішнього контролю і аудиту. Зміни урядів не повинні впливати і руйнувати створені структури контролю, а систему довіри, чесності і професійності можуть забезпечити саме стандарти державного фінансового контролю, як якісна основа його функціонального виконання державними структурами.

3 травня 2004 року, за ініціативою Європейської комісії, на основі отриманого досвіду впровадження сучасних систем державного внутрішнього

контролю, були створені Центральні підрозділи гармонізації контролю і аудиту в системі внутрішнього відомчого контролю. Саме на них покладається завдання поширювати нові стандарти контролю і підтримувати інституції ДВФК під час координації державних зусиль у напрямі покращення ефективності, економічності та результативності у сфері державних фінансів.

Структуру суб'єктів контролю в державному секторі економіки, діяльність яких в Україні підлягає стандартизації ілюструє на *рис. 1.3*.



**Рис. 1.3. Структура суб'єктів контролю в державному секторі економіки, діяльність яких підлягає стандартизації**  
(розроблено автором)

Обговорення перспектив розвитку державного внутрішнього фінансового контролю і державного внутрішнього аудиту серед професіоналів неможливе без аналізу недоліків контролю у системі корпоративного управління державних підприємств ENRON, Worldcom, Barings, Parmalat та ін., наслідки яких були

катастрофічними для державних фінансів багатьох країн. Усі джерела стверджують, що головними причинами провалів стали некомпетентність, жадібність, поганий розподіл повноважень і обов'язків, зневага порад внутрішнього аудиту, викривлений внутрішній контроль, що характеризувався конфліктом інтересів. Вплив цих факторів став руйнівним для роботодавців і акціонерів, загалом для суспільної довіри через махінації державного корпоративного управління. Стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі дозволяють певні маніпулювання через використання методу нарахування, тому внутрішнім аудиторам потрібні ґрунтовні знання високого рівня складності для оцінювання звітності державних корпорацій та інших установ, відомств. Прагнення після всіх цих негативних подій покращити становище внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, підвищивши їхню якість, спричинив новий напрям розвитку наукових підходів на базі реалізації норм Концептуальних основ управління ризиками *COSO II* і закону Сарбейнса – Окслі. Такий напрямок починає розвиватися і у вітчизняній науці. Важливо, щоб державний сектор в Україні засвоїв наслідки таких подій, адаптувався і використовував різноманітні інструменти, рекомендовані і для приватного сектору, щоб покращити державне корпоративне управління.

Найголовніше питання полягає у тому, як ідентифікувати відповідальність керівництва. Більшість дослідників підкреслюють, що у державному секторі (і така ситуація характерна для всіх посткомуністичних країн) керівники міністерського рівня і директори урядових корпорацій витрачають бюджетні кошти, не особливо зважаючи на використання ресурсів з метою належного, прозорого, зразкового фінансового управління. Найчастіше відсутні технологічні карти щодо таких процедур, отже і оцінити якість їх виконання доволі складно. Враховуючи обмеженість державних ресурсів і зростаючу потребу в прозорості і відповідальності, керівники повинні ставати зацікавленими в тому, щоб покращити результати своїх департаментів у економічності, ефективності, результативності. З цього погляду державний сектор відрізняється від приватного сектору економіки, отже відповідно мають бути інші вимірники діяльності керівництва. Тому потрібен

новий підхід до державного управління і, зокрема, реалізації його основної функції – контролю, адже важливо зосередитись на успішності виконання державних повноважень для споживача державних послуг. Новий підхід має ґрунтуватися на визначених правилах – у стандартах, що матимуть загальну дію для всіх виконавців контрольної функції.

Принцип відповідальності керівника – головний принцип, що має бути покладений в основу системи фінансового управління, як зазначив Жюль Мун, экс-генеральний директор Служби внутрішнього аудиту Європейської комісії під час виступу на конференції 13–14 травня 2004 року в Амстердамі. Другим невід’ємним принципом він назвав підтримку внутрішнім аудитом керівництва стосовно аналізу і розуміння слабких сторін систем контролю, розроблених керівництвом. За умови, коли керівництво повністю усвідомлюватиме якість своїх систем контролю і заохочуватиме підлеглих дотримуватись правил, створюючи гарний приклад, потреба у внутрішньому аудиті теоретично може відпасти. Для досягнення такої ідеалізованої ситуації, потрібно мати складний і чіткий набір правил та зобов’язань, які добре сприйматимуться, і призначати відповідальних за кожний аспект контролю. Отже, потрібні стандарти як самого контролю, так і опис технологічних процесів державного підприємства, дотримання яких засвідчить внутрішній контроль і внутрішній аудит. Прагнути до відповідного стану управління можливо, реалізуючи концепцію державного внутрішнього фінансового контролю.

Для цього потрібно не лише підготувати законодавство, опираючись на висновки і рекомендації щодо впровадження концепції ДВФК, і зважаючи на практику України, але й усунути чинні норми, що перешкоджатимуть появі нових визначень відповідно до концепції. Зазвичай, вітчизняні норми, що історично обґрунтовані в практиці контролю, але протирічать новим поняттям і визначенням, захищаються чинними державними керівниками, і не дають пристосуватися до нових умов згідно стандартів і правил.

Зміст стандартів і правил, у яких реалізовуватимуться організаційні та методичні засади концепції ДВФК, відображає сформовану у європейській країнах форму побудови ДВФК, яка об'єднала кращі практики його здійснення.

Державний внутрішній контроль в європейських країнах віддзеркалює реалії, пов'язані з еволюцією адміністративних структур, вагомістю статусу міністерства фінансів в урядах, наявністю Державного казначейства, з існуючою структурою контролю і з тим, наскільки централізовані певні фінансові заходи.

Із середини 1990 років науковцями виділялись дві суттєво відмінні побудови внутрішнього контролю у країнах. Перша і поширеніша характеризувалась делегованими, але централізованими функціями контролю, які зосереджувались у різних варіаціях в контрольних процедурах. Спеціально утворені установи або структури фінансових контролерів, під керівництвом центрального органу, такого, як наприклад, міністерство фінансів, були уповноважені здійснювати контрольні повноваження з перевірки витрачання бюджетних коштів. Водночас керівництво покладалось на служби внутрішнього централізованого контролю під час прийняття фінансових рішень. Таким чином можна засвідчити той факт, що принцип відповідальності керівника не був належно розвинутий.

Децентралізований внутрішній аудит не відігравав суттєвого значення, фінансовий аудит здійснювали фінансові контролери чи інспектори, а незалежний системний аудит не існував. Такий підхід відомий як латинський (наполеонівський) тип побудови контролю в країнах [83, с.116-117]. До країн з децентралізованим підходом у контролі відносяться Бельгія, Франція, Італія, Португалія, Греція, Іспанія. Сьогодні такий підхід втрачає свої позиції і починає видозмінюватися, оскільки він не відповідає сучасним концепціям побудови внутрішнього контролю в країнах Європейського Співтовариства. Видозміни полягатимуть у розвитку відповідальності керівництва і внутрішнього аудиту, з розподілом внутрішнього аудиту та інспектування, підпорядковуючи попередній фінансовий контроль під відповідальність керівництва.

Друга побудова державного внутрішнього фінансового контролю розвивала різні форми урядового корпоративного управління (системи, у яких урядові установи управляються і контролюються), в той час, як керівник відповідав за свої фінансові рішення і результати управління, і тому ніс відповідальність за розвиток і покращення систем внутрішнього контролю. Для виконання зобов'язань керівнику слід було користуватися рекомендаціями внутрішнього аудиту [197, с.80-100]. Внутрішній аудитор оцінював, наскільки ці системи фінансового контролю і управління відповідали стандартам, доповідав відповідним чином керівництву, і давав рекомендації стосовно покращення цих систем [69]. Такий підхід, який базувався на повній відповідальності керівництва і незалежного внутрішнього аудиту, назвали південно-європейським підходом або підходом відповідальності керівника. Саме таку побудову державного внутрішнього фінансового підходу 2000 року реалізувала Європейська комісія у вигляді концепції [52, с.12-14].

Обов'язки Комісії охоплюють визначення стандартів контролю і аудиту в державному секторі європейських країн, відносно яких контролюється і перевіряється аудитом адекватність національних систем контролю використання коштів. Основною метою впровадження єдиних стандартів є перешкодження шахрайству в країні під час витрачання бюджетних коштів. Меморандуми про взаєморозуміння, укладені між країнами і Європейською комісією, яка впроваджує концепцію ДВФК, ґрунтуються на тому, що у державах, що обрали демократичний шлях розвитку, має бути побудовано відповідний фінансовий контроль і національний орган фінансового контролю. Розглянемо детальніше сутність таких термінів, оскільки вони мають значення для розробки стандартів фінансового контролю в Україні.

За думкою Європейської комісії, фінансовий контроль буде відповідним, якщо продемонструвати «ефективну схему внутрішнього і зовнішнього контролю, пов'язану з діяльністю інституцій контролю і функціонально незалежних аудиторських дій відомчого аудиту, ефективну систему бухгалтерського обліку і звітності». Зовнішній щодо підконтрольної установи (але внутрішній щодо

парламентського контролю) орган контролю підпорядковувався, зазвичай, міністерству фінансів. Цей орган централізованого контролю повинен бути незалежним від будь-якого виконавчого органу влади і звітувати безпосередньо перед міністром чи урядом. На нього покладено обов'язки розробки стандартів для гармонізації внутрішнього аудиту і контролю, щоб уникнути застосування різних підходів у державному секторі.

Поняття «відповідного фінансового контролю» 1999 року було розкрито Робертом де Кьонінгом через концепцію ДВФК [131, с.34]: державний означало, на думку фахівця, охоплення всіх видів діяльності державного сектора на противагу контрольним процедурам і аудиту у приватному секторі економіки; внутрішній – охоплює контрольні процедури, які здійснюються централізованим і децентралізованими урядовими органами на противагу зовнішньому контролю, який здійснюється від імені парламенту; фінансовий – підкреслює характер (адміністративний, бюджетний, управлінський) видів діяльності, які підлягають перевірці; контроль, за думкою Роберта де Кьонінга, це всі заходи для огляду всієї сфери фінансового управління, що надають уряду змогу «управляти» державними фінансами. Тому охоплюються всі інструменти контролю, як, наприклад, попереднього контролю і аудиту. Звідси поняття державного внутрішнього фінансового контролю трактується як система внутрішнього контролю уряду, спрямована на захист фінансових інтересів уряду загалом, у той час, як зовнішнім контролем називають заходи фінансового контролю, які проводяться зовнішнім органом контролю, на який покладають завдання вивчати і оцінювати системи фінансового контролю уряду країни. У цьому контексті внутрішній аудит державного сектору – це загальна сфера заходів верифікації підрозділу, який є складовою державної установи, на узгодження систем управління і контролю з метою бюджетної установи, її правилами, стандартами, у загальному – з принципами належного фінансового управління. Ці внутрішні аудити включають тести на відповідність і достовірність, системні аудити, операційні аудити, аудити інформаційних технологій та інші різновиди верифікації, які незалежний внутрішній аудит державної установи вважає за необхідне провести для



забезпечення того, щоб керівництво дотримувалось фінансових правил і постанов. Для дієвості результатів внутрішнього аудиту державної установи у стандартах слід передбачити адекватний механізм зворотної реакції на отримані висновки і рекомендації внутрішнього аудиту.

На таке розуміння елементів ДВФК вплинув досвід державного контролю, який сформувався до середини 1990 років у зарубіжних країнах [52, с.9-10]. Визначення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту повинні бути ширшими, оскільки внутрішній контроль охоплює більше, ніж фінансовий контроль. Внутрішній аудит – це більше, ніж просто наступна верифікація, він відрізняється від управлінської інспекції чи наступного фінансового контролю.

Існує багато практичних рекомендацій у сфері внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, але міжнародні стандарти, розроблені *INTOSAI* стали основними нормами для визначення внутрішнього контролю. Термін «міжнародно узгоджені стандарти і визначення та найкраща практика ЄС» – це термін, покладений в основу розуміння стандартів і визначень щодо контролю. Останню редакцію стандартів, викладених у Керівництві з внутрішнього контролю у державному секторі *INTOSAI* в листопаді 2013 року, було доповнено положеннями з управління ризиками на підприємствах державного сектора, відомого як концепція *COSO I* і *COSO II* [467].

Історичні передумови терміну «аудит», які реалізовано у сучасній концепції ДВФК і повинно бути реалізовано у стандартах для контролю, сформувались задовго до нинішньої епохи. Король Англії Едуард II 1285 року вирішив, що підлеглі, «які мають заборгованості по рахунках, можуть бути засуджені до тюремного ув'язнення». Згодом згадка про концепцію проведення аудиту знайдена дослідниками у записах англійських аудиторів, коли інформація казначейів міста Лондона перевірялась комітетом із «шести гарних людей, обраних у присутності всієї громади міста». Отже, практика «заслуховування рахунків» досить давня, і вона продовжувалась тривалий час. На початку XIV ст. наступна порада аудиторам була закладена Волтером із Хенлі у книзі з управління нерухомістю: «аудитори зобов'язані бути вірними і обережними... а рахунки

повинні бути заслуханими за кожним помістям, і тоді можливо дізнатися про прибутки і збитки, справи і покращенні сенешаля, пристава, поліції та інших».

Францисканський монах Лука Пачоллі був першим, хто описав 1494 року принципи подвійної бухгалтерії такими, як вони практикувались у Північній Італії. Його робота з алгебри «Сума» містить трактат «De Computis et Scripturiis» [372, с.44-45]. Глава 32 цього трактату розглядала процеси закриття і відкриття гробсбухів. Записи в журналах зачитувались вголос помічником, після чого власник (слухач) відмічав їх галочкою в книзі. У кінці зачитування і проведення аудиту в книгах виявлялись певні статті, які ніде не фігурували.

Аудити міста Абердін, які датуються 1580-ми роками, використовували вирази «почуто, побачено, розглянуто, пораховано і дозволено аудиторами». У британському журналі «Бухгалтер» 1882 року зроблено посилання на стару енциклопедію, в якій сказано, що «проводити аудит означає слухати все, що може бути сказаним з розглянутої тематики, щоб скласти думку, яке загалом застосовується до вивчення і записування рахунків особами, названими аудиторами, але які у цих трансакціях скоріше інспектори».

Аналогічні практики знайдені дослідниками у Месопотамії, китайській, індійській, грецькій і римській цивілізаціях [131, с.53].

Зрозуміло, що з того часу аудит значно розвинувся, але головні характеристики аудиту залишились – уміння слухати, взаємодовіра, підготовка звітів і рекомендацій на незалежній основі [374, с.272-281]. Зрозуміло, що взаємодовіра може існувати, за умови, що аудит проводиться об'єктивно, професійно і прозоро. Під час аудиту страх покарання – неправильний помічник для відкритих дискусій і впевненості. Внутрішній аудит базується виключно на довірі між партнерами, а не страху [197, с.153-155]. Щоб здійснити перевірку, слухати можливо лише про події минулого. Тому аудит – це така діяльність, коли аудитор слухає, що скаже керівник (наприклад, про свої рахунки, структури і моделі своїх систем управління і контролю), а згодом перевіряє, чи відповідають ці твердження правилам, і чи узгоджуються з принципами економності,

ефективності і результативності. Тому термін «наступний аудит» свідчить про очевидне, а от «попередній аудит» неможливий за визначенням.

І все ж зазначимо, що термін «попередній аудит» використовується, наприклад, у питаннях державного аудиту щодо попередніх оцінок можливості реалізації певних бюджетних програм [367, с.282-289]. У Франції також існує подібний різновид, який має назву «початковий аудит». Здійснюється він центральним органом влади, який складається з генеральних інспекторів, що оцінюють адекватність формулювання мети міністерських програм, які пропонує міністр з питань бюджету. У цих аудитах критерії якості стосуються цілей і індикаторів програми, планів дій, але не трансакцій, оскільки вони ще не відбулися.

У першому розділі Лімської декларації не згадується попередній аудит, хоча є посилання на аудит, що передує таким трансакціям як діяльність чи огляд перед фактичними адміністративними чи фінансовими діями, що є невід'ємною складовою належного управління державними фондами [133]. Аудит, проведений у такий спосіб, має переваги в тому, що може попередити збитки до їх фактичної появи. Однак також має і певні недоліки, як-от розмитість обов'язків і відповідальності за чинним правом.

У контексті концепції ДВФК у європейських країнах розуміють визначення системи внутрішнього контролю, який здійснюється у державному секторі економіки наступним чином. Система внутрішнього контролю охоплює правила, процеси, завдання, поведінку та інші аспекти державної установи, які разом:

- сприяють її результативному і ефективному функціонуванню, даючи можливість відповідно реагувати на суттєві господарські, операційні, фінансові ризики, ризики порушень та інші ризики, щоб досягнути цілей установи [52, с.9-10]. Це також передбачає збереження активів від нецільового використання або від втрати чи шахрайства, і забезпечення визначення і управління зобов'язаннями;
- допомагають забезпечити якість внутрішньої і зовнішньої звітності. Це потребує підтримки належних записів і процесів, які генерують потік сучасної, актуальної і надійної інформації всередині і зовні державної установи;

– допомагають забезпечити виконання відповідних законів і постанов, а також внутрішніх правил щодо здійснення господарської діяльності;

– здійснює контроль на основі аналізу ризиків і управління ними.

Система внутрішнього контролю державної установи відображає контрольне середовище, яке охоплює її організаційну структуру. За узагальненим підходом, на думку Дрозд І.К. система включає наступні елементи:

- 1) контрольні дії (попередні, наступні, інспектування, ревізію, моніторинг);
- 2) процеси інформації та комунікації;
- 3) процеси для моніторингу тривалої результативності системи внутрішнього контролю [52, с.15].

Зовнішніми елементами щодо контрольного середовища є Вищий аудиторський комітет (в Україні аналогів немає) і Парламентський бюджетний комітет. Внутрішній аудит і за стандартами внутрішнього аудиту, і з наукових визначень такого поняття трактується як діяльність з надання об'єктивних гарантій і консультацій, яка незалежно керується всередині установи і дотримується філософії отримання користі, щоб покращити операції установи і досягти результатів. Він допомагає установі у досягненні цілей шляхом систематизованого і послідовного підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління державною установою.

Таким чином, Дрозд І.К. вважає, що система внутрішнього контролю, яка діє відповідно до концепції ДВФК, прийнятої за основу Європейською комісією, повинна створити таке належне контрольне середовище, яке б, окрім основних складових системи внутрішнього контролю на рівні установи, містило і певні характеристики контрольного середовища. До них відноситься культура, кодекси та інші системи, які підтримують загальні цілі, управління ризиками і систему внутрішнього контролю [52, с.32]. Контрольне середовище, сформоване на рівні державної установи, повинно демонструвати компетентність, чесність і сприяння клімату довіри, чітко визначати повноваження, відповідальність та підзвітність,

щоб рішення приймалися і здійснювалися контрольні дії належного рівня, згідно з прийнятими стандартами.

Оскільки контрольне середовище характеризується управлінням ризиками, на рівні стандартів повинні вироблятися чіткі стратегії для поведінки аудиторів, контролерів з виявленими ризиками, яка підтримується адекватними знаннями, вміннями, інструментами і увагою до потреб в адаптації процесів і контрольних дій, щоб відображати нові і змінювані ризики.

Усі ці аспекти ДВФК враховує, і поєднує внутрішній контроль і внутрішній аудит в одну концепцію, як і в моделі *COSO*, додаючи при цьому новий елемент – централізовану установу, відповідальну за гармонізацію і координацію стандартів і правил як внутрішнього контролю, так і внутрішнього аудиту для всього органу державної служби. Введення нових принципів без будь-якого централізованого супроводу створює передумови диференційованого підходу до впровадження концепції ДВФК, а тому елемент централізації на рівні органу державного управління є невід’ємною складовою цього процесу.

## Висновки до розділу 1

Проведене дослідження сучасного стану контролю діяльності суб’єктів державного сектору економіки, його видів та форм здійснення дає підстави зробити такі висновки:

1. Контроль діяльності суб’єктів державного сектору економіки відіграє важливе значення в забезпеченні ефективності управління фінансовими ресурсами та власністю підприємств і організацій. Аналізуючи результати контрольних заходів, як зовнішнього так і внутрішнього контролю підприємств, встановлено, що в даний час контроль зорієнтований на виявлення показників, а не на забезпечення якісного управління в державному секторі. Динаміка росту фінансових порушень в державному секторі протягом останніх років свідчить про низький рівень внутрішнього контролю та відсутність розуміння важливості функції контролю, його головного спрямування на попередження порушень та аналізу причин, що зумовлюють їх. Уніфікація контрольної

діяльності, як органів зовнішнього так і внутрішнього контролю, підприємств державного сектору у національних положеннях (стандартах) сприятиме виробленню єдиних підходів до контрольної діяльності, спільного правового і методологічного забезпечення, що сприятиме більш ефективному управлінню державними активами.

2. Поряд з економічною контроль забезпечує реалізацію правової і соціальної функцій в державі. З огляду на це, доцільність здійснення контролю не може визначатись лише в контексті фінансової доцільності та грошових витрат на його здійснення. Така діяльність повинна носити постійний, безперервний та незалежний характер і бути націленою не лише на виявлення порушень, але й проблемних питань в діяльності суб'єкта господарювання, які вимагають вирішення.

3. Для виконання своїх основних функцій система контролю в державному секторі повинна бути структурно і методологічно єдиною, функціонально визначеною, з чітко прописаними правами, що охоплюють всю сукупність бюджетних ресурсів, які забезпечують функціонування економіки. Це дозволить, з одного боку, виключити зайве дублювання, оптимізувати витрати на забезпечення функціонування підрозділів контролю і, з другого боку, істотно підвищить їхню ефективність.

4. Важливим для подальшої реалізації в практичній діяльності контрольних органів є виокремлення різновидів і форм контролю, структурованих певним чином відповідно до системного підходу, коли в основу покладені її елементи – суб'єкти контролю, контрольні дії (або процес контролю), підконтрольні об'єкти, часові ознаки контролю. Поряд з традиційним контролем – ревізією, в державному секторі України повинні широко використовуватись нові і прогресивні форми, зокрема аудит ефективності, відповідності та операційний аудит. Ці форми контролю здатні взаємодоповнювати один одного та надавати оцінку не лише законності здійснення операцій, а і аналізувати діяльність з позицій ефективності і кращого досвіду, звертати увагу керівництва на слабкі місця в діяльності підприємства та надавати пропозиції щодо коригування управлінських рішень.

5. Система внутрішнього контролю, повинна створити належне контрольне середовище, яке б, окрім основних складових внутрішнього контролю на рівні установи, містило і певні характеристики контрольного середовища. До них відноситься культура, кодекс та інші системи, які підтримують загальні цілі, управління ризиками і систему внутрішнього контролю. Контрольне середовище, сформоване на рівні підприємства і установи, повинно демонструвати компетентність, чесність і сприяння клімату довіри, чітко визначати повноваження, відповідальність та підзвітність, для прийняття рішень і здійснення контрольних дій належного рівня, згідно прийнятих стандартів. Оскільки контрольне середовище характеризується управлінням ризиками, на рівні стандартів повинні вироблятися чіткі стратегії для поведінки аудиторів, контролерів з виявленими ризиками, яка підтримується адекватними знаннями, вміннями, інструментами і увагою до потреб в адаптації процесів і контрольних дій, щоб відображати нові і змінювані ризики.

Основні наукові результати розділу опубліковані у працях автора [147, 150, 151, 152, 153, 155, 156, 157, 170, 175, 451, 452].

## РОЗДІЛ 2

### СТАНДАРТИЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИКИ

#### 2.1. Актуальність стандартизації контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки

Уніфікація національних стандартів бухгалтерського обліку, аудиту і фінансового контролю в державному секторі, їх максимальне наближення до міжнародних вимог є частиною вимог щодо інтеграції України в світове економічне співтовариство.

Значення стандартизації для економічного середовища і державного управління важко переоцінити. Переваги стандартизації полягають не тільки у спрощенні процесів і процедур, але у їх посиленні завдяки надійності, що ґрунтується на однаковості розуміння правил і норм, високій якості, заснованій на єдиному підході у питаннях відповідальності, і застосуванні санкцій за можливі порушення.

Найпомітнішим наслідком впровадження стандартів є підвищення якості процесів стандартизованої діяльності, що виникає завдяки впровадженню систематизації, раціоналізації та оптимізації контрольних процедур і процесів. У будь-якій сфері організації процесу стандарти повинні забезпечити досягнення чітких параметрів при суворому дотриманні встановлених процедур. Це особливо важливо у застосуванні їх до контрольної функції державного управління, для якої дотримання встановлених процедур є головною і непорушною вимогою.

Стандарти також сприяють поширенню єдиної термінології і загальних підходів, допомагають уникнути розбіжностей в тлумаченні одних і тих самих фактів, що має першочергове значення для презентації та інтерпретації фінансових звітів як для внутрішнього застосування в установі, так і для зацікавлених зовнішніх користувачів, з урахуванням того, що у застосуванні стандартів у державному секторі зацікавленими особами є всі громадяни країни.

Крім цього, стандарти забезпечують прозорість управління і доступність інформації. Не дивно, що стандартизація критеріїв інформаційного обміну



відіграє велику роль в інформаційному суспільстві, де величезні обсяги інформації і множинність її джерел повинні врівноважуватися заходами забезпечення надійності і цілісності даних, а також існуванням адекватного комунікаційного середовища, що відповідає потребам в інформації і, одночасно, гарантує контрольованість і підзвітність. Ці тенденції підтверджуються тим фактом, що учасники господарської діяльності у своїх звітах більш пильніші до таких питань, як сумлінне управління і корпоративна соціальна відповідальність, тобто факторів, що визначають внесок організації у забезпечення благополуччя власних працівників, навколишнього природного і соціального середовища.

У сфері державних фінансів і звітності стандартизація є вихідною умовою досягнення реальної підзвітності управлінського апарату. Тільки чітке застосування стандартів може забезпечити адекватну інтерпретацію й оцінку інформації про роботу державного сектора економіки. Без стандартизації об'єктивна і послідовна оцінка роботи державного апарату громадянами неможлива. Таким чином, стандартизація є однією з неухильних умов нормальної роботи будь-якої демократичної держави. В останні роки процес стандартизації обліку і аудиту у державному секторі України і зарубіжних країн зазнав суттєвого розвитку. Водночас, ринкова економіка продовжує тиснути на державний сектор внаслідок триваючої інтернаціоналізації та глобалізації економіки. Фінансова криза дала новий поштовх впровадженню стандартів, як необхідної умови взаєморозуміння і діалогу між державами на міжнародному рівні.

В умовах, коли державам доводиться доводити ринку, що їхній фінансовий стан є стійким, функція контролю стає визначальною у підтвердженні такого стану. Для цього складаються численні документи, розробляються нові механізми відображення і покриття дефіциту та державного боргу у звітній документації, встановлюються безпрецедентно суворі механізми моніторингу і контролю управлінського апарату, причому всі ці заходи вимагають застосування фінансовими інститутами єдиного підходу для оцінки можливостей фінансування.

Нинішня криза привернула загальну увагу до прозорості фінансових звітів як приватних підприємств, так і державних інституцій.

Що стосується державних інституцій, беручи до уваги проблеми державного боргу, криза підтвердила, що прозорість слід розглядати як істотну попередню умову, без якої довіру до наданої інформації і, відповідно, до надзвичайних заходів, що приймаються державами, буде підірвано.

Довіра ж, у свою чергу, є наріжним каменем демократичної системи. Гарним знаком є те, що посилення прозорості державних фінансів в останні роки здійснило позитивний вплив на кризову ситуацію.

У жовтні 2012 року, виступаючи на Генеральній асамблеї ООН з доповіддю на тему «Ініціативи з просування прозорості та підзвітності шляхом посилення аудиту державних фінансів», генеральний секретар *INTOSAI*, доктор Йозеф Мозер зазначив, що в кризовій ситуації громадяни висувають ще суворіші вимоги до ефективності контролю державних коштів, забезпечити яку неможливо без застосування професійних стандартів, що визначають адекватну роботу вищих органів фінансового контролю (ВОФК) [490].

Про те, який інтерес викликають у всьому світі питання, що пов'язані з фінансовою кризою, засвідчують теми XXI Конгресу *INTOSAI*, який відбувся восени 2013 року в Пекіні: «Державний аудит і сумлінне управління» та «Роль ВОФК у підтримці довгострокової стійкості фінансової політики держави».

У рамках розробки Міжнародних стандартів обліку в державному секторі (*IPSAS*), Комітет з питань державного сектора Міжнародної федерації бухгалтерів (*IFAC*) випустив проект рекомендацій щодо заходів забезпечення довгострокової життєздатності державних фінансів [427]. Цей вже не раз обговорений документ вказує на потребу зміни практики фінансового управління і підвищення якості стандартів емісії державного боргу, як заходів для захисту інвесторів і стабілізації фондових ринків.

З перетворенням державного боргу у найважливіший елемент міжнародної фінансової системи, проблема контролю державних фінансів стала ще нагальнішою. Аудит фінансової звітності та її зовнішній рейтинг від користувачів такої інформації перетворилися на інструменти, за допомогою яких визначається

здатність держави відповідати за своїми зобов'язаннями і прогнозується майбутній стан державних фінансів.

Через потужний тиск ринків у Європейському Союзі проблема державного боргу набула особливого значення. Існує загроза зриву спроби поставити під контроль державний дефіцит через різке підвищення фінансових витрат із обслуговування боргу, що вимагає такого скорочення державних витрат, які в окремих випадках кваліфікуються навіть як порушення прав, притаманних державі загального добробуту.

Виконання пріоритетного завдання скорочення державних витрат і, при цьому, збереження держави загального добробуту вимагає ще більшої прозорості інформації, відображає стан державних фінансів. Ефективне управління державним сектором можливе тільки за наявності адекватної системи державного фінансового контролю, заснованого на єдиних стандартах і економічних критеріях.

Можливо, якщо б необхідність такого регулювання і контролю була зрозуміла дещо раніше, в роки економічного підйому, державні фінанси і економіка загалом не опинилися б у такому складному положенні. Тісна взаємозалежність між державними фінансами і приватними банками викликає плутанину і переплетення інтересів, подолати які надзвичайно складно. Функції колишнього Державного банку, роль якого нині виконує Державна казначейська служба України, не вирішує багатьох проблем виконання бюджету, особливо в умовах дефіциту фінансових ресурсів.

Саме з цієї причини, в умовах кризи на перший план виокремилась потреба впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і аудиту в корпоративному секторі, а у державному секторі – застосування національних стандартів обліку, що розроблені на основі міжнародних. Внаслідок цього, процедури контролю за складеною звітністю бюджетних установ, використання коштів за бюджетними програмами мають регламентуватися також за стандартизованим підходом для забезпечення їхньої прозорості. На даний час – це одна з головних вимог, що висувається до держави, за якої застосовуються заходи

щодо суворой економії коштів і державного боргу, і надається зрозуміліша і більш надійна інформація про стан державних фінансів, необхідна для відновлення глобальної довіри до існуючої економічної системи і державного управління.

Процес стандартизації бухгалтерського обліку і аудиту в державному і приватному секторах свідчить про важливість цих процедур та їхній тісний взаємозв'язок, а також про потребу пошуку нових напрямів і сфер діяльності, що відповідають еволюції економічних систем.

Основою для розвитку стандартів фінансового контролю стала Південно-африканська декларація, присвячена Міжнародним стандартам ВОФК, прийнята на XX Конгресі *INTOSAI* в Йоганнесбурзі. Відповідно до положень Лімської і Мексиканської декларацій, нова декларація *INTOSAI* визнає за кожним ВОФК право самостійно визначати свою політику стандартизації у рамках національного законодавства і власних повноважень. Декларація закликає використовувати *ISSAI* (стандарти *INTOSAI* у сфері фінансового контролю) як загальну концепцію державного фінансового контролю і аудиту.

Стандарти допомагають планувати і проводити перевірки та ревізії, а їхнє виконання забезпечує професіоналізм і високу якість результатів контролю, послідовність у поданні суспільству цих результатів. Разом з тим, стандарти не тільки встановлюють правильну процедуру фінансового контролю і аудиту, а й посилюють ці функції у системі демократичних інститутів державного управління.

Стандарти сприяють досягненню єдиних цілей прозорості та підзвітності для всіх контрольних органів в системі державного управління. Досягнення цих цілей вимагає незалежності, об'єктивності, високої кваліфікації і дотримання етичних норм. Результати фінансового контролю і аудиту повинні базуватися на застосуванні єдиних процедур і методик, а також на достатніх доказах, що дають можливість державному контролеру чи аудитору висловлювати в своєму звіті логічні і компетентні думки.

Стандартизації та уніфікації повинні підлягати всі етапи контрольного процесу діяльності підприємств державного сектору (рис.2.1).



Рис.2.1. Етапи контрольного процесу, які підлягають стандартизації  
(розроблено автором)

Громадськість має право отримувати своєчасну інформацію про якість державного управління. Відповідальність за здійснення цього права покладається на вищі органи фінансового контролю, які повинні забезпечити достовірність наданої інформації, гарантію якої є відповідність міжнародним стандартам.

Слід зазначити, що в Україні реалізуються певні кроки з впровадження міжнародних стандартів контролю *INTOSAI*, внутрішніх стандартів аудиту державного сектору, концепції *COSO* щодо побудови системи внутрішнього контролю і управління ризиками на підприємствах державного сектору управління. Відповідно до норм, затверджених Міністерством фінансів України, підприємства складають звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, а при прийнятті рішень Аудиторська палата України як стандарти аудиторської діяльності протягом останніх 9 років використовує міжнародні стандарти аудиту. Однак питання системної стандартизації контролю в державному секторі економіки залишається невирішеним. Особливо це стосується стандартів зовнішнього державного фінансового контролю.

Також поки що не вирішено питання з кодифікацією національних стандартів фінансового контролю, які вже були прийняті та використовувались у

практичній діяльності Рахунковою палатою України і Державною фінансовою інспекцією України. Це негативно позначається на ефективності управління функцією контролю у державі.

Більше того, на думку Дрозд І.К., недооцінка ролі системного підходу до розробки вітчизняних стандартів фінансового контролю з єдиним кодифікаційним полем, що відповідають міжнародним вимогам і максимально враховують особливості вітчизняної системи державних фінансів, впливає на його результативність, призводить до непродуктивних фінансових і трудових витрат [83].

Той факт, що чинні стандарти не систематизовані, негативно відбивається на їхньому широкому використанні у практиці, що обмежує сферу застосування тих чи інших стандартів тільки рамками певних видів контролю і контролюючих суб'єктів, і, більше того, призводить до неоднозначного тлумачення окремих ситуацій, що виникають під час контрольної діяльності.

Для формування в країні цілісної системи національних стандартів контролю в державному секторі економіки з метою виключення дублювання і паралелізму в цій роботі виправдане створення (на громадських засадах) комісії, групи або ради, яка б у загальнонаціональному масштабі займалась координацією розробки стандартів державного фінансового контролю.

Процес уніфікації стандартів фінансового контролю і аудиту безпосередньо пов'язаний з тими змінами у світовій економіці, які відбуваються в результаті її глобалізації, і найяскравіше проявляється у сфері міжнародних взаємозв'язків щодо державного аудиту. Глобалізація передбачає однаковість і прозорість застосовування у різних країнах принципів і бухгалтерського обліку, відповідно до яких формується фінансова звітність, і основних положень та процедур при здійсненні контрольної діяльності.

Бухгалтерському, в тому числі і бюджетному, обліку об'єктивно притаманна контрольна функція, тому показники обліку та фінансова звітність, складена на їх основі, є інформаційним джерелом фінансового контролю і разом з

ним формують якісну інформаційну базу, необхідну для прийняття управлінських рішень.

В свою чергу, зосередження уваги на контрольній функції бухгалтерського обліку, як можливій складовій внутрішнього контролю, недоцільне, виходячи з того, що бухгалтерський облік здійснює контроль лише опосередковано, під час формування інформаційної основи обліку та формування фінансової звітності суб'єкта господарювання. Крім цього, на думку акад. М.Г. Чумаченка «...тісний взаємозв'язок обліку з контролем зовсім не означає, що облік включає в себе контроль, підміняє чи замінює його» [370, с. 66].

На практиці, реалізація контрольної функції бухгалтерського обліку можлива, виключно, у вигляді камеральної перевірки, що не дозволяє проведення інших видів контролю, зокрема зустрічної звірки, у контрагентів на предмет підтвердження повноти, ціни, асортименту та якості продукції, яка поставляється підприємству. Слід зазначити, що найбільш повною мірою контрольна функція бухгалтерського обліку може реалізовуватись при здійсненні попереднього контролю на підприємстві при складанні проектів кошторисів та фінансових планів суб'єкта господарювання та під час здійснення безпосередньо бухгалтерських операцій та формуванні звітних даних.

Фінансова звітність, зазвичай, складається щорічно і оприлюднюється для задоволення загальних інформаційних потреб великої кількості користувачів. Багато користувачів через брак повноважень для отримання додаткової інформації, що відповідає їхнім конкретним інформаційним запитам, покладаються лише на фінансову звітність як на основне джерело інформації.

Якщо фінансова звітність виступає основним джерелом інформації, то у користувача повинна бути впевненість у її достовірності та повноті. Тому їй необхідний аудит фінансової звітності, який дає можливість визначити, чи складена фінансова звітність відповідно до встановлених вимог до її підготовки та формування звітних показників.

Зростаючий попит на фінансову інформацію по найширшому колу звітних показників з боку органів, що приймають рішення, і, як наслідок, зростаюча з

кожним роком потреба корпоративного і державного секторів у послугах, що підтверджують достовірність цієї інформації, призвели до того, що для досягнення належної прозорості і надійності фінансової звітності необхідно керуватись під час аудиту звітності єдиними зрозумілими нормами і правилами щодо контролю.

Більше того, необхідність вироблення єдиних світових стандартів продиктована самою практикою міжнародного економічного співробітництва, яка продемонструвала відмінні результати. Стандарти бухгалтерського обліку та аудиту у державному секторі мають значно знизити ризики користувачів показників бюджетної звітності, а також усунути ті відмінності у національних стандартах, які негативно позначаються на відкритості інформації. Іншими словами, метою стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі економіки є необхідна для прийняття рішень інформація про майновий і фінансовий стан розпорядників бюджетних коштів. Така інформація повинна бути зрозумілою, порівнянною, суттєвою і надійною, тобто характеризуватися повнотою і базуватися на економічних підходах; мета міжнародних стандартів державного фінансового контролю *INTOSAI* – забезпечення уніфікації контрольної діяльності і підвищення довіри до її результатів, тобто міжнародні стандарти контролю, визначаючи основоположні методи фінансового контролю, сприяють підвищенню його якості відповідно до зростаючих різноманітних вимог контрольної діяльності, а також задають директивні вказівки за спеціальними питаннями контролю і державного аудиту.

Водночас, початок використання Україною в контрольній діяльності міжнародних стандартів державного фінансового контролю і державного аудиту не повинен бути самоціллю. Адже, як зазначено в самих стандартах, вони виступають лише основою для розробки власних національних стандартів, і жодна з розвинених країн у світі не використовує їх повністю як національні стандарти.



Міжнародні стандарти контролю в державному секторі слід розглядати тільки як відправну точку для підготовки чіткої системи своїх власних, національних стандартів, що відповідатимуть міжнародним вимогам.

Проте для аудиторських послуг потреба вироблення загальноприйнятих норм регламентації діяльності незалежних аудиторів, регулювання їх взаємовідносин із об'єктами аудиту на рівні, максимально наближеному до міжнародних стандартів, не викликає сумнівів. Також максимально наближеною до міжнародних вимог повинна бути регламентація діяльності органів державного фінансового контролю.

Стандартизація та уніфікація діяльності органів фінансового контролю – це приведення до єдиних норм, положень, правил і процедур, оформлених відповідним чином у стандартах, дотримання яких обов'язкове для всіх посадових осіб органів внутрішнього та зовнішнього контролю.

Стандарти контролю в державному секторі є основою контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності органів контролю, запорукою її якості та надійності.

У багатьох розвинених країнах діяльність органів фінансового контролю також стандартизована, як і аудиторська діяльність. Причому, на думку Дрозд І.К. стандарти державного фінансового контролю досить схожі на стандарти аудиту, який здійснюється у приватному секторі, хоча стандарти аудиту детальніші.

У розвинених країнах національні стандарти фінансового контролю, процедури їхньої реалізації розробляються вищими контрольними органами. Наприклад, Головна служба обліку США (*Government Accountability Office – GAO*) розробила стандарти для аудиту державних організацій і державних програм. Проте, відповідно до вимог чинного законодавства США, зазначеними стандартами повинні керуватися не тільки федеральні інспектори, а й аудитори, тобто особи, які здійснюють корпоративний контроль.

Значущість стандартизації фінансового контролю настільки суттєва, що Міжнародна неурядова організація вищих контрольних органів (*INTOSAI*) розробила цілу низку стандартів контрольної діяльності, які були рекомендовані

для застосування органами контролю різних країн тією мірою, якою розроблені стандарти, сумісні з національним законодавством [448].

Перш за все, стандарти *INTOSAI* спрямовані на уніфікацію діяльності органів державного фінансового контролю у різних країнах з метою підвищення ефективності міжнародного співробітництва у боротьбі з корупцією, фінансовим шахрайством, розкраданням державних коштів [83]. Втім, стандарти *INTOSAI* не слід розглядати як щось непорушне, встановлене раз і назавжди. З появою нових реалій у системах державного фінансового контролю окремих країн, члени *INTOSAI* визнали за необхідне оновлювати і переглядати ці стандарти для підтримки їхньої корисності і високої якості.

Міжнародні стандарти носять рекомендаційний характер, і країни самостійно приймають рішення про їх використання. Але оскільки міжнародні стандарти є узагальненим результатом функціонування найбільш розвинених облікових і контрольних систем у світі (американської та європейської), то цілком очевидно, що їх «сліпе» копіювання може негативно позначитися на національній практиці. Однак це не означає, що в Україні через її специфічні особливості не слід використовувати міжнародний досвід. Навпаки, його використання диктується необхідністю якнайшвидшої розробки своїх власних правил, в яких би оптимальним чином поєднувалися міжнародні вимоги та національні особливості.

Міжнародні стандарти державного фінансового контролю розроблені, зважаючи на суспільні інтереси, і за умови їх правильного застосування забезпечують відповідальність при поданні фінансової звітності, її прозорість, зрозумілість і порівнянність. Вони отримали найбільше визнання серед професійних організацій та фахівців. Міжнародні стандарти державного фінансового контролю закладають основу для організації контролю та методології, на базі якої має формуватися національна система фінансового контролю.

Національна система фінансового контролю будь-якої країни є комплексом норм і правил, що регулюють взаємовідносини органу контролю та підконтрольного об'єкта, особливості яких визначаються законодавством і культурою відповідної держави. Стандарти фінансового контролю розкривають

суть цієї системи: вони визначають методи здійснення контрольних дій, виходячи з принципів законності, об'єктивності та відповідальності. При цьому дуже важливо для забезпечення належної незалежності на законодавчому рівні чітко визначити взаємини між розробниками стандартів та їх користувачами. Тільки відкрита система стандартів контролю може наочно показати, наскільки ефективно побудована для суспільства система фінансового контролю в державному секторі економіки.

Дрозд І.К. зазначає, що світова практика показує, що головна увага вищих органів державного фінансового контролю має приділятися контролю за діяльністю органів внутрішнього державного фінансового контролю, оцінці показників, покладених в основу прийняття владних рішень. Враховуючи, що у міжнародних стандартах фінансового контролю відображені кращі світовий досвід і тенденції його розвитку, було б доцільно використовувати положення даних стандартів при розробці вітчизняних стандартів оцінки діяльності органів внутрішнього контролю (наприклад, в рамках аудиту ефективності). Можливе і пряме застосування міжнародних стандартів фінансового контролю у роботі контрольних органів зовнішнього контролю при:

- перевірці ефективності діяльності адміністрації відповідно до обґрунтованих принципів, практики і політики управління, а також ефективності використання трудових, фінансових та інших ресурсів, включаючи перевірку інформаційних систем, результатів виробничої діяльності, стану внутрішнього контролю, методів і процесу усунення підконтрольним об'єктом виявлених недоліків і порушень чинного законодавства;

- перевірці щорічного виконання державного бюджету за минулий рік для формування пропозицій щодо оптимізації облікових операцій, що проводяться Міністерством фінансів (або відповідними фінансовими органами) на підставі внутрішніх наказів;

- використанні як джерел інформації баз даних третіх сторін, зокрема органів Державної казначейської служби [83].

Крім міжнародних стандартів фінансового контролю у міжнародній практиці активно використовуються міжнародні стандарти фінансової звітності для державних коштів (або як їх ще називають – стандарти для громадського сектору), які, за задумом їх розробників, мають на меті:

- забезпечення прозорості фінансових потоків;
- стандартизацію прийомів калькуляції витрат;
- стандартизацію підходів до профіцитів (дефіцитів) бюджетів;
- забезпечення спільних підходів до обліку державних капітальних вкладень і власності;
- забезпечення тотожності для зручності професійних користувачів базових облікових принципів міжнародних стандартів фінансової звітності та міжнародних стандартів фінансової звітності для державних коштів [33, с.176].

Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності для державних коштів дозволяє спростити законодавчу базу обліку і припинити нескінченний потік поточних інструкцій, листів, вказівок, які часто суперечать один одному.

Міжнародні стандарти фінансової звітності для державних коштів були розроблені з метою підвищення відповідальності органів державної влади і удосконалення управління фінансовою діяльністю у державному секторі всіх країн. На сьогодні розроблено міжнародні стандарти фінансової звітності для громадського сектору і глосарій термінів. У глосарії зібрано усі терміни, які були використані у певному стандарті фінансової звітності для громадського сектору, і кожному з них дано відповідну ухвалу.

Зазначені стандарти було покладено в основу під час розробки і прийняття Національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі України.

Міжнародні стандарти фінансової звітності для державних коштів менш складні порівняно з відомими національними стандартами і простіші для сприйняття користувачами фінансової інформації в усьому світі, вимагають менших витрат на їхню розробку і впровадження. Вони фактично вже покладені в основу реформування національного бюджетного обліку, у той час як міжнародні

стандарти фінансового контролю поки що лише фрагментарно відображені в окремих нормах стосовно державного фінансового контролю.

При цьому слід підкреслити, що міжнародні стандарти державного фінансового контролю жодним чином не скасовують національні нормативні та методичні документи, прийняті в різних країнах для здійснення фінансового контролю. Якщо національні стандарти відповідають міжнародним вимогам, то, звичайно, застосовуються національні стандарти, якщо ж національні стандарти державного фінансового контролю відрізняються від міжнародних, то потрібно прагнути до їх максимальної відповідності міжнародним стандартам.

Міжнародні стандарти аудиту в корпоративному секторі для дослідників цікаві тим, що вони функціонують в єдиному кодифікованому полі, і при їх розробці використовувалася і в даний час використовується системний підхід, що дає можливість цілісного визначення всієї сукупності правил, процедур і аудиторської діяльності в усіх її аспектах.

Кожен стандарт має передмову, що пояснює його статус.

Фінансова звітність суб'єктів державного сектора, зазвичай, містить інформацію, що відрізняється від тієї, яка відображена у фінансовій звітності організацій приватного сектора. Це накладає відповідний відбиток на характер, тимчасові рамки і обсяг аудиторських процедур, а також на аудиторський висновок [83].

Міжнародні стандарти державного фінансового контролю, безумовно, сприяють розширенню професійних знань вітчизняних контролерів. Проте не можна сказати, що за відсутності відповідного національного стандарту наші державні контролери вдаються до світового досвіду. Зазвичай, на практиці вони керуються інструкціями, методиками і наказами, які регламентують те чи інше питання. У діяльності вітчизняних державних контролерів та аудиторів ці норми мають пріоритетний характер для використання. Як вже зазначалося, це не виключає необхідності розробки і систематизації своїх власних, національних стандартів проведення контрольно-ревізійних та експертно-аналітичних заходів.

Однак при цьому важливим стає факт термінологічної єдності і трактування понять у нормативних документах різних рівнів і суб'єктів контролю. Крім того, терміни, які використовуються в міжнародних стандартах державного фінансового контролю українською мовою, або взагалі не визначені, або в них інколи вкладається зовсім інший зміст.

На думку Чугунова І.Я. внутрішній контроль – це фінансовий контроль, що здійснюється тими суб'єктами єдиної системи державного фінансового контролю в країні, які безпосередньо беруть участь в управлінні державними коштами [361, с.3-12]. У міжнародних стандартах аудиту під внутрішнім контролем розуміється контроль, що здійснюється керівництвом суб'єкта для сприяння у реалізації цілей ефективного ведення бізнесу, забезпечення збереження активів, запобігання і виявлення фактів шахрайства, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації. Відповідно до вітчизняної практики контрольної діяльності, перераховані характеристики, вважає Гуцаленко Л.В., це не що інакше як характеристики внутрішньогосподарського фінансового контролю [67].

Крім цього, є невідповідність національної термінології понятійному апарату міжнародних правил і стандартів.

Дослідники практично не висловлюють сумнівів про доцільність поступового впровадження у національну практику вимог міжнародних стандартів фінансового контролю, оскільки інтеграція України у світове економічне співтовариство вимагає, щоб національні стандарти контролю були наближені до міжнародних [31, с.328; 286; 319].

Для створення адекватної вимогам управління державними фінансами на рівні міністерств, відомств, розпорядників бюджетних коштів системи стандартів фінансового контролю з міжнародних стандартів слід обрати принципові, сутнісні положення, ігнорування яких може негативно позначитися на результатах контрольної діяльності. Разом з тим, при розробці системи національних стандартів не слід ігнорувати і накопичений досвід у законодавстві, теорії та практиці державного фінансового контролю України, тобто ті норми і положення, які вигідно відрізняють вітчизняні підходи від прийнятих у міжнародній практиці.

Тільки розумний і зважений підхід до створення цілісної системи стандартів державного фінансового контролю дозволить зберегти суверенітет країни у питаннях економічного регулювання, а також у питаннях управління її державними фінансами.

Затвердження Державною контрольно-ревізійною службою України стандартів державного фінансового контролю започаткувало стандартизацію норм і основних засад її здійснення окремо взятим контрольним органом [81]. Втім, зазначені стандарти не були кодифіковані (була використана проста послідовна нумерація), що, звичайно, звужує сферу їх застосування і викликає певні труднощі з їх використанням при проведенні контрольно-ревізійних та експертно-аналітичних заходів у рамках інших видів фінансового контролю в Україні. В подальшому дані стандарти були взагалі скасовані.

Недооцінка ролі і місця системного підходу у розробці національних стандартів фінансового контролю з єдиним кодифікаційним полем, що відповідають міжнародним вимогам, може вже в найближчому майбутньому негативно позначитися на його результативності. В першу чергу це стосується зовнішнього і внутрішнього контролю в державному секторі. І тут неоціненну послугу розробникам національних стандартів державного фінансового контролю можуть надати стандарти, які розробляються і видаються міжнародними організаціями вищих органів контролю та їх комітетами. Досить активно розробляються відповідні стандарти такими комітетами *INTOSAI*, як Комітет зі стандартів внутрішнього контролю, Комітет з ревізійних стандартів, Комітет зі стандартів обліку і т. д. Їхня робота, спрямована на зміцнення систем фінансового управління та встановлення більш конкретної звітності у державному секторі, допомагає запобігти і виявити шахрайство і корупцію, підвищити ефективність використання державних коштів і державної власності. Більше того, комітети *INTOSAI* дуже тісно, на взаємовигідних умовах, співпрацюють з аналогічними комітетами споріднених міжнародних організацій для того, щоб бути поінформованими про їхні плани і мати можливість визначати їхній вплив на діяльність вищих контрольних органів. Так, Комітет *INTOSAI* зі стандартів обліку

координує свою діяльність з Комітетом з державного сектору Міжнародної організації бухгалтерів у рамках спільного проекту «Керівництво з державної фінансової звітності», щоб звести до мінімуму наявні невідповідності.

У підготовленому Комітетом зі стандартів обліку *INTOSAI* практичному посібнику для вищих контрольних органів «Керівництво із застосування меж стандартів обліку – відомча і урядова фінансова звітність» підкреслюється, що при застосуванні стандартів необхідно враховувати завдання користувачів державних фінансових звітів і цілей фінансової звітності, показати переваги методу нарахування в обліку, тобто коли облік операцій здійснюється з моменту вчинення угоди (на відміну від принципу обліку – з моменту здійснення платежу). Однак вибір системи обліку для використання її на практиці залишається за урядом тієї чи іншої країни [448].

Стандарти внутрішнього контролю, розроблені Комітетом *INTOSAI* зі стандартів внутрішнього контролю, відображають концепцію суті внутрішнього контролю; більше того, вони є цілісною системою процедур і процесів, спрямованих на досягнення певних цілей і завдань.

Комітетом, створеним з метою координації, інтеграції та розробки теоретичних, методологічних і практичних проблем внутрішнього контролю, визначено чотири ключових напрями:

- а) концепції та цілі внутрішнього контролю;
- б) базовий набір стандартів внутрішнього контролю, які можуть застосовуватись в будь-якій країні як основа для розвитку національної системи внутрішнього контролю;
- в) використання системи внутрішнього контролю;
- г) регулярний аналіз ефективності системи внутрішнього контролю.

Значущість стандартів внутрішнього контролю важко переоцінити. Ці стандарти особливо потрібні для підвищення якості та ефективності управління, вони сприяють оптимізації витрат при здійсненні контрольних-ревізійних і експертно-аналітичних заходів, що проводяться вищими контрольними органами. Оскільки внутрішній контроль є ключовою ланкою в попередженні та виявленні



шахрайства і корупції, при роботі над створенням системи стандартів фінансового контролю в Україні їх застосуванню слід приділити пильну увагу.

Стандарти внутрішнього контролю *INTOSAI* розділені на дві частини: загальні принципи і спеціальні методики. Загальні принципи стосуються усіх аспектів внутрішнього контролю і встановлюють вимоги до застосування спеціальних методик. Їх відносять до усіх операційних і адміністративних функцій, і вони не повинні обмежуватися лише фінансовими операціями. У стандартах внутрішнього контролю виділені безпосередньо стандарти управління, стандарти адміністративного контролю і стандарти контролю фінансової та інших видів звітності [83].

Слід підкреслити, що Комітет зі стандартів внутрішнього контролю *INTOSAI* у своїх рекомендаціях щодо їх застосування наполегливо радить, щоб у кожній конкретній країні дуже відповідально підійшли до питання їх оприлюднення. На думку Комітету, цими питаннями має займатися, по-перше, юридична особа, наділена особливими повноваженнями, і, по-друге, все це має бути оформлено на законодавчому рівні. Тільки тоді про інформаційні ресурси контрольних систем, створених у рамках об'єкта перевірки, можна говорити як про достатньо надійну інформацію, що дозволяє оперативно оцінити фінансово-господарську діяльність об'єкта перевірки.

Нами зроблена спроба визначити підходи до розроблення єдиної системи стандартів фінансового контролю і стандартів контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності суб'єктів державного сектора економіки. А у відповідних додатках до дисертаційної роботи наведено розроблені та запропоновані окремі проекти стандартів (*додатки А, Б, В, Г, Д*).

В Україні, виходячи з досвіду зарубіжних країн, має бути створена єдина уніфікована система стандартів контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності, що органічно поєднує усі види, різновиди і напрями фінансового контролю в Україні.

Слід зазначити, що певний досвід системної стандартизації фінансової звітності і фінансового контролю в Україні вже є. У фінансовій звітності

прикладом можуть слугувати національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, розроблені і затверджені Міністерством фінансів України, і дев'ять стандартів державного фінансового контролю, затверджених Державною контрольно-ревізійною службою України, наступником якої є Державна фінансова інспекція України, і які на даний час не чинні.

Після запровадження підрозділів внутрішнього аудиту в установах державного сектору управління, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України № 1001 [74], з 2012 року набули чинності Стандарти внутрішнього аудиту для державного сектору, затверджені Міністерством фінансів України [260].

Також в Україні є досвід у роботі з кодифікації таких великих систем, як, наприклад, бюджетна система.

На думку Дрозд І.К. для кожного виду фінансового контролю (державного, внутрішньогосподарського і аудиту) має бути розроблена група стандартів, що визначають загальні принципи і основні процедури контрольної діяльності. При цьому розробка стандартів фінансового контролю повинна базуватися на системному підході. У його основу слід покласти принцип, відповідно до якого стандарти, що встановлюють загальні положення і процедури, можуть слугувати базою для розробки стандартів, які визначають особливості кожного виду фінансового контролю, його різновидів, а також конкретних напрямів [83].

При побудові національної системи стандартів контролю в державному секторі економіки за основу, наприклад, можна взяти структуру і концепцію міжнародних стандартів аудиту, але, звичайно, з урахуванням особливостей вітчизняного контролю. Згодом стандарти контролю повинні органічно увійти в єдину систему національних стандартів фінансового контролю в Україні, яка об'єднує такі види фінансового контролю, як державний фінансовий контроль, внутрішньогосподарський фінансовий контроль і незалежний фінансовий контроль, або аудит (тобто контроль, що здійснюється спеціалізованими аудиторськими фірмами або аудиторами).

Вирішення питання структурної організації єдиної системи стандартів фінансового контролю особливих труднощів не викличе. Інша справа з їхньою нумерацією, що називається кодифікацією.

Відсутність системного підходу до розробки стандартів фінансового контролю позначилося на їхній кодифікації. Той факт, що коди діючих стандартів не систематизовані, негативно позначається на їхньому широкому використанні у практиці органів фінансового контролю, а також призводить до неоднозначного тлумачення окремих ситуацій, що виникають у контрольно-ревізійній діяльності. Тому виникає гостра потреба у створенні єдиної системи стандартів фінансового контролю, де б використовувалась кодифікована нумерація.

При створенні такої системи необхідно враховувати, що вже розроблені і затверджені відповідними органами стандарти контрольної діяльності мають своє позначення, а також зважати на те, що при присвоєнні коду певному стандарту повинна виключатись можливість його перетину з іншими кодами.

Формування державної системи стандартів – це складна і клопітка робота, що вимагає не тільки зусиль багатьох фахівців у галузі фінансового контролю, а й її чіткої координації. В науковій літературі піднімалося питання про орган, який би координував роботу з розробки стандартів фінансового контролю, їх своєчасного перегляду і вдосконалення [83, с.212]. Стандарти аудиторської діяльності в Україні затверджувалися Аудиторською палатою до часу, коли національними було прийнято Міжнародні стандарти аудиту. Урядом України затверджено Стандарти внутрішнього аудиту для внутрішнього контролю і аудиту, Рахункова палата має повноваження затверджувати стандарти державного фінансового контролю зовнішнього контролю, а кожний орган контролю затверджує свої власні правила, порядки, службові інструкції та методичні забезпечення контрольної діяльності.

Тим часом, принцип єдності у переліку принципів бюджетної системи України науковцями та Бюджетним кодексом виділено першим. Це означає, що в країні діють єдині форми бюджетної документації, а бюджетний процес у всіх ланках бюджетної системи протікає по одних і тим самим правилах: діє єдиний

порядок фінансування видатків бюджетів усіх рівнів і єдиний порядок ведення бухгалтерського обліку, і за порушення бюджетного законодавства до суб'єктів бюджетного процесу застосовуються відповідні санкції.

Отже, вимоги до проведення перевірки бюджетної установи повинні бути однаковими, зрозумілими для користувачів і громадськості. Причому ці вимоги повинні оформлятися у вигляді відповідних стандартів, згрупованих за характерними системними ознаками у єдиному кодифікованому полі.

Виправданим з погляду посилення дієвості всіх видів фінансового контролю, і з погляду підвищення ефективності управління фінансовими потоками у країні загалом і виключення дублювання і паралелізму в стандартизації контрольної діяльності у всіх сферах і на всіх рівнях є створення комісії (ради), яка б на громадських засадах займалася розробкою стандартів фінансового контролю у загальнонаціональному масштабі. До роботи у цій комісії можна було б залучати науковців, членів громадських рад при органах контролю, членів професійних громадських організацій.

Комісія або рада зі стандартизації фінансового контролю повинна бути наділена правом створювати постійні або тимчасові робочі групи з розробки стандартів, що визначають базові принципи і основні процедури фінансового контролю, залучати до цієї роботи академічні та навчальні інститути, координувати роботу зі стандартизації державного фінансового контролю, внутрішньогосподарського фінансового контролю і аудиту, стежити, щоб всі стандарти були зрозумілими і зручними у використанні, були доступними для органів фінансового контролю та їх співробітників, тобто своєчасно видавалися друкарським способом і направлялися зацікавленим суб'єктам фінансового контролю, і, найголовніше – в обов'язковому порядку були узгодженими і мали чітку ієрархічну структуру.

У зв'язку з тим, що процес стандартизації фінансового контролю за своєю суттю явище перманентне, стандарти повинні регулярно аналізуватися на предмет їхньої відповідності змінним умовам, вимогам, завданням і, за потреби, переглядатися в оперативному порядку. Більше того, у розробників стандартів

повинен бути тісний і налагоджений взаємозв'язок з безпосередніми виконавцями контрольних та експертно-аналітичних заходів, щоб мати можливість швидко реагувати на ситуацію, що вимагає своєї стандартизації.

## **2.2. Організаційне та методологічне забезпечення діяльності суб'єктів фінансового контролю шляхом стандартизації**

Уніфікація норм організації та методології здійснення контрольної діяльності пройшла у світі свій еволюційний шлях.

Як вже було зазначено, керівною радою Комітету з професійних стандартів *INTOSAI*, після серйозних обговорень міжнародної спільноти і професійних виконавців державного аудиту, 1992 року прийнято стандарти державного аудиту.

В офіційному перекладі, поширеному на сайті Рахункової палати України ці стандарти мають назву Ревізійні стандарти *INTOSAI*. Вони були розроблені за матеріалами Лімської та Токійської декларацій, а також на основі звітів і доповідей, схвалених різними конгресами *INTOSAI*, та звіту групи експертів при ООН з питань фінансових аудитів у країнах, що розвиваються [83, с.209].

Стандарти державного фінансового контролю *INTOSAI* – це норми контролю для вищих органів державного фінансового контролю, сформовані за певною структурою. Положення стандартів є взірцем для того, щоб вищі органи фінансового контролю кожної країни моделювали власні стандарти контролю з урахуванням рекомендацій даних стандартів. Стандарти *INTOSAI* відображають основні принципи (лат. *principium* – основа, база), що дозволяють визначити обсяги кожного контрольного заходу, найбільш прийнятну і результативну методику їхнього проведення, а отримані результати узгодити з цілями і критеріями, обраними для перевірки. Вибір критеріїв спільно із застосованими процедурами дозволяє оцінити здійснені контрольні процедури не лише з погляду кількості виявлених порушень, але й їхньої якості та результативності.

Як зазначала І. К. Дрозд у своїй роботі [83, с.220], стандарти, що були прийняті у 1990-х роках і діяли до 2012 року, становили чотирирівневе

нормативне середовище, яке поділялось на базові принципи, загальні стандарти, робочі стандарти аудиту, правила складання звітності (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Стандарти аудиту державних фінансів *INTOSAI* (чинні до 2012 р.) [83, с.220]

Наступний варіант стандартів *INTOSAI* розглядався 2010 року і був прийнятий на XX Конгресі *INTOSAI* у Південній Африці. Обговорення, проведене представниками вищих органів фінансового контролю різних країн світу показало, що у кожній країні є власний унікальний досвід здійснення контролю, однак при цьому існують і спільні характеристики, за якими він здійснюється. Тому подальшою метою діяльності *INTOSAI* було визначено продовження роботи у напрямі стандартизації державного фінансового контролю, кінцевим результатом якої учасники конгресу сподівалися отримати дієві професійні стандарти. Ця місія всесвітньої міжнародної організації була затверджена у Стратегічному плані *INTOSAI* на 2011–2016 рр.

Нові затверджені стандарти суттєво відрізняються від першого варіанту як за побудовою (вони мають чотири рівні), так і за ступенем деталізації окремих

питань. Крім того, під час їхнього формування було застосовано суцільне кодування, яке повторює чотирирівневу структуру стандартів (рис. 2.3).

<b>Рівень 1.</b> <i>Базові принципи</i>	ISSAI 1 «Лімська декларація керівних принципів контролю державних фінансів»
<b>Рівень 2.</b> <i>Необхідні умови функціонування вищих органів державного контролю</i>	ISSAI 10 «Мексиканська декларація про незалежність вищих органів державного контролю» ISSAI 11 «Принципи INTOSAI та краща практика щодо незалежності вищих органів державного фінансового контролю» ISSAI 12 «Цінність і переваги вищих органів державного фінансового контролю – підвищити якість життя громадян» ISSAI 20 «Принципи прозорості та підзвітності» ISSAI 21 «Принципи прозорості – краща практика» ISSAI 30 «Кодекс етики» ISSAI 40 «Контроль якості вищих органів фінансового контролю»
<b>Рівень 3.</b> <i>Основні принципи контролю</i>	ISSAI 100 «Основні принципи контролю державного сектору» ISSAI 200 «Основні принципи фінансового аудиту» ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності» ISSAI 400 «Основні принципи аудиту відповідності»
<b>Рівень 4.</b> <i>Керівні принципи контролю</i>	<p style="text-align: center;"><b>4.1. Загальні принципи аудиту</b></p> <p>ISSAI 1000-2999 «Керівні принципи фінансового аудиту» ISSAI 3000-3999 «Керівні принципи аудиту ефективності» ISSAI 4000-4999 «Керівні принципи аудиту відповідності»</p> <p style="text-align: center;"><b>4.2. Керівні принципи з конкретних питань</b></p> <p>ISSAI 5000-5099 «Керівництво з контролю міжнародних організацій» ISSAI 5100-5199 «Керівництво з екологічного контролю» ISSAI 5200-5299 «Керівництво з контролю приватизації» ISSAI 5300-5399 «Керівництво з IT-аудиту» ISSAI 5400-5499 «Керівництво з контролю державного боргу» ISSAI 5500-5599 «Керівництво з контролю коштів, виділених на попередження і ліквідацію наслідків катастроф» ISSAI 5600-5699 «Керівництво з експертних оцінок» ISSAI 5700-5799 «Керівництво з контролю попередження корупції» ISSAI 5800-5899 «Керівництво зі спільного контролю між вищими органами державного контролю»</p> <hr/> <p>INTOSAI Керівництво з сумлінного управління (INTOSAI GOV) INTOSAI GOV 9100-9199 «Внутрішній контроль» INTOSAI GOV 9200-9299 «Стандарти бухгалтерського обліку»</p>

**Рис. 2.3. Структура Міжнародних стандартів державного фінансового контролю**  
(Складено за матеріалами офіційного сайту INTOSAI в авторському перекладі)

Перший і другий рівні представлені деклараціями, що містять інституційні норми щодо організації та функціонування вищих органів державного фінансового контролю. Третій рівень стандартів стосується норм здійснення

державного фінансового контролю загалом і окремо, з урахуванням специфіки трьох його форм: фінансового аудиту, аудиту ефективності, аудиту відповідності. Проводячи аналогію з формами вітчизняного контролю, слід зауважити, що інспектування у формі ревізії, яке здійснюють зовнішні та внутрішні органи контролю, за своїм змістом аутентичне аудиту відповідності і частково – фінансовому аудиту. Аудит ефективності (з назвою державний фінансовий аудит), як форма контролю також здійснюється в Україні Рахунковою палатою та Державною фінансовою інспекцією.

Четвертий рівень стандартів включає норми здійснення контролю, які мають прикладний характер, стосуються застосування базових, фундаментальних принципів за умов, які склалися у певній країні.

Стандарти четвертого рівня відображають рекомендації з правових, організаційних і професійних особливостей здійснення контролю стосовно окремих підконтрольних об'єктів, таких як: діяльність міжнародних організацій, екологічних видатків, приватизаційних процесів, рівня державного боргу, використання резервного фонду бюджету на попередження і ліквідацію наслідків катастроф, профілактику корупційних явищ, особливості здійснення експертних оцінок і спільної взаємодії вищих органів державного фінансового контролю.

Кодування стандартів здійснене так, щоб забезпечити єдність їхньої побудови залежно від рівня та зручності використання.

Безумовно, під час побудови вітчизняних стандартів державного фінансового контролю за основу необхідно брати стандарти *INTOSAI*. Імплементация норм цих стандартів є запорукою якісного та ефективного функціонування системи державного фінансового контролю в Україні.

Формуючи систему стандартів державного фінансового контролю в Україні, як базову основу єдиного термінологічного і понятійного поля для всіх органів контролю, слід дотримуватись положень стандартів, затверджених *INTOSAI*, які надалі називатимемо за їх англійською аббревіатурою – *ISSAI*.

Метою загальних вимог є уніфікація підходів контрольного органу до розробки стандартів зовнішнього і внутрішнього державного фінансового



контролю, що забезпечують відповідність розроблених стандартів законодавству України і міжнародним стандартам у галузі державного контролю, аудиту і фінансової звітності.

Завданням загальних вимог, які слід визначити у базовому стандарті контролю, є визначення норм структури і змісту стандартів зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю.

Загальні вимоги поширюються на стандарти зовнішнього державного фінансового контролю для проведення контрольних і експертно-аналітичних заходів щодо підконтрольних об'єктів.

При підготовці стандартів зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю враховуються не лише стандарти *ISSAI*, а й інші міжнародні стандарти у галузі державного контролю, аудиту і фінансової звітності.

Призначення стандартів зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю також слід відображати у базовому стандарті державного фінансового контролю.

Стандарти зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю контрольних органів – це нормативні документи, які затверджуються органами контролю, що визначають обов'язкові принципи, характеристики, правила і процедури планування, організації та здійснення повноважень у сфері зовнішнього державного фінансового контролю.

Органи контролю розробляють стандарти зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю, виходячи з основних принципів контролю і загальних вимог, затверджених Рахунковою палатою України і / або органом контролю внутрішнього централізованого контролю, яким виступає Державна фінансова інспекція України.

Стандарти контрольних органів регламентують професійну діяльність інспекторів (аудиторів) і забезпечують додаткові основи для врегулювання існуючих і попередження потенційних конфліктів між співробітниками органів контролю та їхнім керівництвом, між органом контролю та іншими

контролюючими органами, між органом контролю і об'єктом перевірки, між органом контролю і установами, що захищають суспільні інтереси, а також між інспекторами (аудиторами). Таке положення узгоджується з нормами стандарту першого рівня *ISSAI 1 «Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів»* [133].

Застосування стандартів органів контролю, розроблених відповідно до загальних вимог, має забезпечити дотримання основних принципів зовнішнього фінансового контролю, визначених Лімською декларацією – законності, об'єктивності, ефективності, незалежності та гласності.

На нашу думку, обов'язково слід позначити загальні вимоги до структури стандарту зовнішнього державного фінансового контролю, які можна представити у вигляді структури стандарту органу контролю. Пропонуємо подану структуру стандарту (*додаток Г*) взяти за основу, адже вона повторює структуру відомих стандартів у сфері державного контролю і аудиту:

- а) титульний лист;
- б) зміст;
- в) основа – посилання на вітчизняні та / або міжнародні стандарти, використані при розробці даного стандарту;
- г) загальні положення – обґрунтування необхідності стандарту, визначення його основних термінів і понять, сфери застосування, опис об'єкта стандартизації;
- г) мета і завдання стандарту – призначення стандарту і конкретні проблеми, вирішення яких забезпечується його застосуванням;
- д) взаємозв'язок з іншими стандартами – посилання на відповідні положення інших стандартів;
- е) визначення основних принципів і методик – опис підходів органу контролю, прийнятих методик і технічних прийомів вирішення проблем, що розглядаються стандартом;
- е) перелік документів, які співробітник органу контролю повинен скласти відповідно до вимог стандарту;

ж) перелік нормативних актів, якими співробітник органу контролю повинен керуватися при виконанні вимог стандарту (у разі необхідності);

з) додатки (за необхідності).

Загальні вимоги до змісту стандартів зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю також були сформовані нами на основі аналізу змісту представлених для ознайомлення стандартів *ISSAI*.

Стандарти зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю повинні відповідати таким основним вимогам:

- 1) доцільності – відповідати поставленим цілям їхньої розробки;
- 2) чіткості і ясності – забезпечувати однозначність розуміння викладених у них положень;
- 3) логічної точності – забезпечувати послідовність і цілісність викладу їхніх положень, виключати внутрішні протиріччя;
- 4) повноти (суттєвості) – сповна охоплювати регламентований ними предмет;
- 5) спадкоємності і несуперечності – забезпечувати взаємозв'язок і узгодженість з раніше прийнятими нормативними (методичними) документами органів контролю, не допускати дублювання їхніх положень;
- 6) підконтрольності виконання – містити положення, що забезпечують можливість об'єктивного контролю виконання їхніх принципів;
- 7) єдності термінологічної бази – забезпечувати однаковість трактування вживаних в них термінів.

При цьому стандарти органу контролю не можуть суперечити законодавству України або ж у неузгоджених питаннях тимчасово носити рекомендаційний характер.

Стандарти органу контролю повинні встановлювати правила, що регулюють питання: планування контрольної та експертно-аналітичної діяльності; збору доказів при проведенні контрольних і експертно-аналітичних заходів; документування; звітності; управління контрольною діяльністю; забезпечення перевірки якості контрольної діяльності та інші.

В свою чергу стандарти органу контролю рекомендуємо поділити на дві групи: стандарти організації діяльності органу контролю і стандарти фінансового контролю, що здійснює орган контролю.

Стандарти організації діяльності органу контролю повинні визначати принципи, характеристики, правила і процедури організації та здійснення в органі контролю методологічного забезпечення, планування роботи, підготовки звітів, взаємодії з іншими контрольними органами, інших видів діяльності.

Стандарти зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю, здійснюваного органом контролю, повинні визначати принципи, характеристики, правила і процедури здійснення контрольної та експертно-аналітичної діяльності цього органу.

Основний зміст стандарту з організації методологічного забезпечення контрольної та експертно-аналітичної діяльності органу контролю складено на підставі положень стандартів *ISSAI* другого і третього рівнів, де містяться умови і фундаментальні принципи діяльності контрольного органу.

Метою стандарту є встановлення загальних принципів, правил і процедур методологічного забезпечення контрольної та експертно-аналітичної діяльності органу контролю (далі – методологічне забезпечення).

Методологічне забезпечення полягає у формуванні та вдосконаленні системи взаємопов'язаних стандартів і методичних документів органу контролю, що регулюють здійснення його контрольної та експертно-аналітичної діяльності з метою сприяння якісному виконанню завдань, підвищення рівня ефективності його діяльності.

Завданнями методологічного забезпечення є:

- підтвердження стандартами і методичними документами процесу і процедур здійснення усіх видів і форм контрольної та експертно-аналітичної діяльності органу контролю;
- підтримка в актуальному стані, що відповідає законодавству України, стандартів і методичних документів органу контролю;

- вдосконалення та впровадження нових методів здійснення контрольної та експертно-аналітичної діяльності органу контролю;
- вивчення і впровадження передового досвіду вищих органів фінансового контролю зарубіжних держав, Рахункової палати України і контрольних органів в галузі методологічного забезпечення.

Рішення завдань методологічного забезпечення органу контролю здійснюється через:

- розробку стандартів і методичних документів органу контролю;
- проведення моніторингу положень стандартів і методичних документів органу контролю на предмет їх актуальності та відповідності чинному законодавству;
- внесення змін до чинних стандартів і методичних документів органу контролю.

Стандарт організації планування роботи контрольного органу (основні його положення) запропоновано автором (*додаток Г*) з урахуванням норм *ISSAI 1250 «Розгляд законів і правил в ході аудиту фінансової звітності»*, *ISSAI 1300 «Планування аудиту фінансової звітності»* та інших стандартів четвертого рівня керівних принципів контролю [430].

Метою стандарту є встановлення загальних принципів, правил і процедур планування роботи органу контролю для забезпечення ефективної організації здійснення зовнішнього фінансового контролю, а також забезпечення виконання органом контролю законодавчо встановлених повноважень.

Орган контролю повинен будувати свою роботу на основі планових документів, що розробляються, зважаючи на потреби забезпечення всебічного системного контролю за формуванням і використанням коштів бюджету підконтрольних об'єктів.

Планування здійснюється з урахуванням всіх видів і напрямів діяльності органу контролю.

Завданнями планування є:

- 1) вироблення стратегії діяльності органу контролю;

2) визначення пріоритетних напрямів діяльності органу контролю та концепцій роботи за напрямками діяльності контрольного органу;

3) формування і затвердження плану роботи органу контролю.

Планування має базуватися на системному підході відповідно до таких принципів:

- поєднання довгострокового, середньострокового, річного і поточного планування;
- відповідності середньострокового, річного і поточного планування стратегічним цілям і завданням;
- безперервності планування;
- комплексності планування (за всіма видами і напрямками діяльності контрольного органу);
- рівномірності розподілу контрольних заходів з головним розпорядником бюджетних коштів;
- раціональності розподілу трудових, фінансових, матеріальних та інших ресурсів, що спрямовуються на забезпечення виконання завдань і функцій органу контролю;
- періодичності проведення заходів на об'єктах контролю;
- координації планів роботи органу контролю з планами роботи інших органів фінансового контролю.

Планування має забезпечувати ефективність використання бюджетних коштів, що виділяються органу контролю, а також ефективність використання трудових, матеріальних, інформаційних та інших ресурсів.

Положення стандарту щодо підготовки звіту про роботу контрольного органу (додаток А) враховують норми ISSAI 1700 «Формування думки та аудиторський висновок щодо фінансової звітності», ISSAI 1705 «Модифікований висновок у звіті незалежного аудитора», ISSAI 1706 «Пояснюючі параграфи та інші матеріали у звіті незалежного аудитора», ISSAI 1710 «Порівняльна

*інформація – відповідність показників і порівнюваність фінансової звітності» та інші [430].*

Метою стандарту є встановлення порядку і правил підготовки звіту про роботу органу контролю за звітний період.

Завдання стандарту - визначення структури звітів про роботу органу контролю, порядку організації роботи з підготовки звітів, загальних вимог до подання документів і матеріалів для формування звітів, порядку затвердження звіту про роботу контрольного органу.

Положення стандарту з організації контрольних і експертно-аналітичних заходів, що проводяться органом контролю спільно з органами фінансового контролю, правоохоронними, наглядовими та іншими органами доцільно формувати на основі стандартів *ISSAI* третього рівня – *ISSAI 100 «Основні принципи контролю державного сектору»*, *ISSAI 200 «Основні принципи фінансового аудиту»*, *ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності»*, *ISSAI 400 «Основні принципи аудиту відповідності»* та стандартів четвертого рівня «Загальні принципи аудиту»: *ISSAI 1000-2999 «Керівні принципи фінансового аудиту»*, *ISSAI 3000-3999 «Керівні принципи аудиту ефективності»*, *ISSAI 4000-4999 «Керівні принципи аудиту відповідності»*.

Метою стандарту (додатки Г, Д) є регламентація діяльності органу контролю з організації та проведення контрольних і експертно-аналітичних заходів спільно з іншими органами контролю, контрольними і наглядовими органами зарубіжних держав, з податковими органами, органами прокуратури, правоохоронними, наглядовими, контрольними та іншими органами України, якщо це передбачено угодами про координацію діяльності або ж про співпрацю між органом контролю і зазначеними органами.

Завданнями стандарту є:

- визначення порядку організації та підготовки проведення контрольних і експертно-аналітичних заходів за участю інших органів;
- визначення порядку взаємодії органу контролю з іншими органами в процесі проведення контрольних і експертно-аналітичних заходів;

– встановлення вимог з оформлення результатів контрольних і експертно-аналітичних заходів, проведених за участю інших органів, та порядку їх розгляду.

Стандарти фінансового контролю доцільно поділити на групи:

а) стандарти за загальними правилами проведення контрольних і експертно-аналітичних заходів, фінансового аудиту, аудиту ефективності, інших видів аудиту, а також контролю реалізації результатів контрольного заходу (*загальні*);

б) стандарти зовнішнього і внутрішнього контролю державного і місцевого бюджетів (*бюджетні*);

в) стандарти, що визначають порядок управління якістю контрольних заходів, основні поняття і терміни, що використовуються у стандартах органу контролю (*спеціальні*).

Такий поділ узгоджується з підходом, визначеним у затверджених стандартах *ISSAI*.

У стандартах фінансового контролю (загальних) за змістом імплементовано норми стандарту *ISSAI* третього рівня *ISSAI 100 «Основні принципи контролю державного сектору»* та стандартів четвертого рівня «Загальні принципи аудиту» – *ISSAI 1000-2999 «Керівні принципи фінансового аудиту»*.

До даної групи належать стандарти, що регламентують загальні правила проведення контрольного, експертно-аналітичного заходу, фінансового аудиту, аудиту ефективності використання бюджетних коштів, а також контролю реалізації результатів контрольних і експертно-аналітичних заходів, здійснених органом контролю.

Метою стандарту, що регламентує загальні правила проведення контрольного заходу, є встановлення загальних правил, вимог і процедур проведення контрольного заходу на всіх його етапах (*додаток Д*).

Стандарт повинен визначати поняття і характеристики контрольного заходу, предмет і об'єкти, класифікацію контрольних заходів за типами фінансового контролю, етапи і процедури організації контрольного заходу.



У стандарті необхідно навести вимоги до організації контрольного заходу, у тому числі до службових контактів співробітників органу контролю з посадовими особами об'єкта контрольного заходу, формування групи інспекторів, залучення зовнішніх експертів, формування робочої документації.

Стандарт, що регламентує загальні правила проведення контрольного заходу, повинен містити правила і порядок оформлення актів, розпоряджень, порядок передачі матеріалів контрольних заходів до правоохоронних органів у випадках виявлення фактів незаконного використання коштів державного і місцевого бюджетів.

Метою стандарту з проведення експертно-аналітичного заходу є встановлення загальних правил і процедур проведення органом контролю експертно-аналітичних заходів.

Стандартом визначаються поняття і характеристики експертно-аналітичного заходу, предмет і об'єкти, етапи і процедури його організації.

У стандарті повинні бути наведені вимоги до організації, підготовки, проведення і оформлення результатів експертно-аналітичних заходів.

Метою стандартів, що регламентують проведення і оформлення результатів фінансового аудиту та аудиту ефективності, є методичне забезпечення цих форм фінансового контролю у змісті, єдиних вимог до організації і проведення, а також оформлення результатів фінансового аудиту і аудиту ефективності використання коштів державного і місцевого бюджетів (*додаток В*).

У стандартах визначаються особливості проведення фінансового аудиту і аудиту ефективності, порядок оформлення результатів аудиту.

Стандарти включають методичне забезпечення контролю реалізації результатів контрольних і експертно-аналітичних заходів, проведених контрольним органом.

Стандарт, що забезпечує контроль реалізації результатів контрольних і експертно-аналітичних заходів, повинен визначати правила і процедури контролю реалізації результатів проведених заходів; встановлювати єдиний порядок організації та здійснення контролю реалізації результатів проведених заходів, а

також порядок оформлення підсумків контролю реалізації результатів проведених заходів (*додаток Б*).

Стандартами зовнішнього контролю виконання державного та місцевого бюджетів повинні регламентуватися порядок здійснення попереднього, поточного і наступного контролю.

Стандарти контролю бюджетів визначають порядок:

- експертизи проектів законів про Державний бюджет України (проектів місцевих бюджетів);
- здійснення поточного контролю за ходом виконання статей закону про державний бюджет;
- організації та проведення зовнішньої перевірки річного Звіту про виконання Державного бюджету України.

Завданнями стандарту фінансового контролю бюджету є:

- визначення основних принципів та етапів проведення контролю;
- встановлення вимог до змісту контрольних і експертно-аналітичних заходів;
- визначення структури, змісту і основних вимог до формування органу контролю;
- встановлення взаємодії між структурними підрозділами органу контролю під час проведення попереднього, поточного і наступного контролю;
- встановлення порядку розгляду і затвердження інформації органу контролю (висновку, звіту) про результати проведених контрольних і експертно-аналітичних заходів і передавання її в законодавчий орган або уряд.

Спеціальні стандарти контролю можуть бути побудовані відповідно до змісту стандартів четвертого рівня «Керівні принципи з конкретних питань», зображених на *рис. 2.3*.

Такі спеціальні стандарти контролю розробляють з метою методологічного забезпечення питань контрольної та експертно-аналітичної діяльності органів контролю, не охоплених групами загальних стандартів контролю і стандартів

фінансового контролю бюджетів у особливих підконтрольних об'єктах, які уповноважені перевіряти дані контрольних органів.

Стандарт державного фінансового контролю, що визначає методологію управління якістю, повинен встановлювати порядок організації та функціонування системи управління якістю контрольних і експертно-аналітичних заходів, регламентувати сукупність організаційних заходів, методів і процедур, спрямованих на досягнення високоефективної контрольної діяльності органу контролю.

Спеціальні стандарти контролю, які встановлюють основні поняття і терміни, що використовуються у стандартах органу контролю, повинні забезпечувати єдину термінологію стандартів державного фінансового контролю відповідно до законодавчих актів України, і враховувати сучасні вітчизняні та зарубіжні наукові та практичні досягнення у галузі контролю і аудиту.

Застосування стандартів органів контролю, підготовлених відповідно до загальних правил, дозволить забезпечити:

- раціональну технологію і організацію проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів;
- зменшення трудомісткості контрольних процедур;
- впровадження у практику органів фінансового контролю наукових досягнень і нових технологій.

Стандартизація у сфері державного фінансового контролю сприятиме:

- зниженню ризиків контролю;
- підвищенню професіоналізму співробітників органів контролю і дотримання етичних норм;
- підвищенню якості контрольної та експертно-аналітичної діяльності;
- зміцненню незалежного статусу і суспільного престижу органів контролю.

У наступних розділах наукової роботи запропоновано підходи до трансформування норм державного фінансового контролю за формами його здійснення на основі імплементації норм стандартів *ISSAI*.

### **2.3. Взаємодія суб'єктів фінансового контролю на засадах стандартизації**

Законодавче оформлення системи національних положень (стандартів) контролю в державному секторі економіки має важливе значення: правове забезпечення методологічної та методичної роботи дасть чітку легітимність системному підходу до стандартизації контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності в Україні.

На думку Леонтовича С.П. закріплена у законодавчому порядку вимога щодо стандартизації фінансового контролю стане одним із проявів організаційно-розпорядчих методів управління фінансовими потоками в країні, найважливішим засобом вдосконалення фінансового контролю в Україні. Тому в основу стандартизації фінансового контролю покладаються результати наукових досліджень вітчизняних і зарубіжних вчених у галузі теорії фінансового контролю, а також практичний досвід щодо застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, міжнародних стандартів аудиту, ревізійних та інших стандартів *INTOSAI*.

Створена на цій основі система стандартів дасть можливість своєчасно визначати найбільш прогресивні і оптимальні напрями вирішення завдань, які стоять перед фінансовим контролем в Україні, стимулювати його вдосконалення. Дана система також дозволить різним органам фінансового контролю тісніше взаємодіяти між собою в організації, проведенні та реалізації матеріалів контрольно-ревізійних і експертно-аналітичних заходів (включаючи проведення спільних заходів), погоджувати цілі і завдання контролю, засоби і методи їх досягнення.

Стандартизація фінансового контролю сприятиме досягненню найбільших результатів при найменших часових, трудових та інших затратах, тобто зможе при відповідних умовах забезпечити його максимальну ефективність. Будучи важливим фактором системності фінансового контролю, стандартизація створить ефект взаємозалежності у самій системі фінансового контролю. Внаслідок уніфікованості документації, методичної та інформаційної сумісності всіх видів, різновидів і напрямів фінансового контролю загальна ефективність системи фінансового контролю загалом більше зростатиме, аніж сума показників ефективності кожного окремого суб'єкта фінансового контролю в країні.

В основу пропонованої системи стандартів фінансового контролю покладені організаційна структура міжнародних стандартів аудиту, світовий досвід побудови національних систем стандартів державного фінансового контролю, а також окремі рекомендації міжнародних організацій вищих контрольних органів з питань стандартизації контрольно-ревізійної діяльності. Крім того, і це основне, – у запропонованій системі стандартів фінансового контролю враховано основні концептуальні положення створення в Україні єдиної системи державного фінансового контролю.

Об'єднання стандартів організації та методології контролю (стандартів державного фінансового контролю, стандартів внутрішньогосподарського фінансового контролю та стандартів аудиту) для різних органів контролю в єдине ціле (зауважимо, що пропоноване об'єднання далеко не механічна дія, оскільки виходить з концептуальних підходів до питань стандартизації контрольної діяльності і базується на нормах загальноприйнятої теорії фінансового контролю) дозволить перевести всю контрольну діяльність на нову основу, оскільки виникає реальна можливість зміцнити взаємодію між видами і напрямками фінансового контролю в Україні, які здійснюють згідно повноважень органів контролю, накреслити оптимальні шляхи розвитку і вдосконалення системи фінансового контролю, визначити термінологію і закріпити відповідний понятійний апарат.

Відповідно до системного підходу в процесі стандартизації фінансового контролю в Україні, слід ураховувати, що у вітчизняній науці до теперішнього

часу ще не сформувалася концепція державного фінансового контролю, відсутнє єдине розуміння державного фінансового контролю, хоча на практиці така концепція існує. На її підставі та системи фінансового контролю, описані в питанні 1.3 дисертаційної роботи, можливо побудувати систему стандартів. Це, з одного боку, спрощує процес стандартизації системи фінансового контролю загалом, оскільки зовнішній державний фінансовий контроль займає в ній домінуюче положення, а з іншого, стандартизація фінансового контролю дозволить створити таку організаційно-методологічну основу контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності органів державного фінансового контролю, яка дасть можливість вирішити низку складних завдань у справі формування повної і об'єктивної картини про державні фінансові потоки і забезпечення цілісності управління ними.

Виходячи з розподілу повноважень органів контролю (наведено мовою оригіналу), «...в зарубіжних країнах відбулося розмежування обов'язків в бюджетному процесі між урядом і органом державного фінансового контролю, обумовлене, перш за все, наданням останньому статусу незалежного органу, підзвітному парламенту. При цьому уряд відповідає за збір і витрати державних коштів, а органи державного фінансового контролю повинні перевіряти, як витрачаються ці кошти, і представляти в парламент звіти про результати перевірок, тобто здійснювати фінансовий аудит виконання державного бюджету» [308, с.11].

Належної координації між органами, що здійснюють державний фінансовий контроль поки немає ні у законодавстві, ні на практиці. Її відсутність призводить до високого ступеня дублювання в роботі органів контролю, а також багато питань залишаються поза межами фінансового контролю «сірих зон» державного і корпоративного секторів економіки.

Методичним забезпеченням контрольно-ревізійної діяльності практично кожного органу державного фінансового контролю є, зазвичай, розроблені ними ж положення, порядки, вказівки тощо. Іншими словами, в Україні повністю

відсутня єдина методологічна база і технологія проведення державного фінансового контролю за великої кількості регламентуючих документів.

Виникає об'єктивна потреба упорядкування цих складових у певну, чітко вивірену державну систему, створення ефективної системи фінансового контролю, що має виступати невід'ємною частиною економічної політики держави, і закріплення цієї системи у законодавчих та інших нормативних правових актах, які відносяться як до відповідних органів фінансового контролю, так і до системи загалом.

Представники органів контролю різних структур законодавчої та виконавчої гілок влади досі дискутують про те, якими мають бути концептуальні підходи до державного фінансового контролю. Йдеться про нормативний акт чи розпорядчий документ, який би визначив і об'єднав зусилля по розробці системи стандартів контролю.

Ми дотримуємося позиції, що в Україні повинна функціонувати єдина система стандартів контролю в державному секторі економіки, що об'єднує у взаємодії внутрішній і зовнішній контроль, з тісними горизонтальними і вертикальними зв'язками, з єдиною методологічною і методичною базою. Єдина система контролю в Україні повинна функціонувати на всіх рівнях державного управління та підпорядковуватись загальним для системи вимогам і процедурам.

Не претендуючи на абсолютну істину, переконані, що регульовану правовими нормами діяльність державних органів та органів місцевого самоврядування з перевірки формування, розподілу цільового, ефективного і раціонального витрачання фінансових ресурсів держави і органів місцевого самоврядування, використання відповідно до законодавчо встановлених директив державної і комунальної власності слід розглядати як певний структурний елемент єдиної системи державного фінансового контролю.

Отже, і фінансовий контроль за використанням коштів бюджету, і фінансовий контроль за використанням коштів місцевих бюджетів, – це все складові частини єдиної системи державного фінансового контролю, що

здійснюється на всіх рівнях влади відповідними органами зовнішнього і внутрішнього контролю.

На кожній стадії бюджетного процесу здійснюється контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит і оцінка ефективності управління бюджетними коштами.

*Формами контролю є* огляди, перевірки, ревізії, аудити.

*Мета контролю* полягає у забезпеченні ефективного і результативного управління бюджетними коштами (ст. 26 Бюджетного кодексу України (БКУ)).

*Суб'єкти контролю* (особи чи інституції, уповноважені виконувати контроль) – всі його учасники.

*Суб'єктами здійснення контролю на першій стадії* (законотворчій: планування і складання проекту Державного бюджету України) виступають:

а) Кабінет Міністрів України, міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, які розробляють проект закону про Державний бюджет України та контролюють діяльність центральних органів виконавчої влади, що забезпечують проведення державної політики щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства (ст. 32 БКУ);

б) Міністерство фінансів України, що здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо державного бюджету і місцевих бюджетів (ст. 111 БКУ).

Міністерство фінансів України, яке відповідає за складання проекту Державного бюджету України, визначає основні організаційно-методичні засади бюджетного планування, які використовуються для підготовки і розробки проекту Державного бюджету України, координує і спрямовує діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (ст. 32 БКУ), а також розглядає і вживає заходів для усунення розбіжностей з головними розпорядниками бюджетних коштів під час підготовки проекту Державного бюджету України;



в) місцеві фінансові органи, які здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів;

г) головні розпорядники коштів державного бюджету, які складають плани своєї діяльності на плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди відповідно до прогностичних та програмних документів економічного і соціального розвитку, державних цільових програм із визначенням очікуваних результатів діяльності (ст. 21, п. 2 БКУ; ст. 22).

*Суб'єктами здійснення контролю на другій стадії* (регламентуючій: розгляд проекту і прийняття закону про Державний бюджет України) виступає Верховна Рада України, що здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства у процесі визначення бюджетної політики на наступний бюджетний період; розгляду проекту і прийняття закону про Державний бюджет України; внесення змін до закону про Державний бюджет України (ст. 109).

*Суб'єктами здійснення контролю на третій стадії* (реалізаційній: виконання бюджету) виступають такі учасники:

а) Кабінет Міністрів України – забезпечує виконання Державного бюджету України (ст. 42 БКУ);

б) Верховна Рада України – здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства у процесі виконання закону про Державний бюджет України на відповідний рік, у тому числі шляхом заслуховування звітів про виконання Державного бюджету України; розгляду річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України на відповідний рік; використання кредитів, що залучаються державою від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій (гл. 17 ст. 109 БКУ).

Контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата, яка подає Верховній Раді України висновки і пропозиції щодо стану надходження коштів до Державного бюджету України та їх використання за підсумками кожного кварталу. До повноважень Рахункової палати належить здійснення

контролю за надходженням та використанням коштів Державного бюджету України; ефективністю управління коштами Державного бюджету України; використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів (ст. 26, 110).

в) Міністерство фінансів України – здійснює загальну організацію та управління виконанням Державного бюджету України, координує діяльність учасників бюджетного процесу з цього питання;

г) місцеві фінансові органи – здійснюють загальну організацію та управління виконанням відповідного місцевого бюджету, координують діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету.

г) Державна казначейська служба України – в межах своїх повноважень забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на єдиному казначейському рахунку, відкритому у Національному банку України, організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ і контроль за виконанням ними своїх повноважень (ст. 43 БКУ).

Повноваження Державної казначейської служби України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства полягають у здійсненні контролю за веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного та місцевого бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів до показників розпису бюджету; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів до бюджетних асигнувань, паспорту; відповідністю платежів до взятих бюджетних зобов'язань і бюджетних асигнувань (ст. 112 БКУ).

д) Державна фінансова інспекція України, яка здійснює контроль:

– за цільовим і ефективним використанням коштів державного та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудиту);

– цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;

– веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм і звітів про їхнє виконання;

– станом внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів (ст. 113 БКУ).

*Здійснення контролю на четвертій стадії* стосується звітності про виконання бюджету і його розгляду прийняття рішення. Розгляд у Верховній Раді України річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України на відповідний рік здійснюється за спеціальною процедурою, визначеною регламентом Верховної Ради України. Річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України подається Кабінетом Міністрів України Верховній Раді України, Президенту України та Рахунковій палаті не пізніше 1 травня.

Основними учасниками на цій стадії є:

а) Рахункова палата України. Протягом двох тижнів готує та подає до Верховної Ради України висновки про виконання закону про Державний бюджет України на відповідний рік з оцінкою ефективності управління коштами державного бюджету, а також пропозиції щодо усунення порушень, виявлених у звітному бюджетному періоді, та вдосконалення бюджетного процесу (гл. 10 ст. 62 БКУ). Рахункова палата України подає Верховній Раді України висновки та пропозиції щодо стану надходження коштів до Державного бюджету України та їх використання за підсумками кожного кварталу (гл. 17 ст. 110 БКУ);

б) Міністерство фінансів України. У двотижневий термін після отримання квартального звіту про виконання бюджету подає інформацію про виконання текстових статей закону про Державний бюджет України на відповідний рік (гл. 10 ст. 60 БКУ);

в) Державна казначейська служба України. За погодженням з Міністерством фінансів України встановлює порядок заповнення форм фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ і зведення, складання і подання звітності (гл. 10 ст. 58 БКУ).

За єдиними правилами здійснюється і контроль за формуванням і виконанням бюджету. Проте зовнішній аудит бюджету – це не те саме, що внутрішній контроль за використанням бюджетних коштів.

Користуючись міжнародною термінологією можна сказати, що зовнішній аудит бюджету – це спеціальний державний фінансовий контроль (у нашому розумінні – це зовнішній державний фінансовий контроль). Його здійснюють органи контролю, створені поза системою виконавчої влади, від імені законодавчої влади, тому їх називають вищими контрольними органами.

Для вищих контрольних органів функція контролю є основною, вона не змішується з іншими функціями, такими як організація і управління державними коштами, тому цей контроль і називається зовнішнім.

Об'єктом контрольної-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності при зовнішньому контролі є не тільки і не стільки державні фінансові кошти, скільки вся система їхньої організації, управління і механізми внутрішнього контролю. Тобто при здійсненні зовнішнього контролю контролюється вся система виконавчої влади і її системи внутрішнього контролю. Варто зазначити, що як зовнішньому, так і внутрішньому державному фінансовому контролю притаманні риси, характерні для того та іншого різновиду державного фінансового контролю.

Тому нагальним стає питання розробки і відповідного оформлення у вигляді стандартів базових принципів і основних процедур здійснення як зовнішнього, так і внутрішнього державного фінансового контролю, причому на всіх рівнях влади.

Вирішення цього завдання передбачає створення єдиної системи стандартів державного фінансового контролю, подібної до міжнародних стандартів аудиту. Відсутність в Україні такої системи стандартів негативно позначається на дієвості контролю, призводить до певної неоднозначності результатів контрольних заходів, проведених на одному і тому ж об'єкті різними суб'єктами державного фінансового контролю.

Як показує світовий досвід, використання усіма суб'єктами державного фінансового контролю у своїй діяльності єдиних базових принципів і основних процедур, сприятиме підвищенню якості контрольних заходів, більш повному охопленню ними фінансових операцій, а також створенню умов для аналізу і оцінки ефективності бюджетних послуг.

Система стандартів контролю структурно, повинна відповідати єдиній системі державного фінансового контролю. Ми виходимо з того, що державний фінансовий контроль включає дві підсистеми зовнішнього і внутрішнього контролю. До підсистеми зовнішнього контролю належить орган, що здійснює «зовнішній аудит бюджету», – Рахункова палата України. Контроль, що здійснюється відповідними органами виконавчої влади, нами відноситься до підсистеми внутрішнього державного фінансового контролю, головним методологом і координатором якого є Міністерство фінансів України.

Міжнародний досвід у стандартизації контрольно-ревізійної діяльності органів державного фінансового контролю підтверджує потребу розробки стандартів зовнішнього і внутрішнього контролю, причому для його централізованого здійснення через Державну фінансову інспекцію України, і децентралізованого, у вигляді внутрішнього аудиту органів державної влади, установ, відомств державного сектору.

Як для зовнішнього, так і для внутрішнього державного фінансового контролю на всіх рівнях владної ієрархії тріадою основних завдань, через які проявляється сама сутність державного фінансового контролю, є:

а) виявлення відхилень від встановлених правил у процедурах управління державними фінансовими потоками і у фінансово-господарській діяльності економічних суб'єктів, що ініціюють державні фінансові потоки;

б) забезпечення усунення виявлених відхилень шляхом прийняття за результатами контрольно-ревізійних і експертно-аналітичних заходів коригувальних дій відповідними владними структурами або об'єктами контролю (якщо це входить до компетенції об'єктів контролю);

в) аналіз чинників, мотивів і умов, що породжують можливість виникнення цих відхилень, і розробка профілактичних заходів щодо запобігання їх у майбутньому.

Виходячи з того, що багато принципів і процедур державного фінансового контролю є базовими як для зовнішнього, так і для внутрішнього контролю,

вважаємо за необхідне сформувати групу стандартів, які є загальними для цих різновидів контролю.

Основними положеннями стандартів, що визначають загальні принципи і процедури фінансового контролю, є:

– незалежність органів контролю та їхніх співробітників від законодавчої і виконавчої влади, об'єктів контролю і їх посадових осіб. Незалежність органу державного фінансового контролю визначається його статусом, характеризується чіткістю і адекватністю закріплених у відповідному законодавстві прав та обов'язків. Співробітники органів державного фінансового контролю повинні бути неупередженими до політичної боротьби і об'єктів контролю та їх посадових осіб. Органи державного фінансового контролю повинні бути самостійні у виборі об'єктів, предметів, методів і процедур контролю, і не повинні допускати тиску чи втручання у свою діяльність з боку інших органів або осіб;

– компетентність і високий професіоналізм співробітників органів контролю включають наявність необхідних знань і відповідного досвіду, а також самодисципліни для належного виконання своїх посадових обов'язків, уміння своєчасно розпізнати і точно оцінити відхилення від чинного законодавства, потенційні проблеми, успішно знаходити вихід з нестандартних ситуацій;

– об'єктивне ставлення до виявлених в ході своєї професійної діяльності недоліків і порушень вимог чинного законодавства, гарантія високої якості контрольної-ревізійної та експертно-аналітичної роботи.

Перераховані вимоги – це основа основ як для зовнішнього державного фінансового контролю, так і для внутрішнього. Це той фундамент, на основі якого повинні розроблятися всі стандарти.

Як вже зазначалося, в Україні до цього часу ще не створена система стандартів з чітким розмежуванням сфер їх застосування у контрольній діяльності залежно від специфічних особливостей об'єктів фінансового контролю, що включає також і стандарти, які встановлюють основні принципи, положення і процедури, загальні для всіх його видів. Така відсутність чіткої системи стандартизації контрольної діяльності негативно позначається на ефективності

самого фінансового контролю та, навіть, на соціально-економічному розвитку України. Тому необхідно якнайшвидше активізувати роботу щодо створення єдиної системи національних стандартів контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності, що враховують не тільки основні аспекти міжнародних вимог, але й дозволяють значно підвищити дієвість фінансового контролю, у тому числі і зовнішнього державного контролю.

Якщо проаналізувати положення Лімської декларації, що визначила зовнішній державний фінансовий контроль як невід'ємну частину загальнодержавної системи регулювання суспільних відносин, то можна зробити наступні висновки:

а) зовнішній державний фінансовий контроль – це не самоціль, а узаконена діяльність уповноважених органів, тобто вищих контрольних органів;

б) в результаті діяльності уповноважених органів розкриваються допущені відхилення від прийнятих стандартів внаслідок порушення принципів законності, ефективності та економії у витрачанні матеріальних ресурсів;

в) відхилення від стандартів та їх порушення повинні бути виявлені на початковій стадії, щоб мати можливість прийняти відповідні коригувальні заходи, а у необхідних випадках – притягти до відповідальності винних і стягнути з них заподіяні державі збитки;

г) потрібно розробити і здійснити заходи, спрямовані на запобігання виникнення відхилень від стандартів та їх порушень надалі [133].

Зовнішній державний фінансовий контроль, будучи однією з функцій управління, одночасно є механізмом зворотного зв'язку для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень, умов і результатів їхньої реалізації, що й знайшло досить чітке відображення у статтях Лімської декларації. Так, стаття 3 Лімської декларації проголошує пріоритет зовнішнього фінансового контролю над внутрішнім, підкреслюючи його прямий обов'язок перевіряти ефективність внутрішньої контрольної служби; стаття 4 підтверджує, що всі цілі зовнішнього фінансового контролю – законність, правильність, ефективність і економічність управління грошовими і матеріальними засобами суспільства – однаково важливі;

стаття 9 говорить про потребу зовнішнього контролю за діяльністю уряду, його адміністративного керівництва і будь-якого підлеглому йому органу; стаття 18 стверджує, що все управління громадськими коштами повинно підлягати незалежному від органів, що розпоряджаються цими коштами, зовнішньому контролю [133].

Таким чином, зовнішній державний фінансовий контроль в демократичній правовій державі – це, перш за все, контроль за законністю та ефективністю управління всіма належними суспільству засобами. Тому такою важливою і суспільно необхідною є стандартизація діяльності органів контролю, що здійснюють зовнішній фінансовий контроль.

Бюджетним кодексом України функції зовнішнього фінансового контролю покладено на Рахункову палату України. Однак ні в Конституції України, ні в Бюджетному кодексі не визначено, що Рахункова палата України є вищим органом фінансового контролю.

Беручи до уваги, що пріоритетами зовнішнього державного фінансового контролю повинні бути макроекономічні процеси, зростання темпів розвитку економіки, включаючи контроль за вартісними пропорціями ВВП і грошовою масою, питання, пов'язані із збільшенням дохідної частини бюджетів усіх рівнів та економією державних і муніципальних коштів, що надходять у розпорядження суспільства, особливу увагу слід приділити розробці саме цих стандартів.

Здавалося б, що міжнародні стандарти аудиту і процес їх використання в практиці роботи вітчизняних аудиторських фірм і аудиторів жодним чином не повинні істотно впливати на діяльність органів зовнішнього державного фінансового контролю. Традиційний підхід до контрольної діяльності проведення зовнішнього аудиту відповідних бюджетів передбачає, що основним завданням є проведення аудиту відповідності та фінансового аудиту, тобто перевірок фінансової звітності одержувачів бюджетних коштів на предмет її відповідності законодавчим і іншим принципам (закон про бюджет на черговий рік, бюджетний розпис, бюджетні асигнування, ліміти бюджетних зобов'язань, кошторису і т. д.), перевірок цільового використання виділених з бюджету коштів.



Однак на сучасному етапі розвитку нашого суспільства реальна дійсність об'єктивно вимагає від органу зовнішнього контролю проведення також і аудиту ефективності державних витрат. Рахункова палата України впроваджує його в практику своєї роботи, у зв'язку з чим значення міжнародних стандартів аудиту значно зростає, особливо при перевірці питань інвестиційної політики держави і розвитку реального сектора економіки.

Більше того, необхідно брати до уваги і розширення з кожним роком міжнародного співробітництва Рахункової палати України з вищими органами державного фінансового контролю інших країн, її участь у таких міжнародних організаціях, як *INTOSAI*, *EUROSAI*, *EURORAI* та ін.

У зв'язку з цим доцільно у процесі роботи над національними стандартами зовнішнього державного фінансового контролю використовувати досвід США, який видав «Стандарти аудиту державних організацій», досвід роботи комітетів *INTOSAI* зі стандартів внутрішнього контролю, з ревізійних стандартів і т. д., а також досвід вищих контрольних органів інших країн і міжнародних організацій. Водночас важливо урахувати можливі відмінності понятійного апарату тих чи інших стандартів, тим більше, що навіть у таких авторитетних організаціях, як *INTOSAI*, *COSO* немає єдності у визначенні цілої низки термінів. Свого часу виникла бурхлива дискусія через визначення внутрішнього контролю, запропонованого різними міжнародними організаціями вищих контрольних органів. Досить активно також обговорювалося питання про те, що представляють собою ключові поняття в стандартах внутрішнього контролю, які відмінності між внутрішнім контролем і внутрішнім аудитом і т. д.

Слід зазначити, що від сліпого наслідування міжнародних стандартів застерігають і їхні розробники. Так, в «Основних постулатах державного фінансового контролю» стандартів *INTOSAI* підкреслюється, що ці стандарти є лише «скелетною» схемою, якої слід дотримуватися при проведенні ревізій, але розглядати їх потрібно через призму конституційних, юридичних та інших умов діяльності кожного конкретного вищого контрольного органу.

В Україні відсутній глосарій термінів, що пов'язані з контрольною справою. Відсутні єдині для всіх органів контролю визначення такого основного поняття в контрольно-ревізійної діяльності як «ревізія» або «перевірка», не зазначено їхні відмітні особливості залежно від органу контролю, завдання і функції є особливими для кожного суб'єкту контролю, не визначені права, обов'язки і порядок діяльності контролера, ревізора. Звичайно ж, практика проведення ревізій, перевірок, відомчі інструкції, сформовані традиції – все це дає можливість провести ревізію або перевірку на належному рівні і відповідним чином оформити результати контрольного заходу. Однак нормативний правовий акт, що вводить обидва терміни в правове поле законодавства, до теперішнього часу не прийнятий, тому кожен трактує ці поняття так, як вважає за потрібне.

Рахункова палата самостійно розробляє і затверджує в установленому порядку стандарти Рахункової палати – внутрішні нормативні документи, що визначають характеристики, правила і процедури планування, організації та здійснення різних видів діяльності Рахункової палати та / або вимоги до їх результатів.

У Рахунковій палаті можуть діяти стандарти двох видів: стандарти організації діяльності Рахункової палати та стандарти зовнішнього державного аудиту (контролю), що здійснюється Рахунковою палатою.

Стандарти організації діяльності Рахункової палати визначають характеристики, правила і процедури організації та здійснення у Рахунковій палаті методологічного забезпечення, планування роботи, підготовки звітів, взаємодії з іншими органами контролю та інших видів внутрішньої діяльності Рахункової палати.

Стандарти зовнішнього державного аудиту (контролю), що здійснюється Рахунковою палатою, визначають загальні вимоги, характеристики, правила і процедури здійснення Рахунковою палатою контрольної та експертно-аналітичної діяльності.

З метою реалізації покладених повноважень, Рахункова палата розробляє і затверджує в установленому порядку загальні вимоги до стандартів зовнішнього

державного контролю і контролю як аудиту ефективності при проведенні контрольних і експертно-аналітичних заходів.

Загальні вимоги до стандартів зовнішнього державного аудиту (контролю) визначають вимоги до структури, змісту, порядку їх розробки і затвердження.

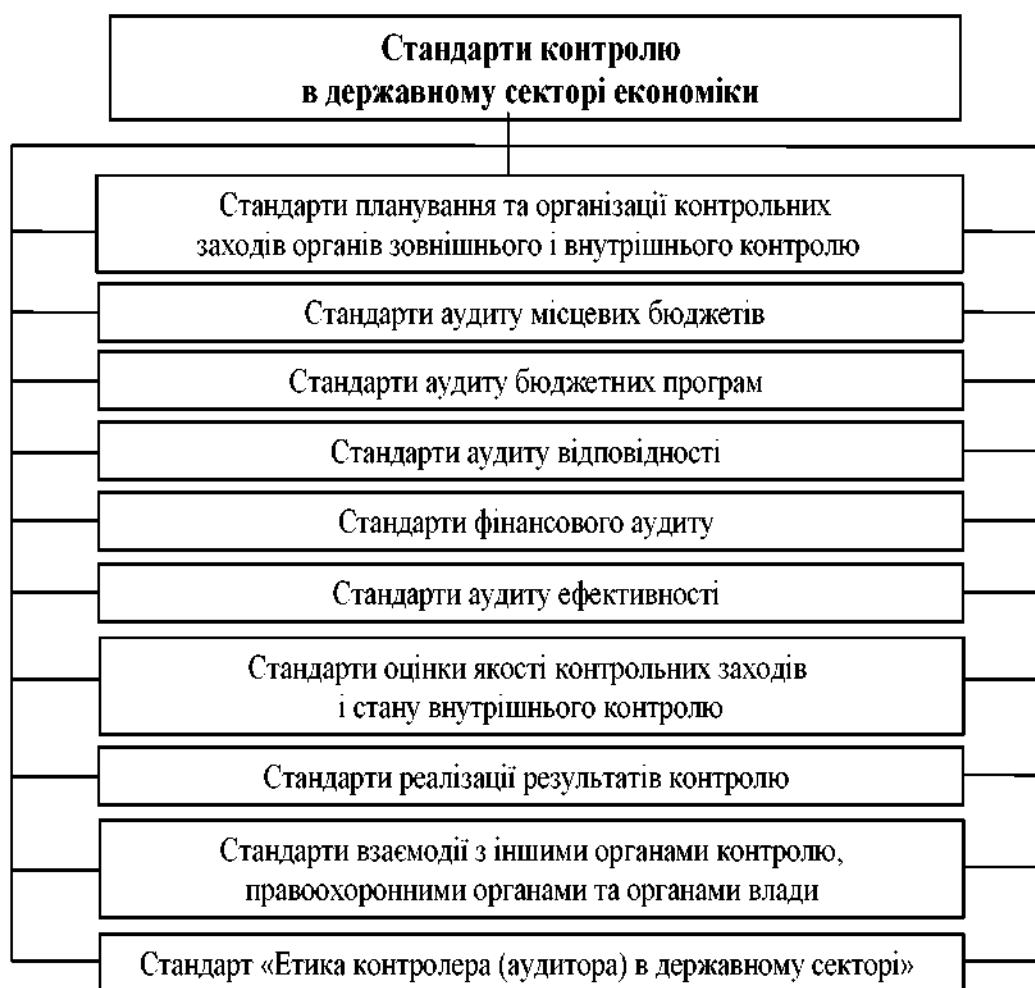
Один із стандартів *ISSAI 1500 «Аудиторські докази»* стверджує, що «докази, отримані із зовнішніх джерел, надійніші, ніж докази, отримані з внутрішніх» [394]. Порядок отримання і використання зовнішніх підтверджень, якими можуть бути свідчення третіх осіб, інформація від контрагентів та ін., визначений стандартом *ISSAI 1505 «Зовнішні підтвердження»* [423].

У положеннях стандарту *ISSAI 1240 «Відповідальність аудитора, у зв'язку з виявленням шахрайства у ході аудиту фінансової звітності»* наведені приклади умов або подій, що підвищують ризик шахрайства або помилок, які необхідно враховувати під час планування процедур аудиту [408]. Розробка аналогічних норм до відповідних національних стандартів державного фінансового контролю в Україні може бути основою для дій щодо відповідальності перевіряючих з розгляду випадків шахрайства і помилок під час державного фінансового контролю. Логічно в умовах зростання обсягів інформації та здійснених фінансово-господарських трансакцій також врахувати вимоги стандарту *ISSAI 1315 «Виявлення та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта і його середовища»*, який містить рекомендації із застосування процедур аудиту за принципом оцінки високих ризикованих сфер діяльності установи, які слід перевірити ретельніше [435].

При проведенні ревізій та перевірок доцільно використовувати положення стандарту *ISSAI 1300 «Планування аудиту фінансової звітності»*, що визначає необхідність аналітичної підготовки до проведення контрольного заходу на стадії його планування (попереднє ознайомлення з об'єктом перевірки і сферою його діяльності, виявлення і попередня оцінка ризиків аудиту) [465]. Облік цих положень дозволить якісніше підготувати контрольний захід: визначити його вид, обсяг робіт, склад інспекторів і терміни проведення заходу.

Стандарт *ISSAI 1550 «Пов'язані особи»* передбачає перевірку операцій, здійснених економічним суб'єктом, з афілійованими особами (наведено перелік операцій, на які потрібно звернути увагу) [469].

З урахуванням вищевикладеного, єдину систему стандартів контролю в державному секторі України схематично (умовно) можна представити в такому вигляді, як на *рис. 2.4*.



**Рис. 2.4. Система стандартів контролю в державному секторі економіки**  
(розроблено автором)

Запропонована на *рис. 2.4* схема стандартів контролю в державному секторі економіки – фундаментальна основа майбутньої єдиної системи національних положень (стандартів) контролю в Україні.

Стандарти організації діяльності Рахункової палати, стандарти зовнішнього державного аудиту (контролю), загальні вимоги до стандартів зовнішнього державного фінансового контролю базуються на положеннях міжнародних стандартів у галузі державного фінансового контролю, аудиту і фінансової звітності.

У зв'язку з тим, що стандарти мають бути початком у стандартизації методичного забезпечення контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності Рахункової палати України, вони потребують відображення світового і власного досвіду накопиченого протягом більш ніж п'ятнадцяти років її діяльності, з урахуванням досвіду роботи інших контрольно-рахункових органів, а також вимог міжнародних стандартів аудиту.

## **Висновки до розділу 2**

1. Проведене дослідження підтверджує, що переваги стандартизації полягають не тільки у спрощенні процесів і процедур, але у їх посиленні завдяки надійності, що базується на однаковості розуміння правил і норм, високій якості, заснованій на єдиному підході у питаннях відповідальності, і застосуванні санкцій за можливі порушення. Найпомітнішим наслідком впровадження стандартів є підвищення якості процесів стандартизованої діяльності, що досягається завдяки впровадженню систематизації, раціоналізації та оптимізації контрольних процедур і процесів. У будь-якій сфері організації процесу стандарти повинні забезпечити досягнення чітких параметрів при дотриманні встановлених процедур. Це особливо важливо у застосуванні їх до контрольної функції державного управління, для якої дотримання встановлених процедур є головною і непорушною вимогою.

2. Стандарти сприяють поширенню єдиної термінології і загальних підходів, допомагають уникнути розбіжностей в тлумаченні одних і тих самих фактів, що має важливе значення для презентації та інтерпретації фінансових звітів як для

внутрішнього застосування в установі, так і для зацікавлених зовнішніх користувачів, з урахуванням того, що у застосуванні стандартів у державному секторі зацікавленими особами є всі громадяни країни.

3. У сфері державних фінансів і звітності стандартизація є вихідною умовою досягнення реальної підзвітності управлінського апарату. Тільки чітке застосування стандартів може забезпечити адекватну інтерпретацію й оцінку інформації про роботу державного сектора економіки. Без стандартизації об'єктивна і послідовна оцінка роботи державного апарату громадянами неможлива. Таким чином, стандартизація є однією з неухильних умов нормальної роботи будь-якої демократичної держави. В останні роки процес стандартизації обліку і аудиту у державному секторі України і зарубіжних країн зазнав суттєвого розвитку. Водночас, ринкова економіка продовжує тиснути на державний сектор внаслідок триваючої інтернаціоналізації та глобалізації економіки. Фінансова криза дала новий поштовх впровадженню стандартів, як необхідній умові взаєморозуміння і діалогу між державами на міжнародному рівні.

4. На даний час не вирішено питання з кодифікацією національних стандартів фінансового контролю, які вже були прийняті та використовувались у практичній діяльності Рахунковою палатою України і Державною фінансовою інспекцією України. Це негативно позначається на ефективності управління функцією контролю у державі. Більше того, недооцінка необхідності розробки національних стандартів (положень) контролю в державному секторі економіки негативно впливає на його результативність контролю і призводить до непродуктивних фінансових, матеріальних та трудових затрат.

5. Національна система фінансового контролю будь-якої країни є комплексом норм і правил, що регулюють взаємовідносини органу контролю та підконтрольного об'єкта, особливості яких визначаються законодавством і культурою відповідної держави. Стандарти зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю розкривають суть цієї системи: вони визначають методи здійснення контрольних дій, виходячи з принципів законності, об'єктивності та відповідальності. При цьому дуже важливо для забезпечення належної

незалежності на законодавчому рівні чітко визначити взаємини між розробниками стандартів та їх користувачами. Тільки відкрита система стандартів контролю може наочно показати, наскільки ефективно побудована для суспільства система державного фінансового контролю.

6. Застосування стандартів органів контролю, підготовлених відповідно до загальних правил, дозволить забезпечити:

- раціональну технологію і організацію проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів;
- зниження трудомісткості контрольних процедур;
- впровадження у практику органів фінансового контролю наукових досягнень і нових технологій.

Стандартизація контролю у сфері діяльності суб'єктів державного сектору економіки сприятиме:

- зниженню ризиків контролю;
- формуванню єдиного правового, методичного та організаційного забезпечення діяльності зовнішнього і внутрішнього контролю в державному секторі економіки;
- уникненню дублювання і паралелізму в діяльності органів контролю;
- підвищенню професіоналізму співробітників органів контролю і дотримання етичних норм;
- підвищенню якості контрольної та експертно-аналітичної діяльності;
- зміцненню незалежного статусу і суспільного престижу контрольної діяльності.

7. В Україні повинна функціонувати єдина система контролю в державному секторі, що об'єднає у взаємодії внутрішній і зовнішній контроль, з тісними горизонтальними і вертикальними зв'язками, з єдиною методологічною і методичною базою. Ця система фінансового контролю в Україні повинна функціонувати на всіх рівнях державного управління і в той же час підпорядковуватись загальним вимогам і процедурам.

Основні наукові результати розділу опубліковані у працях автора [145, 147, 148, 154, 156, 157, 167, 171, 172, 177, 178, 451, 452, 453].



### РОЗДІЛ 3

## ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ НА ОСНОВІ СТАНДАРТИЗАЦІЇ

### 3.1. Ризик-орієнтоване планування контрольних заходів з використанням стандартизованого підходу

Становлення системи фінансового контролю в державному секторі економіки на основі його трансформації до міжнародних норм і стандартів здійснюється за умови реалізації основних процесів контрольної діяльності, першим з яких є планування. Даний процес має серйозну, ґрунтовну наукову і практичну методологічну базу вітчизняних напрацювань. Однак за умов наближення до міжнародних стандартів саме планування зазнало чи не найсуттєвіших модернізацій у зв'язку зі зміною принципів його здійснення.

Через те, що нормативно-правові акти, які прийняті за останні роки, значно розширили коло питань і об'єктів, підконтрольних органам Державної фінансової інспекції, виникла потреба у перегляді організації інспектування з метою його максимальної ефективності та результативності відповідно до завдань, визначених статтею 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [276].

Такий підхід полягає у підтримці процесу планування контрольної-ревізійної роботи і відборі підконтрольних об'єктів, видів діяльності та окремих галузей для інспектування, які проводяться органами Державної фінансової інспекції інакше, ніж це зазвичай здійснювалось у системі державного фінансового контролю. Відбір об'єктів, що включаються до Основних напрямів контрольної-ревізійної роботи на відповідний рік (квартальних планів), проводиться на підставі оцінки ризиків. На думку зарубіжних практиків, які реалізували такий підхід у методиках і уніфікованих підходах, це дозволить покращити ефективність і результативність контрольної роботи органів фінансової інспекції, дозволить сконцентрувати ресурси на об'єктах, що здійснюють операції з найвищим рівнем ризику.

Зазвичай процес планування враховує певні обставини, відповідно до яких і формуються плани щодо перевірок підконтрольних об'єктів. До них відносять:

- планові заходи (формується з пріоритетів контрольної діяльності);
- тематика контрольних заходів та їх значущість (визначаються з мети і завдань фінансового контролю і повноважень його суб'єктів);
- вибір об'єктів контрольних заходів (проводиться, зважаючи на проблемність поточної діяльності потенційного об'єкту контролю);
- складання плану контрольних заходів (проводиться попередня робота зі збору, аналізу та оцінки інформації про результати і наявність проблем у витрачання бюджетних коштів);
- планові контрольні заходи (вибір відповідної методології та конкретних методик, апробованих і адаптованих до умов сектора державного управління);
- планові контрольні заходи (оцінка умов і можливостей ресурсного забезпечення, у тому числі джерел і обсягів фінансування, наявності персоналу відповідної чисельності та професійно-кваліфікаційних характеристик).

Такий підхід слід підтримувати, проте реалізувати під час планування на основі ризик-орієнтованого підходу оцінювання обставин, які впливають на рішення щодо ідентифікації контрольованих об'єктів для конкретного органу контролю.

З цією метою використаємо відомі в ризикології припущення щодо ризиків, які впливають з їх сутності. У контрольній справі негативні наслідки виражаються у збитках.

Ризик є ймовірністю або загрозою виникнення збитків, відповідальності, втрат або інших негативних обставин, що спричиняються зовнішніми або внутрішніми факторами.

Це визначення має широкий зміст, оскільки охоплює базові положення концепції управління ризиками в установі загалом, надаючи основу для управління ризиками. Воно фокусується безпосередньо на досягненні мети, встановленої конкретною установою, і є визначальною для оцінювання ефективності процесу управління ризиками. Оскільки планування є функцією

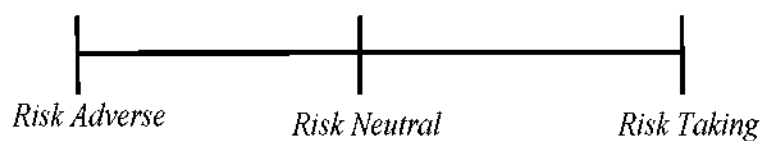
управління, розглянемо стандартизовані підходи, сформовані у міжнародних документах, що визначають ризик-орієнтований підхід до цих процесів у секторі державного управління.

Слід звернути увагу на окремі, нові для вітчизняного економічного середовища, поняття, що застосовуються в міжнародних стандартах контролю, а саме «надання достатньої гарантії» та «ризикові межі». Поняття «надання гарантії» тлумачить концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю як забезпечення впевненості у межах розумного, натомість Концептуальні основи управління ризиками *COSO* використовують термін «надання достатніх гарантій».

На нашу думку, достатні гарантії визначаються відповідним рівнем впевненості при існуючих витратах, вигодах і ризиках. Визначення того, наскільки рівень гарантій є достатнім, потребує оцінки. Така оцінка повинна брати до уваги ризики, визначені керівниками щодо діяльності, рівень прийняття цих ризиків за існуючих умов, а також кількісну та якісну оцінку цих ризиків. Вони означають, що завжди існує невизначеність та майбутні ризики, які ніхто не може спрогнозувати. Заважати досягненню цілей установи можуть і зовнішні фактори, на які внутрішній контроль не впливає. Обмеження також є результатом неефективних рішень, прийнятих окремими особами; порушень, що можуть виникнути через прості помилки і упущення; невиконаних або виконаних з порушеннями заходів контролю у результаті змови двох чи більше осіб; несприйняття або неналежного сприйняття керівництвом системи внутрішнього контролю тощо. Згода на впровадження внутрішнього контролю може залежати від вартості заходів контролю. Усі ці обмеження пояснюють, чому керівники можуть отримати лише «достатні гарантії» того, що цілі будуть досягнуті.

Існує кілька тлумачень терміна «ризикова межа» (іноді цей термін вживається як «ризиковий апетит» чи «апетит на ризик»). Концептуальні основи управління ризиками *COSO* визначають цей термін як ризик, на який готова йти установа. Інші джерела по-різному формулюють це поняття, але сутність від цього не змінюється – воно майже співпадає з визначенням за *COSO*. Отже,

ризикові межі – це рівень ризиків, які установа готова прийняти, та ризиків, до яких розроблятимуться відповідні заходи. Рішення щодо реагування на ризики повинні прийматися разом із визначенням рівня прийнятних ризиків. Для оцінки ризикових меж повинні враховуватися внутрішні і специфічні ризики. Внутрішні ризики – це ті ризики, на ймовірність виникнення і суттєвість яких може вплинути відсутність будь-яких дій з боку керівництва. Специфічні ризики – це ті ризики, які залишаються і після прийняття управлінських дій. Схематично цей процес Дрозд І.К. представила наступним чином (рис. 3.1).



де *Risk Adverse* – найбільш несприятливий ризик;  
*Risk Neutral* – нейтральний ризик;  
*Risk Taking* – ризик, який організація приймає.

Рис. 3.1. Рівень ризиків [52, с.27-28]

Аналізуючи Концептуальні основи управління ризиками *COSO* і Концептуальні основи внутрішнього контролю *COSO* (або їх ще називають Стандарти внутрішнього контролю *COSO*) можна говорити, що процес управління ризиками відіграє важливу роль у формуванні якісної та ефективної системи внутрішнього контролю. Цей процес є сучасним і досконалішим підходом до організації діяльності установи, охоплює усі процеси в організації, дієвіше, ніж внутрішній контроль, підвищуючи їхню ефективність і результативність, він є частиною процесу управління організацією для досягнення нею поставленої мети (цілей) та дозволяє своєчасно реагувати на зміни середовища. Можна виділити чотири основні відмінності між системою внутрішнього контролю і процесом управління ризиками.

1. Процес управління ризиками охоплює ширший діапазон цілей організації, які поділяються на чотири категорії: стратегічні цілі (цілі високого рівня, співвіднесені з місією / баченням організації); операційні цілі (ефективне і

результативне використання ресурсів); цілі стосовно підготовки звітності (достовірність звітності (не тільки фінансової)); цілі стосовно дотримання законодавства (дотримання як внутрішніх, так і зовнішніх нормативно-правових актів). Схематично межі дії процесу управління ризиками М.В. Кужельний визначив наступним чином (рис. 3.2) [39, с.92].



Рис. 3.2. Процес управління ризиками [39, с.92]

Ця класифікація цілей установи дозволяє концентруватися на окремих аспектах управління ризиками установи після вироблення ними місії чи бачення напряму діяльності, коли керівництвом встановлена стратегічна мета, обрано стратегію діяльності та відповідні операційні цілі. Ці різні, але взаємопов'язані категорії цілей (ціль, що виділена окремо, може потрапляти більш ніж в одну категорію) відповідають різним завданням організації і можуть входити у сферу прямих обов'язків різних керівників. Це також дозволяє знаходити відмінність між очікуваними результатами у різних категоріях цілей. Існує ще одна категорія цілей, що використовується деякими установами – забезпечення збереження ресурсів.

Оскільки досягнення мети, що відноситься до забезпечення достовірної звітності, дотримання законодавства, знаходиться у межах контролю організації, вважається, що управління ризиками забезпечує достатню гарантію їх досяжності. У той же час, досягнення стратегічної і операційної цілей залежить від зовнішніх

подій, які не завжди можуть бути повністю контрольовані організацією. Відповідно, відносно цих цілей управління ризиками може надати тільки достатню гарантію того, що керівництво, виконуючи функцію нагляду, буде своєчасно проінформоване про те, наскільки організація просувається до досягнення мети.

2. Концептуальні основи внутрішнього контролю *COSO* передбачають п'ять взаємопов'язаних компонентів, в той же час процес управління ризиками організації розглядають з восьми взаємозв'язаних компонентів. Це, у свою чергу, передбачає ширший спектр засобів реагування на ризик. Компоненти процесу управління ризиками [52, с.19-40]:

- *внутрішнє середовище* – це атмосфера в організації, що визначає яким чином ризик сприймається співробітниками організації, і як вони на нього реагують. Вона включає філософію управління ризиками і ризикові межі, чесність і етичні цінності, а також те середовище, в якому вони існують;

- *постановка цілей* – це процес визначення цілей до того, як керівництво почне виявляти події, що можуть потенційно негативно впливати на їхні досягнення. Процес управління ризиками надає достатню гарантію того, що керівництво має правильно організований процес вибору і формування цілей, і цілі відповідають місії організації та рівню її ризикових меж;

- *визначення подій* – це внутрішні і зовнішні події, що впливають на досягнення цілей організації, які повинні визначатися з урахуванням їхнього поділу на ризики або можливості. Можливості повинні враховуватися керівництвом у процесі формування стратегії та постановки цілей;

- *оцінка ризиків* – це процес аналізу ризиків з урахуванням вірогідності їх виникнення і впливу на визначення того, які дії відносно них необхідно зробити з урахування властивого і залишкового ризику;

- *реагування на ризик* – це процес вибору керівництвом способу реагування на ризик, що передбачає розробку заходів, які дозволяють привести виявлений ризик у відповідність з допустимим рівнем ризику і ризик-апетитом організації;

– *засоби контролю* – це політики і процедури, розроблені та встановлені так, щоб забезпечувати достатню гарантію того, що реагування на виникаючий ризик відбувається ефективно і своєчасно;

– *інформація і комунікації* – це необхідна інформація, яка визначається, фіксується і передається у такій формі і в такі терміни, що дозволяють співробітникам виконувати їхні функціональні обов'язки. При цьому, здійснюється ефективний обмін інформацією у рамках організації як по вертикалі («зверху вниз» і «знизу вверх»), так і по горизонталі;

– *моніторинг* – це весь процес управління ризиками організації, який відстежується і, за потреби, коригується та здійснюється у рамках поточної діяльності керівництва або через проведення періодичних оцінок.

Оскільки управління ризиками є складовою процесу управління, їх зміст визначається тим, як керівництво управляє організацією. Цей процес не лінійний, в якому один компонент впливає на наступний. Він є багатовекторним, циклічним процесом, у якому майже всі компоненти можуть і фактично впливають один на іншого.

Загалом визначення «ефективності процесу управління ризиками є предметом суб'єктивної думки, що формується у результаті оцінки наявності і ефективності функціонування восьми компонентів управління ризиками.

Ефективність процесу управління ризиками з кожної із чотирьох категорій цілей дає керівництву організації достатню гарантію того, що вони володіють інформацією про те, наскільки досягнуті стратегічні та операційні цілі організації, а також того, що звітність організації достовірна, а норми законодавства виконуються і дотримуються.

Не дивлячись на те, що процес управління ризиками надає важливі переваги, разом з тим він має і певні обмеження – персональна думка працівника при ухваленні рішень може бути помилковою. Безумовно, рішення про метод реагування на ризик і створення засобів контролю повинні враховувати співвідношення «витрат / результат», проте проблеми можуть виникнути через

звичайні помилки (людський фактор). Ці обмеження не дозволяють керівництву бути абсолютно упевненим в досягненні загальної мети організації.

Існує прямий взаємозв'язок між цілями або тим, чого організація прагне досягти, і компонентами процесу управління ризиками організації, що є діями, необхідними для їх досягнення. Даний взаємозв'язок Дрозд І.К. зобразила на трьохмірній матриці, що має форму куба (рис. 3.3) [52, с.92].

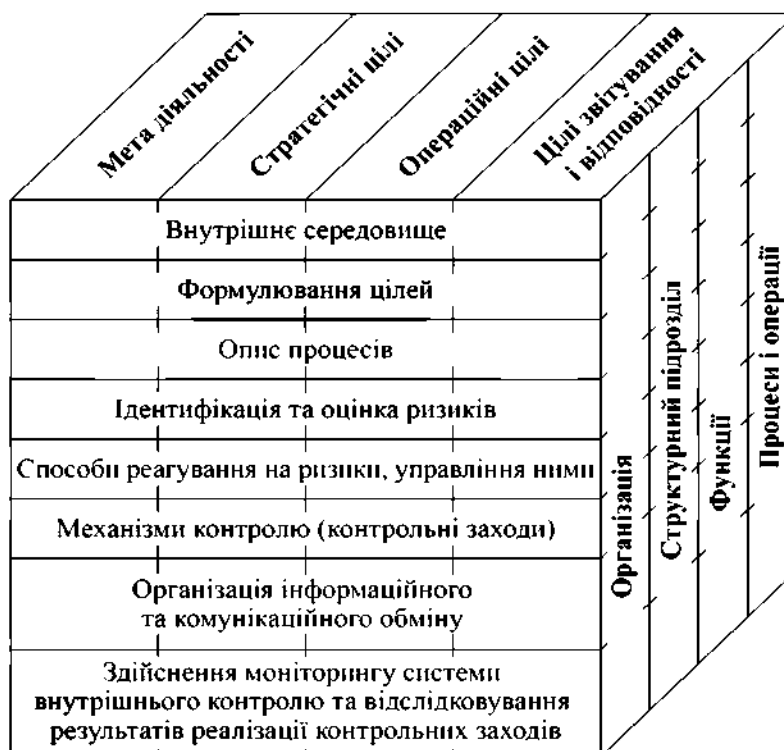


Рис. 3.3. Модель *COSO-ERM* «Управління ризиками» [52, с.92]

Чотири категорії зазначених цілей представлені на верхній грані куба, вісім компонентів – горизонтальними рядами, а підрозділи організації – вертикальними рядами. Діаграма відображає здатність організації розглядати управління ризиками у всій його повноті або ж по категоріях цілей, компонентах, підрозділах, або на більш низькому рівні.

Ці компоненти слугують критеріями оцінки ефективності процесу управління ризиками. Для того, щоб компоненти були наявними і ефективно функціонували, в них не повинно бути значних недоліків, і ризик повинен зводитись до меж, що не виходять за рамки ризикових меж організації.



3. Порівняно з теорією внутрішнього контролю, Концепція управління ризиками розглядається як цілісний процес, що передбачає необхідність розгляду загального «портфелю ризиків» (це ті ризики, які супроводжують діяльність організації та відіграють найсуттєвіше значення у загальній сукупності ризиків організації), а не лише врахування ризиків при розгляді досягнення конкретної мети організації на індивідуальній основі.

4. Концепція управління ризиками розглядається з точки зору поняття ризикових меж і допустимого рівня ризику. Діяльність у межах допустимого ризику (або ризикові межі) надає керівництву більшої впевненості у досягненні установою своїх цілей.

Аналіз наведених переваг свідчить, що система управління ризиками установи – процес більш ємний, ніж внутрішній контроль, що включає і розвиває систему внутрішнього контролю, трансформуючи її в ефективнішу форму, більше орієнтовану на ризик.

На основі міжнародних методологічних засад у сфері управління ризиками, вітчизняних і зарубіжних наукових досліджень, існуючого законодавства у сфері реформування державного внутрішнього фінансового контролю і сучасної європейської практики, для вітчизняного державного сектору економіки сформовано таку систему принципів управління ризиками у системі внутрішнього контролю:

1. Рішення, пов'язане з ризиком, повинно відповідати основним принципам сучасної моделі державного внутрішнього фінансового контролю, і розглядатись як відповідальність керівників не лише за рівень дотримання законодавства, а й чіткістю визначення мети (цілей) діяльності, яких вони намагаються досягнути. Цілі повинні бути встановлені на різних рівнях, що формує так звану ієрархію цілей (рис. 3.4).

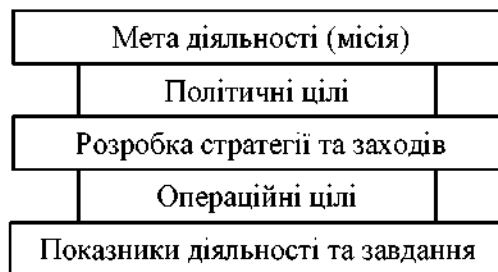


Рис. 3.4. Ієрархія цілей

Мета діяльності установи державного сектору визначає загалом те, чого прагне досягнути ця установа. Наприклад, мета діяльності може бути визначена законом, іншим нормативно-правовим актом, статутними документами, програмою діяльності уряду тощо. Політичні цілі – це завдання вищого порядку, досягнення яких повинно сприяти меті діяльності організації. Операційні цілі – основа для спрямування ресурсів. Якщо операційні цілі організації нечіткі або погано сформульовані, це може привести до неправильного розподілу ресурсів, а відтак, і до недосягнення політичних цілей та загальної мети діяльності організації. Показники діяльності та завдання є критичними факторами успіху, тобто індикаторами, які свідчать про сумніви у досягненні визначених цілей. Забезпечувати реалізацію діяльності можна на різних рівнях. Наприклад, якщо ідеальний час для надання відповіді становить 24 години, державна установа може ставити низку завдань: 90% відповідей повинно надаватися протягом 24 годин; 98% – впродовж 48 годин і т. д.

Кожна мета (ціль) націлена на досягнення відповідного результату за принципами економності, ефективності та результативності, що жодним чином не знімає обов'язку щодо додержання вимог законодавства.

Поняття «економність» означає уникнення перевитрат і надмірного витрачання ресурсів, тобто отримання достатньої кількості ресурсів відповідної якості, що надходять у належне місце і час при найменших витратах, а також ощадливе їх витрачання.

Поняття «ефективність» означає зв'язок між використаними ресурсами і отриманими результатами для досягнення цілей установи, тобто використання

мінімуму ресурсів для досягнення результату відповідної якості та кількості, або максимізацію результату відповідної якості та кількості за наявних ресурсів.

Поняття «результативність» означає досягнення поставлених цілей або певного рівня, наскільки отримані результати відповідають цілям або очікуваним наслідкам діяльності.

Система управління ризиками допомагає у визначенні та формулюванні впливових, вимірюваних цілей, які передбачають відповідальність і підзвітність за досягнення кінцевого результату за критеріями *SMART*: *S (Specific)* – конкретність, *M (Measurable)* – вимірюваність, *A (Achievable)* – досяжність, *R (Relevant)* – доцільність і *T (Timely)* – час. Весь цей процес Ян ван Тайнен відобразив у європейській моделі «внесок – продукт» (рис. 3.5) [51, с.7]

#### Модель «ВНЕСОК – ПРОДУКТ»

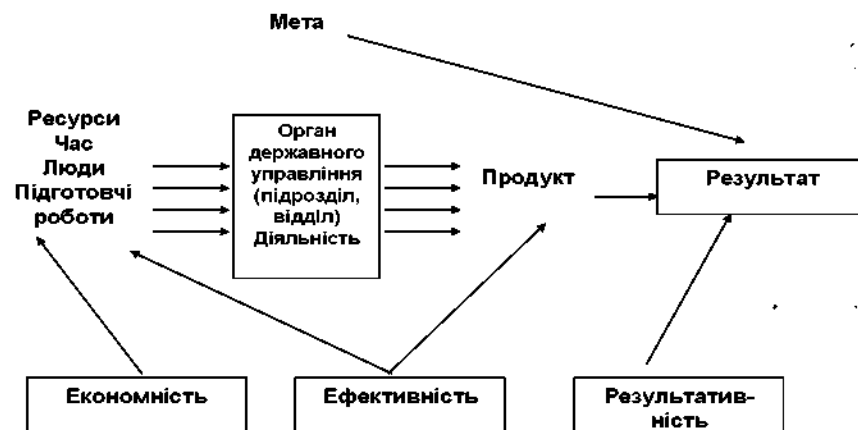


Рис. 3.5. Європейська модель «внесок – продукт» [51, с.7]

2. Ключовим фактором управління ризиками є розуміння ризику вищим керівництвом державної установи, що передбачає розроблення стратегії аналізу ризиків, яка визначає ризики, що можуть вплинути на організацію, а далі керувати цими ризиками і забезпечувати впевненість у тому, що вони не завадять досягненню мети (цілей) діяльності організації. Стратегія використовується для формальної оцінки і вимірювання ризиків та ризикових стратегій, які підтримують цілі, та визначає недоліки і вдосконалення, які необхідні в стратегії

ризиків, організаційній структурі, відповідних процесах діяльності організації, що згодом приведе до відповідної управлінської реакції на ризики.

3. При управлінні ризиками ухвалені рішення повинні базуватися на необхідних обсягах достовірної інформації та ефективних заходах контролю. Сутність заходів полягає у забезпеченні повноти, своєчасності, достовірності та надійності інформації через запровадження необхідних інформаційних систем (у тому числі через розробку відповідних програмних контрольних модулів, які передбачають перевірку достовірності операцій і допомагають перевірити реальність їхнього здійснення у зазначений період).

4. При управлінні ризиками ухвалені рішення повинні враховувати об'єктивні характеристики середовища, у якому організація здійснює свою діяльність, елементами якого є особиста і професійна чесність, етичні цінності керівників і працівників; підтримка компетентності; «верхня тональність», тобто управлінська філософія і стиль управління; організаційна структура; політика і практика управління людськими ресурсами.

5. Управління ризиками повинне носити системний характер, що передбачає здійснення управління ризиками усіма співробітниками, на усіх рівнях організації; використання цього процесу при розробці і формуванні стратегії; його застосування усією організацією, на кожному її рівні і в кожному підрозділі, у тому числі аналіз портфеля ризиків на рівні організації; спрямування процесу управління ризиками на визначення подій, які можуть впливати на організацію і управляти ризиками так, щоб вони не перевищували готовності організації йти на ризик (у ризикових межах); надання керівництву організації розумних гарантій досягнення мети.

6. Управління ризиками повинне поточно аналізувати ефективність ухвалених рішень і оперативно коригувати набір принципів і методів управління ризиками, що використовуються.

Методи управління ризиками доволі різноманітні. Із сучасної практики досить чітко випливає, що вітчизняні фахівці з одного боку, та західні дослідники – з іншого, сформували цілком чіткі переваги відносно методів управління

ризиками. Наявність подібних переваг обумовлена характером економічного розвитку держави і групами даних ризиків. Проте, не дивлячись на відмінності у перевагах, слід враховувати, що розвиток економічних відносин в Україні сприяє впровадженню західного досвіду і, як наслідок, зближенню вітчизняного і західного підходів до управління і дослідження ризиків.

У вітчизняній економічній літературі за тематикою контролю дана проблематика вивчається обмеженим колом вчених, оскільки є новою і не має достатньої практики. Сутність професійних ризиків, їх визнання і взаємозв'язок з теорією ризиків на прикладі бухгалтерської професії розкрито у працях Л. В. Чижевської, І. М. Вигівської [47].

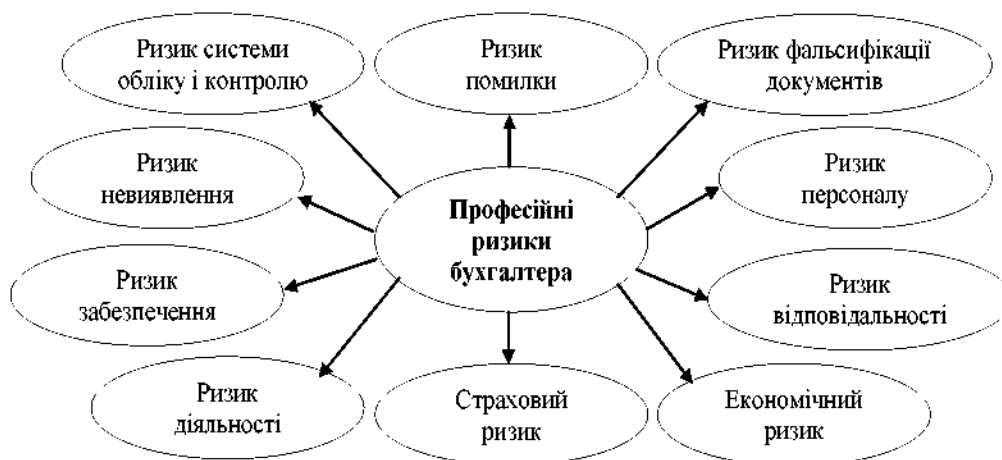


Рис. 3.6. **Професійні ризики бухгалтера бюджетних установ України [47]**

Рис. 3.6 ілюструє перелік можливих професійних ризиків, з якими працівник фінансової служби бюджетної установи може зіткнутись у своїй повсякденній роботі.

Це лише частина ймовірних ризиків у професійній діяльності бухгалтера, зокрема відображено найпоширеніші ризики, з якими зустрічається бухгалтер при виконанні своїх функціональних обов'язків. Під час виділення переліку професійних ризиків виникає потреба в обґрунтуванні напрямів їх не допущення, уникнення і подолання наслідків від їх настання і для працівників контрольної

служби у процесі діяльності бюджетної установи. У міжнародних стандартах сформовані методи управління професійними ризиками, серед них:

– запобігання ризику – мінімізація професійного ризику бухгалтера через отримання додаткової інформації та здійснення заходів щодо усунення ризику або зниження його ступеня;

– розподіл ризику – є механізмом управління впливу негативних наслідків професійних ризиків облікового персоналу на результати діяльності підприємства і його фінансово-майновий стан через передачу ризиків третім особам (страховим компаніям, партнерам тощо) на основі укладеного договору;

– створення резервів для покриття ймовірних витрат, завданих результатами професійної діяльності. Резервування дозволяє компенсувати наслідки професійного ризику і убезпечити підприємство від збоїв у роботі (забезпечення безперебійного виробництва тощо) і неплатоспроможності суб'єкта господарювання. Цей резерв використовується не лише на покриття негативних наслідків професійних ризиків працівників бухгалтерської служби, а й для нейтралізації зазначеного виду ризику, тобто на заходи з підвищення кваліфікації облікового персоналу [47].

Для оцінки ризику установ, що підлягають контролю з боку органів Державної фінансової інспекції, визначаються загальні фактори ризиків фінансових порушень для установ державного сектору і для суб'єктів господарювання державного сектору економіки (так звані модулі оцінки ризиків).

У результаті проведеного дослідження виокремлено кілька факторів ризику фінансово-господарської діяльності бюджетних установ і організацій державного сектору економіки України, які повинні враховуватись під час планування контрольної роботи.

Наслідком ризиків будь якої установи є збитки. Основні групи збитків наведено у *таблиці 3.1*.

Таблиця 3.1

**Різновиди збитків бюджетних установ  
і державних підприємств (розроблено автором)**

<b>Тип негативних обставин (збитків)</b>
1. Збитки, завдані бюджетним або державним підприємствам у зв'язку з не отриманими / не стягнутими прибутками
2. Збитки, завдані бюджетним або державним підприємствам у зв'язку з витратами, пов'язаними із придбанням товарів / послуг, які не надавалися, ціна на які перевищує ринкову ціну, (наприклад, оплата будівельних робіт в обсязі, що перевищує обсяг фактично виконаних робіт і тощо)
3. Збитки, завдані бюджетним або державним підприємствам внаслідок неналежного зберігання активів (майна) і незадовільного управління активами (включаючи активи із заниженою оціночною вартістю; активи, які не обліковуються; активи, які не використовуються з тією метою, з якою вони були придбані, неналежне використання майна у зв'язку з неоформленими правами власності тощо)
4. Збитки (втрати), завдані третім особам (винагорода, лікарняні, пенсії та інші виплати, що підлягають сплаті)

**Ризик 1.** Установа (окрема галузь, бюджетна програма або інші організації, що підлягають контролю) не може досягнути стратегічних цілей, визначених державними стратегічними документами, урядовими або іншими законодавчими актами, які визначають пріоритетні напрями для розвитку державного сектору, або цілей певної державної організації, яка підлягає контролю (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Ризик 1: Фактор ризику та його визначення  
для підприємств і організацій державного сектору (розроблено автором)**

<b>Фактор</b>	<b>Джерело інформації</b>	<b>Шкала оцінки</b>	<b>Величина оцінок</b>	<b>Питома вага факторів у загальній оцінці</b>
Стратегічні пріоритети (галузь, група організацій, програма)	Згідно даних організацій	0	Не має пріоритету	10%
		1	Має певний пріоритет	
		2	Має високий пріоритет згідно стратегічного плану	

Джерелами інформації, що дозволяють визначити організації, які слід відносити до категорії ризику 1 є такі:

- стратегічні документи держави (щорічне послання Президента України до Верховної Ради України, Програма діяльності Уряду України на відповідний рік тощо);
- документи, які містять інформацію про державну політику і стратегії розвитку різноманітних галузей державного сектору, адже вони відображають те, що передбачається законом про бюджет на відповідний рік (закони про запровадження державних цільових програм, інноваційних проектів, програми розвитку окремих галузей економіки держави тощо);
- бюджетне законодавство (закони про державний бюджет України на відповідні роки і порядки використання бюджетних коштів за окремими бюджетними програмами);
- стратегія органів фінансової інспекції щодо посилення контролю над окремими галузями і організаціями, які за наслідками аналізу результатів попередніх перевірок були визначені як ризикові фактори в діяльності певних галузей;
- розпорядчі документи уряду щодо посилення фінансового контролю в певних галузях економіки або на окремих стратегічних підприємствах;
- звернення і доручення правоохоронних органів, скарги громадян і посадових осіб підприємств, установ і організацій;
- інша відкрита інформація.

Щорічні стратегічні пріоритети визначаються:

- відповідним структурним підрозділом Державної фінансової інспекції України, яка щорічно переглядає стратегічні документи, визначає перелік пріоритетних напрямків контролю для всієї системи органів фінансової інспекції;
- відповідними керівниками регіональних фінансових інспекцій, які щорічно подають пропозиції щодо визначення стратегічних напрямів контролю, пріоритетних галузей економіки і підконтрольних об'єктів, з урахуванням пропозицій Міністерства фінансів України, фінансових результатів функціонування таких об'єктів, найпоширеніших порушень фінансової



дисципліни, випадків втрат державних коштів, неналежного розпорядження державним майном;

- остаточним переліком пріоритетів, затвердженим колегією Державної фінансової інспекції України;
- переліком стратегічних пріоритетів, що повинен готуватися перед початком процедури щорічного планування;
- об'єктами, галузями або програмами, що залучені для досягнення стратегічних цілей, і які повинні позначатися як: «не застосовується» (означає, що вони не входять до плану); «помірний пріоритет»; «високий пріоритет» у реєстрі установ Інформаційної системи оцінки ризику (галузі, програми з реєстрів бюджетної класифікації надаються Державною казначейською службою).

**Ризик 2.** Ризик завдання збитків у зв'язку з порушеннями, неналежним управлінням і використанням державних ресурсів. Ризик тим більший, чим більшою є сума доходів підконтрольного об'єкта (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Ризик 2: Фактор ризику та його визначення  
для суб'єктів державного сектору (розроблено автором)**

Фактор	Джерело інформації	Шкала оцінки	Величина оцінок	Питома вага факторів у загальній оцінці
Сума фінансування (бюджетні кошти і кошти державних цільових фондів)	Казначейство	1	до ... гривень	15%
		2	від ... до ... гривень	
		3	від ... до ... гривень	
		4	більше ніж ... гривень	

Джерелами інформації, що дозволяють визначити об'єкти, які слід відносити до категорії ризику 2 – щорічні кошториси бюджетних об'єктів з інформаційної системи Державної казначейської служби.

Річні пріоритети на підставі суми фінансування витрат визначаються за допомогою:

- кошторисів витрат (або прибутків), що поділяються на 4 групи і аналізуються за фактором, який коливається від 1 (для найменших кошторисів) до

4 (для найбільшого кошторису). Пріоритетність об'єктів, які підлягають контролю, визначається автоматично за допомогою Інформаційної системи оцінки ризику;

– окремих пріоритетних переліків об'єктів, які підлягають контролю, і визначаються для кожного галузевого департаменту фінансової інспекції або її регіонального управління.

**Ризик 3.** Ризик завдання збитків у зв'язку з порушеннями, неналежним управлінням, шахрайством, неналежним використанням державних ресурсів є тим більшим, чим більшою є сума касових видатків (або дохідна частина місцевих бюджетів та спеціального фонду бюджетних установ) (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Ризик 3: Фактор ризику та його визначення  
для суб'єктів державного сектору (розроблено автором)**

Фактор	Джерело інформації	Шкала оцінки	Величина оцінок	Питома вага факторів у загальній оцінці
Сума касових, фактичних видатків	Казначейство	1	до ... гривень	10%
		2	від ... до ... гривень	
		3	від ... до ... гривень	
		4	більше ніж ... гривень	

Джерелом інформації, що дозволяє визначити об'єкти, які слід відносити до категорії ризику 3 є інформація про касові, фактичні видатки установ, дохідну частину місцевих бюджетів і спеціального фонду бюджетних установ, що надходить з інформаційної системи Державної казначейської служби.

Річні пріоритети на підставі суми фактичних витрат визначаються:

– видатками (або доходами), що поділяються на 4 групи і аналізуються за фактором, який коливається від 1 (для найменших за обсягом видатків) до 4 (для найбільших за обсягом видатків). Пріоритетність установ, які підлягають контролю, визначається автоматично за допомогою Інформаційної системи оцінки ризику;

– окремими пріоритетними переліками об'єктів, які підлягають контролю, і визначаються для кожного галузевого департаменту фінансової інспекції або її регіонального управління.

**Ризик 4.** Ризик завдання збитків у зв'язку з порушеннями у використанні державних ресурсів (включаючи маніпулювання конкурсним підбором контрагентів) або неналежним управлінням ними, нарощуванням обсягів кредиторської або дебіторської заборгованостей. Ризик є тим більший, чим більшою є сума капітальних витрат (*табл. 3.5*).

Таблиця 3.5

**Ризик 4: Фактор ризику та його визначення  
для суб'єктів державного сектору (розроблено автором)**

Фактор	Джерело інформації	Шкала оцінки	Величина оцінок	Питома вага факторів у загальній оцінці
Капітальні витрати	Код бюджетної класифікації	1	до ... гривень	10%
		2	від ... до ... гривень	
		3	від ... до ... гривень	

Джерело інформації, за яким визначають об'єкти, які слід відносити до категорії ризику 4 – сума капітальних витрат, що передбачена кошторисом, у розрізі кожної організації, що надходить з інформаційної системи Державної казначейської служби України.

Річні пріоритети на підставі суми капітальних витрат визначаються:

– передбаченими бюджетом капітальними витратами, що поділяються на 3 групи і аналізуються за фактором, який коливається від 1 (для найменших за обсягом видатків) до 3 (для найбільших за обсягом видатків). Пріоритетність організацій, які підлягають контролю, визначається автоматично за допомогою Інформаційної системи оцінки ризику;

– окремими пріоритетними переліками об'єктів, які підлягають контролю, визначаються для кожного галузевого департаменту фінансової інспекції та її регіонального управління.

**Ризик 5.** Ризик завдання збитків у зв'язку з порушеннями, неналежним управлінням і використанням державних ресурсів, нарощуванням обсягів

кредиторської або дебіторської заборгованостей. Ризик тим більший, чим більшою є сума активів у балансі (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

**Ризик 5: Фактор ризику та його визначення для суб'єктів державного сектору (розроблено автором)**

Фактор	Джерело інформації	Шкала оцінки	Величина оцінок	Питома вага факторів у загальній оцінці
Підсумок активу за балансом	Казначейство	1	до ... гривень	15%
		2	від ... до ... гривень	
		3	більше ніж ... гривень	

Джерелами інформації, за яким визначають об'єкти, які слід відносити до категорії ризику 5 є сукупна сума активів на балансі об'єктів контролю, що надходить з інформаційної системи Державної казначейської служби України.

Річні пріоритети на підставі суми активів визначаються:

– сукупною сумою активів, яка на балансі поділяється на 3 групи і аналізується за фактором, який коливається від 1 (для найменших сум) до 3 (для найбільших сум). Пріоритетність об'єктів, які підлягають контролю, визначається автоматично за допомогою Інформаційної системи оцінки ризику;

– окремими пріоритетними переліками об'єктів, які підлягають контролю, визначаються для кожного галузевого департаменту фінансової інспекції або її регіонального управління.

**Ризик 6.** Ризик завдання збитків у зв'язку з порушеннями, неналежним управлінням, шахрайством, неефективним використанням державних ресурсів, нарощуванням обсягів фінансових зобов'язань на суму, що перевищує річні бюджетні асигнування тощо. Ризик тим більший, чим більшою є сума кредиторської заборгованості у балансі (табл. 3.7).

Джерелом інформації, що дозволяє визначити об'єкти, які слід відносити до категорії ризику 6 є сукупна сума кредиторської заборгованості на балансі об'єкту, що надходить з інформаційної системи Державної казначейської служби України.

Таблиця 3.7

**Ризик 6: Фактор ризику та його визначення  
для суб'єктів державного сектору (розроблено автором)**

Фактор	Джерело інформації	Шкала оцінки	Величина оцінок	Питома вага факторів у загальній оцінці
Наявність кредиторської заборгованості	Код кредиторської заборгованості	1	до ... гривень	6%
		2	від ... до ... гривень	
		3	більше ніж ... гривень	

Річні пріоритети на підставі суми кредиторської та / або дебіторської заборгованості визначаються:

- сукупною сумою кредиторської заборгованості на балансі, що поділяється на 3 групи і аналізується за фактором, який коливається від 1 (для найменших сум) до 3 (для найбільших сум). Пріоритетність організацій, які підлягають контролю, визначається автоматично за допомогою інформаційної системи оцінки ризику;

- окремими пріоритетними переліками об'єктів, які підлягають контролю, визначаються для кожного галузевого департаменту фінансової інспекції або її регіонального управління.

**Ризик 7.** Ризик завдання шкоди у зв'язку з порушеннями, неналежним управлінням, шахрайством, неефективним використанням державних ресурсів, нарощуванням обсягів фінансових зобов'язань на суму, що перевищує річні бюджетні асигнування тощо.

Ризик зростає із сумою дебіторської заборгованості у балансі (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

**Ризик 7: Фактор ризику та його визначення  
для суб'єктів державного сектору (розроблено автором)**

Фактор	Джерело інформації	Шкала оцінки	Величина оцінок	Питома вага факторів у загальній оцінці
Наявність дебіторської заборгованості	Код дебіторської заборгованості	1	до ... гривень	5%
		2	від ... до ... гривень	
		3	більше ніж ... гривень	

Джерелом інформації, що дозволяє визначити об'єкти, які слід відносити до категорії ризику 7 є сукупна сума дебіторської заборгованості на балансі об'єкту, що надходить з інформаційної системи Державної казначейської служби.

Щорічні пріоритети на підставі суми кредиторської та / або дебіторської заборгованості визначаються:

- сукупною сумою дебіторської заборгованості на балансі, що поділяється на 3 групи і аналізується за фактором, який коливається від 1 (для найменших сум) до 3 (для найбільших сум). Пріоритетність об'єктів, які підлягають контролю, визначається автоматично за допомогою інформаційної системи оцінки ризику;

- окремими пріоритетними переліками об'єктів, які підлягають контролю, визначаються для кожного галузевого департаменту фінансової інспекції або її регіонального управління.

**Ризик 8.** Наявність активів у балансі, які не пов'язані з основною діяльністю об'єкта або які не використовуються у зв'язку із зменшенням обсягів виробництва з метою економії (земельні ділянки, будівлі, майданчики для паркування тощо), нематеріальні активи (права на використання природних ресурсів, зберігання надмірних обсягів товарів тощо), становлять високий ризик завдання збитків у зв'язку з порушеннями, неналежним управлінням, неефективним використанням державних ресурсів, незаконною приватизацією тощо (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

**Ризик 8: Фактор ризику та його визначення  
для суб'єктів державного сектору (розроблено автором)**

Фактор	Джерело інформації	Шкала оцінки	Величина оцінок	Питома вага факторів у загальній оцінці
Наявність цінних активів на балансі, які не пов'язані з основною діяльністю установи (або не використовуються)	Шифр рахунку	1	до ... гривень	10%
		2	від ... до ... гривень	
		3	більше ніж ... гривень	

Сума цінних активів на балансі поділяється на 3 групи і аналізується за фактором, який коливається від 1 (для найменших сум) до 3 (для найбільших сум). Пріоритетність об'єктів, які підлягають контролю, визначається автоматично за допомогою інформаційної системи оцінки ризику.

**Ризик 9.** Складні регламенти надходження і витрачання коштів (табл. 3.10):

Таблиця 3.10

**Ризик 9: Фактор ризику та його визначення  
для суб'єктів державного сектору (розроблено автором)**

Фактор	Джерело інформації	Шкала оцінки	Величина оцінок	Питома вага фактору у загальній оцінці
Складні регламенти надходжень і витрачання коштів	Відсоток таких видатків за кодами бюджетної класифікації до загального бюджету	1	Немає (менше ніж 15% видатків або доходів)	5%
		2	Скоріш за все «ні» (менше ніж 50% видатків або доходів)	
		3	Скоріш за все «так» (від 50% до 70% видатків або доходів)	
		4	«Так» (більше ніж 70% видатків або доходів)	

До них входять:

- оплата праці (значні виплати за виконання додаткових функцій або сумісництво, роботу у складних умовах або у понадурочний час тощо);
- надання платних послуг, у тому числі комунальних, виконання підприємних робіт (непрозора процедура встановлення тарифів на роботи і послуги, складний порядок збору коштів з оплати виконаних робіт і наданих послуг або недосконалий порядок обліку таких коштів);
- здійснення видатків на придбання товарів або послуг, ефективність яких важко довести;
- виплата субсидій і матеріальних допомог цільовим групам населення; виплати компенсацій за рахунок державних коштів, у тому числі суб'єктам господарювання за надання послуг пільговим категоріям населення або в порядку

компенсації витрат за виконання державних цільових і бюджетних програм; отримання комерційними структурами кредитів під гарантію уряду;

- інші непрозорі шляхи надходження і витрачання коштів.

Джерело інформації, що дозволяє визначити підконтрольні об'єкти, які слід відносити до категорії ризику 9 – кожний базовий галузевий департамент фінансової інспекції повинен підготувати перелік напрямів надходження і витрачання коштів, що передбачає здійснення вказаних витрат або отримання прибутків, звертаючи увагу на код економічної класифікації видатків (відповідно до економічної класифікації видатків бюджету) або прибутків (відповідно до економічної класифікації доходів бюджету) об'єкта, який перевіряється. Перелік напрямів надходження і витрачання коштів готується у вигляді переліків відповідних кодів бюджетної класифікації.

Річні пріоритети для складних планів фінансування визначаються:

- сумами видатків або прибутків від складних планів та платежів за допомогою бюджетних асигнувань або залучених коштів, визначаються як відсоток від сукупної суми видатків або прибутків, і поділяються на 4 групи та аналізуються за фактором, який коливається від 1 (для відсоткових часток менше 15%) до 4 (для процентних часток більше 70%). Пріоритетність об'єктів, які підлягають контролю, визначається автоматично за допомогою інформаційної системи оцінки ризику;

- окремими пріоритетними переліками об'єктів, які підлягають контролю, визначаються для кожного галузевого департаменту фінансової інспекції або її регіонального управління.

**Ризик 10.** Складні положення і норми законодавства, що визначають порядок використання державних коштів, недоліки або суперечності у нормативно-правовій базі, що застосовуються до об'єктів контролю, несуть собою високий ризик виникнення порушень (часто ненавмисних), неналежного управління, неефективного використання державних ресурсів тощо (*табл. 3.11*).



Таблиця 3.11

**Ризик 10: Фактор ризику та його визначення  
для суб'єктів державного сектору (розроблено автором)**

Фактор	Джерело інформації	Шкала оцінки	Величина оцінок	Питома вага фактору у загальній оцінці
Складні положення та норми законодавства, недоліки або суперечності у нормативно-правовій базі щодо контролю, несуть собою високий ризик виникнення порушень, неналежного управління, неефективного використання державних коштів	Періодичний аналіз галузевого експерта або юридичного підрозділу ДФІ	0	Нормативно-правова база є міцною, підкріплена похідними (підзаконними) актами, не змінювалась протягом 2 років, не містить суперечностей	5%
		1	Нормативно-правова база є складною для запровадження, заплутаною, містить суперечності та недоліки змінювалась протягом попереднього року	
		2	Наявні нові правові положення (триває перший рік їхнього впровадження), складні нормативно-правові акти, що вимагають зміни у бізнес-процесах, відсутнє нормативне регламентування або окремі підзаконні документи, регламенти, стандарти, норми чи наявні два і більше порядків використання бюджетних коштів за однією процедурою	

Джерело інформації, яке дозволяє визначити об'єкти, які слід відносити до категорії ризику 10 – кожний галузевий департамент і юридичний підрозділ фінансової інспекції повинен підготувати перелік законодавчих і нормативно-правових актів, які регулюють окремі порядки використання державних коштів, проте ускладнюють процедуру витрачання таких коштів, містять недоліки або суперечності, які були виявлені при проведенні контрольних заходів, а також містять нещодавно прийняті зміни і доповнення.

Також до фінансової інспекції надходять для надання пропозицій окремі проекти порядків використання бюджетних коштів за окремими бюджетними програмами. Перелік повинен переглядатися і оновлюватися щорічно базовим галузевим департаментом і юридичним підрозділом фінансової інспекції.

Традиційно для визначення річних пріоритетів для складних правових структур ризик вважається низьким, коли нормативно-правова база є міцною, підкріплюється похідними нормативно-правовими актами, не змінювалася протягом останніх 2 років або не містить недоліків чи суперечностей. Ризик має середній рівень, якщо нормативно-правова база використовувалася у примусовому порядку або змінювалася протягом попереднього року, є складною для запровадження, заплутаною, містить недоліки або суперечності (відсутні похідні нормативно-правові акти, новий закон включає старі похідні нормативно-правові акти). Ризик вважається високим при наявності нових правових положень (триває перший рік від початку їх запровадження), складних похідних нормативно-правових актів, що вимагають внесення змін до бізнес-процесів (наприклад, процедури державних закупівель), або у разі відсутності правових положень, регламенту, стандартів, норм тощо або недоліків у нормативних актах, які можуть привести до збитків або розкрадання; ризик є високим також за наявності двох і більше порядків використання державних коштів за однією процедурою.

Пріоритетність організацій, які є об'єктами контролю, визначається автоматично за допомогою інформаційної системи оцінки ризику, з використанням позначок для витрат (наприклад, бюджетних програм, субсидій, компенсацій суб'єктам господарювання, інших державних цільових коштів) в інформаційній системі Держказначейства.

**Ризик 11.** Результати попередніх перевірок діяльності, які призвели до виникнення збитків або втрат, несуть собою високий ризик порушень, неналежного управління, неефективного використання державних ресурсів тощо (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

**Ризик 11: Фактор ризику та його визначення  
для суб'єктів державного сектору (розроблено автором)**

Фактор	Джерело інформації	Шкала оцінки	Величина оцінок	Питома вага фактору у загальній оцінці
Надійність управління для унеможливлення збитків виходячи з результатів попередніх контрольних заходів	Питома вага загальної суми порушень до суми доходів або витрат	1	Немає (менше ніж 15% видатків або доходів)	5%
		2	Скоріш за все «ні» (менше ніж 30% видатків або доходів)	
		3	Скоріш за все «так» (від 30% до 50% видатків або доходів)	
		4	«Так» (більше ніж 50% видатків або доходів)	

Інформація, за якою визначено об'єкти, які слід відносити до категорії ризику 11 надходить з підсистеми ведення реєстру інспектування «Інформаційна карта про результати ревізії, перевірки», в якій фіксується кожне виявлене фінансове порушення і його кількісні показники.

Річні пріоритети для керівництва об'єктів, щодо яких були зафіксовані правопорушення, визначаються наступним чином:

- ризик вважається низьким, якщо об'єкт було перевірено і не виявлено порушень, що призвели до втрати державних коштів або майна за останні три роки;
- ризик має другий рівень, якщо було встановлено порушення, але вони не призвели до збитків за останні три роки;
- ризик має третій рівень, якщо було встановлено порушення, які призвели до збитків за останні три роки;
- ризик має найвищий рівень, якщо об'єкт не перевірявся протягом останніх трьох років.

Пріоритетність об'єктів контролю визначається автоматично за допомогою інформації з Інформаційно-аналітичної системи ДФІ.

**Ризик 12.** Ризик незаконного, нецільового або неефективного використання державних коштів внаслідок участі у державних програмах або донорських проектах (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

**Ризик 12: Фактор ризику та його визначення  
для суб'єктів державного сектору (розроблено автором)**

Фактор	Джерело інформації	Шкала оцінки	Величина оцінок	Питома вага фактору у загальній оцінці
Участь у державних програмах або програмах, які фінансуються з інших фінансових джерел (приватні інвестори тощо)	Аналіз експертів	0	Не бере участі	1%
		1	Бере допоміжну участь у державній програмі або проекті донора (інвестора)	
		2	Провідний учасник державного проекту або інших проектів (приймає рішення)	

Інформацію, яка дозволяє визначити об'єкти для розрахунку категорії ризику 12, можна отримати у таких документах:

- інформація про суму фінансування у кошторисі установи надходить з Державної казначейської служби або Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. Об'єкт контролю, який отримує найбільше за обсягом фінансування за тією ж самою програмою або проектом, вважається такою, що є керівником управління / реалізації проекту.

- за відсутності у Міністерстві економічного розвитку і торгівлі України детальної інформації щодо фінансування виконання завдань державних цільових та інших програм, пропонуємо оцінювати ризики фінансування розвитку (здійснення видатків на науково-дослідні роботи і капіталовкладення). Слід змінити шкалу оцінок (сума видатків замість характеру участі у програмах). Джерелом інформації в такому разі виступає тільки Державна казначейська служба.

Річні пріоритети для участі у державних програмах, донорських проектах і приватних інвестиційних проектах визначаються так:

- ризик відсутній, якщо об'єкт не бере участі у державних програмах, донорських або приватних інвестиційних проектах;
- ризик середнього рівня, якщо об'єкт не є провідним партнером у державних програмах донорських або приватних інвестиційних проектів;
- ризик високий, якщо об'єкт є керівником реалізації державних програм, донорських або приватних інвестиційних проектів.

Пріоритетність об'єктів, які підлягають контролю, визначається автоматично за допомогою інформаційної системи оцінки ризику.

**Ризик 13.** Визначається якістю роботи служби внутрішнього контролю або департаменту внутрішнього аудиту, і впливає на загальний ризик у зв'язку з неефективним витрачанням коштів, неналежним управлінням активами тощо (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

**Ризик 13: Фактор ризику та його визначення  
для суб'єктів державного сектору (розроблено автором)**

Фактор	Джерело інформації	Шкала оцінки	Величина оцінок	Питома вага фактору у загальній оцінці
Надійність системи внутрішнього контролю	Тести	0	Оцінка ДФІ підтверджує професійну роботу служби внутрішнього контролю	2%
		1	Оцінка ДФІ у деяких випадках не підтверджує професійну роботу служби внутрішнього контролю	
		2	Оцінка ДФІ вказує на непрофесійну організацію служби внутрішнього контролю або її відсутність	

Джерело інформації, за яким визначають об'єкти, які слід відносити до категорії ризику 13 – щорічна оцінка відповідним підрозділом фінансової інспекції у вигляді переліку центральних органів виконавчої влади служби внутрішнього аудиту, з відмітками про стан організації внутрішнього контролю.

Інформація надходить з Інформаційно-аналітичної системи фінансової інспекції, в якій повинні фіксуватися оцінки ефективності роботи внутрішнього контролю або служб внутрішнього аудиту на основі оцінок відповідного підрозділу фінансової інспекції.

Річні пріоритети щодо якості роботи внутрішнього контролю або служби внутрішнього аудиту визначаються так:

- ризик низький, якщо оцінка, здійснена підрозділом фінансової інспекції підтверджує професійну роботу;
- ризик середній, якщо оцінка підрозділу фінансової інспекції в певних аспектах не підтверджує професійну роботу;
- ризик високий, якщо оцінка, що дана підрозділом фінансової інспекції, вказує на суттєві недоліки у роботі.

Пріоритетність об'єктів, які підлягають контролю, автоматично визначається за допомогою інформаційної системи оцінки ризику.

Для оцінювання ризику організацій, що підлягають контролю з боку органів фінансової інспекції, визначаються джерела інформації, які дозволяють визначити об'єкти, які слід відносити до відповідного фактору ризиків. Збір інформації щодо ризиків відбувається як із зовнішніх джерел (від державних органів влади), так і з внутрішніх джерел (інформаційно-аналітична система фінансової інспекції) (табл. 3.15).

Опрацювання інформації щодо ризиків здійснюється відповідно до модуля оцінювання ризиків (визначення факторів ризику та їхнього значення).

Перелік черговості об'єктів, що повинні бути включені до проекту Основних напрямів контрольно-ревізійної роботи на відповідний рік (квартальних планів), складається автоматично у Інформаційній системі оцінки ризику після введення всієї необхідної інформації до системи.

Таблиця 3.15

**Приклади збору інформації із зовнішніх і внутрішніх джерел**  
(розроблено автором)

<b>Збір інформації із зовнішніх джерел</b>	<b>Збір інформації з внутрішніх джерел</b>
<p>Інформація щодо ризиків надходить від Державної казначейської служби, Фонду державного майна, Державної служби статистики, Міністерства економіки та Міністерства доходів і зборів в електронній формі, на погоджених технічних умовах і підставі протоколів про співпрацю, складених між фінансовою інспекцією та відповідною установою. Обмін інформацією відбувається на центральному і місцевому рівнях між головним офісом і регіональними підрозділами відповідних установ. Надалі можливе запровадження інформаційного обміну з іншими державними органами. Управління інформацією, отриманою із зовнішніх джерел, здійснює підрозділ інформаційних технологій (ІТ) фінансової інспекції, а також ІТ спеціалісти регіональних інспекцій. Ця інформація надається базовим галузевим департаментам тією мірою, якою вона стосується об'єктів, які входять до їх сфери контролю. Підрозділи ІТ та спеціалісти фінансової інспекції несуть відповідальність за вчасне отримання і відповідність зовнішньої інформації, а також її повну і безпомилкову інтеграцію до Інформаційної системи оцінки ризику. Введення відповідної інформації стосовно оцінювання ризиків з випадкових зовнішніх джерел, таких як масові засоби інформації, звіти та аналіз урядових установ, звіти парламенту, уряду, Рахункової палати, прокуратури, донорів, міжнародних та інших організацій здійснюється відповідними співробітниками кожного галузевого та юридичного департаментів фінансової інспекції на постійній основі по мірі отримання інформації</p>	<p>Інформація стосовно ризиків, яка міститься в Інформаційно-аналітичній системі фінансової інспекції, вноситься автоматично до Інформаційної системи оцінки ризику, якщо вона відповідає викладеним у методології критеріям. Для того щоб досягти об'єктивно позитивних результатів оцінювання ризику необхідно вказати максимальну кількість інформації щодо результатів перевірки в розрізі правових і фінансових умов, причин, які призвели до виникнення загрози або збитків, і використовувати чіткі та точні характеристики для порушень, знайдених в інформаційній системі контрольних заходів. Введення інформації відбувається на безперервній основі після завершення контрольної діяльності</p>

Модуль оцінювання ризиків складається:

- з переліку факторів ризику. Перелік факторів ризику разом із шкалою оцінок для визначення низького, середнього і високого рівнів ризиків і питомої ваги кожного фактора у загальному оцінюванні ризиків визначається керівництвом фінансової інспекції;
- переліку джерел інформації для кожного фактору ризику (наприклад, база даних Державної казначейської служби, відповідний код бюджетної

класифікації тощо). Перелік джерел складається відповідними співробітниками базових галузевих департаментів спільно із ІТ підрозділом.

Модуль оцінювання ризиків переглядається і оновлюється перед початком наступного планового періоду за участю керівників відповідних департаментів.

Опрацювання інформації стосовно ризиків для фінансово-господарських установ і організацій державного сектору здійснюється через:

- введення інформації і оцінювання ризику для факторів ризику від 2 до 8, 12 і 15, що здійснюється автоматично в Інформаційній системі оцінки ризику на основі введення зовнішньої та внутрішньої інформації з інших автоматизованих джерел;

- інформація щодо фактора ризику 1 «Стратегічні пріоритети» вводиться до Інформаційної системи оцінки ризику після ознайомлення з відповідними стратегічними документами, з урахуванням стратегічних напрямів, пріоритетних об'єктів або видів діяльності, складених за результатами проведеного аналізу результатів за попередні роки, враховуючи найсуттєвіші фінансові порушення, шахрайство, неналежне управління активами;

- інформація щодо розрахунку фактора ризику 9 «Складні фінансові процеси» формується автоматично після складання переліку галузей, послуг та / або типів прибутків або видатків відповідно до економічної бюджетної кваліфікації, які підпадають під критерії фактора ризику;

- інформація щодо розрахунку факторів ризику 10 «Складність і зміни у законодавстві» і 11 «Упущення в законодавстві» формується автоматично після складання переліку правових положень, галузей і об'єктів, які підпадають під критерії факторів ризику;

- інформація щодо розрахунку фактора ризику 13 «Управління фінансами на підставі дискреційних рішень» формується автоматично після складання переліку об'єктів, які підпадають під критерії фактора ризику;

- інформація для розрахунку фактору ризику 14 «Участь у державних програмах, донорських проектах і т. д.» формується автоматично у тому випадку,



якщо можливо визнати участь об'єкту в проєкті / програмі за допомогою інформації Державної казначейської служби.

Початкові переліки пріоритетних бюджетних установ і організацій, що містять інформацію щодо галузі або сектору, формуються за допомогою модуля оцінювання ризиків на основі тільки оцінювання ризиків, без урахування наявності трудових ресурсів і поділу об'єктів контролю. Кожний галузевий департамент отримує свій власний перелік відібраних бюджетних установ і організацій, а також вирішує, яку кількість об'єктів слід включати до планів на підставі обсягу операцій, який повинен переглядатися, або інших контрольних заходів і наявних трудових ресурсів та їхньої компетенції у відповідній сфері контролю.

На підставі узагальненого аналізу усієї наявної інформації визначаються пріоритети щодо проведення інспектування конкретних об'єктів. Самі об'єкти можуть поділятися за рівнями ризику (або категоріями уваги). Така практика запроваджена, зокрема, в роботу податкової та митної служб колишнього Міністерства доходів і зборів України.

В Україні уже використовується управління ризиками у передових структурах, які мають контролювати важливі питання економічного середовища. Так, Департаментом фінансового моніторингу Національного банку України на підставі реалізації Національним банком України функції регулювання і нагляду за діяльністю банків першої та другої груп, що діють на території України, та банків Київського регіону (загальною кількістю 124 банки) у сфері запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, отриманих злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, розроблено методичне забезпечення виконання зазначеними установами завдань і обов'язків суб'єкта первинного фінансового моніторингу.

Департамент фінансового моніторингу у рамках здійснення нагляду в сфері фінансового моніторингу, забезпечує нагляд за банками першої та другої груп, що діють на території України, банками третьої і четвертої груп Київського регіону та їх відокремленими підрозділами.

Відповідно до Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму» зі змінами, внесеними Законом України від 7 квітня 2011 року № 3205-VI (діє у новій редакції з 21.08.2010) згідно статті 14, НБУ здійснює нагляд у сфері фінансового моніторингу за діяльністю банків, зокрема шляхом проведення планових та позапланових перевірок, у тому числі виїзних. Таке планування здійснюється з урахуванням оцінки ризиків підконтрольної мережі.

Метою оцінювання ризиків використання послуг банків з відмивання коштів, отриманих злочинним шляхом, або для фінансування тероризму є:

- виявлення методів відмивання коштів на рівні банківського сектора і визначення частоти їхнього застосування, ефективність під час переміщення незаконно отриманих активів;
- виявлення недоліків процесів відмивання коштів у системі попередження і протидії під час контролю в установах банківського сектора;
- оцінка ступеня ефективності заходів, які прийняті банками для зниження ризику на різних етапах обслуговування клієнтів.

Внаслідок реалізації мети виникають завдання оптимізувати наглядову функцію у сфері фінансового моніторингу банківського сектора і сконцентрувати зусилля Національного банку України на найпріоритетніших питаннях, оптимізувати розподіл ресурсів, визначити рівень стійкості банківського сектора до процедур відмивання «брудних грошей», оперативно і адекватно управляти ризиком.

Відповідно до вимог Базельського комітету розроблено та застосовуються основні принципи, на яких ґрунтується оцінювання ризику:

- 1) в основі – статистичні дані звітності комерційних банків;
- 2) враховується розмір банків шляхом їхнього групування за розмірами активів;
- 3) враховується нерівномірний вплив різних показників і факторів в процесі проведення факторного аналізу і відповідної нормалізації на його основі вихідних даних;

4) враховуються фактори, що впливають на зростання або зниження ризику.

Методичними вказівками, розробленими для проведення оцінювання ризиків під час виконання планування діяльності, визначено етапи її реалізації:

*I етап.* Визначення основних джерел інформації відносно діяльності банків (на підставі статистичної звітності).

*II етап.* Вибір напрямів діяльності банків, які потребують аналізу для проведення оцінювання і визначення індикативних показників, які характеризують діяльність банку в сфері протидії відмивання коштів, отриманих злочинним шляхом.

*III етап.* Розрахунок індикативних показників для банків, згрупованих за розміром активів.

*IV етап.* Розрахунок бінарних показників та експрес-оцінка.

*V етап.* Розрахунок комплексного ймовірнісного показника і визначення рівнів ризику використання послуг кожного з банків для відмивання коштів, отриманих злочинним шляхом.

Дещо по-іншому відбувається управління ризиками на етапі планування діяльності у податкових органах Державної фіскальної служби України.

На сьогодні розроблено 41 критерій податкових ризиків, які виступають критеріями відбору на визначення першочерговості включення платників податків до плану-графіка:

- високий ступінь ризику – 12 критеріїв ризику;
- середній ступінь ризику – 17 критеріїв ризику;
- незначний ступінь ризику – 12 критеріїв ризику.

На відміну від методології Департаменту фінансового моніторингу Національного банку України, де основним для відбору є індикативний показник ризику, у Державній фіскальній службі України основним є критерії високого ступеня ризику:

- невідповідність рівня зростання податків рівню зростання валових доходів;

- невідповідність загального рівня сплати податків до обсягів сплати податків у відповідній галузі;
- заниження податкового зобов'язання або завищення податкового кредиту з ПДВ у значних розмірах;
- наявність відносин з контрагентами, які, згідно реєстраційних даних, знаходяться у розшуку, не звітують, збанкрутували тощо.

Відбір до плану проведення перевірок проводиться за індивідуальними значеннями критеріїв ризику кожного із платників податків.

Усі заплановані до перевірки підприємства мають критерії ризику від провадження платниками податків господарської діяльності. При цьому, понад 90% запланованих до перевірки підприємств мають від 2 до 8 податкових ризиків.

На основі вивченої практики аудиту доведено логічність врахування співвідношення контрольних заходів до визначених ризиків:

- за 1-м ризиком – 0,6%;
- 2-ма ризиками – 7,8%;
- 3-ма ризиками – 16,7%;
- 4-ма ризиками – 22,9%;
- 5-ма ризиками – 20,4%;
- 6-ма ризиками – 13,8%;
- 7-ма ризиками – 8,2%;
- 8-ма ризиками – 3,9%;
- понад 8 ризиків – 5,7%.

За результатами застосування ризикоорієнтованого контролю у 2013 році, у процесі планування удвічі зменшено кількість планових перевірок суб'єктів господарювання, в 1,3 рази (з 53,5% до 70,8%) зріс рівень стягнення, майже у 40% перевірених підприємств збільшилася податкова віддача з податку на прибуток, понад 50% перевірених підприємств збільшили податкову віддачу з податку на додану вартість, у 1,5 раза збільшилася сплата платежів до бюджету перевірених підприємств, у 385 збиткових підприємств зменшено збитки на 8 млрд грн (це у

2,9 раза більше відповідного періоду 2012 року – 2,8 млрд грн), кожне друге підприємство виведено з категорії збиткових.

Отже, ефективність застосування новітніх технологій щодо впровадження управління ризиками під час планування контрольної діяльності доведена під час практичного їх застосування в Україні, а тому подальша її стандартизація для вироблення уніфікованого підходу розробки планових завдань контрольних органів вважаємо своєчасним і необхідним.

### **3.2. Стандартизація організаційного етапу проведення контрольних заходів**

Зміст підготовки до проведення контрольних заходів, описаний у науковій літературі та визначений нормативними документами відповідних контрольних органів, залежить від форми контрольного заходу. Тому традиційні підходи до організації контрольних дій, які вказані у підручниках і посібниках, визначають початковий етап проведення ревізійної роботи [72, с.35]. Більш нова для контрольних органів форма – державний фінансовий аудит, або аудит ефективності за суттю також передбачає здійснення підготовчого етапу [83, с.196], який інакше може називатися етапом планування [183, с.209], але містить інформацію про зміст підготовки до проведення контрольного заходу. Уніфікація змісту процедур цього початкового етапу для цілей вироблення його стандартизованої форми полягає в узагальненні спільних ознак, на що вказано і традиційними вітчизняними, і сучасними зарубіжними джерелами. Однак у стандартах відобразимо і відмінність у його проведенні, що визначається ризик-орієнтованим підходом, реалізованим у базових стандартах *INTOSAI*.

Трансформація контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки має відбуватися відповідно до міжнародних норм, тому є зміст проаналізувати усі етапи проведення контрольних заходів для визначення таких елементів міжнародних стандартів, які не імплементовані у вітчизняну практику, але є нормативною реальністю світової практики.

Стандарт *ISSAI 1000 «Загальні основи керівних принципів фінансового аудиту INTOSAI»* [440] визначає сферу і масштаб застосування керівних принципів державного аудиту *INTOSAI*, характеризує особливості реалізації принципів державного аудиту відповідно до вимог стандартів *ISSAI*. Керівні принципи *INTOSAI* представляють четвертий рівень (аудиторські правила) з Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (*ISSAI*), сформованих з урахуванням основних вимог вищих (I–III) рівнів стандартів. Слід зазначити, що у багатьох випадках дані стандарти базуються на Міжнародних стандартах аудиту (МСА), виданих Комітетом з Міжнародних стандартів аудиту і підтвердження (*IAASS*). Застосування Керівних принципів фінансового аудиту *INTOSAI* у фінансових перевірках суб'єктів державного сектора визнає, що МСА і практичні рекомендації до них утворюють керівництво для державних аудиторів.

Під час підготовки до проведення контрольного заходу слід передбачити обов'язки державного аудитора для того, щоб згодом він мав можливість відповідно до цілей такого аудиту висловити думку, що перевірене підприємство у всіх суттєвих моментах відповідає вимогам законодавства, а звітність відображає реальний стан справ.

Наприклад, аудиторам державного сектора може знадобитися повідомити про дотримання організаціями державного сектора (або недотримання керівництвом) норм складання бюджету та здійснення процедур підзвітності, про ефективність внутрішнього контролю, дотримання критеріїв економічності, ефективності та результативності програм, проектів і заходів. Якщо повноваження аудиторів або їх зобов'язання щодо перевірки суб'єктів державного сектора відповідають таким цілям, тоді вони, керуючись основними принципами аудиту (*ISSAI 100-400*) [428] і керівними принципами фінансового аудиту *INTOSAI (ISSAI 1000-2999)* [429] повинні передбачити контрольні процедури та організаційні питання на початку підготовки до проведення контрольного заходу.

Метою стандарту стандарту *ISSAI 1000* є надання органу контролю повного набору керівних принципів здійснення державного аудиту організацій державного сектора. Керівні принципи застосовуються під час перевірок на всіх рівнях

державного управління, залежно від повноважень органу контролю і конкретного контрольного заходу. Така мета узгоджується з положеннями стандарту *ISSAI 1200 «Загальні цілі незалежного аудитора і проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту»* [463].

Положення стандартів *ISSAI* фахівці з державного аудиту можуть застосовувати під час перевірки суб'єктів приватного сектора, коли вони використовували державні кошти (наприклад, виконуючи державне замовлення) або під час партнерських угод, коли були одержувачами державних грантів або субсидій.

Керівні принципи державного аудиту *INTOSAI*, які мали б реалізуватись під час контрольного заходу, досить детально представлені у системі класифікації *INTOSAI*, починаючи з *ISSAI 1000* до *ISSAI 2999*.

Під час підготовки до контрольного заходу дія керівних принципів державного аудиту визначається у питаннях, які слід урахувувати при організації всієї діяльності органу контролю:

а) питання, пов'язані з загальними проблемами державного сектора (наприклад, стратегічного управління, підзвітності і забезпечення прозорості інформації);

б) питання, пов'язані з різними формами здійснення контрольних дій органами державного фінансового контролю (інспектування, державний фінансовий аудит, перевірка закупівель). Стандартами передбачено укладення угоди із зовнішніми аудиторськими фірмами щодо участі у перевітках (у вітчизняному законодавстві відсутні підстави для спільних перевірок);

в) питання, пов'язані з функціонуванням окремих державних органів (міністерств, відомств, державних акціонерних компаній) і секторів (фінанси, оборона, системи правосуддя, охорони здоров'я, охорони навколишнього середовища тощо);

г) інші питання, пов'язані безпосередньо із застосуванням стандартів у перевітках приватних компаній.

Розділ «Загальні питання аудиту організацій державного сектора» стандарту *ISSAI 1000* висвітлює практику контролю у державному секторі. Він не призначений, щоб охопити всі питання контролю державного сектора, які можуть мати відношення або можуть бути врахованими при проведенні фінансових перевірок у специфічному середовищі державного сектору.

Виявлення шахрайства і помилок є вимогою, яку слід забезпечити, організувавши дії ревізорів на етапі підготовки до контрольного заходу. Ревізори повинні відповідно до фундаментальних принципів застосувати методи, яких буде достатньо для виявлення всіх суттєвих помилок і відхилень, спричинених шахрайськими діями відповідальних осіб.

Тому, при плануванні контрольного заходу аудитор повинен оцінити ризик шахрайства і його вплив на викривлення інформації у фінансовій звітності. Методи виявлення шахрайства передбачають і здійснення запитів до керівництва щодо будь-якого шахрайства, яке їм відоме.

Аудитори державного сектору можуть офіційно мати повноваження і нести відповідальність щодо виявлення шахрайства.

Відповідальність аудитора державного сектору щодо контролю державного сектору у виявленні правопорушень суттєво відрізняється від відповідальності аудитора у приватному секторі перевірок. Стандартами *ISSAI* розширено обов'язки аудитора звітувати про виявлені правопорушення у державному секторі порівняно з такою відповідальністю за стандартами *ISA* (MCA). Це пов'язано з підвищеною відповідальністю діяльності державного аудитора перед суспільством.

Оцінка ризиків і процедури аудиту також становлять нормативний обсяг дій, які повинні виконати державні аудитори перед проведенням контрольного заходу. Оцінка ризику аудиту є основною при застосуванні ризикорієнтованого підходу під час проведення контрольного заходу. Стандарти *ISSAI* зазвичай дублюють підходи, визначені для оцінювання ділового ризику, який MCA 315 ідентифіковано як ймовірність негативного впливу у результаті суттєвих



обставин, подій, дій чи бездіяльності на здатність суб'єкта до досягнення поставлених цілей і виконання своїх стратегій.

У державному секторі діловий ризик відноситься до ризику, коли державна діяльність, включно з відповідними програмами, програмними стратегіями і цілями, не буде завершена або досягнута. Крім того, ризики, пов'язані з такими питаннями як політичний клімат, суспільний інтерес, неузгодженості законодавства або дії державних органів, актуальні у контексті державного сектора.

Аудитори державного сектора також повинні передбачити під час підготовки до проведення контрольного заходу виконання обов'язків, які стосуються оцінки ефективності внутрішнього контролю або дотримання законів і правил. Діяльність аудиторів державного сектора у цьому питанні може бути ширшою і докладнішою, ніж у приватному секторі оскільки побудова внутрішнього контролю у державному секторі є регламентованою, а відповідальність за функціонування системи внутрішнього контролю покладається особисто на керівникові установи. Суттєвість в аудиті суб'єктів державного сектора розраховується також, зважаючи на норми відповідних стандартів *ISSAI* (зокрема, стандарт *ISSAI 1320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»*) [456].

Під час підготовки до проведення контрольного заходу слід врахувати, що суттєвість має як кількісні, так і якісні аспекти, які будуть використані при встановленні її розміру. У державному секторі суттєвість не може обмежуватися економічними рішеннями користувачів. Законодавці та регулятори часто є основними користувачами фінансової звітності у державному секторі. Вони можуть використовувати фінансову звітність, щоб не тільки приймати економічні рішення, а й рішення про те, щоб продовжити певні державні програми або надавати фінансування. Якісні аспекти оцінки суттєвості надалі будуть відігравати активнішу роль у суспільстві, а тому їх важливіше розраховувати саме для державного сектора.

У зв'язку з цим, рівень суттєвості для установи державного сектора може бути визначений на нижчому рівні, ніж ті, які традиційно передбачаються МСА для підприємств приватного сектора.

Якщо йдеться про перевірку використання коштів і майна у бюджетній установі, то збір інформації про об'єкт перевірки розпочинається з визначення статусу бюджетної установи як підконтрольного об'єкта. Згідно з Бюджетним кодексом України, бюджетні установи - органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету [42]. Фінансування бюджетної установи з державного або місцевого бюджетів визначає її статус як підконтрольного об'єкта для перевірки органами фінансового контролю. Крім того, статус об'єкта визначено і власністю. З боку органів контролю, державна власність (до якої належать загальнодержавна та комунальна власність), суб'єктами права на які є відповідно держава в особі Верховної Ради України і адміністративно-територіальні одиниці в особі обласних, районних, міських, селищних та сільських рад має бути контрольованою. Крім того, процеси управління такою власністю також стають підконтрольними. Під час збору інформації для цілей побудови методики контрольного заходу слід ідентифікувати бюджетну установу як таку установу, яка не є власником майна і коштів, які використовуються в її діяльності, оскільки держава в особі Верховної Ради України, або адміністративно-територіальна одиниця в особі обласної, районної, міської, селищної чи сільської ради, або територіальна громада села, селища, міста чи району є справжнім власником. Звідси першочерговим завданням стає визначення того, наскільки ефективно здійснювалось управління таким майном з боку органу управління і уповноважених членів трудового колективу.

Оскільки такий підконтрольний об'єкт як бюджетна установа в частині коштів і майна, у тому числі бюджетного фінансування і залучених власних доходів, володіє і користується ними, проте не завжди розпоряджається (наприклад, керівник установи повинен узгоджувати питання відчуження майна).

Це, в свою чергу, впливає на реалізацію принципу відповідальності керівника бюджетної установи, і передбачає обов'язкове закріплення його повноважень щодо права управління коштами і майном у внутрішніх положеннях установи. Саме такі документи стають інформаційною базою для проведення державного фінансового контролю і належної оцінки дій керівництва у бюджетній установі.

Отже, у стандарті, який визначатиме процес підготовки до ревізії чи перевірки, слід обов'язково зазначити, що на початку контрольних дій необхідно ознайомитися з повноваженнями посадових осіб бюджетної установи в управлінні коштами і майном.

Надалі мають розглядатися розпорядчі документи (накази, розпорядження тощо), що стосуються обігу фінансових, матеріальних і нематеріальних активів, з метою виявлення протиправних дій розпорядника бюджетних коштів або здійснення оцінки їх ефективності.

Якщо перевірка стосується виконання державного і місцевих бюджетів, то інформаційною базою, що повинна досліджуватись на початковому етапі контролю, є нормативні документи, що виступають правовими підставами для здійснення органами фінансової інспекції контролю за виконанням державного і місцевих бюджетів.

Важливість подібних перевірок сприяла розробці Державною контрольно-ревізійною службою у 2003 році «Методичних рекомендацій з проведення перевірки формування, виконання бюджетів і використання бюджетних коштів».

Ці рекомендації враховували вимоги Бюджетного кодексу України, положення інших нормативних документів і слугували підставою для визначення змісту всіх, у тому числі і попереднього, етапів перевірки.

Цей документ згадано через те, що у ньому вперше сформульовано визначення перевірки бюджетів як обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності органів державної влади і місцевого самоврядування, бюджетних установ, інших суб'єктів господарювання автономії, області, району, міста чи району у місті на предмет дотримання учасниками

бюджетного процесу визначених законодавством норм складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів, які проводяться органами фінансового контролю в межах покладених на них повноважень.

Перевірки бюджетів проводяться органами фінансової інспекції, як правило, згідно планів.

Попередня підготовка до проведення перевірки бюджетів полягає у ознайомленні працівників фінансової інспекції з матеріалами попереднього інспектування (ревізії, перевірки), вивчення інформацій і матеріалів фінансових органів, органів Державної казначейської служби, правоохоронних, податкових і митних, а також інших органів, зокрема установи банків, з питань фінансів і бюджетів території.

За попереднім письмовим запитом збирається інформація від інших органів, і лише після її вивчення керівником контрольного заходу розробляється програма його проведення, в якій визначається період перевірки, її мета та основні питання, на яких потрібно зосередити увагу.

На цьому починається наступний етап контрольної роботи, який і має бути описаний у відповідному стандарті, що стосуватиметься планування.

Отже, нами узагальнено і виділено зміст підготовки до інспектування, що здійснюється за трьома стадіями і може бути відображений у відповідному стандарті.

1. Збір та накопичення інформації. На цьому етапі збирається інформація про діяльність підконтрольних об'єктів та аналіз інформації на предмет наявності ризиків фінансових порушень та їхня формалізація (віднесення до певного типу ризиків за каталогом).

2. Оцінка ризиків. На цьому етапі проводиться аналіз об'єктів і комплексна оцінка їх можливих ризиків; відношення об'єктів до категорії ризику; формується реєстр об'єктів за категоріями ризиків. Оцінка ризику та інструмент планування повинні включати:

- методологічну складову;

- вимоги до процесу стосовно збору інформації, пов'язаної із ризиками у діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання;
- вимоги щодо законодавчих змін, спрямовані на залучення усіх ключових внутрішніх і зовнішніх учасників до вирішення питань, пов'язаних із фінансовим управлінням і контролем;
- план дій для запровадження планування на основі оцінювання ризику.

3. Підготовка проекту рішення про проведення інспектування. На цьому етапі проводиться аналітичне опрацювання бази даних об'єктів за кожною категорією ризиків на предмет їхніх характерних особливостей і наявності ризиків на інших об'єктах, формування висновків щодо проведення окремої ревізії цих об'єктів.

Логічно, щоб стандарт контролю в державному секторі економіки повинен мати назву *«Порядок підготовки до проведення контрольного заходу»* (додаток Д), яка б відображала загальні підходи до цього процесу.

За змістом у стандарті, керуючись єдиним підходом до його складання, можна виділити наступні складові, тоді його структура виглядатиме наступним чином.

1. Загальні положення.
2. Зміст процесу підготовки контрольного заходу.
3. Попереднє вивчення об'єктів контролю.
4. Визначення цілей контрольного заходу.
5. Вибір методики проведення перевірки з урахуванням ризиків.
6. Підготовка програми контрольного заходу.
7. Підготовка робочого плану проведення контрольного заходу.

До стандарту у вигляді додатків доцільно додати приклади документів, що уніфікують оформлення змісту виконаної роботи і зібраної, розрахованої і складеної інформації. Такими запропонованими формами можуть бути: *«Зразок оформлення запиту органу контролю про надання інформації»* (додаток Д.1), *«Програма проведення контрольного заходу»* (додаток Д.2), форма робочого плану проведення контрольного заходу (додаток Д.3).

До загальних положень стандарту «Порядок підготовки до проведення контрольного заходу» (далі – Стандарт) слід віднести твердження, що стандарт державного фінансового контролю, який здійснюється органом контролю, розроблений відповідно до законодавства України, міжнародних стандартів, а також досвіду підготовки контрольних заходів. Метою стандарту є встановлення процедур підготовки до проведення контрольного заходу, включеного до плану роботи органу контролю. Даний нормативний документ повинен уніфікувати завдання і призначення даного стандарту, якими визначено суть:

- змісту процесу підготовки контрольного заходу;
- структури програми контрольного заходу;
- структури робочого плану проведення контрольного заходу.

Особливості підготовки контрольних заходів, що здійснюються у рамках попереднього контролю, аудиту ефективності використання державних коштів регламентуються також іншими, затвердженими органом контролю нормативними документами, що не суперечать даному Стандарту.

Положення і вимоги цього Стандарту є обов'язковими для дотримання співробітниками органу контролю, а також залученими до проведення контрольного заходу зовнішніми фахівцями (експертами).

Другим елементом стандарту є зміст процесу підготовки контрольного заходу, який розкриває основні етапи усього контрольного процесу. Організація контрольного заходу включає такі етапи контрольного заходу: підготовчий, основний, заключний.

Підготовка контрольного заходу, включеного до плану роботи органу контролю, є початковим етапом його проведення, і полягає у виконанні низки послідовних дій і процедур з підготовки програми даного контрольного заходу і робочого плану здійснення контрольного заходу.

У Стандарті зазначається, що на підготовчому етапі контрольного заходу здійснюється попереднє вивчення його предмета і об'єктів, за підсумками якого визначаються цілі, завдання, методи проведення контрольного заходу, критерії оцінювання ефективності при проведенні аудиту ефективності, а також

розглядаються інші питання, безпосередньо пов'язані з підготовкою до проведення контрольних дій на об'єктах контрольного заходу.

Процес підготовки контрольного заходу організовує посадова особа органу контролю, відповідальна за його проведення.

У контрольному заході не мають права брати участь співробітники органу контролю, що перебувають у близьких родинних стосунках з керівництвом об'єкта контролю. Обов'язок співробітників органу контролю, що залучаються до контрольного заходу, заявити про наявність таких зв'язків. Забороняється залучати до участі у контрольному заході співробітника органу контролю, якщо він за той період, що перевіряється, був штатним співробітником об'єкта контрольного заходу або якщо він проводив попередній контрольний захід.

У разі, якщо на об'єкті контролю планується перевірка відомостей, що становлять державну таємницю, у контрольному заході мають брати участь співробітники органу контролю, що мають оформлений в установленому порядку допуск до державної таємниці.

Тривалість підготовки до проведення контрольного заходу у Стандарті можна і не конкретизувати щодо календарних чи робочих днів перевірки, проте слід вказати, що тривалість визначається залежно від терміну проведення контрольного заходу, встановленого планом роботи органу контролю, особливостей діяльності суб'єкта (об'єктів) контролю, масштабів і складності контролю, можливостей отримання необхідної інформації та професійного досвіду інспекторів, залучених до його проведення.

Наступним елементом, описаним у стандарті, є попереднє вивчення об'єктів контролю. Попереднє вивчення проводиться за допомогою збору інформації для отримання відомостей про предмет і об'єкт контрольного заходу в обсязі, достатньому для підготовки програми проведення контрольного заходу.

Співробітниками органу контролю отримання інформації про об'єкти контрольного заходу здійснюється шляхом аналізу:

- нормативних правових актів, що мають значення для цілей даного контрольного заходу;

- цілей і завдань діяльності об'єкта контролю;
- організаційно-правової форми, організаційної структури, відомчої підпорядкованості об'єкта контролю;
- обсягів і структури бюджетного фінансування;
- використання об'єктом контролю державної власності;
- фінансово-економічних показників і результатів діяльності;
- стану бухгалтерського (бюджетного) обліку та звітності;
- внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на роботу об'єкта контролю;
- інших джерел інформації.

Отримання інформації про предмет і об'єкти контрольного заходу для їх попереднього вивчення може здійснюватися через направлення запитів органу контролю керівникам об'єктів контрольного заходу, органів державної влади та іншим суб'єктам.

Необхідна інформація про об'єкти контролю може отримуватись на основі офіційної статистичної звітності, що публікується органом державної статистики, результатів попередніх контрольних заходів у цій сфері або на даному об'єкті, бюджетної звітності, представленої до органу контролю тощо.

У процесі ознайомлення з отриманою інформацією, за можливості, проводяться зустрічі та співбесіди з керівництвом установ, що перевіряються, підприємств, консультації з відомствами вищого рівня, незалежними організаціями і фахівцями, які можуть дати важливу інформацію про діяльність об'єктів контролю.

Отримані дані про об'єкт контролю використовуються для визначення цілей і питань програми контрольного заходу, методики проведення перевірки, складу інспекторів органу контролю, необхідних для виконання контрольного заходу.

У ході аналізу інформації про діяльність об'єктів контролю посадова особа органу контролю, відповідальна за проведення контрольного заходу, оцінює



достовірність отриманої інформації і використовує результати цієї оцінки при складанні і виконанні програми контрольного заходу.

У випадку сумніву у достовірності отриманих відомостей про об'єкт контрольного заходу, вказана посадова особа зобов'язана у програмі проведення контрольного заходу передбачити процедури повторної перевірки отриманих відомостей.

Якщо у процесі попереднього вивчення предмета і об'єктів контрольного заходу виявлено обставини, що вказують на недоцільність його проведення, визначають необхідність зміни термінів проведення контрольного заходу або перешкоджають його проведенню, інспектор (ревізор) органу контролю, відповідальний за даний контрольний захід, вносить на розгляд у встановленому порядку відповідні обґрунтовані пропозиції про зміну теми контрольного заходу, переліку об'єктів контрольного заходу, термінів його проведення або виключення даного контрольного заходу з плану роботи органу контролю.

Наступним елементом стандарту є визначення цілей контрольного заходу.

У процесі попереднього вивчення предмета і об'єктів контрольного заходу необхідно визначити цілі контрольного заходу. При визначенні цілей контрольного заходу слід виходити з того, що повинно бути досягнуто в результаті його проведення. Контрольний захід може мати одну або кілька цілей залежно від того, які аспекти діяльності об'єктів контролю з формування або використання державних коштів є предметом даного контрольного заходу.

Як вже було зазначено, підготовка до проведення контрольного заходу повинна відповідати меті, а те, як її досягати, описано стандартом *ISSAI 1200 «Загальні цілі незалежного аудитора і проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту»* [462]. Мета полягає у підвищенні ступеня довіри передбачуваних користувачів аудиторської звітності. Це досягається за рахунок вираження думки аудитором про те, що фінансові операції відображені у звітності відповідно до чинного законодавства, а сама звітність підготовлена у всіх суттєвих аспектах відповідно до концептуальної основи і стандартів обліку в державному секторі. Забезпечення якості процесів для досягнення мети слід

передбачати на початку перевірки. Відповідно до пункту 64 *ISSAI 1000*, відсутній окремий стандарт з контролю якості для ревізійної роботи, але деякі рекомендації містяться у загальних стандартах. Вони не чітко визначають обов'язки індивідуального державного аудитора для контролю якості, але дозволяють зосередитися на загальній відповідальності вищого керівництва контрольної установи щодо забезпечення якості контролю. Це здійснюється через вимогу керівника впровадити процедури контролю якості для всіх контрольних заходів.

В аудиторських фірмах приватного сектора партнери зазвичай несуть індивідуальну відповідальність за результати аудиту. Для вищих органів фінансового контролю, таких як Рахункова палата, визначається спільна відповідальність загалом за всю діяльність.

Зовнішній контроль якості здійснюється, як правило, наглядовими органами один раз на три роки.

Вищі органи фінансового контролю можуть розробити політику і процедури для сприяння дотримання суті цієї вимоги (наприклад, через ротацію керівних ревізорів, встановлення персональної відповідальності за результатами аудиторського заходу, що вимагає контролю якості виконання угоди створеною комісією в органі контролю).

Формулювання цілей у програмі контрольного заходу повинні бути конкретними і чіткими, щоб за підсумками контрольного заходу можна було зробити відповідні висновки про їх досягнення.

По кожній цілі контрольного заходу визначається перелік питань, які необхідно перевірити, вивчити і проаналізувати у ході проведення контрольного заходу. Зміст питань контрольного заходу повинен виражати дії, які потрібно виконати для досягнення поставленої мети. Кількість питань по кожній цілі має бути порівняно невелика, але питання повинні бути істотними і важливими для реалізації цілі.

При проведенні аудиту ефективності використання державних коштів для кожної мети контрольного заходу визначаються критерії оцінювання ефективності у порядку, встановленому, наприклад, відповідним стандартом

державного фінансового контролю «Проведення аудиту ефективності використання державних коштів».

Вибір методики проведення перевірки, як п'ятий елемент стандарту, повинен не лише спрямувати контролерів (ревізорів) на правильний вибір методичного забезпечення перевірки, але й скеровувати до оцінювання і тих ризиків, які властиві даному підконтрольному об'єкту.

Для проведення контрольного заходу потрібно обирати відповідну методику проведення перевірки, виходячи з цілей і питань контрольного заходу та оцінених ризиків. Методика перевірки – це комплекс методів (способів, прийомів) і процедур збору фактичних даних, отримання і аналізу інформації, які будуть застосовуватися для формування доказів відповідно до поставлених цілей, питань контрольного заходу і оцінених ризиків об'єкта контролю.

При виборі методики проведення перевірки слід використовувати методичні основи проведення контрольного заходу, які слід навести у відповідному стандарті державного фінансового контролю (наприклад, «Проведення контрольних заходів. Загальні правила»).

Підготовка програми контрольного заходу є наступною складовою стандарту. За результатами попереднього вивчення предмета і об'єктів контрольного заходу готується програма проведення контрольного заходу (далі – програма). Підготовку програми організовує інспектор (ревізор) органу контролю, призначений керівником контрольного заходу. Програма підписується керівником підрозділу органу контролю (за його відсутності – інспектором, призначеним керівником контрольного заходу), і вноситься на затвердження керівнику органу контролю (за його відсутності – заступнику керівника), не пізніше трьох робочих днів до початку контрольного заходу. Приклад оформлення програми також доцільно навести в *додатку Д.2* до стандарту. У разі проведення контрольного заходу за участю двох і більше аудиторських напрямів, підготовку програми організовує інспектор, призначений керівником органу контролю зі складу керівництва підрозділів.

Інспектори органу контролю з питань, що входять у їхню компетенцію, надають особі органу контролю, що відповідальна за проведення контрольного заходу, свої пропозиції за єдиною програмою контрольного заходу. На основі узагальнення зазначених пропозицій, інспектором (ревізором) органу контролю, якому доручені організація контрольного заходу і узагальнення результатів контрольного заходу, розробляється єдина програма контрольного заходу, яка підписується всіма членами групи, які беруть участь у здійсненні контрольного заходу, і направляється на затвердження керівникові органу контролю не пізніше трьох робочих днів до початку контрольного заходу.

При розробці програми слід урахувати, що від якості її складання залежать результати проведення контрольного заходу загалом. Програма повинна бути чіткою, зрозумілою і логічною, а також ефективною з погляду співвідношення можливих результатів контрольного заходу і витрат на його проведення.

Назва контрольного заходу в програмі вказується відповідно до плану роботи органу контролю, або документів, що слугували підставою для призначення контрольного заходу (у разі проведення перевірок спільно (паралельно) з правоохоронними органами).

Стандартом регулюється обов'язкові структурні частині програми:

- підстава для проведення контрольного заходу;
- предмет контролю;
- перелік об'єктів контрольного заходу;
- цілі контрольного заходу і питання перевірки (за потреби – із зазначенням методів проведення перевірки у короткому викладі);
- ревізійний період діяльності об'єктів контролю;
- терміни початку і закінчення проведення контрольного заходу на об'єктах;
- склад відповідальних виконавців;
- термін подання звіту про результати контрольного заходу на розгляд і затвердження керівництвом органу контролю.

У процесі проведення контрольного заходу зміст програми може змінюватися. Усі суттєві зміни до програми (що стосуються цілей, питань і об'єктів) вносяться у ході проведення контрольного заходу, розглядаються і затверджуються керівником органу контролю у формі службової записки.

Після складання програми готується робочий план проведення контрольного заходу.

Стандартом визначається обов'язковість цих двох документів. До програми проведення контрольного заходу додається робочий план проведення контрольного заходу (далі – робочий план), як невід'ємна частина програми. Підготовка робочого плану є заключною процедурою підготовки контрольного заходу. Робочий план розробляється керівником групи перевірки або, за його дорученням, інспектором, призначеним керівником контрольного заходу, на основі програми проведення контрольного заходу і включає детальний перелік контрольних процедур (змісту роботи), необхідних для практичної реалізації програми.

Робочий план містить розподіл конкретних завдань із виконання програми проведення контрольного заходу між учасниками контрольного заходу із зазначенням змісту робіт (процедур) і термінів їхнього виконання. Робочий план не повинен містити відомостей, що становлять державну таємницю. Типова форма робочого плану наводиться у *додатку Д.3* до стандарту.

Робочий план повинен бути логічним продовженням програми проведення контрольного заходу. Зміст робочого плану залежить від специфіки діяльності об'єктів контролю, а також масштабу, складності та особливостей методів проведення перевірки.

Терміни проведення контрольних процедур, зазначені в робочому плані, визначаються у межах початку і закінчення проведення контрольного заходу, зазначеного у програмі.

У разі, коли в одному контрольному заході беруть участь інспектори з різних контрольних напрямків, готується єдиний робочий план проведення контрольного заходу, що охоплює питання, які входять до компетенції двох і

більше департаментів органу контролю. За потреби, для підготовки єдиного робочого плану проведення контрольного заходу можуть залучатися інспектори інших підрозділів органу контролю для участі у контрольному заході.

Робочий план підписується інспектором, призначеним керівником контрольного заходу, і затверджується керівником підрозділу контрольного органу, відповідального за проведення контрольного заходу. Керівник контрольного заходу доводить робочий план до відома всіх його учасників під розпис.

Виконання робочого плану контролюється керівником контрольного заходу і / або керівником підрозділу, відповідальним за проведення контрольного заходу.

У процесі проведення контрольного заходу робочий план може змінюватися. Зміни робочого плану не повинні призводити до зміни затвердженої в установленому порядку програми проведення контрольного заходу.

Власне питання організації контрольного заходу описано в стандарті наступним чином. Призначення контрольного заходу оформляється дорученням на проведення контрольного заходу (далі – доручення), яке підписується керівником органу контролю. У дорученні зазначається: підстава для проведення контрольного заходу, персональний склад перевіряючих (у тому числі керівник контрольного заходу), тема контрольного заходу, об'єкт контрольного заходу (найменування об'єкта аудиту), що перевірявся, і терміни проведення контрольного заходу.

Підготовка доручення здійснюється керівником підрозділу, відповідальним за проведення контрольного заходу, або, за його дорученням, інспектором – керівником контрольного заходу.

До початку основного етапу контрольного заходу керівником підрозділу, відповідальним за проведення контрольного заходу, або інспектором, призначеним керівником контрольного заходу, за потреби, проводиться нарада інспекторів, які беруть у ньому участь з метою з'ясувати, наскільки учасники контрольного заходу підготовлені до проведення контрольного заходу, розуміють

свої обов'язки і процедури, які їм належить виконувати, а також обговорити проблеми, які можуть виникати при проведенні контрольного заходу.

До початку основного етапу контрольного заходу керівникам об'єктів контрольного заходу, можуть бути направлені:

- перелік документів, які посадові особи об'єкта контрольного заходу повинні підготувати для подання учасникам контрольного заходу;
- перелік питань, які потрібно вирішити до початку проведення контрольного заходу на об'єкті;
- спеціально розроблені для даного контрольного заходу форми, необхідні для систематизації представленої інформації.

Схематично реалізацію окремих елементів стандарту, а саме функціональний процес ідентифікації, управління ризиками і планування інспектування на централізованому рівні контролю в державному секторі представлено на *рис. 3.7*.

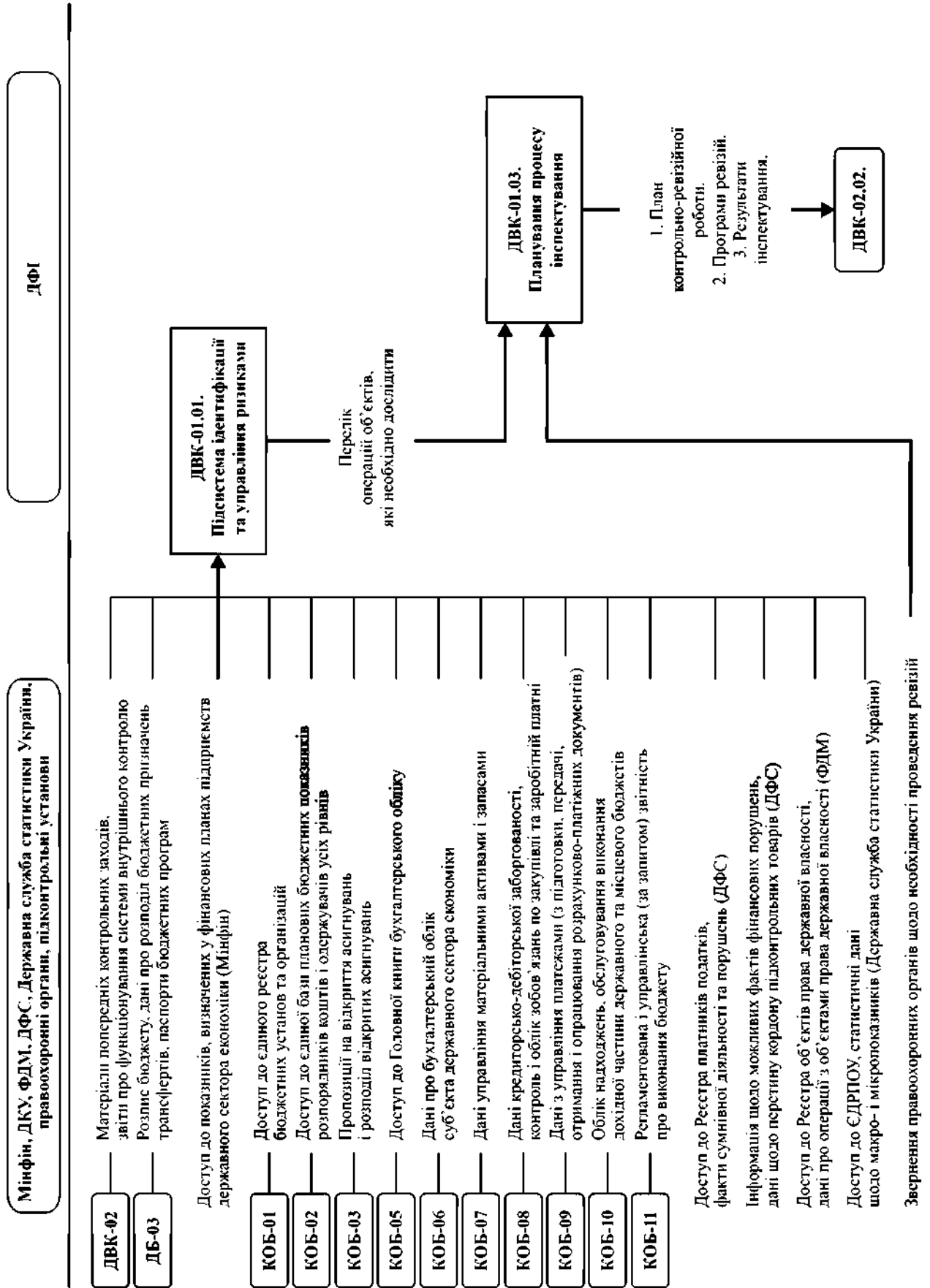


Рис. 3.7. Планування і підготовка до контрольного заходу (розроблено автором)



Цей процес дозволяє конкретизувати недоліки і проблеми установи, ідентифікувати, оцінити наявні і можливі ризики, провести моніторинг фінансової звітності підконтрольних установ і всебічний аналіз їхньої фінансово-господарської діяльності на основі вхідної інформації (ДВК-02, ДБ-03, КОБ-01-03, КОБ-05-11). На основі проведеного аналізу формується перелік підконтрольних бюджетних установ і організацій, які необхідно дослідити. Для кожного з них визначається перелік ризикових операцій, що здійснюють або можуть здійснювати негативний вплив на фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання (бюджетних установ) або негативно впливати на ефективність виконання бюджетних програм.

Інспектування полягає у документальній і фактичній суцільній перевірці господарських процесів або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю. Даний вид контролю проводиться у формі ревізії з метою виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їхньому допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Згідно з планом контрольної-ревізійної роботи органів ДФІ та розробленою програмою ревізії виконується перевірка ризикових операцій, результати інспектування використовуються у процесі ведення реєстрів інспектування і формування звітності (ДВК – 02.02) (рис. 3.8).

У рамках цього процесу результати інспектування повинні зберігатися у реєстрі результатів інспектування (ДВК-02.02). За результатами інспектування формується звітність (ДВК-02.04), що містить висновки і пропозиції результатів інспектування.

Ця звітність слугує основою для аналізу і прийняття рішень учасниками процесу, зокрема прийняття рішень Міністерством фінансів щодо внесення змін до закону про держбюджет (протягом року) або зміни бюджетної політики (за результатами року) (ДБ-02, СБП-02).

Планова ревізія індивідуально відібраного об'єкту проводиться за всіма сукупними показниками фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи та організації.

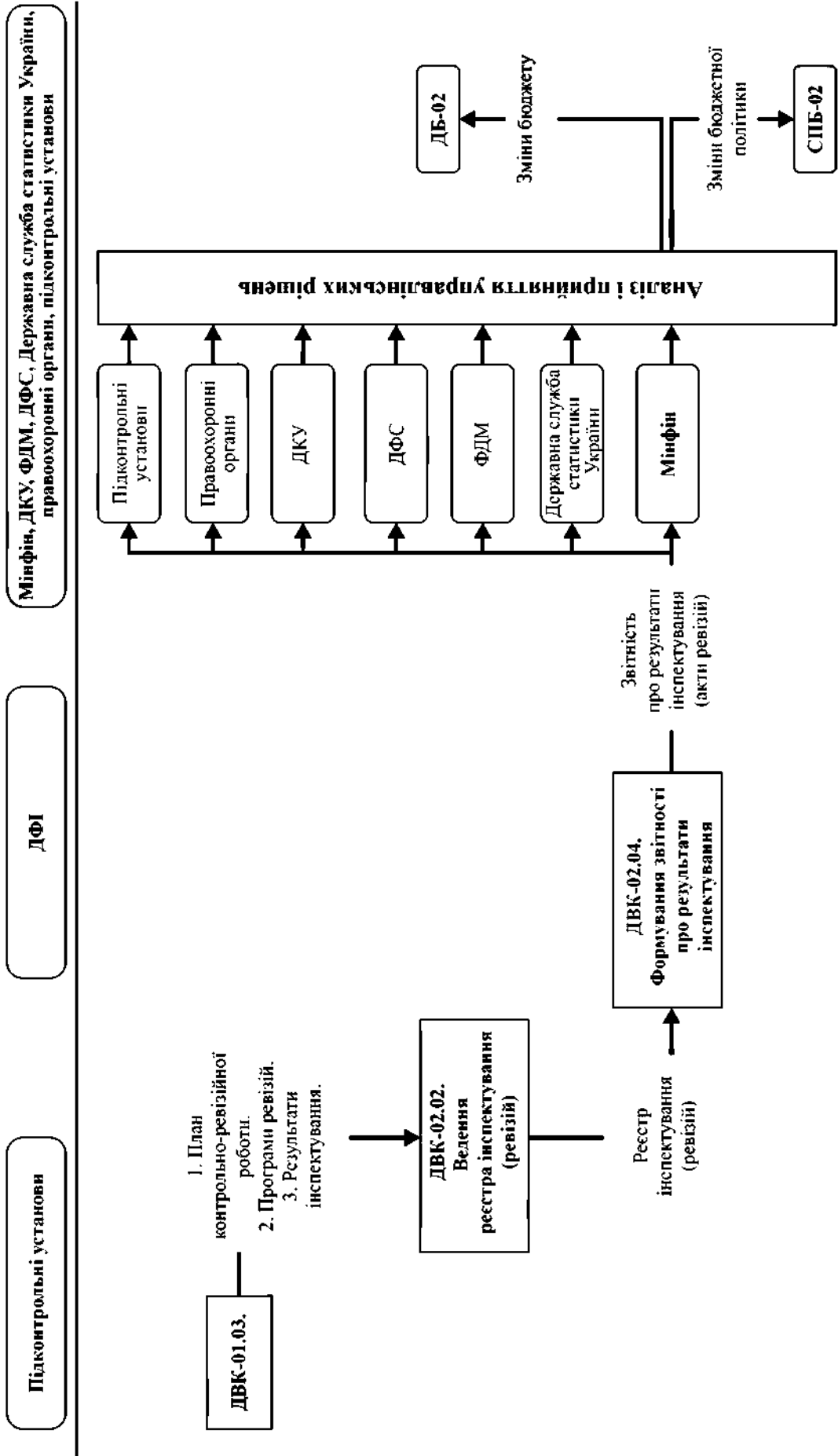


Рис. 3.8. Ведення реєстру та формування звітності (розроблено автором)

Метою впровадження стандартів підготовки до проведення контрольного заходу є забезпечення інтересів суспільства через встановлення таких норм, які підтримають авторитет органу контролю, високу якість контрольної діяльності, дають гарантії, забезпечать контроль якості. Впровадження норм у практику контролю в Україні сприятиме зближенню національних і міжнародних стандартів, тим самим підвищуючи якість і однорідність практики в усьому світі та зміцнення довіри населення до професії державного контролера-аудитора.

### **3.3. Організація взаємодії внутрішніх аудиторів державних установ і зовнішніх органів суб'єктів контролю**

Взаємини зовнішніх наглядових органів, якими є органи Рахункової палати України, Державної фінансової інспекції України і внутрішніх аудиторів сектору державного управління потребують розгляду і ґрунтовного дослідження. Належний внутрішній контроль в установах сектору державного управління повинен доповнюватися ефективною службою внутрішнього аудиту, який проводить незалежне оцінювання контрольних систем в установах. З іншого боку, зовнішні державні аудитори можуть забезпечити важливий зворотний зв'язок у тому, що стосується ефективності цього процесу. Державні фінансові наглядові органи повинні упевнитися в застосуванні ефективної методики і практики, прийнятті менеджментом державної установи, відомства відповідних коригуючих дій для реагування на недоліки у внутрішньому контролі, які виявлені внутрішніми аудиторами. Такому контролю сприяє співробітництво органів фінансового контролю і служби внутрішнього аудиту міністерств і відомств.

З приводу питання, яке практично не висвітлено у науковій літературі, але має значний теоретичний та практичний інтерес, автором було проведено анкетування. Респондентами обрано 99 осіб, з них: 43 особи – керівники або заступники керівників територіальних відділень Державної фінансової інспекції України, 56 осіб – керівники (заступники), головні спеціалісти підрозділів внутрішнього аудиту міністерств, відомств, центральних органів державної влади. Місце опитування – семінар, що відбувався 12 грудня 2013 року, для фахівців

територіальних органів Державної фінансової інспекції України, відповідальних за координацію і взаємодію з децентралізованими підрозділами внутрішнього аудиту територіальних органів центральних органів виконавчої влади (ЦОВВ) і обласних державних адміністрацій, з питань здійснення такої взаємодії.

У табл. 3.16 і 3.17 представлені питання та відповіді фахівців, які свідчать не лише про потребу і актуальність таких досліджень, але й про результат взаємодії зовнішніх контролерів і внутрішніх аудиторів, який може покращити результативність контрольних заходів.

Таблиця 3.16

**Результати анкетування щодо оцінки стану взаємодії зовнішніх контролерів та внутрішніх аудиторів (розроблено автором)**

Питання	Варіанти відповідей, які були надані	Відсоток відповідей
1. Потреба взаємодії зовнішніх контролерів і внутрішніх аудиторів	Не потрібно	11
	Формальне спілкування	10
	Має бути плідна співпраця	79
2. Існуючий стан взаємодії	Відсутні продуктивні контакти	73
	Контакти є, але вони формальні	26
	Є плідна співпраця	1

Негативно оцінюючи стан взаємодії внутрішніх аудиторів і зовнішніх контролерів (73% опитаних), фахівці зазначили потребу у налагодженні такої плідної співпраці – 79% опитаних.

Таблиця 3.17

**Якісні характеристики взаємодії зовнішніх контролерів та внутрішніх аудиторів (за матеріалами анкетування) (розроблено автором)**

Питання	Варіанти відповідей, які були надані
1. Вигоди від співробітництва зовнішніх контролерів і внутрішніх аудиторів	<ol style="list-style-type: none"> <li>Загалом більш ефективною є зовнішня перевірка, заснована на чіткому розумінні відповідних ролей – максимізація покриття контролем.</li> <li>Менше навантаження на установу, яку перевіряють, в плані перевірок.</li> <li>Поліпшена координація діяльності внутрішнього аудиту і зовнішнього контролю на основі спільного планування та інформування про потреби; зниження кількості накладок і випадків дублювання ревізорської роботи.</li> <li>Більше можливостей для використання результатів праці одне одного як у внутрішнього аудиту, так і у зовнішнього контролю.</li> <li>Обмін ідеями та знаннями, набування корисних навичок, здобуття корисного досвіду</li> </ol>

Питання	Варіанти відповідей, які були надані
2. Потенційні ризики співпраці	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Компрометація дотримання принципів конфіденційності, незалежності і об'єктивності.</li> <li>2. Можливі конфлікти інтересів.</li> <li>3. Відсутність розуміння меж відповідальності.</li> <li>4. Використання різних професійних стандартів.</li> <li>5. Проблеми, що відносяться до незалежності внутрішнього аудиту.</li> <li>6. Неправильна інтерпретація висновків при використанні результатів роботи один одного.</li> <li>7. Можливі відмінності у висновках або заключенні думок по справі.</li> <li>8. Передчасне повідомлення інформації зовнішній стороні.</li> <li>9. Не приймаються до уваги обмеження або заборони, що накладаються на іншого аудитора щодо визначення ступеня координації та співробітництва</li> </ol>
3. Основні фактори, які сприятимуть співпраці	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Підтримка і заохочення з боку вищого керівництва.</li> <li>2. Організаційна одиниця, створена для надання допомоги співробітництву (наприклад, аудиторський комітет).</li> <li>3. Загальні графіки планування</li> <li>4. Культура і професійна поведінка, що сприяють співпраці.</li> <li>5. Обидві команди контролерів і аудиторів шукають можливості для співробітництва, налагодження ефективної взаємодії.</li> <li>6. Зобов'язання.</li> <li>7. Ролі внутрішніх аудиторів і зовнішніх контролерів часто перехреснюються, тому для ефективної співпраці необхідна індивідуальна готовність співпрацювати.</li> <li>8. Консультування і взаєморозуміння.</li> <li>9. Регулярні консультації між внутрішнім аудитом і зовнішнім контролером – основа для визначення шляхів до ефективної співпраці.</li> <li>10. Комунікація.</li> <li>11. Повинні бути налагоджені як офіційні, так і неофіційні способи комунікації.</li> <li>12. Повинна існувати взаємодовіра між обома групами, заснована на визнанні професійних стандартів</li> </ol>
4. Сфери для співпраці	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Дослідження ефективності внутрішнього контролю.</li> <li>2. Аудит фінансової звітності.</li> <li>3. Відповідність законам і нормативам.</li> <li>4. Виявлення шахрайства і корупції.</li> <li>5. Перевірка даних (розрахунків) про ефективність.</li> <li>6. Розвиток інформаційних систем і обмін інформацією.</li> <li>7. Аудит об'єктів, які територіально далеко розташовані</li> </ol>
5. Організація співпраці та її місце у процесі контролю	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Координація і співпраця між внутрішніми аудиторами і зовнішніми контролерами може тривати протягом всього процесу контролю.</li> <li>2. Перед перевіркою (наприклад, загальне розуміння діяльності служби внутрішнього аудиторського органу і якою мірою можна на неї покладатися ревізорам).</li> <li>3. На етапі планування (планування спільних заходів контролю – наприклад, інвентаризація).</li> <li>4. Подальші процедури контролю (наприклад, коли потрібні додаткові уточнення, що представляє собою додатковий ризик);</li> <li>5. Етап висновків, завершення роботи і складання звітів (наприклад, там, де висновки внутрішнього аудиту може взяти до уваги зовнішній контролер).</li> <li>6. Подальший контроль виконання висновків і рекомендацій аудиту</li> </ol>

Питання	Варіанти відповідей, які були надані
	(наприклад, де внутрішній аудит бере на себе відповідальність за подальший контроль над виконанням усіх рекомендацій аудиту – внутрішнього і зовнішнього)
6. Можливі негативні наслідки	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Професійні ревності – аудитори і контролери не можуть узгодити розумний поділ праці.</li> <li>2. Недовіра, заснована на нерозумінні ролей і поганий комунікації (наприклад, зовнішній контроль бере на себе провідну роль, виходячи з свого ширшого кола обов'язків).</li> <li>3. Відсутність взаємоповаги.</li> <li>4. Поганий професійний рівень кадрів як у внутрішньому аудиті, так і в зовнішньому контролі.</li> <li>5. Відсутність підтримки з боку вищого керівництва в кожній з організацій</li> </ol>

При всіх вигодах, відмічених фахівцями, поки що не вдається плідно системно співпрацювати. Кілька причин загального характеру визначимо у вигляді потенційних ризиків і негативних наслідків. Якщо серед названих потенційних ризиків фігурують випадки організаційного, методичного, професійного характеру, то серед негативних наслідків, в основному, знаходиться так званий людський фактор. Отже, формуючи дії професіоналів відповідно до стандарту, створюються умови для нормативного регулювання взаємодії зовнішніх контролерів і внутрішніх аудиторів.

Регулювання у частині запровадження стандартів потребує чіткого поділу функцій і одночасно встановлення тісних відносин між внутрішнім і зовнішнім аудитом, а також зі службами фінансової інспекції, прийняття і впровадження необхідних правових інструментів, які забезпечать проведення аудиту внутрішніми аудиторами, а зовнішні контрольні інспекції зосередять основну увагу на боротьбі з корупцією і серйозними порушеннями.

У світовій практиці регламентація подібних взаємовідносин достатньо активно здійснювалась останні двадцять років у сфері банківського нагляду. Так, Базельський комітет розробив та прийняв до впровадження кілька документів, які слугують основою для встановлення норм і стандартів діяльності зовнішнього аудиту, банківського інспектування і внутрішнього аудиту. Взаємини внутрішніх і зовнішніх аудиторів детально розглядаються і у Міжнародних стандартах аудиту.

Слід зазначити, що із прийняттям у жовтні 2011 року постанови Кабінету Міністрів України щодо реорганізації відомчої ревізії та запровадження внутрішнього аудиту державного сектору управління виникла потреба визначитися із використанням органами зовнішнього фінансового контролю результатів роботи служби внутрішнього аудиту [74].

На сьогодні, попри високе значення і актуальність даного питання, досліджень у цій сфері не проводиться. Серед опублікованих результатів практичної реалізації чинних норм і стандартів внутрішнього аудиту лише окремі публікації фахівців Державної фінансової інспекції України висвітлюють окремі сторони цього питання. На основі аналізу чинних нормативних актів, зарубіжного досвіду у дисертації проведено дослідження взаємодії внутрішнього аудиту установ сектору державного управління, органів влади, міністерств і відомств та зовнішнім фінансовим контролем з метою вироблення підходів до регламентації ефективної співпраці у цій сфері.

Грунтуючись на принципах взаємодії внутрішніх і зовнішніх аудиторів, викладених у аналогічних документах сфери банківського нагляду, аудиту реального сектору економіки, автор використав положення, призначені для загального застосування, адаптувавши їх у конкретних наглядових механізмах установ сектору державного управління.

Дослідження світової практики взаємодії внутрішніх аудиторів і представників зовнішніх наглядових органів показало, що у різних країнах на рівні сформованих стандартів діяльності спостерігаються істотні відмінності у наглядових методах, також значно різняться ступінь використання наглядових функцій зовнішніх державних аудиторів під час співпраці з внутрішніми.

Так, у Хорватії зовнішнє інспектування бюджету передбачає контроль системи управління державними фінансами за допомогою оцінки ефективності і результативності використання державних коштів, і дотримання податково-бюджетної дисципліни. Тому під час побудови взаємодії з внутрішніми аудиторами бюджетних установ саме ці питання розглядаються як основні в результатах аудитів внутрішніх аудиторів [487].

У Молдові відносини внутрішніх аудиторів бюджетних установ із зовнішніми сформувалися під впливом суб'єктивних факторів [488]. У багатьох країнах внутрішні аудитори є колишніми фінансовими інспекторами, адже більшість країн зіткнулися з браком співробітників відомчих органів контролю. Тому персонал внутрішнього аудиту створювався на базі фінансових інспекторів. Такі професійні підходи потребують чіткого розмежування повноважень і деталізації функцій окремо для внутрішніх і для зовнішніх аудиторів. Ситуація погіршується тим, що керівники звикли до результатів відомчої ревізії, яка виявляла порушення, тому керівництво потребує методів і результатів саме ревізійної роботи, а не внутрішніх аудиторів. З огляду на це, законодавчі положення, стандарти діяльності повинні переконати їх, змусити сприймати адекватно діяльність відділів внутрішнього аудиту.

Концепція розбудови фінансової інспекції як зовнішнього органу державного аудиту Вірменії потребувала вирішення проблеми дублювання наглядових, контрольних і аудиторських повноважень використання ресурсів у державному секторі, адже їх здійснюють кілька органів: Служба контролю при Президентові Вірменії, Служба контролю при Прем'єр-міністрі Вірменії, Інспекція фінансового контролю при Міністерстві фінансів, Контрольна палата Вірменії, Прокуратура Вірменії [434]. У такому контексті перенесення окремих контрольних повноважень на внутрішній аудит державних установ дозволила б ліквідувати один чи два органи зовнішнього контролю.

Хоча вибір конкретного підходу у кожній окремо взятій країні залежить від цих чинників, автором визначено спільні, характерні для більшості країн принципи побудови взаємин внутрішніх аудиторів і представників зовнішніх фінансових органів контролю. Під зовнішніми фінансовими органами контролю розуміються органи Рахункової палати України і Державної фінансової інспекції України. Досліджуючи практику діяльності подібних органів контролю автором доведено, що у країн є істотні відмінності у законодавчих і регулятивних механізмах, визначених у функціональних повноваженнях того чи іншого органу контролю. В окремих країнах вищі органи фінансового контролю виконують



основну, якщо не виняткову, функцію з контролю над установами сектору державного управління з метою забезпечення виконання ними своїх цілей та завдань у найефективніший спосіб. Це означає, що у такій країні відсутній централізований внутрішній контроль, функції якого в Україні покладено на Державну фінансову інспекцію. Власне він не відсутній, а виконується безпосередньо добре розвиненими службами внутрішнього аудиту установ чи відомств, тобто має децентралізований характер. Навпаки, в інших країнах зовнішній фінансовий контроль наділений ширшою компетенцією, зокрема щодо організації зовнішнього (парламентського) контролю з боку вищого органу фінансового контролю і внутрішнього контролю через структуру, подібну внутрішньому контролю Державної фінансової інспекції у системі виконавчої влади. Зважаючи на ці відмінності, поняття побудови взаємин внутрішніх аудиторів і представників зовнішніх фінансових контрольних органів у цьому дослідженні розглянуто не у контексті визначення правових схем, а скоріше для позначення двох учасників контрольного процесу, які забезпечують керівні рішення установ сектору державного управління та загалом держави.

Розробка стандартизації взаємин внутрішніх аудиторів і представників зовнішніх фінансових органів контролю у вигляді кінцевого документу може слугувати основоположним керівництвом для органів державного фінансового контролю. У ньому викладаються погляди на внутрішній аудит в установах, відомствах, міністерствах, органах державної влади, взаємин органів контролю і внутрішніх аудиторів. Подібні стандарти здатні підтримувати зусилля з гармонізації та поліпшення стандартів внутрішнього аудиту державного сектору як у міжнародному масштабі, так і на рівні однієї країни.

Модернізація Державної фінансової інспекції України здійснювалась шляхом переорієнтування функції інспектування на інструмент виявлення істотних порушень і фактів фінансового шахрайства. Цей напрямок реалізовано через проведення організаційно-структурних змін у побудові фінансової інспекції, перехід до ризикорієнтованого планування та проведення інспектування, спрямованого на виявлення значних порушень і зловживань. В Україні

розроблено нову нормативну базу, відбулося коригування повноважень Державної фінансової інспекції.

Служба внутрішнього аудиту міністерства, відомства організована на основі принципів, викладених у стандартах внутрішнього аудиту і затверджених урядом, полегшує роботу органів державного фінансового контролю.

Надійний внутрішній контроль, що включає службу внутрішнього аудиту, і компетентний зовнішній державний фінансовий контроль є частиною ефективного управління державними фінансами, який, у свою чергу, може сприяти результативним і тісним робочим відносинам між керівництвом державної установи і органами державного фінансового контролю.

Ефективна служба внутрішнього аудиту державної установи для органів державного фінансового контролю є цінним джерелом інформації про якість системи внутрішнього контролю.

Виходячи із сутності внутрішнього аудиту, сформованій у 1999 році Радою директорів Інституту внутрішніх аудиторів, «внутрішній аудит є незалежною службою, що займається об'єктивною оцінкою і консультативною діяльністю, призначеною для створення доданої вартості і поліпшення операцій організації. Він допомагає організації досягти своїх цілей шляхом привнесення системного, дисциплінуючого підходу до оцінювання і поліпшення ефективності процесів керування ризиками, контролю і управління» [462]. Такий підхід до внутрішнього аудиту закладено і у затверджених стандартах внутрішнього аудиту для сектора державного управління, відповідно до яких відбулася реорганізація відомчої ревізії. Було змінено не лише назву внутрішнього контролю. Потреба в об'єктивності і неупередженості, (особливо важлива для департаменту внутрішнього аудиту установ державного управління) під час проведення відомчої ревізії виключала можливість залучення цього підрозділу до надання рекомендаційних або консультативних послуг. Рекомендації керівництву державної установи, органу державної влади із розвитку внутрішнього контролю найчастіше є економним способом забезпечення прийняття обґрунтованого рішення з приводу потреби введення системи контролю. Саме внутрішній

контроль у формі внутрішнього аудиту здатний здійснювати такі рекомендаційні або консультативні послуги. Більше того, вони повинні складати фундаментальний обов'язок внутрішнього аудиту, а не лише доповнювати звичайні контрольні заходи щодо незалежної оцінки і контролю діяльності установи.

Служба внутрішнього аудиту державної установи повинна також проводити перевірки та оцінки внутрішнього контролю, включаючи контроль за фінансовою звітністю. Внутрішніх аудиторів не слід усувати від аналізу і критики стану внутрішнього контролю, який було організовано вищим керівництвом або ж безпосередньо керівництвом підрозділу відомства, навіть якщо вони і давали керівництву поради про потребу побудови певної ланки системи внутрішнього контролю.

Деякі установи вважають за краще ввести самооцінку контролю без втручання внутрішніх аудиторів. Їх можна приймати як результат внутрішнього контролю, якщо вони були оформлені як офіційні та задокументовані процедури, при яких керівництво і персонал аналізують свою діяльність або функції, оцінюють ефективність пов'язаних процедур внутрішнього контролю і віддачу від них. Ці самооцінки є корисним методом оцінки ефективності внутрішнього контролю і віддачі від нього, але вони аж ніяк не замінюють внутрішній аудит.

Виходячи з вже означеної сутності внутрішнього аудиту, цілі і завдання служби внутрішнього аудиту базується на реалізації певних принципів, які можуть бути враховані при побудові взаємовідносин зовнішнього державного фінансового контролю і внутрішніх аудиторів органів державної влади, установ сектору державного управління.

Керівництво несе кінцеву відповідальність за забезпечення установи і підтримки менеджментом вищої ланки адекватної і ефективної системи внутрішнього контролю, системи вимірювання для оцінювання різних ризиків діяльності державної установи, системи для визначення ризиків, що стосуються рівня бюджетного фінансування установи, і відповідних методів моніторингу дотримання законів, підзаконних актів, наглядової та внутрішньої політики.

Принаймні раз на рік керівник має перевіряти систему внутрішнього контролю і процедуру оцінки бюджетного фінансування. Керівництву державної установи слід регулярно перевіряти, чи встановлена у ній адекватна система внутрішнього контролю для забезпечення впорядкованого і обережного надання державних послуг (з посиланням на визначені цілі функціонування державної установи чи бюджетної програми). Керівництву слід також регулярно перевіряти, чи розроблена в установі система визначення ризиків, що стосуються зовнішніх і внутрішніх загроз. Нарешті, управління потребує порад щодо виконання процедур виявлення і адекватного контролювання ризиків, яким піддається державна установа (чи орган державної влади) при досягненні ним поставлених цілей; тестування цілісності, надійності та своєчасності фінансової та управлінської інформації; моніторингу дотримання законів і підзаконних актів, наглядової політики і внутрішніх планів, методик і процедур.

Керівництво установи сектору державного управління несе відповідальність за розробку процедур з виявлення, вимірювання, моніторингу і контролювання ризиків, яким піддається установа. Не рідше одного разу на рік керівництво має звітувати перед вищою організацією (наприклад, міністерством) про масштаб і ефективність системи внутрішнього контролю і процедур виконання програмно-цільового методу формування фінансування.

Керівництво державної установи зобов'язане підтримувати організаційну структуру з чітким розподілом відповідальності, повноважень і відносин звітності, забезпеченням ефективного здійснення делегованих повноважень. Керівництво несе також відповідальність за розробку процедур управління ризиками, якими виявляються, вимірюються, відстежуються і контролюються ідентифіковані загрози. Також керівництво державної установи встановлює відповідні методики внутрішнього контролю і відстежує адекватність і ефективність системи внутрішнього контролю.

Внутрішній аудит державної установи, попри його організаційну незалежність, є частиною безперервного моніторингу системи внутрішнього контролю і його внутрішньої процедури - оцінки законності використання

бюджетних коштів, оскільки внутрішній аудит забезпечує незалежну оцінку адекватності та дотримання встановлених методик і процедур бюджетної установи. Так служба внутрішнього аудиту сприяє керівництву в ефективному і дієвому виконанні своїх обов'язків.

Прийнятими стандартами внутрішнього аудиту [264] окреслюються такі завдання:

- перевірка і оцінка адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю;
- перевірка застосування і ефективності процедур управління ризиками та методології оцінки ризиків;
- перевірка систем менеджменту і фінансової інформації, включаючи систему електронної інформації;
- перевірка точності і достовірності записів бухгалтерського бюджетного обліку і фінансових звітів;
- перевірка стану і збереження активів;
- оцінка економічності та ефективності операцій з бюджетними коштами;
- тестування транзакцій, функціонування конкретних процедур внутрішнього контролю;
- перевірка систем, що забезпечують дотримання правових і регулятивних вимог, кодексів поведінки та реалізації методик і процедур;
- тестування достовірності та своєчасності регулятивної звітності;
- здійснення спеціальних розслідувань.

Керівництву слід забезпечити постійну і повну інформованість департаменту внутрішнього аудиту про нові розробки, ініціативи, продукти та операційні зміни для забезпечення виявлення на ранній стадії пов'язаних ризиків.

Для визначення основ побудови взаємин між внутрішнім аудитом і зовнішніми органами фінансового контролю доцільно розглянути принцип внутрішнього аудиту, що полягає у реалізації постійної його функції – забезпеченні спадкоємності діяльності. Кожна державна установа повинна мати постійну службу внутрішнього аудиту. При виконанні своїх обов'язків

керівництво має вживати всіх необхідних заходів, щоб установа могла постійно покладатися на службу внутрішнього аудиту, адекватну його розмірам і характеру операцій. Ці заходи включають формування кошторисів, надання відповідних ресурсів і підбір персоналу внутрішнього аудиту для досягнення своїх цілей.

У великих державних установах, органах державної влади зі складними операціями за звичайних умов внутрішній аудит організаційно може здійснювати департамент внутрішнього аудиту, що має достатню штатну чисельність. У невеликих установах проведення внутрішнього аудиту може покладатися на одного аудитора. У деяких країнах дрібнішим установам дозволяється альтернативно застосовувати систему незалежних перевірок ключових аспектів внутрішнього контролю.

Служба внутрішнього аудиту державної установи повинна бути незалежною від діяльності, що піддається аудиту, і від щоденної процедури внутрішнього контролю. Це означає, що внутрішньому аудиту надається відповідний статус усередині установи, і своє призначення він здійснює об'єктивно і неупереджено. Такого ж статусу слід дотримуватись і під час налагодження взаємодії служби внутрішнього аудиту і зовнішніх органів державного фінансового контролю.

Департамент внутрішнього аудиту повинен виконувати своє призначення за своєю власною ініціативою у всіх департаментах, підрозділах і службах. Він повинен мати право вільно доповідати про отримані ним результати і оцінки, розкривати цю інформацію керівництву установи. Під час взаємодії внутрішніх і зовнішніх державних контролерів також розкриваються результати діяльності внутрішніх аудиторів. Адже принцип незалежності також означає, що департамент внутрішнього аудиту діє під безпосереднім контролем найвищого керівництва установи. Керівникові департаменту внутрішнього аудиту слід формувати свої повноваження таким чином, щоб безпосередньо і з власної ініціативи контактувати з найвищим керівництвом, із зовнішніми державними аудиторами.

Реалізація принципу незалежності також передбачає, щоб зовнішні аудитори не створювати конфлікт інтересів із державною установою. Система

винагороди внутрішніх аудиторів повинна відповідати завданням внутрішнього аудиту. Служба внутрішнього аудиту державної установи повинна підлягати незалежній перевірці. Ця перевірка може здійснюватися органом зовнішнього державного фінансового контролю, тобто незалежною стороною – Рахунковою палатою України. Також для оцінки принципу незалежності може залучатися і внутрішній фінансовий контроль органів Державної фінансової інспекції України. Відносини органів державного фінансового контролю і служби внутрішнього аудиту слід розглядати загалом як взаємодію внутрішнього аудиту із зовнішніми контрольними органами і зокрема, з органом контролю, що представляє зовнішній державний аудит.

Орган внутрішнього фінансового контролю, що здійснює централізований контроль у системі виконавчої влади (Державна фінансова інспекція України) має надавати оцінку роботи службі внутрішнього аудиту і, якщо він знаходить її задовільною, покладатися на неї при визначенні сфер і напрямів потенційного ризику діяльності бюджетної установи. Державною фінансовою інспекцією видано різні регулятивні положення, що стосуються контролю діяльності державних установ. Хоча в різних країнах масштаби цього регулювання неоднакові, воно, зазвичай, включає кілька основоположних принципів, які мають на меті сприяти адекватній системі контролю, а також урегулювати питання, що відносяться до дотримання законності та ефективності витрачання бюджетних коштів. Більшість органів контролю розробили також методики, практику і процедури для застосування у різних сферах (наприклад, для перевірки закупівель за державні кошти, державний фінансовий аудит тощо).

Що стосується оцінки якості внутрішнього контролю бюджетної установи, то органи державного фінансового контролю можуть дотримуватися різних підходів. Один з підходів полягає у тому, що наглядові органи оцінюють роботу служби внутрішнього аудиту установи, відомства, зокрема тестують процедури управління з виявлення, вимірювання, моніторингу ризиків і контролю над ними. Якщо органи контролю задоволені якістю роботи департаменту внутрішнього аудиту, вони можуть використовувати результати діяльності внутрішніх

аудиторів як первинний механізм для виявлення проблем з контролем у державній установі або для визначення сфер потенційного ризику, що не перевірялися аудитором певний час.

Як свідчить практика побудови взаємодії зовнішніх органів фінансового контролю з внутрішніми аудитором, наглядовим владним органам важливо періодично проводити консультації з внутрішніми аудитором міністерств, відомств для обговорення виявлених областей ризику і вжитих заходів. При цьому може також обговорюватись ступінь співпраці між службою внутрішнього аудиту установи сектору державного управління та зовнішніми державними контролерами.

Хоча служба внутрішнього аудиту виконує великий обсяг завдань, вона не критикує політику державної установи і, за винятком політики внутрішнього контролю, зазвичай не може піддавати сумніву ні діяльність установи, ні доцільність окремих управлінських рішень. Це питання важливе з наглядового погляду, оскільки необачна політика може завдати шкоди інтересам потенційних користувачів державних послуг, створити негативний імідж державної установи, і, врешті решт, завдати шкоди державним інтересам і функціонуванню власне державної системи надання окремих видів соціально важливих (медичних, освітянських, соціальних) послуг. Однак це не виключає можливості для служби внутрішнього аудиту реагувати і повідомляти вище керівництво державної установи чи міністерства, відомства про прийняті керівництвом рішення, що суперечать правовим або регулятивним положенням, описаним методикам і процедурам установи. Коли керівник служби внутрішнього аудиту установи перестає діяти в таких ситуаціях відповідно, позитивною практикою є своєчасне інформування керівництвом державної установи органів зовнішнього державного фінансового контролю про обставини цього факту. У разі складення з будь-яких причин повноважень керівником служби внутрішнього аудиту, в період, коли він звільняється від своїх обов'язків, органу зовнішнього державного контролю слід розглянути можливість зустрічі з ним. Метою такого спілкування є встановлення фактів, які могли б спричинити негативні наслідки такого звільнення.



При цьому за будь-яких обставин заохочується регулярна організація зовнішніми наглядовими органами обговорень питань політики діяльності установи спільно з керівниками служб внутрішнього аудиту підконтрольних установ. А от для керівництва департаментів внутрішнього аудиту міністерств, відомств позитивною практикою є об'єднання зусиль у проведенні секторальних консультацій між ними та органами державного фінансового контролю з питань, що становлять взаємний інтерес.

Для побудови результативних відносин, зовнішнім органам державного фінансового контролю слід заохочувати проведення консультацій між внутрішніми і зовнішніми аудиторами з метою підвищення ефективності співробітництва.

Своєю контрольною діяльністю зовнішні державні ревізори суттєво впливають на якість внутрішнього контролю, у тому числі через обговорень рекомендацій щодо поліпшення внутрішнього контролю з керівництвом установи, що перевіряється.

Загальновідомо, що внутрішній аудит, у тому числі і для державної установи, може бути корисним при визначенні характеру, тимчасового графіка і масштабів процедур зовнішнього аудиту. Проте, зовнішній державний аудитор несе безпосередню відповідальність за підготовку акта перевірки. Зовнішній ревизор, що виконує повноваження перевірки органу державного фінансового контролю, бажає отримувати консультацію і мати доступ до відповідних висновків внутрішнього аудиту, бути поінформованим про будь-яку важливу справу, яка привертає увагу внутрішнього аудитора, і може вплинути на роботу зовнішнього аудитора. Аналогічно, зовнішній державний контролер має інформувати внутрішнього аудитора про будь-яку істотну справу, яка може вплинути на внутрішній аудит.

Керівництву внутрішнього аудиту слід забезпечити планування таким чином, щоб виконана внутрішнім аудитором робота не дублювала роботу зовнішніх державних фінансових контролерів. Координація зусиль при аудиті здійснюється в процесі проведення зустрічей для обговорення питань, що

становлять взаємний інтерес, для обміну результатами аудиторських перевірок, вироблення спільного розуміння контрольних методик і термінології.

Загалом вироблення пропозицій щодо правильної моделі поведінки, розподілу ролі, повноважень внутрішнього аудиту, фінансової інспекції (внутрішнього централізованого державного фінансового контролю) і зовнішнього аудиту (парламентського контролю Рахункової палати України) у сфері державного управління, визначення шляхів взаємодії, координація планування роботи на рівні норм, запроваджених стандартами взаємодії, дозволить досягти як мінімізації дублювання контрольних дій, так і взаємне використання їхніх результатів. У стандартах логічно передбачити основні структурні характеристики звітності за результатами контролю у системі взаємодії внутрішнього аудиту, фінансової інспекції і зовнішнього аудиту.

Стандартизація взаємодії з внутрішніми аудиторами бюджетних установ впливатиме на розвиток системи ДВФК і на діяльність інспекції в уточненні сфер відповідальності, повноважень і завдань.

В Україні функцію фінансової інспекції повинно дієво доповнювати впровадження внутрішнього аудиту. Контрольна діяльність на основі стандартів *ISSAI* з боку фінансової інспекції дасть для внутрішнього аудиту можливість сконцентруватися на вивченні операційних процесів і систем, щоб запропонувати заходи для поліпшення управління організацією. Це передбачено Стандартами внутрішнього аудиту, затвердженими Міністерством фінансів України. Дотримуватись і виконувати їх важко через нові, раніше невирішені завдання.

Внутрішній аудит і органи Державної фінансової інспекції повинні максимально співпрацювати, надаючи важливу інформацію у межах своєї компетенції.

Повноваження фінансової інспекції і внутрішнього аудиту повинні бути чітко розділені та регулюватися національним законодавством. Функціонування у системі уряду централізованої фінансової інспекції є необхідним інструментом виявлення суттєвих порушень і фактів шахрайства. У зв'язку з цим необхідно поділити повноваження і обов'язки між внутрішнім аудитом, інспекцією і

зовнішнім аудитом для забезпечення ефективного розвитку державного фінансового контролю.

Впроваджуючи стандарти із взаємодії, доцільно створити робочу групу з розробки схеми зв'язків, поділу повноважень і обов'язків між внутрішнім аудитом, інспекцією і зовнішнім аудитом.

### **Висновки до розділу 3**

Проведене дослідження підтверджує, що управління ризиками є складовою процесу управління, їх зміст визначається тим, як керівництво управляє організацією. Цей процес не є лінійним, в якому один компонент впливає на наступний. Він є багатовекторним, циклічним процесом, у якому майже всі компоненти можуть і фактично впливають один на другого.

Аналіз міжнародних методологічних засад в сфері управління ризиками, вітчизняних і зарубіжних наукових досліджень, існуючого законодавства з питань реформування державного внутрішнього фінансового контролю і сучасної європейської практики, дозволяє сформувати для вітчизняного державного сектору економіки чітку систему принципів управління ризиками у системі внутрішнього контролю.

1. Рішення, пов'язане з ризиком, повинно відповідати основним принципам сучасної моделі державного внутрішнього фінансового контролю, і розглядатись як відповідальність керівників не лише за рівень дотримання законодавства, а й чіткістю визначення мети (цілей) діяльності, яких вони намагаються досягнути.

2. Ключовим фактором управління ризиками є розуміння ризику вищим керівництвом державної установи, а це передбачає розроблення стратегії аналізу ризиків, яка визначає ризики, що можуть вплинути на організацію, а потім керувати цими ризиками і забезпечувати впевненість, що вони не завадять досягненню мети (цілей) діяльності організації. Стратегія використовується для формальної оцінки і вимірювання ризиків та ризикових стратегій, які підтримують цілі, та визначає недоліки і вдосконалення, які необхідні в стратегії

ризиків, організаційній структурі, відповідних процесах діяльності організації, що згодом приведе до відповідної управлінської реакції на ризики.

3. При управлінні ризиками ухвалені рішення повинні базуватися на необхідних обсягах достовірної інформації та ефективних заходах контролю. Сутність заходів полягає у забезпеченні повноти, своєчасності, достовірності та надійності інформації через запровадження необхідних інформаційних систем (у тому числі через розробку відповідних програмних контрольних модулів, які передбачають перевірку достовірності операцій і допомагають перевірити реальність їхнього здійснення у зазначений період).

4. При аналізі ризиків та ухваленні рішень слід враховувати об'єктивні характеристики середовища, у якому організація здійснює свою діяльність, елементами якого є особиста і професійна чесність, етичні цінності керівників і працівників; підтримка компетентності; «верхня тональність», тобто управлінська філософія і стиль управління; організаційна структура; політика і практика управління людськими ресурсами.

5. Аналіз ризиків повинен носити системний характер та передбачати здійснення коригування можливих ризиків усіма співробітниками, на усіх рівнях організації; використання цього процесу при розробці і формуванні стратегії; його застосування усією організацією, на кожному її рівні і в кожному підрозділі, у тому числі аналіз портфеля ризиків на рівні організації; спрямування процесу управління ризиками на визначення подій, які можуть впливати на організацію і управляти ризиками так, щоб вони не перевищували готовності організації йти на ризик (у ризикових межах); надання керівництву організації розумних гарантій досягнення мети.

6. В процесі управління ризиками важливо аналізувати ефективність ухвалених рішень і оперативно коригувати набір принципів і методів управління ризиками, що використовуються. Ефективність застосування новітніх технологій щодо впровадження управління ризиками під час планування контрольної діяльності доведена практичним їх застосуванням в Україні, а тому подальша її стандартизація для вироблення уніфікованого підходу розробки планових завдань

контрольних органів є своєчасною і необхідною. Взаємини зовнішніх наглядових органів, якими є органи Рахункової палати України, Державної фінансової інспекції України і внутрішні аудитори підприємств і організацій державного сектору економіки потребують ґрунтового дослідження. Належний внутрішній контроль в установах сектору державного управління повинен доповнюватися ефективною службою внутрішнього аудиту, який проводить незалежне оцінювання контрольних систем в установах. Державні фінансові наглядові органи повинні упевнитися в застосуванні ефективної методики і практики, прийнятті менеджментом державної установи, відомства відповідних коригуючих дій для реагування на недоліки у внутрішньому контролі, які виявлені внутрішніми аудиторами. Такому контролю сприяє співробітництво органів зовнішнього і внутрішнього контролю державного сектору економіки.

Основні наукові результати розділу опубліковані у працях автора [145, 151, 153, 157, 159, 161, 166, 167, 168, 169, 170, 172, 174, 176, 452, 453, 454].

## **РОЗДІЛ 4**

### **МЕТОДОЛОГІЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ**

#### **4.1. Стандартизація проведення контрольних заходів на основі аналізу ризиків**

Порядок проведення ревізій традиційно у науковій і фаховій літературі є одним із найбільш досліджених питань. Починаючи з часів зародження інституції державного фінансового контролю і його органів, ревізія була основною формою контролю за збереженням і використанням державної власності. З історії прийняття нормативних документів щодо регламентації проведення ревізії відомі ґрунтовні розробки щодо вироблення загального документу, який відображав би організаційні засади здійснення ревізії бюджетних установ і дотримання бюджетного законодавства, і окремі документи щодо планування, координації та звітності за результатами ревізії, методик відбору об'єктів контролю і розподілу балансу робочого часу. Фахівцями органів контролю, що здійснювали ревізії, окремо розроблялися нормативні документи щодо ревізій основних підконтрольних об'єктів (наприклад, при використанні коштів і майна у бюджетній установі детально розглядалися питання визначення статусу бюджетної установи як підконтрольного об'єкта, ревізії кошторису бюджетної установи, ревізії грошових коштів у касі, операцій за рахунками у банках, розрахункових і кредитних операцій, розрахунків з оплати праці, бухгалтерського обліку і фінансової звітності).

Стан виконання державного і місцевих бюджетів також було одним із контрольованих об'єктів ревізії, що отримало нормативну регламентацію стосовно мети і завдання перевірки виконання бюджетів під час ревізії, її планування, підготовки до проведення та організації, проведення ревізії виконання зведеного бюджету території. Критерій законності операцій у фінансових органах і в органах казначейства, їхня економічна і контрольна діяльність також виступає об'єктами, що регламентовано ревізувати через послідовні дії під час ревізії.

Специфічні питання використання державних активів у бюджетній сфері з урахуванням особливостей галузі, де здійснювалось витрачання державних коштів, також було відображено у нормативних розробках органів контролю.

Виділялась специфіка ревізії в установах охорони здоров'я, соціального захисту населення, закладах культури, освітній сфері, визначалися особливості ревізій використання бюджетних коштів на утримання органів влади і використання державних активів у небюджетній сфері.

Окремо регламентовано контрольні дії під час ревізій у сфері матеріального виробництва, житлово-комунального господарства, агропромислового комплексу, діяльності з будівництва і ремонту об'єктів.

Інструктивними матеріалами регламентовано проведення ревізії використання коштів і майна (державного і комунального) в суб'єкта підприємницької діяльності, та достовірності відображення в обліку проведених витрат.

Нормативні документи незалежної України щодо проведення ревізії базувались на інструкціях, положеннях, нормативах, розроблених під час десятилітньої практики діяльності контрольно-ревізійних органів колишнього Радянського Союзу.

Організація контрольно-ревізійної роботи визначалась інструкцією Міністерства фінансів СРСР № 61 від 20.06.1975 року [322, с.15] (далі – Інструкція № 61), де було викладено порядок організації і проведення ревізії, права і обов'язки ревізорів; листом «Про заходи щодо посилення контролю за раціональним та дбайливим використанням матеріальних та фінансових ресурсів в народному господарстві і дотримання державної, планової та фінансової дисципліни» Міністерства фінансів СРСР № 15 від 22.02.1978 [322, с.9].

Власне і чинний на сьогодні Порядок проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами (далі – Порядок № 550) відтворює основні структурні складові та традиційний вітчизняний підхід до здійснення ревізій і перевірок органами державного внутрішнього фінансового контролю [262].

В умовах стандартизованого підходу до здійснення контролю, який реалізується у країнах ЄС, забезпечується дотримання принципів контрольної справи і якість контрольного заходу, об'єктивна оцінка можливості і потреби імплементації норм контролю в організації та методиці інспектування (ревізії), та й загалом розробка стандарту здійснення ревізії з урахуванням кращої зарубіжної практики, що дозволяє наблизити нормативне забезпечення контролю на якісно вищий рівень.

Інструкція № 61 містить традиційний перелік підконтрольних об'єктів ревізії, який в оновленому вигляді подано і Порядком № 550. Так, інспектуванню підлягають міністерства, органи виконавчої влади, державні фонди, бюджетні установи, суб'єкти господарювання державного сектору економіки, а також підприємства і організації, які отримували кошти з бюджетів усіх рівнів і державних фондів, або використовували державне чи комунальне майно, а за рішенням суду – інші суб'єкти господарювання, чим і визначається розширений перелік установ, які підлягають інспектуванню. Власне, визначення інспектування, надане у Порядку № 550, характеризує мету такої форми контролю, що полягає у «документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю, і проводиться у формі ревізії, яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб» [262].

Проте саме лише виявлення законодавчої невідповідності та винних осіб дещо обмежено характеризує мету ревізії і те, як вона трактувалась за радянських часів Інструкцією № 61 та сучасному її визначенні, наданому стандартами зовнішнього державного аудиту *ISSAI 400 «Основні принципи аудиту відповідності»* [443], керівних принципів аудиту відповідності *ISSAI 4000 «Загальні положення керівних принципів аудиту відповідності»* [444] та *ISSAI 4100 «Настанови щодо аудиту відповідності для перевірок, що виконуються окремо від аудиту фінансової звітності»* [445].



Слід зважати на тотожність цілей, визначених у вищеназваних документах різних років і навіть епох щодо проведення інспектування (ревізії) або ж інакше аудиту відповідності.

Як зазначено у *ISSAI 4000*, «аудит відповідності має визначити, якою мірою перевірені установи слідують правилам, законам і нормам, політиці, встановленим стандартам або погодженим точкам, такі як умови договору або умови угоди про фінансування».

Інструкцією № 61 деталізовано загальну мету встановлення законності через завдання ревізії стосовно кожного підконтрольного об'єкта, і така деталізація стосується не лише перевірки законності, але й виявлення резервів, які є в ревізованих установах, обґрунтованості показників кошторисів, використання коштів за цільовим призначенням, забезпечення економного витрачання і збереженості коштів [322, с.16-19].

У зв'язку з цим, інакше, як необґрунтованими висновками науковців не можна назвати думки про те, що питання економності, ефективності, результативності не розглядалося у вітчизняній практиці контролю, а є новим напрямком, який зародився у європейській практиці [316, с.228-231] і впроваджується у формі аудиту ефективності або ж державного фінансового аудиту [367, с.282-289]. Вивчаючи нормативи здійснення ревізії 70-х років ХХ століття, встановлено, що на той час ревізія уже охоплювала і об'єднувала завдання, які в даний час справедливо розділені між окремими формами державного фінансового контролю – аудитом ефективності та інспектуванням (ревізією).

Порядок проведення ревізій залежить від її виду, на що також зверталась увага ще на початку кожного з аналізованих нормативних документів. Державна фінансова інспекція може проводити планові та позапланові ревізії. Планові виїзні ревізії проводяться відповідно до планів контрольно-ревізійної роботи на підставі умов, визначених постановою Кабінету Міністрів України № 955 від 8 серпня 2001 р. «Про затвердження Порядку планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами» [256].

Позапланові виїзні ревізії – за наявності підстав, визначених Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [276].

На противагу цим різновидам ревізії у стандарті *ISSAI 4100 «Настанови щодо аудиту відповідності для перевірок, що виконуються окремо від аудиту фінансової звітності»*, та й в інших фундаментальних стандартах, не згадується про можливість або ж будь-які випадки проведення аудиту без попереднього планування. Плановість заходу аудиту відповідності, на думку укладачів стандартів, гарантує існування необхідних передумов для того, щоб ефективно виконувати аудит [445]. Пунктом 62 цього стандарту передбачено планування самого заходу аудиту відповідності, що узгоджується з вітчизняними нормами.

Для підготовки до проведення планової ревізії органи фінансової інспекції вивчають інформацію про діяльність і фінансовий стан підконтрольного об'єкту, в тому числі ту, яку отримують за письмовим зверненням від органів державної влади та місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій.

Стандартом *ISSAI 4100 «Настанови щодо аудиту відповідності для перевірок, що виконуються окремо від аудиту фінансової звітності»* [445] приклади джерел, які використовуватимуться при отриманні інформації про підконтрольний об'єкт, наводяться у додатку 2 стандарту *ISSAI 4100*, і є, як зазначено у документі, приблизним, але не вичерпним переліком для ознайомлення аудиторів державного сектору під час здійснення аудиту відповідності.

До них належать:

- а) закони і нормативні акти;
- б) бюджетне законодавство, затверджений бюджет або асигнування;
- в) документи законодавчого органу, пов'язаного з бюджетними законами або резолюціями; положення, що стосуються використання затверджених асигнувань, у тому числі щодо фінансових операцій, фондів;
- г) законодавчі або міністерські директиви;
- г) інформація органів контролю;

д) офіційні звіти засідань законодавчого органу, державних комітетів або інших державних органів;

е) принципи права;

є) юридичний прецедент;

ж) кодекси практики або кодекси поведінки;

з) внутрішні описи політики, стратегічні та оперативні плани і процедури;

и) письмові доручення або вказівки;

і) офіційні угоди (наприклад, контракти);

ї) кредитні або грантові угоди;

й) добре усвідомлена теорія і технологія (для виробничих процесів, які покладені в основу кошторисів). Така інформація може бути отримана, наприклад, з опублікованих даних технічної літератури і методик у професійних журналах, або через запит з обізнаними джерелами, такими як експерти);

к) загальноприйняті стандарти для тієї чи іншої галузі або сфери (такі стандарти, зазвичай, чітко ідентифікують норми, які законодавчо затверджено);

л) для перевірок чесності управління – принципи ефективного управління державного сектора і поведінки офіційних осіб державного сектора (принципи поведінки законодавчо затверджені або суспільні очікування щодо поведінки чиновників державного сектора). Ці принципи можуть бути зафіксовані на самому підприємстві. В деяких випадках вони можуть бути визначені тільки в результаті їх порушення.

Додаткові джерела, які аудитори державного сектору можуть використовувати, щоб отримати уявлення про установу, що перевіряється, середовище і відповідні сфери її діяльності можуть включати:

а) річний звіт даного підприємства;

б) законодавчі пропозиції і виступи;

в) офіційні сайти;

г) опубліковані звіти, статті в газетах або журналах, інші джерела ЗМІ;

г) інформація та відомості, отримані від попередніх аудитів;

д) інформація, зібрана під час нарад та інших заходів;

- е) протоколи ради або інші наради керівництва;
- є) звіти внутрішнього аудиту;
- ж) офіційні статистичні дані.

Всі використані джерела повинні охоплювати як зовнішні, так і внутрішні потоки інформації, які сформовані або самим підконтрольним об'єктом (наприклад, бюджетною установою) або ж третіми особами. Важливим є те, що цей перелік значно ширше висвітлює можливості, надані державним аудиторам для ознайомлення з підконтрольним об'єктом, ніж це традиційно передбачено у вітчизняних інструкціях і положеннях про проведення ревізії.

Після попереднього вивчення цієї інформації складається програма ревізії, в якій визначаються найменування об'єкта контролю, тема, період і питання, що підлягають ревізії. Програма затверджується керівником органу служби чи його заступником. Під час проведення ревізії до неї можуть вноситися зміни, які слід погоджувати з керівником органу контролю. Програма як документ, відповідно до якого проводиться ревізія, також не зазнає змін за своєю суттю, що підтверджується дослідженнями її нормативного регламентування згідно Інструкції № 61.

Керівник підконтрольного об'єкта отримує за 10 календарних днів повідомлення про дату початку і закінчення планової виїзної ревізії, а також для ознайомлення один примірник програми ревізії, в чому він надає розписку на примірнику органу ревізії.

Про проведення позапланової виїзної ревізії та зустрічної звірки не повідомляється.

Орган контролю визначає склад, кількість ревізорів і строки проведення ревізії з урахуванням обсягу питань, передбачених її програмою та в межах її тривалості. Тридцять робочих днів передбачається для планової ревізії (цей термін граничний і в Інструкції № 61) [322, с.30], 15 днів – для позапланової ревізії. Термін ревізії у цих межах може бути продовженим за рішенням керівника ревізійного органу, що також передбачено і Інструкцією № 61, а понад цієї

тривалості – за рішенням суду, але не більше ніж 15 робочих днів для планової виїзної ревізії і 5 робочих днів – для позапланової.

Склад ревізійної групи також обумовлений специфікою об'єкта, що перевіряється, про що детально зазначено у сучасних інструктивних документах і документах минулого часу. В ревізії можуть брати участь спеціалісти міністерств, органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій [258]. Усі ревізори – учасники ревізії та залучені спеціалісти отримують два примірники направлення на ревізію, один з яких надають керівнику ревізованої організації під розписку на другому примірнику. У разі проведення позапланової виїзної ревізії за рішенням суду, крім направлення надають копію рішення суду.

Якщо підконтрольна установа надає журнал реєстрації перевірок, ревізори зобов'язані розписатися в ньому.

Керівництво підконтрольного об'єкта створює умови для роботи ревізорів, зберігання їх документів, надає можливість користуватися зв'язком, комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою, а також іншими послугами для виконання службових обов'язків.

Під час ревізії застосовуються методи документальної і фактичної перевірки, що також відображає традиційний вітчизняний підхід до здійснення ревізії. Ці методи були перелічені через дії ревізорів відносно кожного з найважливіших об'єктів ревізії у Інструкції № 61 [322, с.32-35], і до цього часу не змінювались. Порядок № 550 передбачає проведення інвентаризації активів, обстеження і контрольного обміру виконаних робіт, перевірку правильності застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інші аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів [262].

Перевагою стандартизації здійснення процесу контролю є визначення загального підходу до застосування певних методів, які не звужують, а навпаки, професійно надають більше можливостей для ревізора застосовувати ті чи інші процедури (методи) під час перевірки.

Так, п. 88 стандарту *ISSAI 4100 «Настанови щодо аудиту відповідності для перевірок, що виконуються окремо від аудиту фінансової звітності»* [445] (розділ 7 «Виконання аудиту і збору доказів») зазначено, що основні принципи аудиту мають надати можливість аудиторам державного сектора вибрати і виконати кроки, і здійснити процедури, які, за їхнім професійним баченням, необхідні в конкретних обставинах. Норма даного стандарту посилається на норми стандарту вищого порядку – *ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності»*, п. 3.4.5)[442]. Фундаментальні принципи аудиту відповідності також визначають, що кроки і процедури, призначені для отримання достатніх, компетентних і відповідних доказів, що забезпечить достатню підставу для державного аудитора дійти до судження і висновків (*ISSAI 300*, п. 3.5.1). Оцінювання внутрішньої системи контролю та системи оцінювання ризиків також передбачає певні процедури, які повинні засвідчити висновок, що системи управління не можуть запобігти або виявити випадки недотримання норм законодавства, і це є обов'язковою складовою виконання аудиту відповідності (*ISSAI 300*, п. 3.4.6).

У стандарті *ISSAI 4100* є застереження стосовно ефективного використання ресурсів під час аудиту відповідності. Пунктом 90 стандарту зазначено, що у виняткових випадках може бути важко або занадто дорого отримувати достатні, належні аудиторські докази для формування висновків. Дії державного аудитора у цій ситуації можуть відрізнитися, залежно від обставин, його повноважень, суспільного значення, громадського очікування і здатності повідомляти про такі результати. Таким чином, попри уніфікацію, яку надають стандарти з контролю, вони не перешкоджають варіативності дій аудитора у виборі методів. На таку варіативність впливають не лише фактори економічності проведення перевірки, але й суспільне значення її результатів. Тим не менш, стандартом визначено першочерговість ефективності перевірки, тому труднощі і витрати під час застосування того чи іншого методу є достатньою підставою для пропуску запланованих процедур збору доказів, навіть якщо немає інших можливих альтернативних процедур.

Ці відмінності слід подолати, імплементувавши у вітчизняні стандарти контролю як норму вибір ревізором певних методів здійснення контролю.

У стандарті *ISSAI 4100* наведено приклади аудиторських процедур, які мають бути дотримані при окремих питаннях перевірки, визначених у додатку 5 до стандарту. Таким чином, стандарт, уніфікуючи загальні підходи до вибору методів перевірки, не обмежує їх, і лише надає можливість правильно застосувати до певного випадку, наводячи конкретні приклади. Взагалі, п. 7.1 «Збір та оцінка доказів» визначає кількісну і якісну складові для виконання розумного збору доказів під час державного аудиту. Тут зазначено, що аудитори державного сектору повинні зібрати достатню кількість відповідних аудиторських доказів, щоб забезпечити основу для висновків аудиторів.

Основними принципами аудиту визначено, що докази мають бути «компетентними, актуальними і достовірними», повинні використовуватись для підтримки рішення і висновків аудитора щодо підконтрольної організації, програми, діяльності (*ISSAI 300*, п. 3.5.1).

Критерій достатності доказів відноситься до кількості даних. Компетенція, актуальність, надійність і співвідношення доказів відноситься до якості доказів. Аудитори державного сектора повинні застосовувати професійне судження при прийнятті визначення достатності і доречності у процесі збору доказів. Цим стандартизація проведення аудиту відповідності також відрізняється від типових вітчизняних інструкцій щодо проведення ревізій. Професійне судження ревізора передбачається даними документами, але прямо не зазначено, що інколи прийняття рішення щодо застосування того чи іншого методу, їхня достатність і якість можуть варіюватись під впливом рішення ревізора. Зазвичай, такі рішення мають бути зафіксованими у програмі ревізії, і якщо відбуваються зміни, то вони фіксуються також у програмі. Такі зміни як правило, продиктовані впливом обставин, а не впливом професійного судження ревізора.

Грунтуючись на дослідженнях І. М. Пожарицької, О. Ю. Редька, К. С. Сурніної, слід поглибити методичний інструментарій проведення ревізії на основі теоретичних розробок зазначених авторів, а стандартами контролю, що

регламентують проведення ревізії, передбачити можливість застосування професійного судження відповідно до предмету перевірки (наприклад, судження щодо обсягу і характеру аудиторських процедур щодо оцінки викривлень, ідентифікованих під час аудиту, недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вибору аудиторських процедур оцінки аудиторських доказів, змісту аудиторської документації) [217, с.113-120; 161].

Процес збору доказів під час ревізії у вітчизняних інструкціях, положеннях описаний досить детально, що, на нашу думку, інколи стає на заваді застосуванню нормативних положень у випадках, які не охоплені інструктивними матеріалами. Стандарт *ISSAI 4100* навпаки подає загальні підходи до перебігу процесу збору доказів. Згідно п. 94 стандарту *ISSAI 4100*, процес збору доказів є систематичним і повторюваним, включає збір доказів шляхом проведення відповідних аудиторських процедур, оцінку доказів, отриманих у процесі аудиту відповідності щодо їх достатності (кількості) і доречності, відповідності (якості), переоцінку ризиків і збору додаткових доказів за потреби. Процес збору доказів продовжується доти, доки аудитор державного сектора не визначить їхньої достатності для забезпечення всіх підстав для аудиторського висновку. У вітчизняних інструкціях і нормах проведення ревізій важливим також є ресурсне обмеження у часі.

Важливим додатком до імплементації норм стандартів контролю, розроблених міжнародною організацією *INTOSAI* є зауваження про бажане використання серед методів аудиту відповідності інформаційних технологій, а у окремих випадках – застосування методів ІТ аудиту під час аудиту відповідності, який є невід’ємною частиною.

Реалізація завдань ревізії, визначених у інструкціях та положеннях, здійснюється за допомогою методів контролю. Метод як філософська категорія – спосіб дослідження, практичного виконання. У науковій літературі методи контролю поділяють на три групи: загальнонаукові, засновані на загальнобуттєвих законах і принципах, описаних філософською наукою (діалектика, синергетика); власне контрольні, що охоплюють особливості



пізнання конкретних процесів під час контрольних дій; аналітичні методи [81, с.89].

Власні методи контролю у науковій літературі поділяють на методи документального і фактичного контролю. У стандартах, інструкціях та положеннях з проведення ревізії перелік методів, процедур наданий без урахування критерію, за яким здійснено поділ для цілей теоретичних досліджень. Методи документального контролю передбачають способи роботи ревізора з документами, такі як вивчення документів на предмет відповідності формальних норм їх складання, перевірка документів за суттю відображених у них операцій, розрахункова перевірка документів, нормативна і зустрічна перевірка документів.

Методи фактичного контролю ще з початку ХХ ст. займають основне навантаження у роботі ревізора у визначенні існування, підтвердження достовірності та повноти матеріальних цінностей, основних засобів та інших активів установи. Інвентаризація – основний метод, який описаний більшістю учених-дослідників та практиків як невід’ємна складова ревізійного процесу. Додатково згадується у наукових роботах контрольний обмір, обстеження, лабораторні аналізи якості сировини, матеріалів і готової продукції, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, хронометраж робочого часу, отримання письмових пояснень. В інструкції № 61 наведено уточнюючі дії ревізора щодо проведення зважування, обмірів сировини, матеріалів і готових виробів, здійснення контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини і матеріалів, готової продукції для встановлення дійсних витрат і правильності їх списання на виробництві, повноти оприбуткування продукції [322, с.33].

Аналітичні методи широко використовуються у державному фінансовому контролі у зв’язку із застосуванням нових його форм, таких як аудит ефективності. Однак методи розрахунку відносних і середніх величин порівняння, метод ланцюгової підстановки, техніко-економічний розрахунок, факторний аналіз історично широко використовуються і під час ревізії, про що зазначено у відповідних нормативних документах.

Методи, наведені стандартом *ISSAI 4100*, узгоджуються за своєю суттю з традиційними науковими та практичними підходами, методами, які вироблені вітчизняною нормативною базою.

Єдиним винятком є тести засобів контролю, які є більш традиційними для застосування у незалежних аудиторських перевірках, аніж під час державного фінансового контролю.

Методи фактичної перевірки передбачають участь у ній матеріально-відповідальних осіб підконтрольного об'єкта, а у разі перевірки обсягу виконаних робіт – представників суб'єкта господарювання (виконавців робіт). Методи документальної і фактичної перевірки спрямовані на відстеження дотримання вимог законів та інших нормативно-правових актів.

Аудитори державного сектора відповідно до прийнятого *INTOSAI* стандарту вважають необхідним встановити надійність даних у документах щодо можливого ризику шахрайства. Випадки шахрайства можуть підтверджуватися, коли аудитори визначають існування двох різних наборів книг і записів (подвійної бухгалтерії). Аудитори державного сектора також можуть здійснити запити до посадових осіб, щоб встановити джерело складання таких документів, або ступінь контролю щодо їх підготовки або обслуговування.

Тому процедури зіставлення, які детально описані ще в Інструкції № 61, є наочним прикладом того, що у вітчизняній практиці ревізій перевірка питання зловживання через шахрайські дії була поширеною. Щодо процедур запиту і підтвердження, які описано у стандарті *ISSAI 4100* як дві різні процедури, маємо їхню відповідність з процедурою проведення зустрічних перевірок, при якій здійснюють звірку записів, документів установи, яку ревізують, з даними за такими самими операціями у інших організацій, з якими було встановлено фінансово-господарські відносини [322, с.32].

Якщо дослідження питань, передбачених програмою ревізії, потребує відомостей, що становлять комерційну таємницю, посадові особи служби мають право отримувати їх на об'єкті контролю.

Співробітники органу контролю зобов'язані вимагати від посадових осіб контролюваного об'єкта, працівників та інших осіб письмові пояснення щодо виявлених порушень – для цього їм може передаватися письмовий перелік питань, на які вони мають дати відповідь. Пояснення належним чином оформляються (зазначається ім'я керівника, який призначив ревізію, дату пояснення). Пояснення, як процедура аудиту відповідності, визначена у п. 101 стандарту *ISSAI 4100*. Письмові підтвердження можуть бути отримані від керівництва навіть відносно усних запитів державних аудиторів, зроблених в процесі аудиту. Ці письмові заяви керівництва можуть, наприклад, стосуватися твердження керівництва щодо застосування того чи іншого законодавчого акту, умов договору тощо [445].

Працівники органу контролю повинні невідкладно письмово повідомляти керівника фінансової інспекції або її територіальних органів про порушення законодавства, реагування на які не належить до їхньої компетенції (формування об'єкта та / або бази оподаткування, ціноутворення, управління державним майном, дотримання антимонопольного законодавства). Керівництво фінансової інспекції забезпечує інформування про це відповідних державних органів.

На сьогодні є чинною норма, що повністю відповідає вимогам міжнародного стандарту *ISSAI 4100* щодо повноваження отримувати від підконтрольного підприємства завірені копії документів, які засвідчують відповідні порушення, і долучати їх до матеріалів ревізії.

Під час ревізії, згідно з Порядком № 550, для документального підтвердження змісту і достовірності фінансових операцій, з'ясування їхньої повноти відображення в обліку, органами служби можуть проводитися зустрічні звірки з підприємствами – контрагентами підконтрольної установи. Це загалом відповідає і вітчизняним традиціям контролю, як вже було зазначено, і нормам міжнародних стандартів аудиту відповідності щодо застосування процедур запиту і підтвердження.

Для проведення зустрічної звірки ревізору видається направлення встановленого Державною фінансовою інспекцією зразка за підписом керівника,

скріплене печаткою. Зустрічна звірка передбачає використання методів документального і фактичного контролю для підтвердження виду, обсягів операцій, проведених між двома підприємствами. За результатами звірки складається довідка, один примірник якої видається суб'єкту господарювання, що мав правові відносини з об'єктом контролю, другий примірник довідки долучається до матеріалів ревізії [262].

Методикою проведення ревізії передбачена ситуація, коли ревізор може бути не допущений до проведення зустрічної звірки. У такому випадку це має бути зафіксовано в акті, що складається за підписом ревізорів, і невідкладно письмово проінформовано правоохоронні органи для притягнення до адміністративної відповідальності посадових осіб, які чинять перешкоди.

Оскільки Порядком № 550 передбачений вид ревізії, який не регламентований міжнародними стандартами, то важливо визначити відмінності, які стосуються організації позапланової виїзної ревізії за зверненням правоохоронного органу, і встановити у вітчизняних стандартах контролю норми, які передбачають особливості оформлення підстав для її проведення.

Підставою виступає постанова слідчого або прокурора про призначення позапланової виїзної ревізії і рішення суду про дозвіл на її проведення, в якому зазначені підстави проведення, дати початку і закінчення ревізії, а також номер, дата і підстави порушення кримінальної справи, орган, що її порушив. Підставою для позапланової ревізії може бути рішення суду (дозвіл на проведення), прийняте на основі інформації про факти, що свідчать про порушення законів підконтрольною установою. За відсутності рішення суду, Державна фінансова інспекція протягом семи робочих днів може самостійно подати до суду письмове обґрунтування підстав такої ревізії із зазначенням дати її початку і закінчення. Якщо звернення правоохоронного органу не відповідає вимогам або не належить до компетенції органів Державної фінансової інспекції, воно підлягає поверненню протягом десяти робочих днів правоохоронному органу для уточнення.

Питання умов виконання методів контролю під час інспектування (ревізії) у чинному Порядку № 550 організаційно вирішується через можливість

призупинення планової виїзної ревізії (якщо необхідно провести значну кількість зустрічних звірок або за обґрунтованим зверненням об'єкта контролю і погодженням з керівником підрозділу служби). При цьому ревізія повинна закінчитись протягом 60 робочих днів. Фінансова інспекція надсилає письмове повідомлення об'єктові контролю про дату зупинення ревізії, а згодом про її поновлення. Термін, на який зупинено ревізію, не включається до тривалості її проведення. Зупинення ревізії на строк понад три робочих дні передбачає обов'язкове складання акту із зазначенням фактів, виявлених на момент зупинення ревізії, який долучається до матеріалів ревізії. Акт підписується і вручається представнику об'єкта контролю у тому ж порядку, що й акт ревізії [262]. Стандартом *ISSAI 4100* не передбачаються організаційні питання щодо застосування процедур, але вони винесені на професійне судження державних аудиторів, які організують аудит відповідності.

Також Порядком № 550 передбачено дії ревізорів під час виникнення обставин, які унеможливають або перешкоджають проведенню ревізії: відсутність бухгалтерського обліку на об'єкті контролю, недопущення посадових осіб служби до проведення ревізії, ненадання необхідних для перевірки документів. За таких обставин ревізія не вважається проведеною, а ревізори складають акт із зазначенням цих фактів та інформують правоохоронні органи для вжиття заходів (санкцій, притягнення керівника підконтрольного об'єкта до адміністративної відповідальності).

Орган фінансової інспекції має право вдруге організувати і провести ревізію підконтрольного об'єкта у плановому порядку, протягом того ж календарного року. Фінансова інспекція, виявивши відсутність бухгалтерського обліку, письмово вимагає від об'єкта контролю приведення обліку у належний стан та інформує його вищий орган управління.

Керівник відповідає за своєчасне поновлення бухгалтерського обліку (не більш як два місяці з дати письмового повідомлення про це ревізорами). Ревізори не мають права брати участь у поновленні бухгалтерського обліку на об'єкті контролю.

Проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу має свої особливості на етапі складання програми на підставі питань, поставлених у зверненні, постанові слідчого або прокурора, рішенні суду. Комплексне охоплення фінансово-господарської діяльності потребує включення до програми питань за ініціативою ревізійної служби. При цьому програма письмово погоджується з правоохоронним органом.

Результати ревізії, як зазначено в Порядку № 550, на основі еволюційно видозміненого підсумкового документа (Інструкції № 61), оформляються актом, який складається на паперовому носії державною мовою з наскрізною нумерацією сторінок. Титульний аркуш акта ревізії оформляється на бланку фінансової інспекції, де зазначається назва документа, дата і номер, місце складення і номер примірника.

Міжнародні стандарти ISSAI, такі як ISSAI 1700 «Формування думки та аудиторський висновок щодо фінансової звітності», ISSAI 1705 «Зміни у звіті незалежного державного аудитора», ISSAI 1706 «Пояснюючі параграфи та інші матеріали у звіті незалежного аудитора», ISSAI 1710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівнюваність фінансової звітності» визначають фундаментальні нормативні підходи до складання підсумкової звітності за результатами державного аудиту [441]. Специфічні вимоги відповідно до видів такого державного аудиту містяться в окремих стандартах. Аудит відповідності, як вже було зазначено, відповідає за своєю суттю інспектуванню у формі ревізії, яке здійснює Державна фінансова інспекція України. Отже, уточнені норми стандарту *ISSAI 4100* визначають, що за результатами аудиту відповідності, як і за результатами будь-якого аудиту, має складатися звітність.

Пункт 9 стандарту *ISSAI 4100* засвідчує те, що звітність є невід'ємною частиною аудиту в державному секторі і містить інформацію про виявлені відхилення і порушення, за якими мають бути здійснені коригуючі дії, а відповідальні за такі викривлення – притягнуті до відповідальності за свої дії. Фундаментальні аудиторські принципи теж стверджують, що письмовий звіт, в

якому викладаються висновки щодо відповідності, має бути підготовленим в кінці кожного аудиту за затвердженою формою (*ISSAI 400*) [443].

Згідно з такими фундаментальними принципами, звітність має складатися на основі повноти, об'єктивності та своєчасності, що також відповідає і вимогам, визначеним чинними положеннями законодавчих документів України. Аудитори державного сектора, як засвідчує п. 9 стандарту *ISSAI 4100*, повинні дбати про забезпечення гарантій правильності наданих користувачам звітів, а також відповідних і збалансованих висновків. Це включає застосування принципу суперечності, який передбачає участь двох сторін під час підготовки звітів, з яких контрольована сторона може засвідчити свою думку з приводу висновків.

Форма і зміст письмового звіту аудиту відповідності може варіюватися залежно від обставин. Однак узгодженість структури в аудиторському звіті може допомогти користувачам звіту зрозуміти результати роботи аудиторів і висновки, зроблені ними, особливо якщо були виявлені незвичайні обставини, що спричинили викривлення.

У пункті 9.1 стандарту *ISSAI 4100* перелічено фактори, які можуть вплинути на форму аудиторського звіту. У стандарті зазвичай зазначені найбільш типові фактори, однак цей список не є повним. Ці чинники включають повноваження органу контролю, який надає право здійснювати контроль відповідно до законодавства або регулювання, мету конкретного аудиту відповідності, прийняту практику складання звітності і складність конкретного підконтрольного об'єкта. Крім того, форма звіту може залежати від потреб можливих користувачів (у тому числі, чи має бути звіт подано в законодавчий орган або іншим третім сторонам, таким як донорські організації, міжнародні або регіональні органи, або установам, що здійснювали фінансування).

Залежно від вже перерахованих факторів, норми стандарту вказують доцільною підготовку або короткого звіту, або звіту за розширеною формою. Розширена форма звітів (іноді її називають спеціальною доповіддю за аудитом відповідності) зазвичай передбачає детальний опис висновків, у тому числі потенційних наслідків і конструктивних рекомендацій, у той час як короткі

повідомлення за формою більш стислі і загалом складаються за стандартизованим форматом.

Формі та структурі звітів як у вітчизняних нормах, так і у міжнародних стандартах приділено багато уваги. Так, у п. 9.1.1 стандарту *ISSAI 4100* перелічені елементи звіту аудиту відповідності, хоча зазначено, що елементи можуть входити до складу звіту і в іншому порядку (*табл. 4.1*).

Таблиця 4.1

**Міжнародна і вітчизняна регламентація структури підсумкової звітності аудиту відповідності та інспектування (розроблено автором)**

Елементи звіту аудиту відповідності (згідно стандарту <i>ISSAI 4100</i> )	Елементи акту інспектування (згідно Порядку № 550)
1. Назва	1. Вступна частина: підстава для проведення ревізії, тема ревізії, повна назва об'єкта контролю, його місцезнаходження; відомості про організаційно-правову форму і форму власності; дати початку і закінчення ревізії; період, який підлягав проведенню ревізії; перелік посадових осіб служби і залучених спеціалістів, що проводили ревізію; перелік посадових осіб, які відповідали за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю у період, що підлягав ревізії
2. Одержувач	
3. Цілі і завдання аудиту, у тому числі період, що розглядається	
4. Виявлення або опис інформації про предмет вивчення	
5. Ідентифікація критеріїв здійснення перевірки	
6. Обов'язки різних сторін (правова база)	
7. Ідентифікація відповідності виконаних робіт стандартам державного аудиту	
8. Коротка інформація про виконані роботи	2. Констатуюча частина: інформація про результати ревізії в розрізі кожного питання програми із зазначенням, за який період, якими методами і способами (вибірковим, суцільним) та за якими документами перевірено ці питання; висновок про наявність або відсутність порушень законодавства із зазначенням винних у їх допущенні осіб
9. Висновок	
10. Відповіді особи, що були перевірені (за потреби)	
11. Рекомендації (за потреби)	–
12. Дата звіту	–
13. Підпис	3. Дата акту
	4. Підпис

Згідно з Порядком № 550, акт ревізії поділяється на дві складові – вступну і констатуючу, кожна з яких детально описана у *табл. 4.1*.

Вступна частина за своїм змістом відповідає нормам міжнародних стандартів. У ній зазначаються підстава для проведення ревізії, її тема, повна назва об'єкта контролю, його місцезнаходження, відомості про організаційно-правову форму і форму власності, дати початку і закінчення проведення ревізії,



період, який підлягав ревізії, перелік посадових осіб служби і залучених спеціалістів, що проводили ревізію, перелік посадових осіб, які відповідали за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю у період, що підлягав ревізії.

Констатуюча частина за суттю передає основні результати проведеної ревізії. У цій частині акта наведено інформацію про результати ревізії у розрізі кожного питання програми із зазначенням, за який період, якими методами і способами (вибірковим, суцільним) і за якими документами перевірено ці питання, а також висновок про наявність або відсутність порушень законодавства. Виявлені порушення законодавства, які допущені об'єктом контролю і входять до компетенції контролю служби, фіксуються у констатуючій частині акта ревізії з обов'язковим посиланням на норми законів чи інших нормативно-правових актів, які порушено, із зазначенням винних у їх допущенні осіб.

Як і міжнародним стандартом *ISSAI 4100*, Порядком № 550 передбачено складання акта (розширеного варіанта підсумкової звітності) і скороченої звітності – довідок за результатами дослідження окремих питань програми ревізорами або залученими спеціалістами. Викладені у довідках факти за рішенням керівника групи можуть включатися до акта ревізії. Акт ревізії підписується ревізором (керівником групи) та керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю, а також, за потреби, іншими працівниками об'єкта. Ревізори можуть ознайомити з актом ревізії і вимагати його підписати інших працівників підконтрольного об'єкта, зокрема колишнього керівника і головного бухгалтера.

Ревізії, проведені за окремими темами, мають певні особливості при підписанні актів. Зведений акт ревізії виконання місцевого бюджету підписується ревізором, керівниками фінансового органу і органу Державного казначейства. З актом ревізії ознайомлюються під розписку голова відповідної місцевої держадміністрації та голова відповідного органу місцевого самоврядування. Акт ревізії централізованої бухгалтерії, яка обслуговує кілька бюджетних установ, підписується посадовою особою служби, керівником органу, за якого утворена централізована бухгалтерія, і головним бухгалтером. Із змістом акта ревізії перед

підписанням ознайомлюють керівників зазначених установ, у фінансово-господарській діяльності яких виявлено недоліки і порушення.

Акт ревізії складається у трьох примірниках: перший – для органу служби, другий – для об'єкта контролю, третій – для передачі правоохоронним органам. Третій примірник акта ревізії до передачі правоохоронному органу зберігається у матеріалах ревізії.

Стандартом *ISSAI 4100* передбачено підписи керівників державного аудиту, якими засвідчено даний документ. Конкретні приклади звітів для практичного використання, складені відповідно до визначених цілей аудиту та керівних принципів, наведені у додатках до стандарту.

На відміну від акта ревізії, де описуються виявлені порушення і відповідальні особи, аудиторський звіт складається аналогічно до аудиторського звіту незалежних аудиторів відповідно до міжнародних стандартів. Висновки, зважаючи на аудиторські докази, поділяються на два основних різновиди – позитивний і модифікований. Кожний з таких різновидів має свій приклад у написанні, наведений у стандарті *ISSAI 4100*, з посиланням на інші фундаментальні стандарти *ISSAI*. Залежно від обсягу аудиту відповідності та повноважень аудиторів, висновок може виражати заяву про гарантії або ж надавати більш детальнішу відповідь за кожним питанням аудиту відповідності. Характер змісту висновків залежить і від складності нормативно-правової бази, якою керувалися державні аудитори стосовно підконтрольного об'єкта.

За відсутності доказів щодо матеріальних наслідків недотримання законодавчих норм складається позитивний висновок. Аудитори державного сектора можуть змінити свій позитивний висновок у разі виявлення фактів матеріальних збитків внаслідок недотримання норм.

У такому випадку державні аудитори надають так званий модифікований висновок. Він потребує обов'язкового опису виявлених фактів матеріальних збитків через опис конкретних випадків значного відхилення або порушення. Такий розділ або абзац аудиторського звіту передує загальному висновку про відповідність перевіреної звітності установи.

Модифікований аудиторський висновок може бути за своїм змістом обмежено позитивним, коли у державних аудиторів виникли сумніви стосовно достатності доказів або несуттєвих розбіжностей щодо дотримання чинного законодавства.

Висновки також можуть містити інформацію стосовно обмеження, що виникло у державних аудиторів у зв'язку з непередбачуваними обставинами (наприклад, з роботою залученого експерта або якщо факти стосуються питань, які не включено до сфери перевірки).

Хоча аудитори державного сектору можуть подати такі висновки у звіті, ці висновки знаходяться поза межами аудиту відповідності. Якщо сфера аудиту не була переглянута у процесі аудиту, аудитори, навіть включивши такі висновки до звітів, не можуть гарантувати відсутності якихось обставин, що можуть вплинути на їхню достовірність. Це створює можливість надання таких висновків з обмеженою гарантією залежно від обставин. У кожному разі, коли виникають такі ситуації, у звіті повідомляється про відповідний рівень забезпечення достовірності (розумної або обмеженої) таких висновків.

Можливі приклади наводяться у додатку 11 стандарту *ISSAI 4100*, що полегшує роботу аудитора зі складання якісного звітнього документа.

Відмінністю, що фіксується під час порівняння норм міжнародного стандарту *ISSAI 4100* та вимог чинного в Україні Порядку здійснення інспектування № 550, є наявність у звітному документі позиції сторони, яку перевіряли державні аудитори. Відповідно до вітчизняної практики, думка перевіреної сторони у звітному документі не зазначається, але вона може зазначатись через процедури ознайомлення установи, що перевірялася, якщо існують суперечливі оцінки визначених порушень.

За стандартом *ISSAI 4100*, відповіді від особи, яка підлягала державному аудиту, є частиною дотримання принципу суперечності. Вважається, що існування і дотримання принципу суперечності є унікальною і важливою ознакою аудиту в державному секторі. Це базується на заохоченні до здійснення виправлень і коригувань недоліків або критичних висновків відповідальними

особами (*ISSAI 400 «Основні принципи аудиту відповідності»*) [443]. Це включає узгодження фактів так, як їх розуміє перевірена установа, щоб можна було гарантувати їх повноту, точність і достатнє розкриття.

Проаналізувавши норми здійснення інспектування (ревізії), нами встановлено, що реагування перевірених осіб подаються документально інакше, ніж за вимогами міжнародних норм.

Після складання акта ревізії посадова особа служби підписує всі його примірники та вносить до журналу реєстрації актів ревізій. Порядком передбачено граничні терміни і способи надання примірника акта ревізії для ознайомлення і підписання керівництву підконтрольного об'єкту – не пізніше ніж 5 робочих днів після закінчення ревізії (особисто під розписку керівника, або головного бухгалтера, або через канцелярію з відміткою дати передачі (на примірнику) акта органу служби і підписом працівника канцелярії, який здійснив реєстрацію, або рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням).

Керівництво і працівники об'єкта контролю зобов'язані ознайомитися з актом ревізії, та, в разі погодження з викладеними у ньому фактами, підписати отримані примірники. За наявності заперечень (зауважень) щодо змісту акта ревізії, підписи ставлять із застереженням. Підписані примірники акта ревізії підконтрольний об'єкт зобов'язаний повернути органу фінансової інспекції не пізніше ніж через 3 робочі дні після отримання.

Документами органу фінансової інспекції передбачені дії у разі відмови підписати акт або його неповернення (інформування вищої інстанції, відповідних органів державної влади і органів місцевого самоврядування, правоохоронні органи).

Керівництво підконтрольного об'єкта не пізніше ніж через 5 робочих днів після повернення органу служби акта ревізії в разі наявності подає йому письмові заперечення. Якщо протягом цього терміну заперечення щодо акту не надходять, то орган фінансової інспекції має право вжити належних заходів для реалізації результатів ревізії. Державна фінансова інспекція (її територіальні органи) може

розглянути заперечення, що надійшли з порушенням встановленого строку. Рішення про такий розгляд приймає керівник Державної фінансової інспекції.

Ревізори після аналізу правильності обґрунтувань, викладених у запереченнях, в строк не пізніше ніж 15 робочих днів після їх отримання надають письмовий висновок. Якщо вимагається уточнення викладених у запереченнях фактів, вони можуть вимагати додаткові документи і пояснення.

Процедура ознайомлення з актом ревізії, описана Порядком № 550, має забезпечити принцип суперечності, однак створює організаційні перешкоди повноті і обов'язковості представлення сторони, яка була перевірена. Отже, імплементація обов'язковості надання в акті ревізії думки перевіреної установи щодо викладених ревізорами фактів невідповідності забезпечить якість і результативність проведення інспектування.

Щодо дати підсумкової звітності державного аудиту, у стандарті зазначено обмеження, пов'язане з отриманням аудиторських доказів. Аудиторський звіт може бути датований не раніше дати, коли аудитори державного сектору отримали достатні та відповідні аудиторські докази, на яких базується їх висновок. Підписує аудиторський звіт особа з відповідним повноваженням органу, який проводив перевірку.

Конструктивні рекомендації у підсумковому звіті державних аудиторів повинні відповідати основним принципам аудиту і підкреслювати їхню потребу, забезпечуючи конструктивність усього процесу державного аудиту. Це означає, що аудиторський висновок може включати, у певних випадках, рекомендації, розроблені аудиторами, які сприятимуть поліпшенню ситуації дотримання законодавства. Хоча такі рекомендації можуть бути конструктивним для перевіреної особи, вони не повинні бути занадто докладними, у вигляді точних вказівок. Сутність такого твердження полягає у потребі дотримуватись принципу об'єктивності, який може бути порушений під час майбутніх перевірок аудитора державного сектора (*ISSAI 400*).

Реалізація результатів ревізії є найважливішим етапом її здійснення, і починається ще до підписання акту ревізії. Ревізори, не чекаючи закінчення

ревізії, мають право усно рекомендувати керівникам об'єкта контролю невідкладно вжити заходів для усунення фактів порушень та їхнього запобігання у майбутньому.

Якщо у період ревізії вжитими заходами не забезпечено повне усунення виявлених порушень, органом служби у термін не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта ревізії, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після надіслання висновків на такі заперечення (зауваження), надається об'єкту контролю письмова вимога щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства із зазначенням строку зворотного інформування.

Підконтрольна установа повинна у термін, визначений органом фінансової інспекції, поінформувати її щодо усунення фактів порушення законодавства. Інформування повинно супроводжуватися поданням завірених копій первинних, розпорядчих та інших документів, що підтверджують усунення порушень.

Про порушення, виявлені у результаті ревізії у десятиденний термін, повідомляються вищій організації підконтрольного об'єкта, органам державної влади та органам місцевого самоврядування. До правоохоронних органів передаються матеріали про виявлені порушення, за які передбачено кримінальну відповідальність, що містять ознаки корупційних діянь або якщо ревізія проводилася за зверненням правоохоронних органів.

Про результати розгляду матеріалів інспектування (крім проведених за порушеними кримінальними справами) правоохоронні органи повідомляють орган фінансової інспекції протягом 10 робочих днів після прийняття відповідного рішення.

За результатами проведеної ревізії, у межах наданих прав, орган фінансового контролю вживає заходів для забезпечення:

- притягнення до адміністративної, ініціювання дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних у допущенні порушень працівників об'єктів контролю;

- звернення до суду в інтересах держави щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з питань збереження і використання активів, стягнення у дохід держави коштів, одержаних за незаконними договорами, без встановлених законом підстав або з порушенням вимог законодавства;

- застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

За спільним рішенням органу фінансової інспекції та об'єктом контролю (або органу його управління) інформація про результати ревізії вноситься на обговорення на колегіях, нарадах, що проводяться установою, в якій відбувалась ревізія. Відомості про результати ревізії можуть бути оприлюднені через засоби масової інформації.

Державна фінансова інспекція здійснює контроль за усуненням підконтрольними об'єктами порушень законодавства за результатами аналізу їх зворотного інформування про вжиті заходи. Проводячи наступні ревізії цих об'єктів контролю, ревізори систематично вивчають матеріали ревізій і на підставі їхнього узагальнення до органів державної влади і органів місцевого самоврядування вносять пропозиції щодо перегляду нормативно-правових актів, усунення причин і умов, що сприяли порушенням законодавства.

Міжнародні стандарти також визначають порядок подальших процесів після державного аудиту. Фундаментальні аудиторські принципи акцентують увагу на здійсненні наступної корекції виявлених недоліків, проведеної на підставі конструктивних рекомендацій (*ISSAI 400*, п. 4) [443]. Потреба будь-яких подальших заходів залежить від обсягу і характеру виявлених порушень. Це може включати офіційну звітність (інформування) державного аудитора до законодавчого органу країни, а також до підконтрольної установи, інших відповідних органів. Подальші процеси після закінчення державного аудиту відповідності можуть включати звіти, внутрішні перевірки та оцінки, підготовлені перевіреною установою або іншими організаціями, подальший аудит, конференції та семінари, призначені перевіреною установою тощо. Загалом, подальший процес полегшує ефективне здійснення коригувальних дій і формує корисний зворотній зв'язок з підконтрольною установою для користувачів звіту аудитора,

та для державного сектора при плануванні майбутніх ревізій. Наступні процеси можуть бути вкладені у повноваження органу контролю під час наступних перевірок.

Підбиваючи підсумок порівняльного аналізу регламентування інспектування відповідно до чинного законодавства України і відповідності цих норм міжнародним стандартам державного аудиту, слід виокремити елементи, які взагалі не відображаються у нормативних документах щодо контролю як в минулому, так і в теперішньому часі.

Йдеться про визначення суттєвості як величини, що впливає на аудиторські висновки з погляду вагомості доказів виявлених порушень та оцінювання ризиків під час проведення контрольних заходів.

Суттєвість, як категорія оцінки під час аудиту, стає досліджуваним об'єктом у зв'язку із застосуванням Міжнародних стандартів аудиту у практиці діяльності аудиторських компаній на ринку України. У контексті державного аудиту лише окремі дослідження присвячені цій тематиці, і в основному науковцями переноситься практика діяльності незалежного аудиту до державного сектору. На нашу думку, нормативні документи щодо здійснення інспектування повинні відображати кращий світовий досвід у сфері державного аудиту, адже він уже адаптований для цього сектору економіки і управління. Тому варто скористатися стандартом *ISSAI 4100* для адаптації норм визначення суттєвості та оцінки ризиків під час інспектування.

Згідно з п. 68 стандарту *ISSAI 4100*, суттєвість складається з кількісних і якісних факторів. При виконанні аудиту відповідності суттєвість слід визначати для його ефективного планування, оцінки отриманих доказів та їхніх наслідків, що зумовлені випадками недотримання законодавчих норм, для представлення результатів аудиторської роботи.

Аудитори державного сектора планують і проводять аудит відповідності, щоб визначити відповідність інформації перевіреного об'єкта визначеним критеріям її складання в усіх суттєвих аспектах.



Як зазначено в основних принципах державного аудиту, суттєвість часто розглядається у вартісному вираженні, але внутрішня природа або характеристики елемента або групи елементів, відносно яких проходить збір доказів, також може слугувати матеріальним підтвердженням для встановлення рівня суттєвості.

Прикладом можуть виступати закони або нормативні акти, які вимагають розкриття даних про операції залежно від кількісних факторів (*ISSAI 100 «Основні принципи аудиту державного сектору»*) [439]. Крім того, існують випадки, коли аудит відповідності для його продуктивності повинен оцінювати суттєвість у контексті важливіших кількісних факторів, ніж вартісні характеристики (наприклад, суми у грошовому виразі) (*ISSAI 400 «Основні принципи аудиту відповідності»*) [443].

У процесі планування здійснюється збір інформації про сутність господарських і фінансових операцій установи, що перевіряється для того, щоб мати можливість оцінити ризики і встановити рівні суттєвості для розробки аудиторських процедур. Обсяг зібраних доказів має бути достатнім, щоб слугувати якісною основою для формування висновків, для цілей підсумкової аудиторської звітності. Суттєвість має важливе значення для цього оцінювання.

Визначення рівня суттєвості, зазвичай, незалежно від інших обставин є предметом професійного судження державного аудитора. Оцінювання ризиків є невід'ємною частиною виконання сучасного аудиту відповідності у зарубіжних країнах. Внаслідок притаманних державному аудиту обмежень у економному витрачанні ресурсів для збору доказів (наприклад, визначеної величини суттєвості), аудит відповідності не забезпечує або не надає абсолютної гарантії, що всі факти недотримання законодавства і порушення будуть виявлені.

Обмеження, властиві процесу аудиту відповідності, можуть включати такі фактори: різні тлумачення законів і правил при прийнятті управлінських рішень; помилки працівників; неправильне проектування інформаційних систем, програмного забезпечення обліку та звітності, технологічних процесів або

неефективне здійснення їхньої функції; обман керівництва, приховування доказів тощо.

Тому при виконанні аудиту відповідності стандартом передбачено, що аудитори державного сектору повинні оцінити ризики і проводити аудиторські процедури, необхідні для збору доказів в обсязі, який залежить від оціненого ризику. Це робиться для того, щоб зменшити аудиторський ризик невиявлення помилок до прийнятно низького рівня за конкретних обставин, так, щоб отримати обґрунтовану впевненість у виявлених доказах як основи для аудиторського висновку.

Ризики і фактори, які можуть призвести до таких відхилень, варіюються залежно від теми, питань і обставин аудиту. Загалом стандартом для аудиту в державному секторі розглядаються три елементи аудиторського ризику – невід’ємний ризик, ризик контролю та ризик невиявлення відносно предмета і конкретної ситуації. Крім того, ймовірність наслідків аудиту береться до уваги при оцінюванні ризику.

Окремим питанням у стандартах державного аудиту *ISSAI* визначено обов’язкову оцінку ризиків шахрайства в установі, що перевіряється.

У рамках перевірки аудитори державного сектора зобов’язані окремо виявляти і оцінювати ризик шахрайства, і через виконання відповідних аудиторських процедур зібрати достатньо доказів, пов’язаних з певним ризиком шахрайства.

При встановленні суттєвого (високого) рівня ризику шахрайства, аудитори державного сектора повинні вжити заходів, щоб гарантувати своє належне реагування у межах повноважень і конкретних обставин, повідомивши про порушення керівництво.

Дієвість стандарту під час практичного застосування норм підтверджується прикладами оцінки ризику, факторів, пов’язаних з оцінкою ризику, викладених у питанні 3.1. дисертаційної роботи.

Таким чином, елементи стандарту *ISSAI 4100* в частині невідповідності чинному законодавству пропонуємо врахувати у стандартах внутрішнього

державного фінансового контролю, які б стали основою єдиного нормативного поля для здійснення інспектування в Україні.

#### **4.2.Методологічні основи проведення державного фінансового аудиту з використанням стандартів**

Державний фінансовий аудит як форма державного фінансового контролю, здійснюється в Україні від імені зовнішнього і внутрішнього органів контролю, починаючи з 2000 року. Нормативна база державного фінансового аудиту почала формуватись з 2005 року, коли ця форма була визначена у Бюджетному кодексі України. Зважаючи на досить обмежену у часі практику здійснення державного фінансового аудиту (зокрема аудиту ефективності), потрібно сформулювати основні положення його здійснення. Ці положення повинні базуватись на стандартах *INTOSAI*, що призначені для цієї мети, і враховувати специфіку проведення такого контролю в Україні.

Зокрема стандарт *ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності»* [442] ґрунтується на положеннях *ISSAI 100 «Основні принципи аудиту в державному секторі»*, розвиває їх, щоб задовольнити конкретний контекст форми контролю – аудит ефективності.

Керуючись структурою *ISSAI 300*, що складається з трьох розділів, побудуємо за такою ж структурою і вітчизняний стандарт, який дозволить якнайкраще імплементувати основні норми міжнародного підходу.

У першому розділі встановлено основні засади і поняття аудиту ефективності, взаємозв'язок з іншими стандартами, які також задіяні під час аудиту ефективності механізмами контролю.

Другий розділ складається із загальних принципів аудиту ефективності, які державний аудитор зобов'язаний розглядати до початку і протягом усього процесу аудиту.

Третій розділ містить принципи побудови основних етапів процесу аудиту.

Сам стандарт для аудиту ефективності повинен відображати не лише сталі норми, а й забезпечувати гнучкість у плануванні індивідуальних зобов'язань для

державних аудиторів, щоб реалізувати творчий підхід у своїй роботі і професійне судження на всіх етапах аудиту.

Завдання, поставлені перед державним фінансовим контролем у оцінці ефективності використання бюджетних коштів, потребують уточнення категорії ефективності відносно державного управління.

Науковцями виділено кілька концептуальних моделей підвищення ефективності роботи державних установ та інституцій держави, що пов'язують ефективність з певними факторами.

1. Підхід, заснований на концепції лідерства. Представники цього напрямку (Р. Стогдилл, Р. Манн, К. Левін, Р. Лайкерт, Р. Блейк, Дж. Моутон, Р. Хауз, П. Херсі, К. Бланшар, Танненбаум-Шмідт) пов'язують ефективність установи з лідерськими навичками, стилем управління, індивідуальними характеристиками і якостями керівників міністерств і відомств, системами їх підбору, оцінкою виконання завдань, мотивацією і професійним розвитком.

2. Підхід, що розвиває теорію веберовської раціональної бюрократії (М. Вебер, К. Зейфарт, М. Шпрондель, Танненбаум-Шмідт), у рамках якої увага акцентується на поділі адміністрування та ієрархічній структурі, функціональній спеціалізації, чітких правилах роботи, жорсткому регламентуванні професійної діяльності державних службовців, відділенні від власності, що створює необхідні передумови для ефективної роботи.

3. Теорія життєвих циклів [315, с.192] (П. Херсі, К. Бланшар, Ф. Модільяні, І. Адізеса), основна ідея якої полягає у взаємозв'язку ефективної роботи державних відомств і впливу постійно і циклічно сформованих коаліцій або груп всередині установи. Це визначає процес і характер прийняття рішень у бюрократичних структурах, що, в свою чергу, пов'язано з життєвим циклом розвитку установи.

4. У рамках концепції професіоналізму [117] (Г. Беккер, Е. Дюркгейм, М. Вебер, Т. Парсонс, Дж. Міллерсон, М. Абрахамсон та ін.) ефективна діяльність напрямку залежить від професіоналізму органів державної влади, наявності кар'єрних (професійних) чиновників, від рівня їхньої компетентності.

5. Концепція економічної відповідальності (моделі Харта – Шлейфера – Вишні, Дж. Мілль, Д. Норт), заснована на економічному підході, доводить, що підвищення ефективності діяльності органів державної влади пов'язане з наявністю механізму конкуренції серед відомств, системою впровадження інновацій, а також політичної підзвітності державних органів, перш за все перед платниками податків [101].

Важливою складовою усіх концепцій є підвищення якості системи державного управління. Оцінка якості має, зазвичай, об'єктивні і суб'єктивні компоненти. Поставлене завдання з підвищення рівня якості управління і послуг вимагає виділення найважливіших факторів, які впливають на роботу органів державної влади, що дозволяє надалі цілеспрямовано керувати і регулювати цей процес.

Метою аудиту ефективності є аналіз використання бюджетних коштів установ сектору державного управління з погляду ефективності управління і розроблення механізму оцінювання надання державних послуг населенню.

Згідно з стандартом *ISSAI 300*, аудит ефективності є формою зовнішнього контролю вищого органу державного фінансового контролю, незалежною, об'єктивною і надійною експертизою уряду щодо діяльності установи відповідно до принципів економії, ефективності її системи управління, операцій, програм, заходів та можливостей для їх покращення.

Стандарт зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю «Проведення аудиту ефективності використання державних коштів» (додаток В), який пропонується нами для розробки і впровадження у нормативне поле контрольної діяльності, враховує норми відповідно до чинного законодавства, міжнародних стандартів, і відображає специфіку державного аудиту. Він призначений для методичного забезпечення реалізації повноважень органу контролю з організації та здійснення контролю за законністю, результативністю (ефективністю і економністю) використання коштів державного бюджету, а також контролю за дотриманням встановленого порядку управління і розпорядження майном, що перебуває у державній власності.

Аудит ефективності надає нову інформацію, аналіз і, в разі потреби, рекомендації щодо покращення. Новою інформацією, згідно зі стандартом *ISSAI 300*, вважається:

- надання нових аналітичних розумінь (ширший або більш глибокий аналіз, нові перспективи);
- більш доступне подання існуючої інформації для різних зацікавлених сторін;
- забезпечення незалежного та авторитетного висновку на основі аудиторських доказів;
- надання рекомендацій, заснованих на аналізі результатів аудиту.

Принцип економії, згідно з стандартом *ISSAI 300*, – це зведення до мінімуму витрат на ресурси. Ресурси, що використовуються в аудиті ефективності, повинні бути доступні, з відповідною кількістю, якістю та за кращою ціною.

Принцип ефективності, згідно стандарту *ISSAI 300*, полягає в отриманні максимальної віддачі від наявних ресурсів, співвідношенні між витраченими ресурсами і отриманою віддачою товарів, робіт, послуг за кількістю, якістю і в потрібний термін.

Принцип результативності стандартом *ISSAI 300* трактується як досягнення поставлених цілей і отримання очікуваних результатів у найбільш ефективний спосіб.

Метою стандарту «Проведення аудиту ефективності використання державних коштів» є встановлення норм, правил і вимог, які повинні виконуватися при організації та проведенні аудиту ефективності використання державних коштів. Аудит ефективності, за нашою думкою, – це форма державного фінансового контролю, що забезпечує оцінку ефективності роботи підконтрольних об'єктів (установ, відомств, органів державної влади) з виконання державних функцій і використання державних ресурсів, розробку пропозицій щодо підвищення ефективності їхньої діяльності.

Цілі аудиту ефективності, сформульовані п. 12 стандарту *ISSAI 300*, визначають аудит як форму контролю, яка повинна конструктивно сприяти

економічному, ефективному і результативному управлінню. Це також забезпечує підзвітність та прозорість, тобто аудит ефективності сприяє підвищенню відповідальності. Це робиться шляхом вивчення рішень законодавчих органів або виконавчої влади, і порівнянням з результатом, який отримали платники податків або громадяни у вигляді спожитих послуг, товарів з урахуванням співвідношення ціни і якості. Таким чином не ставляться під сумнів наміри та рішення законодавчої влади, але розглядаються будь-які недоліки в законах і правилах, або їхній спосіб реалізації, причини, які завадили досягти вказані цілі.

Ідентифікуємо завдання Стандарту, якими визначаються цілі, зміст і особливості аудиту ефективності; встановлюються загальні вимоги до організації, підготовки та проведення аудиту ефективності; затверджується порядок оформлення результатів аудиту ефективності.

Аналізуючи положення стандарту *ISSAI 300*, визначимо ті норми, які доцільно використати під час формування вітчизняного стандарту для виконання аудиту ефективності. Пунктом 20 стандарту *ISSAI 300* визначено, що при аудиті ефективності державний аудитор бере участь у розробці або виборі критеріїв, що мають відношення до аудиту. Пунктом 27 цього ж стандарту описано, які конкретні вимоги висуваються до аудитора, а саме:

1. Довіра і впевненість у аудиті ефективності. Як і у всіх перевірках, користувачі аудиторських звітів прагнуть бути впевненими у достовірності інформації, яку вони використовують для прийняття рішень. Тому вони чекають достовірних повідомлень, які викладені на основі фактичних даних позицій органу контролю з питання, яке розглядалось під час аудиту. Отже, аудитори повинні у всіх випадках забезпечити формування висновків, заснованих на достатньо релевантних і ґрунтовних доказах, і активно управляти ризиками невідповідності, які можуть виникати щодо звітів.

2. Рівень забезпечення аудиту ефективності означає, що дані повинні бути представлені у прозорий спосіб. Ступінь економічності, ефективності та результативності, на думку Слободяник Ю.Б., може бути переданий у звіті аудиту ефективності по-різному:

- через загальний погляд на аспекти економічності, ефективності та результативності, де мета аудиту, предмет, докази, отримані та досягнуті висновки дозволяють дійти до такого загального висновку;

- через надання конкретної інформації по цілій низці пунктів, включаючи цілі аудиту, питання, докази, критерії, які використовувались, досягнуті результати і конкретні висновки [318].

3. Аудиторські звіти повинні включати тільки висновки, які підкріплюються досить вагомими доказами. Рішення, прийняті при складанні збалансованого звіту, покладені в основу висновкам і виробленим рекомендаціям, потребують належного забезпечення і достатньої інформації. Перевіряючі повинні спеціально описати, які саме результати привели до сформульованих висновків і, якщо можливо, – скласти один загальний висновок. Це пояснення для користувачів щодо того, які саме критерії були розроблені і використані і чому, а також свідчення того, що всі відповідні погляди були враховані, і збалансований звіт може бути представлений.

Доповнимо вітчизняний стандарт функціями аудиту ефективності:

- контрольною, що забезпечує принцип відповідальності об'єктів контролю, які використовують державні фінансові ресурси і майно, за дотриманням законодавства у сфері економічних і фінансових відносин;

- аналітичною, що передбачає системний аналіз причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень і проблем;

- синтетичною, що полягає у розробці конкретних пропозицій щодо підвищення ефективності діяльності підконтрольного об'єкта.

При проведенні аудиту ефективності потрібно не тільки виміряти ступінь досягнення поставлених цілей, але й оцінити конкретність обраних механізмів досягнення цілей, зовнішні впливи і відповідність обсягу використаних ресурсів кількості та якості наданих державних послуг установами, що перевіряються. Таким чином, аудит ефективності орієнтований на оцінювання економічних і соціальних наслідків прийняття рішень керівництвом установи, що використовує державні ресурси та майно.



В аудиті ефективності можна виділити два основних напрями:

- аудит ефективності використання державних ресурсів, об'єктом якого є вся сфера державних ресурсів, у тому числі майно і бюджет;
- аудит ефективності витрачання бюджетних коштів.

Предметом аудиту ефективності у межах повноважень органу контролю є:

- діяльність головних розпорядників і отримувачів бюджетних коштів щодо використання всіх видів державних ресурсів;
- майно, що перебуває у державній власності;
- кошти місцевих бюджетів, що виділяються на реалізацію державних завдань, цільові програми;
- організація виконання бюджетного процесу;
- окремі найважливіші питання управління ресурсами місцевих бюджетів.

За результатами перевірки і аналізу діяльності перевірених об'єктів визначається ступінь ефективності використання ними державних коштів.

Залежно від предмета аудиту ефективності визначається ступінь охоплення перевіркою тієї чи іншої діяльності об'єкта аудиту. Об'єктом аудиту може бути як діяльність установи загалом, так і окремого підрозділу або низки підрозділів. Об'єкт аудиту ефективності – це завжди персоніфікована одиниця (організація, підрозділ).

З урахуванням специфіки аудиту ефективності, до якої відноситься його аналітико-синтетичний характер, доцільно використовувати вказані нижче методи.

1. *Аналіз* – полягає у виділенні об'єктів аудиту в системі економічної діяльності. Це визначення предмета і напрямів аудиту ефективності. Шляхом аналізу на певному етапі визначається економічне і соціальне значення об'єкта аудиту.

2. *Аналогія* – може використовуватися при підготовці програм і планів аудиту ефективності для виділення найбільш важливих питань і етапів аудиту.

3. *Системний аналіз* використовується для логічної послідовності і пов'язаності питань перевірки.

4. *Експертизи різних видів* – прийоми експертних оцінок, що пов'язані з предметом аудиту ефективності, коли для обґрунтування змісту питань аудиту залучаються експерти різних галузей знань.

5. *Конкретизація* – виявлення у процесі контрольного етапу різних порушень, неефективної роботи, збитків і т. д.

6. *Інвентаризація* – застосовується для перевірки фактичного стану об'єкта шляхом огляду та перерахунку.

7. *Вибіркові спостереження* – прийом статистичного дослідження якісних характеристик господарського процесу для визначення їх доцільності та оптимальності.

8. *Дослідження документів* – спосіб документального контролю достовірності, доцільності, ефективності господарських процесів, відповідності їх нормативним правовим актам.

9. *Індукція* – прийом дослідження, при якому загальний висновок про ознаки множини елементів об'єкта аудиту ефективності робиться на основі вивчення не всіх ознак, а окремих елементів даної множини.

10. *Статистичні розрахунки та економічні методи* застосовуються для виявлення закономірностей економічних і господарських процесів об'єкта аудиту при великому обсязі інформації.

11. *Синтез* – дозволяє розробити пропозиції щодо покращення системи взаємозв'язків між елементами об'єкта аудиту.

12. *Дедуція* – розроблення конкретних рекомендацій щодо поліпшення діяльності окремих напрямків, виходячи із загального стану об'єктів.

Крім названих, можливе використання і таких методів, як математичне та інформаційне моделювання, групування недоліків та інші.

Виконання аудиту ефективності стандартом *ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності»* регламентовано відповідно до загальних принципів,

кожний з яких детально відображено у цьому документі. Автором згруповано основні підходи у *табл. 4.2*.

Таблиця 4.2

**Загальні принципи проведення аудиту ефективності згідно з ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності» (розроблено автором)**

Пункти стандарту ISSAI 300	Принципи	Реалізація принципу під час аудиту ефективності
1	2	3
п. 25	Доцільність	Аудитори повинні встановити чітко визначені мету і завдання аудиту
п. 26	Системність	Аудитори повинні вибрати загальну стратегію
п. 27	Точність	Аудиторам необхідно визначити відповідні критерії щодо кожного окремого аудиту
п. 28	Аудиторський ризик	Аудитори повинні активно управляти аудиторським ризиком
п. 29	Комунікація	Аудитори повинні підтримувати ефективний і належний зв'язок між собою і відповідальними особами підконтрольної установи
п. 30	Навички і професійна компетентність	Аудиторська група повинна мати необхідну професійну компетентність, досвід, постійно брати участь у програмах підвищення кваліфікації
п. 31	Професійне судження і скептицизм	Аудитори повинні проявляти професійний скептицизм поряд з об'єктивністю
п. 25	Контроль якості	Аудитори повинні застосовувати процедури для захисту якості
п. 32	Суттєвість	Аудитори повинні розглянути суттєвість на всіх етапах процесу аудиту, не лише у вартісній формі, але й за політичними і суспільними критеріями
п. 33	Документування	Аудитори повинні належним чином задокументувати аудит

Важливо оцінити з погляду вітчизняної практики і міжнародного підходу відмінності, що визначають напрями імплементації норм здійснення аудиту ефективності у вітчизняні стандарти контролю.

Згідно з пунктом 25 ISSAI 300, аудитори встановлюють чітко визначені завдання аудиту, які відносяться до підтвердження принципів економічності, ефективності і результативності витрачання бюджетних коштів установою, яка перевіряється.

Мета аудиту визначає підхід і спосіб взаємодії. Це може бути просто опис ситуації. Проте, нормативні завдання і аналітичні аудиторські завдання (тобто пояснення того, чому є відхилення від норм) досить суттєві. Аудитори обов'язково повинні розглянути усі питання, пов'язані з предметом аудиту – які організації та органи беруть участь, і для кого подаються у звіті остаточні рекомендації.

Більшість завдань аудиту може оформлятися як загальні питання, які, в свою чергу, можуть поділятися на уточнені підпункти. Вони повинні бути тематично пов'язані між собою, доповнювати один одного, не дублювати і бути вичерпними у вирішенні загальної мети аудиту. Всі терміни виконання завдань повинні бути чітко визначені. Замість визначення єдиної об'єктивної або загальної цілі, аудитори можуть розробити кілька цілей аудиту, які не потрібно розбивати на підпитання.

Пунктом 26 *ISSAI 300* регламентовано обов'язковий вибір державними аудиторами загальної стратегії проблемного або системного підходу, або їх комбінації, щоб забезпечити стійкість та надійність доказової бази аудиту.

Слободяник Ю.Б. зазначає, що загальна стратегія аудиту є центральним елементом будь-якої перевірки. Це визначає характер усіх контрольних дій та оцінок, які повинні бути зроблені. Вона також визначає знання, інформацію і дані, аудиторські процедури, необхідні для вивчення і аналізу.

Аудит ефективності загалом може здійснюватися за одним із трьох підходів:

- 1) системно-орієнтований підхід, в процесі якого розглядається належне функціонування управління системи (наприклад, системи фінансового управління);
- 2) підхід, орієнтований на результат, процедурами якого оцінюється, чи є у мети діяльності установи результат або що саме було досягнуто у зв'язку з витрачанням бюджетних коштів за призначенням або бюджетною програмою;

3) проблемно-орієнтований підхід, який коли розглядаються, перевіряються та аналізуються причини, конкретні проблеми або відхилення від критеріїв [318].

Усі три підходи можуть здійснюватися «зверху вниз» або «знизу вгору». У першому варіанті аудит зосереджується головним чином на вимогах, намірах, цілях та очікуваннях законодавчої влади і уряду. У другому варіанті аудит фокусується на проблемах людей і суспільства.

Якщо доцільність та системність як принципи загалом відповідають вітчизняній практиці, то критерії лише частково відображені у вітчизняних положеннях та інструкціях. Аудитори самостійно не виробляли критерії до кожної перевірки, вони, зазвичай, здійснювали порівняння відхилень норм від фактів, і на цій підставі визначали порушення.

Ефективність діяльності підконтрольного органу, ефективність використання фінансових ресурсів і державної власності створюють узагальнену сукупність показників, що відображають результати діяльності підконтрольного об'єкта або / і використання державних коштів і ресурсів. Ці показники і критерії аудиту ефективності важливо включити у вітчизняний стандарт з аудиту ефективності.

Критерії аудиту ефективності відображають ефективність, результативність і економічність діяльності об'єкта перевірки.

Економічність відображає співвідношення між ресурсами та результатами їх використання, а результативність показує ступінь досягнення намічених цілей або вирішення поставлених завдань.

При проведенні конкретного аудиту ефективності встановлюється те, наскільки економічно і результативно використані державні кошти об'єктами перевірки на досягнення запланованих цілей, рішення поставлених перед ними завдань, виконання покладених функцій.

Економічність характеризує взаємозв'язок між обсягом державних коштів, використаних об'єктом перевірки на здійснення своєї діяльності, і досягнутим рівнем її результатів з урахуванням забезпечення їх відповідної якості.

Використання державних коштів є економічним, якщо контрольований об'єкт досяг заданих результатів із використанням найменшого обсягу державних коштів (абсолютна економія) або більш високих результатів із використанням заданого обсягу державних коштів (відносна економія).

Визначення економічності використання державних коштів об'єктів, що перевіряються, здійснюється за допомогою аналізу джерел і способів придбання необхідних ресурсів (наприклад, проведення тендерів). Проводиться порівняння витрачених об'єктом перевірки коштів на придбання ресурсів з аналогічними показниками попереднього періоду або з показниками інших організацій.

Для оцінювання економічності використання державних коштів потрібно встановити, чи були в об'єкта перевірки можливості придбання ресурсів більш економічним способом і можливості їх раціональнішого використання для того, щоб досягти поставлених цілей на основі використання меншого обсягу державних коштів (або отримати вищі результати діяльності при заданому обсязі коштів).

Результативність характеризується ступенем досягнення запланованих результатів використання державних коштів або діяльності об'єктів аудиту ефективності, і включає визначення економічної результативності та соціально-економічного ефекту.

Економічна результативність визначається через порівняння досягнутих і запланованих економічних результатів використання державних коштів або діяльності об'єктів, які виступають у вигляді конкретних продуктів діяльності.

Соціально-економічний ефект використання державних коштів визначається на основі аналізу ступеня досягнення встановлених соціально-економічних цілей і вирішення поставлених завдань, на які були використані державні кошти.

Соціально-економічний ефект показує, як економічні результати використання державних коштів або діяльності об'єктів, що перевіряються, вплинули на задоволення потреб економіки, суспільства, частини населення або

певної групи людей, тобто тих, в чиїх інтересах були використані державні кошти.

У процесі аудиту ефективності необхідно визначати економічну результативність використання державних коштів, виявляти і оцінювати отриманий соціально-економічний ефект, щоб на основі сукупності зазначених оцінок можна було зробити обґрунтовані висновки про рівень ефективності використання державних коштів.

При визначенні соціально-економічного ефекту використання державних коштів необхідно виявляти і аналізувати фактори, які чинили на нього вплив, але не були пов'язані з використанням державних коштів або діяльністю об'єктів, що перевіряються, а також оцінювати ступінь їхнього впливу на даний соціально-економічний ефект.

Показники аудиту ефективності є складовими елементами-факторами критеріїв ефективності, і відображають певну сторону діяльності об'єкта, що перевіряється. Показники аудиту ефективності можна класифікувати так:

а) абсолютні показники ефективності, які характеризують досягнення поставлених цілей або запланованих результатів у натуральних або вартісних показниках;

б) якісні показники ефективності, які відображають якість роботи об'єкта або системи управління при використанні певних ресурсів;

в) відносні показники, які показують «ціну» результативності з погляду фінансових витрат на одиницю продукції або послуг;

г) динамічні показники, які показують динаміку (темп росту) як абсолютних, так і відносних показників у часі.

Перелік показників на підготовчому етапі аудиту ефективності визначається у кожному конкретному випадку. Ці показники повинні завжди мати кількісне значення.

Системний аналіз сукупності абсолютних, якісних, відносних і динамічних показників дозволить створити цілісну картину ефективності діяльності і

використання державних ресурсів. Важливим моментом при визначенні показників є їхнє узгодження з керівництвом об'єкта аудиту.

Пункт 27 *ISSAI 300* наголошує на тому, що аудиторам необхідно прийняти відповідні критерії, які відповідають завданням аудиту і пов'язані з принципами економії, ефективності та результативності. У тлумаченні стандарту під критеріями розуміють іншу категорію контролю.

Критеріями є тести, що використовуються для оцінювання предмета перевірки. Критерії забезпечують основу для оцінки доказів, обґрунтовуючи висновки аудиту, досягаючи тим самим цілей аудиту. Вони також утворюють важливий елемент у дискусіях в рамках аудиторської групи і з керівництвом органу контролю щодо підконтрольних об'єктів.

Критерії можуть бути якісним або кількісним, і повинні визначити, як саме оцінюватиметься підконтрольна установа. Критерії можуть бути загальними і конкретними, які враховують норми законів, правил або мети витрачання бюджетних коштів, відповідають належним принципам, зважають на наукові знання та найкращі практики. Різноманітні джерела можуть використовуватись для ідентифікації критеріїв, у тому числі оцінювання показників оцінки ефективності.

Ці критерії мають бути обговорені з підконтрольною установою, і вибір відповідних критеріїв, зрештою, є відповідальністю аудитора.

Таким чином, важливо вибрати надійні і об'єктивні критерії на початку здійснення аудиту ефективності.

Новою нормою, не відображеною у чинних положеннях та інструкціях з аудиту, є норма п. 28. *ISSAI 300*, де визначено, що аудитори повинні активно управляти аудиторським ризиком, який визначає ймовірність отримання неправильних або неповних висновків, або висновків, які не підтверджені необхідними доказами, або висновки, які не несуть жодної цінності для користувачів.



Багато тем в аудиті ефективності складні і політично чутливі. Уникання таких тем може знизити ризик неточності чи неповноти, але одночасно може обмежити можливість отримання цінного результату.

Важливі аспекти ризику можуть включати відсутність необхідних повноважень або компетенцій у аудиторів, що не дозволить їм провести широкий аналіз через відсутність доступу до якісної інформації, отримання недостовірної інформації (наприклад, через шахрайство або порушення встановленої практики). Тому аудитори під час формулювання висновків не зможуть зібрати належні докази і використати найактуальніші аргументи.

Тому аудитори повинні активно управляти ризиками. Робота з аудиторським ризиком є складовою процесу аудиту, і повинна бути передбаченою методологією аудиту ефективності. У документах з планування аудиту слід вказати можливі або відомі ризики конкретного аудиту, і передбачити, як ці ризики будуть опрацьовані.

Відповідно до п. 29 *ISSAI 300*, такий достатньо відомий принцип як комунікація, реалізований у сферах управління, стає обов'язковим загальним принципом аудиту ефективності. Ніколи раніше офіційно (документами щодо проведення контролю в Україні) державних аудиторів не зобов'язували спілкуватися та підтримувати ефективний і належний зв'язок з підконтрольною установою протягом усього процесу аудиту. Стандартом *ISSAI 300* визначено зміст, процеси і відповідальних для такого спілкування для кожного аудиту ефективності.

Є кілька причин, чому планування спілкування з підконтрольною установою має особливе значення у проведенні аудиту ефективності, а саме:

1. Оскільки аудити ефективності, зазвичай, не проводяться регулярно (наприклад, щорічно), традиційні канали зв'язку можуть не існувати, хоча, можливо, були контакти із законодавчою владою і державними органами, іншими групами (такі як наукова та бізнес-спільноти або організації громадянського суспільства).

2. Відсутні задані критерії (наприклад, системи фінансової звітності), і, таким чином, потрібний інтенсивний обмін думками з підконтрольною установою.

3. Потреба у збалансованих аудиторських звітах вимагає прикласти спільні зусилля, щоб отримати уявлення про погляди усіх зацікавлених сторін.

Аудитори повинні визначити відповідальних та інших ключових зацікавлених сторін, прийняти ініціативу у створенні ефективного двостороннього зв'язку. При позитивних зв'язках аудитори можуть покращити доступ і до джерел інформації, і до даних, і до думок від підконтрольної установи.

Використання каналів зв'язку для пояснення мети аудиту ефективності для зацікавлених сторін також підвищує ймовірність того, що рекомендації аудиту будуть належно реалізовані. Аудитори повинні прагнути підтримувати хороші професійні стосунки з усіма відповідними зацікавленими сторонами, сприяти вільному і відвертому обміну інформацією тією мірою, якою не порушуються вимоги конфіденційності і професійної поведінки.

Обговорення організовуються у атмосфері взаємної поваги, розуміння ролі і обов'язків кожного учасника. Проте слід дотримуватися обережності, щоб гарантувати, що зв'язок із зацікавленими сторонами підконтрольної установи не ставить під загрозу незалежність і неупередженість органу контролю.

Аудитори повинні повідомити відповідальних осіб підконтрольної установи про ключові аспекти аудиту, у тому числі його мету, завдання і предмет перевірки. Повідомлення, зазвичай, мають письмову форму, а також форму регулярного усного спілкування у процесі аудиту. Аудитори повинні підтримувати спілкування з відповідальними особами підконтрольної установи протягом усього процесу аудиту, за допомогою конструктивної взаємодії щодо обговорення різних висновків, аргументів і перспектив їхньої реалізації.

Перевіреній установі має бути надана можливість висловити свої зауваження по висновках і рекомендаціях аудиту перед контрольним органом, що склав аудиторський звіт. Будь-які розбіжності мають бути проаналізовані, а фактичні помилки виправлені. Розгляд зворотного зв'язку повинен записуватись у

робочі документи, так щоб задокументувати зміни у проекті звіту аудиту або причини не внесення до нього змін.

У кінці процесу перевірки зворотній зв'язок зацікавлених сторін можна також отримати у вигляді опублікованого звіту або доповіді ревізора. Стосовно досвіду і професійної компетентності у вітчизняній практиці контролю існує серйозний системний підхід, заснований на вимогах щодо освіти, досвіду роботи та підвищенні кваліфікації фахівців органів контролю. У пункті 30 стандарту *ISSAI 300* не висувається додаткових вимог щодо якісних і кількісних норм навичок та компетентності, порівняно з існуючою практикою в Україні, однак приділяється увага детальному опису цього принципу як невід'ємної складової для аудиту ефективності. Аудиторська група повинна мати необхідну професійну компетентність під час проведення аудиту ефективності, що включає володіння глибокими знаннями у галузі аудиту, структури дослідження, застосування наукових методів і методів розслідування або оцінки, а також особисті аналітичні та комунікативні навички.

В процесі аудиту ефективності специфічні навички будуть корисними, наприклад, для вміння застосувати прийоми і методи різних наук. Важливі також особисті здібності, такі як комунікація, письмові навички, аналітичний потенціал, креативність і сприйнятливість. Аудитори повинні знати особливості функціонування державних організацій, програм і функцій. Це буде гарантувати, що фахівці, обрані для аудиту ефективності у сфері державного управління та бюджетного фінансування, зможуть ефективно провести огляд державних програм і заходів.

Аудит результатів діяльності часто включає процес накопичення досвіду і розвитку методології аудиту. Тому навчання і професійна підготовка на робочому місці повинні бути доступними для аудиторів, які мають підтримувати свої професійні навички шляхом постійного професійного розвитку. Готовність до постійного навчання і висока культура управління є важливими умовами для підвищення професійних навичок аудиторів.

У спеціалізованих сферах можуть бути залучені зовнішні експерти для доповнення знань команди аудиту. Аудитори ще під час планування повинні оцінити потребу у зовнішній експертизі, і вжити необхідних заходів.

Якщо професійність покладена в основу діяльності вітчизняних ревізорів та контролерів, то принцип професійного скептицизму згадується лише у Міжнародних стандартах аудиту, згідно яких працюють незалежні аудитори. Професійне судження і скептицизм, описані в п. 31 *ISSAI 300*, дозволять ввести ці норми здійснення контролю у нормативне поле аудиту ефективності в Україні.

Аудитори повинні проявляти професійний скептицизм, але й бути сприйнятливими і готовими до нововведень, з якими можуть стикнутися під час аудиту ефективності. Дуже важливо, щоб аудитори дотримувались професійного скептицизму і підійшли до роботи критично, що підтримує об'єктивність оцінки наданої інформації. Аудитори повинні робити раціональні оцінки та не проявляти свої особисті переваги щодо інших людей. У той же час, вони повинні бути відкритими до поглядів і аргументів для того, щоб уникнути помилок судження чи когнітивної упередженості. Повага, гнучкість, цікавість і готовність до інновації однаково важливі. Інновації відносяться як до самого процесу аудиту, так і до аудиту діяльності.

Аудитори мають розглянути питання з різних точок зору і підтримати відкрите і об'єктивне ставлення до різних доказів та аргументів. Якщо вони не сприйнятливі, то можуть упустити важливі аргументи або ключові докази. Так само, як аудитори розвивають нові знання, вони повинні бути творчими, оптимістичними, гнучкими, спритними і практичними у своїх зусиллях зі збору, інтерпретації та аналізі даних.

Протягом усього процесу аудиту, від вибору теми і планування аудиту до складання звітності, слід підтримувати високий рівень професійної поведінки. Важливо, щоб аудитори працювали систематично, з належною увагою і об'єктивністю, з відповідним контролем якості.

Не можна погодитись з твердженнями окремих науковців, які зазначають, що контроль якості – явище невідоме для вітчизняного контролю. На нашу думку,

контроль якості завжди існував і був організований у системі контрольних органів як відомча підзвітність та підконтрольність. Інша справа, що побудова внутрішнього і зовнішнього контролю не була описана системно і термінологічно, як в міжнародних стандартах. Тому імплементація такого загального принципу полягає у тлумаченні категорій і сутності термінів, що використовуються стандартом *ISSAI 300*, і не вписані у нормативне поле вітчизняних інструкцій та положень. Пунктом 32 стандарту *ISSAI 300* описано призначення здійснення контролю якості. Аудитори повинні застосовувати процедури для захисту якості, які гарантують релевантні, об'єктивні і справедливі доповіді.

Стандартом *ISSAI 40 «Контроль якості вищих органів фінансового контролю»* пропонується загальне керівництво системою контролю якості, її організацією, яка стосується усіх аудитів. При проведенні аудиту ефективності вирішуються конкретні питання.

1. Аудит ефективності – це процес збирання командою аудиторів великої кількості специфічної аудиторської інформації і здійснення високопрофесійного судження і оцінки щодо відповідних питань. Це має братися до уваги при контролі якості. Необхідність створити робочу атмосферу взаємної довіри і відповідальності, забезпечити підтримку аудиторських груп слід розглядати як частину менеджменту якості. Це може спонукати до застосування відповідних процедур контролю якості, які дозволяють легко керувати і забезпечувати аудиторам їхню відкритість для зворотного зв'язку. Якщо думки між керівниками і аудиторською групою різняться, повинні вживатися відповідні заходи для забезпечення того, щоб думці аудиторської команди приділялась достатня увага.

2. У аудиті ефективності, навіть якщо звіт складено на основі фактичних даних, добре документованих і точних, результат все ще може бути недоречним або недостатньо продуктивним, якщо звіт не дає збалансованого і об'єктивного погляду, включає занадто мало відповідних думок або незадовільно вирішує аудиторські завдання. Таким чином, ці міркування повинні стати невід'ємною частиною заходів для забезпечення належної якості.

3. Якщо результат виконання завдання аудиту сильно різниться між аудиторською думкою і думкою відповідальних осіб підконтрольної установи, важливо чітко визначити, чи можна назвати звіт високоякісним у конкретному контексті мети аудиту ефективності. Процедури контролю якості на рівні окремого аудиту не можуть гарантувати високу якість аудиту ефективності, якщо їхні результати не повідомляються вищому керівництву органу контролю. Не менш важливо для аудиторів бути і залишатись компетентними і мотивованими. Тому механізми контролю необхідно доповнити фаховою підтримкою (наприклад, програмами професійного навчання).

Критерій суттєвості став предметом дослідження сучасних науковців у зв'язку з проведенням незалежного аудиту приватного сектору і застосуванням Міжнародних стандартів аудиту. Оскільки йдеться про стандартизацію державного аудиту, слід скористатись нормами, які до сьогодні не описувались з такої позиції нормативними законодавчими документами. Пункт 33 *ISSAI 300* зобов'язує аудиторів розглянути критерій суттєвості на всіх етапах процесу аудиту. Думки щодо критерію суттєвості повинні базуватись не тільки на фінансовому, а й соціальному і політичному аспектах предмета аудиту.

Тема аудиту визначається масштабом проблеми і її наслідками. Вибір теми аудиту буде вважатись суттєвою, якщо тема вважається важливою, а поліпшення чинитимуть позитивний вплив у суспільстві.

Менш суттєвими будуть ті теми, де діяльність носить традиційний рутинний характер, і вплив незадовільної роботи буде обмежено невеликими можливостями витрачання коштів чи іншим обмеженням.

У аудиті ефективності, суттєвість у грошовому виразі може бути (але не обов'язково) першочерговим завданням. При визначенні суттєвості аудитор повинен уточнити і те, що є соціально або політично важливим, і ураховувати, що це з часом змінюється і залежить від поглядів відповідальних користувачів і відповідальних сторін. Оскільки предмет аудитів ефективності може змінюватися в широких межах і критерії часто не встановлено законодавством, у перспективі може варіюватись тематика одного аудиту на користь іншого. Аналізуючи

суттєвість при обранні тем аудиту, потрібна ретельна оцінка з боку аудитора. Суттєвість стосується всіх аспектів проведення аудиту, таких як вибір тем, визначення критеріїв, оцінка доказів, документації та управління ризиками, формулювання релевантних ризиків і результативні звіти.

Норми щодо ведення документації у вітчизняних нормативних документах детальніше описують конкретні вимоги щодо оформлення аудиту ефективності, ніж це сформульовано у стандарті *ISSAI 300*. Пункт 34 стандарту *ISSAI 300* дає рекомендації щодо загального підходу до належного документування як процесу аудиту ефективності, так і його результатів. Аудитори повинні задокументувати результати аудиту відповідно до конкретних обставин. Інформація повинна бути достатньо повною і детальною для того, щоб досвідчений аудитор, який не мав ніякого попереднього зв'язку з даним аудитом, згодом міг розібратися у проведеній роботі, яка була зроблена для отримання результатів аудиту, висновків і рекомендації.

Джерелами інформації для розрахунку критеріїв і показників аудиту ефективності можуть бути:

- звітні дані учасників бюджетного процесу;
- результати перевірок виконання місцевого бюджету за звітний рік;
- результати попередніх фінансових перевірок;
- дані статистичної звітності;
- звіти і баланси об'єкта, що перевіряється;
- внутрішні документи об'єкта перевірки (статут, положення, посадові інструкції);
- нормативи використання ресурсів;
- договори, контракти;
- дані про аналоги в інших суб'єктах України або зарубіжних аналогах;
- дані податкових, митних та інших фіскальних органів;
- нормативна правова база.

Крім перерахованих даних можуть використовуватися також відомості правоохоронних органів, матеріали засобів масової інформації.

При проведенні аудиту ефективності необхідно, щоб інформація про об'єкт аудиту відображала результати його діяльності та якість управління.

Результативність діяльності буде об'єктивно оцінена, якщо інформація про об'єкт:

- концентровано відображатиме результати діяльності;
- приводитися у порівнянні з очікуваними (плановими, нормативними) результатами;
- забезпечуватиме зіставлення результатів і витрат.

Інформація про якість управління має відповідати наступним вимогам:

- а) відображати ефективне використання активів (матеріальних, трудових, фінансових);
- б) висвітлювати здійснення всіх фінансових та економічних операцій відповідно до норм і правил;
- в) бути достовірною у повідомленнях про фінансовий стан і результати діяльності об'єкта.

Додатковою інформацією, яка може і повинна використовуватися для оцінювання діяльності установ, є інформація про прогнози їхньої подальшої діяльності. Ця інформація повинна відображати параметри планованих (прогнозованих) змін, в основному, зовнішнього середовища. Серед таких параметрів, важливих для діяльності організацій, можуть розглядатися:

- а) зміна параметрів попиту на послуги (наприклад, внаслідок змін демографічних і соціальних характеристик попиту);
- б) зміна обсягів доходів установи;
- в) зміна нормативно-правової бази;
- г) інші події, ризики, можливості.

Ця інформація необхідна для аналізу всіх можливих результатів розвитку ситуації і вироблення рекомендацій щодо вжиття заходів, потрібних для уникнення негативних впливів змін зовнішнього і внутрішнього середовища.

Прогнози не можна повністю віднести до категорії інформації, необхідної для контролю ефективності діяльності та використання ресурсів. Ця інформація,



перш за все, сприятиме виробленню відповідної політики надання послуг на майбутнє, коригування планів.

До змісту стандарту слід, на нашу думку, включити інформацію щодо особливості організації аудиту ефективності на кожному з трьох етапів.

*На першому етапі* здійснюється попереднє вивчення предмета і об'єктів для визначення цілей конкретного аудиту ефективності, питань перевірки та аналізу, вибору критеріїв і показників оцінки ефективності та способів його проведення, за результатами яких готується програма проведення аудиту ефективності.

*На другому етапі* аудиту ефективності проводяться перевірки з визначення ефективності діяльності об'єкта перевірки за критеріями і показниками, встановленими програмою, а також виявлення порушень нормативних правових актів. Завершальним документом цього етапу є акт, в якому відображаються недоліки у роботі об'єкта і ефективність його діяльності.

*На третьому етапі* аудиту ефективності готується звіт, який містить вступ, основну частину, висновки і рекомендації, оформляються інші документи за його результатами (подання, інформаційні листи тощо).

Рекомендований порядок дій у процесі організації та проведення аудиту ефективності доцільно представити окремо, наприклад у додатках до проекту стандарту (*додаток Б*).

Організація аудиту ефективності за всіма основними параметрами контрольного заходу суттєво відрізняється від інших форм контрольних заходів, які обумовлені складнішою методологією його проведення, починаючи від попереднього вивчення предмета і об'єктів, що перевіряються, до оформлення звіту про результати аудиту ефективності.

Для успішного і якісного проведення аудиту ефективності можливе створення спеціальної експертної ради із залучених незалежних зовнішніх експертів (фахівців) необхідного профілю і співробітників органу контролю.

Незалежні зовнішні експерти (спеціалісти) можуть залучатися для виконання окремих завдань, підготовки аналітичних записок, експертних висновків та оцінок.

Конкретніше у стандарті описується зміст організації проведення аудиту ефективності за кожним із етапів.

Зміст підготовчого етапу доцільно розкрити через мету. Метою підготовчого етапу є визначення цілей, предмета і об'єкта аудиту ефективності, розробка критеріїв і показників аудиту ефективності, розробка програми і робочого плану перевірки.

При проведенні кожного конкретного аудиту ефективності проводиться етап попереднього вивчення його предмета і об'єктів, що перевіряються. Він необхідний для підготовки до проведення перевірки та оцінки результатів використання державних коштів.

У процесі попереднього вивчення здійснюється збір і проводиться аналіз необхідної інформації, яка стосується предмета аудиту ефективності і діяльності об'єктів, що перевіряються (нормативні правові акти, експертні висновки, відповіді на запити, довідки, статистичні дані, інформаційні матеріали зі ЗМІ та мережі Інтернет тощо), виявляються і аналізуються існуючі ризики неефективного використання державних коштів, проводяться консультації з незалежними організаціями і зовнішніми експертами (фахівцями).

Цілі і питання аудиту ефективності залежать від особливостей підконтрольного об'єкта. Для здійснення конкретного аудиту ефективності потрібно вибирати, зазвичай, кілька цілей, які визначають межі змісту предмета, сформульованого в його назві. Формулювання цих цілей повинні вказувати, на які основні питання, що відносяться до оцінки ефективності використання державних коштів у рамках аудиту ефективності та діяльності об'єктів, що перевіряються, відповідь його проведення.

Цілі аудиту ефективності визначаються виходячи зі змісту цілей і завдань сфери використання державних коштів або діяльності об'єктів, що перевіряються, а також запланованих результатів їхнього досягнення і виконання.

Цілі аудиту ефективності повинні бути чітко сформульовані і містити сукупне визначення економічності та результативності використання державних

коштів або їхнє оцінювання порізно, відповідно до чого формуються відповідні висновки та рекомендації за результатами аудиту ефективності.

Питання аудиту ефективності визначаються за кожною метою і повинні їй відповідати. Перелік і зміст питань повинні бути такими, щоб результати їхньої перевірки та аналізу, надані у формі отриманих доказів, забезпечували досягнення поставленої мети аудиту ефективності.

Кількість питань за кожною метою аудиту ефективності має бути порівняно невеликою, але вони повинні бути істотними і важливими для визначення ефективності використання державних коштів у сфері, що перевіряється.

Показники оцінки ефективності використання державних коштів є якісними та кількісними характеристиками організації, процесів і результатів використання державних коштів та / або діяльності об'єктів перевірки, що показують, якими мають бути організація і процеси, які результати є свідченням ефективного використання державних коштів.

Показники оцінки ефективності вибираються для кожної встановленої мети аудиту ефективності. Вони повинні відповідати меті аудиту ефективності і слугувати основою для висновків про ефективність (економічність та результативність) використання державних коштів, які формуються шляхом порівняння фактичних даних про результати використання державних коштів, отриманих у процесі перевірки та аналізу, з встановленими показниками.

Вибір показників оцінки ефективності здійснюється у процесі попереднього вивчення предмета аудиту ефективності та діяльності об'єктів, що перевіряються, після визначення його цілей на основі аналізу таких джерел:

- законодавчих та інших нормативних правових актів, а також документів, які відносяться до предмета аудиту ефективності або діяльності об'єктів, що перевіряються, і встановлюють правила, вимоги, процедури організації та заплановані показники результатів використання державних коштів;
- державних статистичних даних;
- матеріалів попередніх перевірок.

Якість результатів аудиту ефективності значно залежить від точного визначення показників оцінки ефективності, які повинні бути об'єктивними, чіткими, порівнянними, достатніми.

Показники є об'єктивними у тому випадку, якщо вони обрані у результаті всебічного аналізу сфери використання державних коштів та діяльності об'єктів перевірки, відображають їхні особливості та відповідають цілям аудиту ефективності.

Для забезпечення чіткості показників вони формулюються так, щоб не виникло двозначності і різних інтерпретацій ні з боку перевіряючих, ні з боку майбутніх користувачів звіту про результати даного аудиту ефективності.

Порівнянність показників полягає у тому, щоб вони узгоджувалися з показниками оцінки ефективності, використаними при проведенні аналогічного аудиту ефективності у даній сфері використання державних коштів чи на подібних об'єктах, а також самі могли застосовуватися при проведенні аналогічного аудиту ефективності.

Показники є достатніми у тому випадку, коли на основі їхньої сукупності роблять обґрунтовані висновки про ефективність використання державних коштів відповідно з поставленими цілями аудиту ефективності.

Кількість показників оцінки ефективності у кожному аудиті ефективності може різнитися залежно від особливостей предмета аудиту ефективності та діяльності об'єктів, що перевіряються. Необхідно, щоб склад показників був достатнім для формування обґрунтованих висновків за результатами аудиту ефективності відповідно з поставленими цілями.

У процесі вибору показників доцільно обговорити і узгодити з керівництвом об'єктів перевірки та інших зацікавлених осіб перелік показників, що включаються у програму аудиту ефективності, який буде застосовуватися для оцінювання ефективності використання державних коштів.

У разі відмови керівників об'єктів перевірки та інших зацікавлених осіб узгодити зазначений перелік показників або окремі показники, дане питання вноситься аудитором на розгляд колегії органу контролю.

За результатами попереднього вивчення готується програма аудиту ефективності. У програмі проведення аудиту ефективності вказуються цілі його проведення, підстава, об'єкт і предмет перевірки, терміни проведення та період, що підлягає аудиту, склад виконавців, наводиться перелік встановлених критеріїв і показників оцінки ефективності.

Контрольний етап, під час якого здійснюються всі основні процедури контролю, також доцільно розкривати через формулювання його мети. Метою контрольного етапу є визначення ефективності діяльності об'єкта аудиту ефективності за критеріями і показниками, встановленими програмою.

Фактичні дані та інформація про результати використання державних коштів збираються за допомогою проведення перевірки діяльності об'єктів аудиту ефективності, а також вивчення документів і матеріалів, що мають відношення до них, у тому числі отриманих з інших джерел.

На основі аналізу цих даних формуються докази, які використовуються:

- для визначення відповідності результатів використання державних коштів та діяльності об'єктів, що перевіряються, встановленим критеріям і показникам оцінки ефективності;
- обґрунтування висновків про виявлені недоліки і формулювання висновків за результатами аудиту ефективності;
- виявлення можливостей для вдосконалення діяльності об'єктів, що перевіряються, і підвищення ефективності використання державних коштів, а також обґрунтування відповідних рекомендацій.

До складу доказів також повинні входити фактичні дані та інформація, зібрані у процесі попереднього вивчення предмета аудиту ефективності та об'єктів, що перевіряються, отриманих на етапі проведення перевірки.

Для того, щоб докази, які використовуються для обґрунтування висновків за результатами аудиту ефективності, були переконливими, треба, щоб вони були отримані з різних джерел (фінансової та статистичної звітності, первинних бухгалтерських та інших документів) і представлені в різноманітних формах, сукупність яких включає матеріальні, документальні та аналітичні докази.

Фактичні дані та інформація, отримані за результатами перевірки на об'єктах, відображаються в актах. Інформація, зібрана і складена за результатами аналізу документів і матеріалів, отриманих з інших джерел, фіксується у робочих документах, якими можуть бути відповіді на запити, довідки, зведені й аналітичні таблиці, зведені матеріали за результатами попередніх перевірок, складені за матеріалами статистик і сайтів мережі Інтернет, інші документи.

Завершальний етап більш традиційний за змістом у контексті вітчизняних підходів (табл. 4.3). На завершальному етапі готується звіт, який включає опис результатів, висновки і рекомендації.

Таблиця 4.3

**Принципи, пов'язані з процесом  
аудиту згідно з стандартом *ISSAI 300* (розроблено автором)**

Параграф стандарту	Етапи	Зміст
§ 35, п. 36	Планування	Вибір тем дослідження і аудиту
§ 35, п. 37	Проведення	Збір і аналіз даних та інформації
§ 35, п. 38	Звітність	Складання аудиторського звіту, відповіді на питання аудиту, висновки та рекомендації для користувачів
		Дії, спрямовані на визначення чи вирішення проблеми підконтрольної установи відповідно до висновків і рекомендацій, підтвердження виправлення недоліків державної установи

Етап планування передбачає вибір теми аудиту ефективності через процес стратегічного планування вищого органу фінансового контролю щодо аналізу потенційних тем і проведення досліджень для виявлення ризиків і проблем суспільства, на які спрямовувались державні кошти.

Визначення того, які перевірки будуть здійснюватися, зазвичай, є частиною процесу стратегічного планування органу контролю.

На думку Слободяник Ю.Б. за потреби аудиторі повинні сприяти цьому процесу у своїх галузях знань. Вони можуть обмінюватися знаннями з попередніх перевірок та інформацією від стратегічного планування. Процес може відноситися до подальшої роботи аудитора. У цьому процесі аудиторі повинні враховувати, що теми аудиту повинні бути досить значними. Процес відбору теми повинен враховувати максимізований очікуваний вплив аудиту, а також його можливості (наприклад, людські ресурси і професійні навички) [318].

Формальні методи для підготовки процесу стратегічного планування, такі як аналіз ризиків або проблеми оцінювання, спрямовані на структурування процесу, але їх потрібно доповнити професійним судженням, щоб уникнути односторонніх оцінок.

Підготовка до аудиту як контрольного заходу, згідно з пунктом 37 *ISSAI 300*, зобов'язує державних аудиторів планувати аудит так, щоб це сприяло високій якості аудиту. Це означає, що контрольний захід здійснюватиметься в економічний спосіб, ефективно, дієво та своєчасно, відповідно до принципів гарного управління проектами.

При плануванні аудиту важливо розглянути:

а) фонові відомості та інформацію, необхідні для розуміння діяльності підконтрольної установи, щоб забезпечити можливість оцінювання проблеми і небезпеки, можливих джерел для доказів, ступінь контрольованості і значущість аналізованої області для аудиту;

б) мету і завдання аудиту, питання дослідження, критерії оцінки, предмет і методологію збору доказів і проведення аналізу аудиту;

в) вимоги щодо необхідних заходів контролю, кадрові потреби і навички аудиторів (у тому числі реалізація незалежності для групи аудиторів, наявні людські ресурси і можливості зовнішніх експертів), орієнтовна вартість аудиту, ключові терміни і основні етапи проекту, основні точки для контролю.

При плануванні аудиту аудитор повинен розробити аудиторські процедури, які будуть використовуватися для збору достатніх належних аудиторських доказів. Ці процедури можуть складатися з кількох етапів:

1) ухвалення рішення про загальну структуру аудиту (наприклад, які питання ставити у тестах контролю: пояснювальні / описові / оціночні);

2) визначення рівня спостереження (наприклад, дивлячись на сам процес або окремі файли);

3) методології (наприклад, повний аналіз або вибіркова перевірка);

4) конкретні методи для збору даних (наприклад, інтерв'ю або опитування).

Методи збору даних і відбору сукупності повинні бути ретельно підібрані. Етап планування повинен також включати аналітичну роботу, спрямовану на формування знань, тестування різних конструкцій аудиту і перевірки того, чи є всі дані, що необхідні для перевірки, а також чи доступні вони для державних аудиторів.

Планування має забезпечити гнучкість, що дозволить аудиторам сформулювати попередні гіпотези і висновки, які можуть виникати уже в процесі аудиту. Методи аудиту повинні бути такими, які ефективніше і дієвіше дозволяють збирати інформацію для аудиту.

Якщо інструкцією або іншим вітчизняним нормативним документом регламентовано перелік методів, які слід використовувати під час контрольного заходу, то стандартом *ISSAI 300* пропонується не лише перелік методів аудиту, а й настанови щодо кращого їх вибору. Тому бажано, щоб методи у цьому відношенні були гнучкими і прагматичними. Процедури аудиту ефективності не слід надмірно стандартизувати, бо це, на думку укладачів стандарту, може перешкоджати гнучкості їх застосування, професійному судженню і застосуванню аналітичних навичок, які необхідні аудиту ефективності.

При плануванні аудитори також повинні оцінювати ризик шахрайства. Якщо це важливо у контексті цілей аудиту, аудитори повинні мати уявлення про відповідну систему внутрішнього контролю і вивчити, чи є ознаки порушень, що перешкоджають її продуктивності.

Всі висновки аудиту повинні підтверджуватись достатніми відповідними доказами. Вони розробляються в контексті теми і структури аудиторської перевірки разом з приведеними і оціненими аргументами.

Аудитор оцінює аудиторські докази з метою отримання результатів перевірки. На основі професійного судження аудитор робить висновки, які є результатом аналізу і оцінки аудиторських доказів у межах цілей аудиту. Висновки повинні корелюватись з поставленими завданнями аудиту ефективності.



Під час третього етапу - звітності, зміст якого наведено у *табл. 4.4*, аудитори повинні отримати достатні аудиторські докази, щоб встановити результати, досягнення аудиту ефективності відповідно до цілей і завдань аудиту, сформулювати висновки і рекомендації.

Таблиця 4.4

**Зміст третього етапу аудиту ефективності  
згідно зі стандартом *ISSAI 300*(розроблено автором)**

Елементи	Пункти стандарту	Зміст
Обґрунтованість результатів	п. 38	Достатність аудиторських доказів. Аудиторське оцінювання доказів на основі професійного судження. Формулювання висновків
Звіт	п. 39	Відображає досягнення мети і завдань аудиту, містить релевантну об'єктивну інформацію, структурований
Конструктивні рекомендації	п. 40	Спрямовані на збільшення вартості установи, обґрунтовані, чіткі, логічні, вмотивовані
Оприлюднення результатів	п. 41	Широке, спрямоване на підвищення довіри до органу контролю
Контроль за виконанням рекомендацій	п. 42	Об'єктивний і незалежний підхід до оцінки виконання рекомендацій

Висновки можуть базуватись на кількісних даних, отриманих за допомогою наукових методів або методів аудиторської вибірки. Формулювання висновків відображає не стільки судження аудитора стосовно «правильно / неправильно», скільки судження та інтерпретацію доказів для висловлення погляду аудитора на вирішення проблеми аудиту. Участь вищого керівництва є рекомендованою під час вироблення висновків і рекомендацій.

Аудит ефективності включає виконання аналітичних процесів, які розкривають питання аудиту поступово, через взаємовплив, дозволяючи застосовувати широкомасштабні методи. Це може включати не лише застосування середніх і відносних величин, порівняння релевантних даних з різних джерел, але й побудову гіпотез, які перевіряються у процесі аудиту.

Пунктом 39 *ISSAI 300* визначено лише специфічні підходи до аудиторського звіту аудиту ефективності, оскільки всі вимоги щодо звітування сформовані в окремих стандартах *ISSAI*. Аудитори, складаючи аудиторські звіти, повинні

прагнути до подання інформації у переконливий, своєчасний, зручний для користувача спосіб. Комплексність подання інформації досягається повнотою інформації, необхідної для вирішення аудиторських завдань і об'єктивних відповідей. Переконливість звіту досягається логічним структуруванням і чітким взаємозв'язком між метою аудиту, критеріями, результатами, висновками і рекомендаціями. Усі відповідні аргументи повинні бути надані.

Звіти можуть значно відрізнятись за масштабами і характером (наприклад, оцінка чи застосування ресурсів бюджетною установою обґрунтовують різними способами, у тому числі коментуючи вплив політики і реалізації бюджетних програм). Масштабними можуть бути обґрунтування рекомендованих змін, спрямованих на поліпшення тієї сфери, що перевірялась.

Звіт повинен складатися максимально чіткими і короткими реченнями, наскільки це дозволяє предметна область і сформульовані висновки. Загалом текст має бути конструктивним, сприяти поліпшенню стану перевіреної установи через рекомендації.

Підготовку результатів аудиту ефективності необхідно починати зі всебічного аналізу і порівняння зібраних фактичних даних та інформації (доказів), які зафіксовані в складених у ході перевірки актах і робочих документах, за затвердженими критеріями і показниками оцінки ефективності. За результатами цього порівняння можуть готуватися міркування, в яких вказується, якою мірою результати використання державних коштів у сфері, що перевіряється, або діяльності об'єктів перевірки відповідають критеріям і показникам оцінки ефективності. Якщо результати використання державних коштів відповідають встановленим критеріям і показникам, це означає, що державні кошти використовуються досить ефективно. У свою чергу, невідповідність може свідчити про наявність недоліків та потребу поліпшення організації діяльності об'єктів перевірки щодо використання державних коштів. У разі виявлення недоліків у висновках включають конкретні факти, що свідчать про неефективне використання державних коштів у сфері, що перевіряється, або об'єктами перевірки.

При проведенні порівняльного аналізу слід виходити тільки з отриманих і зібраних фактичних даних, що виступають надійними доказами зроблених висновків. У висновках, які формулюються з кожної цілі аудиту ефективності, необхідно відобразити:

а) характеристику і значущість виявлених відхилень фактичних результатів використання державних коштів у сфері, що перевіряється, або діяльності об'єктів перевірки від критеріїв оцінки ефективності, встановлених у програмі аудиту ефективності;

б) причини (фактори) виявлених недоліків, які призвели до неефективного використання державних коштів, та наслідки, до яких ці недоліки призводять або можуть спричинити;

в) загальну оцінку ступеня ефективності використання державних коштів, виходячи з цілей аудиту ефективності.

Якщо у процесі перевірки отримані будь-які фактичні дані або виявлено проблеми, які не можуть бути оцінені з погляду затверджених критеріїв оцінки ефективності, слід провести додаткове вивчення питання, у процесі якого:

а) визначити, чи мають ці дані випадковий характер або ж вони свідчать про наявність загальної або системної проблеми у сфері, що перевіряється, або діяльності об'єктів перевірки;

б) оцінити фактичний або можливий вплив даної проблеми на результати використання державних коштів у сфері, що перевіряється, або в діяльності об'єктів перевірки;

в) встановити причини наявності такої проблеми з метою підготовки відповідних рекомендацій щодо її вирішення;

г) проаналізувати можливості усунення виявленої проблеми самим об'єктом перевірки, оскільки ця проблема може бути результатом дій або подій, які від нього не залежать;

г) обговорити дану проблему з експертами і керівництвом об'єкта перевірки;

д) за потреби зібрати додаткові фактичні матеріали.

На основі аналізу зібраного додаткового матеріалу визначають характер, значущість і причини виявлених проблем, які формулюються за результатами перевірки у висновках.

Підготовка рекомендацій є завершальною процедурою формування результатів аудиту ефективності. У разі, якщо у ході перевірки виявлено недоліки, а зроблені висновки вказують на можливість істотно підвищити якість і результати роботи об'єктів перевірки, потрібно підготувати відповідні рекомендації для вжиття заходів щодо усунення цих недоліків. Ці рекомендації включаються до звіту про результати аудиту ефективності.

Якщо результати використання державних коштів у сфері, що перевіряється, або об'єктами перевірки відповідають встановленим критеріям і можуть бути визнані задовільними, це ще не означає, що використані всі наявні можливості для ефективнішого використання державних коштів. Виходячи із професійного судження і висновків, зроблених за результатами аудиту ефективності, необхідно знаходити ці можливості, і розробляти відповідні рекомендації щодо вдосконалення діяльності об'єктів перевірки з метою підвищення ефективності використання державних коштів.

Зміст рекомендацій має відповідати поставленим цілям аудиту ефективності і базуватися на судженні і висновках, зроблених за результатами аудиту ефективності. Рекомендації потрібно формулювати так, щоб вони були:

- а) спрямовані на усунення причин існування виявленого недоліку або проблеми;
- б) звернені на адресу об'єктів перевірки, організацій і посадових осіб, у компетенцію і повноваження яких входить їх виконання;
- в) орієнтовані на прийняття об'єктами контролю конкретних заходів щодо усунення виявлених недоліків;
- г) економічно ефективними (тобто витрати, пов'язані з їхнім виконанням, не повинні перевищувати вигоду);
- г) спрямовані на отримання результатів від їхнього впровадження, які можна оцінити або виміряти;

д) чіткими і простими за формою.

Формулювання рекомендацій повинні бути конкретними, але без зайвої деталізації. У рекомендаціях, зазвичай, викладають загальні риси конкретних питань, яким адресати повинні приділити увагу і розглянути для прийняття відповідних рішень. Досить лише вказати, що необхідно зробити об'єкту перевірки або вищій організації для усунення недоліків і вирішення виявлених проблем. При цьому зміст рекомендацій має бути таким, щоб можна було перевірити їх виконання.

Кількість рекомендацій визначається змістом і масштабом аудиту ефективності, але не повинна бути великою. При їх підготовці потрібно керуватися правилом, що краще запропонувати їх небагато, але найважливіших ніж запропонувати велику кількість незначних, які відволікатимуть увагу адресатів і користувачів звітів від ключових результатів аудиту ефективності.

Оформлення звіту про результати аудиту ефективності є завершальною процедурою його проведення.

Результати аудиту ефективності повинні викладатися у звіті відповідно до поставлених цілей, і давати відповіді на кожен з них на основі висновків, зроблених за підсумками перевірки. У звіті слід наводити найістотніші факти, що свідчать про неефективне використання державних коштів, а також вказувати конкретні причини і виявлені (або можливі) наслідки виявлених недоліків.

Для об'єктивнішої оцінки результатів використання державних коштів у звіт про результати аудиту ефективності слід включати не тільки виявлені недоліки, але й досягнення у сфері, що перевіряється, та діяльності об'єктів перевірки, інформація про які могла б використовуватись іншими організаціями для вдосконалення їхньої діяльності з метою підвищення ефективності використання державних коштів.

Одночасно зі звітом готують документи на адресу керівників перевірених об'єктів, установ, у компетенції яких знаходиться вирішення поставлених питань, а також відомств і установ, зацікавлених у результатах аудиту ефективності. У цих документах наводяться основні висновки і рекомендації за результатами

аудиту ефективності, які можуть реалізовуватись у формах подання аналітичних записок та інформаційних листів.

#### **4.3. Аудит електронних ресурсів та мереж державних підприємств та органів влади у стандартах контролю**

Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів, слугуючи міжнародним стандартом у сфері зовнішнього контролю, визначено підконтрольні об'єкти, які повинні включатися до контрольних повноважень вищих органів контролю державних фінансів. У статті 22 глави VII Лімської декларації зазначається, що контрольні повноваження поширюються серед інших обов'язкових об'єктів і на обладнання для електронного опрацювання даних державних органів влади [133].

Обов'язковість аудиту електронних ресурсів та мереж державних підприємств та органів влади обумовлена не тільки потребою контролювати витрачання державних коштів на програмне забезпечення електронного доступу до інформації про діяльність урядових установ. Йдеться про підтвердження того, що урядові он-лайн послуги забезпечують повну і об'єктивну інформацію про функціональні обов'язки діяльності державних установ у наданні соціально значущих потенційним користувачам послуг за програмами, які фінансуються з державного бюджету. Аудит також підтверджується факт забезпечення електронним середовищем співпраці між державними органами і членами державних чи бізнесових структур, громадян. Інтернет-послуги запроваджено як додаток, а не як заміну основній діяльності установи, що існує у письмовій, телефонній, факсовій формах та інших обмінах інформацією, а також для поліпшення якості, доступності, оперативності і узгодженості цих державних послуг. Необхідність обов'язкового аудиту електронного середовища діяльності зосереджує роботу державної установи на систематичному зборі інформації про надання послуг для визначення ефективності та результативності. Нині більше ніж 90 відсотків державних установ разом з підвідомчими територіальними

підрозділами працюють і засвідчують свою присутність в інтернет-середовищі. Ще на початку XXI століття ініціативою урядів різних країн використання електронного бізнесу визначалося невід'ємною складовою забезпечення державних послуг. Кожною державною установою запущений механізм, яким передбачено загальні напрями і пріоритети на майбутнє електронного уряду країни.

Потреба відповідного контролю зумовлена значним рівнем видатків на обладнання для електронного опрацювання даних. Додамо, що високий ризик викривлення інформації або ж її втрати внаслідок збоїв електронних систем на фоні суспільної значущості відкритості доступу до офіційних даних про діяльність державного органу влади визначає потребу розглядати цей об'єкт як підконтрольний і для державного аудиту в Україні. Відсутність інформаційних технологій як підконтрольних об'єктів у нормативно-законодавчих актах практично усіх державних органів фінансового контролю потребує розгляду його регламентації у вигляді стандартизованого методичного підходу до державного аудиту інформаційних технологій.

Постає потреба у систематичності такого контролю, і запроваджувати його слід на основі системного характеру. Як зазначено у Лімській декларації, яку ми використовуємо як основу для стандартизації методики державного аудиту електронних систем та технологій, «особливої уваги слід приділити таким аспектам: планування потреби; економне використання електронних засобів; залучення персоналу з необхідною кваліфікацією, що переважно входить до складу апарату підконтрольного органу; попередження неправильного використання техніки і корисність отриманої інформації» [133].

Державні послуги використання інтернет-технологій мають відносно коротку історію, адже, за певним винятком, такі послуги не існували ще 10 років тому. На початку 2000 року уряд України усвідомив важливість використання інформаційних технологій та електронних програм державних органів влади для підвищення якості обслуговування споживачів цих послуг – громадян та юридичних осіб, інших урядових інституцій. Інтернет-технології та стратегії їх впровадження забезпечили можливість отримання інформації про

надання державних он-лайн послуг. Такі інформаційні електронні програми повинні були не тільки надавати інформацію про відомства, агентства, державні установи та їхні програми, а й створювати інформаційний коридор між державними органами і представниками громадськості або бізнесу. Інтернет-послуги були як доповнення, а не як заміна існуючих зв'язків і контактів з державними органами. Тому інформація про телефон, факс і обсяг послуг є мінімальним набором для підвищення якості, доступності, оперативності і узгодженості надання послуг державними установами.

Контроль у цій сфері, що став обов'язковим, сприяє кращому функціонуванню електронних систем інформування громадськості про здійснення державних послуг, свідчить про результати ефективного використання державних коштів, спрямованих на побудову таких електронних систем.

Наслідком контролю має бути також надання допомоги керівникам державних програм у ефективному використанні інтернет-технологій. Розробка стандарту державного аудиту електронних систем державних органів влади створює основу і для інших ІТ-пов'язаних аудитів, спрямованих на оцінювання ефективності та результативності використання коштів на створення інформаційного забезпечення діяльності урядових структур.

Оцінювання державним аудитом цілей і критеріїв здійснюється з розумінням того, що навіть на міжнародному рівні вимірювання продуктивності інтернет-послуг і їхніх переваг для реальних користувачів визнано обмеженим. Без такого систематичного вимірювання продуктивності та вигід від державних послуг Інтернету не можуть належно оцінюватись досягнені цілі діяльності державної установи. Все ж таки, слід відзначити, що оцінки такого електронного інформування діяльності урядових структур будуть корисними і на рівні відомчого управління установою, і загалом на державному рівні, до того ж вони повинні враховувати і думки громадськості. Отже, на етапі розвитку оцінювання доцільно визначити цілі для аудиту, щоб сформувати думку про адекватність обраних підходів з моніторингу, та оцінки державних програм і послуг, наданих в інтернет-середовищі, дослідити кращі практики і можливості для їх поліпшення.



Сфера аудиту зумовлена тим, що кожною з державних установ розроблена своя власна форма подання інформації в інтернет-середовищі. Через це розмаїття не було можливості провести аудит з неупередженим оцінюванням відносно прийнятої стандартної моделі, через її відсутність немає. Дійсно, однією з очікуваних переваг аудиту було формування основних підходів, які створені у державній установі для обміну цінним досвідом подання інформації. Цілі аудиту були адаптовані до прийнятої практики подання інформації про діяльність державної установи і її інтернет-послуги.

Моніторинг технічних характеристик та оцінка ІТ-систем за їх продуктивністю не були включені до перевірки, не було контролю за змістом веб-сайтів. Вартість інтернет-послуг також не розглядалась під час звичних аудитів, оскільки ці питання підлягали дослідженню при аудиті ефективності діяльності загалом.

Метою аудиту є визначення адекватності моніторингу та методів оцінки інформування і надання послуг через електронні форми. Засоби моніторингу і оцінка забезпечували основу для висновків щодо результативності електронного інформування про діяльність державної установи досить високого рівня. Аудит було зосереджено тільки на електронних формах подання інформації через технології Інтернету згідно поставлених завдань.

Галузь застосування аудиторських процедур передбачала використання попереднього тестування програмного забезпечення систем і інтерфейсів, використаних для надання послуг користувачам на офіційному сайті установи. Тестування проводилося за участю невеликої кількості користувачів – 60 осіб. Незважаючи на обмеженість обсягів тестування, результати дослідження були використані для оцінювання доступності інформації. Через технічні обмеження до оцінки результатів аудиту не включено результати від користувачів про отримання інтернет-послуг з офіційних сайтів державних установ.

Попереднє дослідження проблеми аудиту виявило, що, незважаючи на фінансування урядом України он-лайн стратегії діяльності державних установ (обсяги фінансування перевищують один мільярд гривень протягом останнього

десятиліття), інтеграції інтернет-послуг у процеси управління державними фінансами не відбулося. Побудову власного веб-сайта кожна з державних установ розглядала по-різному, і, здебільшого, не інтегрувала її з існуючими стандартами управління та підзвітності з боку законодавчої і виконавчої влади.

Для досягнення результатів через он-лайн діяльність державних установ було сформовано шість основних цілей:

- досягнення більшої ефективності і віддачі від інвестицій;
- забезпечення зручного доступу до державних послуг та інформації;
- надання послуг, що задовільняють потреби клієнта;
- інтеграція відповідних державних послуг;
- зміцнення довіри і впевненості користувача;
- підвищення громадської участі у державних справах.

Цілі акцентують переваги урядової діяльності державних установ через надання інтернет-послуг для населення і користувачів. Саме низьке використання новітніх технологій і послуг зумовила певний прогрес у цій справі. Сформовані цілі також окреслили більш стратегічний (далекоглядний) підхід до бізнес-кейсів розвитку державних послуг. З того часу відбулися зрушення у прийнятті додаткової відповідальності для державних установ і їхніх керівників – уточнюються цілі програми і стратегічно використовуються інтернет-послуги в рамках реалізації програми. У зв'язку з цим, у зарубіжних країнах з метою якіснішого отримання користувачами державних послуг урядами усвідомлено, що для державних установ важливо:

- встановити зв'язок з користувачами державних програм для оперативного реагування і внесення змін у фінансування на базі онлайн-середовища;
- оцінити, як виконуються функціональні обов'язки державної установи з точки зору задоволення широких потреб користувачів в умовах електронного подання інформації про діяльність установи.

Це потребувало регулярного інформування для оцінювання прогресу в реалізації ключових показників ефективності діяльності установи. Такі механізми

передбачали розвиток моніторингу та оцінювання, дослідження користувачів і бізнес-стратегій на інтернет-послуги державних установ. На початку XXI століття державні установи перебували у процесі створення основ і керівних принципів діяльності електронного подання даних про діяльність, щоб допомогти сформувати інформацію для моніторингу і оцінювання. Окремі приклади відповідних робіт слугували зразком керівних принципів для надання допомоги у формуванні порталів, рекомендованих функцій для збору інформації про користувачів та їхніх коментарів для моніторингу вимірювання результатів діяльності установи, допомоги у напрямі постійного покращення рівня послуг.

Для цілей контролю розроблено методологію оцінки попиту (*DAM*) та методологію оцінки цінності (*VAM*) діяльності державної установи в електронному середовищі, які використовувались і для оцінювання он-лайн-програм. Державні аудитори зарубіжних країн перевірили ці методології і розробили навчальні матеріали для сприяння впровадженню як стандартів аудиту, уточнення і розширення контрольної практики у перевірці електронних урядів [446].

Програма аудиторської перевірки відповідно до методики включала контрольні списки, оцінки та аналіз використання веб-сайтів державних установ з урахуванням власних відповідних досліджень у цій сфері.

Уряд Великобританії 1999 року призначив відповідального за електронне функціонування державних установ, створивши Управління електронного супроводу. Його метою стало удосконалення надання державних послуг і досягнення довгострокової економії за рахунок формування інтерактивних державних послуг на задоволення потреб клієнтів. Електронний супровід відповідав за забезпечення того, щоб усі урядові послуги були доступні в електронному вигляді, узгоджувались з ключовими цілями і використовувались споживачами. У першій доповіді 2002 року про результати державного аудиту електронних систем державних установ, генеральний аудитор Вищого органу фінансового контролю Великобританії (*NAO*) підкреслив важливість інформації про продуктивність, а також публічне використання онлайн-послуг та державної

оцінки їхньої вагомості [437]. У доповіді щодо покращення державних послуг через електронний уряд ним відзначалося, що більш надійнішу оцінку витрат і вигід функціонування електронного середовища уряду можна отримати лише на відомчому рівні: «Здебільшого, відомствам не вистачає вихідних даних для моніторингу та оцінки прогресу та ефективності. Тепер це стало можливим завдяки ІТ».

Згодом подібні аудити почали проводитись і в інших країнах. Загальними лідерами в оцінюванні діяльності електронних урядів з погляду аудиту ефективності були визнані Швеція, Сполучені Штати Америки, Канада та Австралія. Хоча подібні аудити і були спрямовані на підвищення якості обслуговування, все ще фіксувалася недостатність інформації, і важливим чинником залишилось вивчення особливостей передових практик державних аудитів електронного середовища державних установ. Незважаючи на існування світових лідерів у аудиті використання он-лайн технології державними установами, не вирішеними залишаються питання визначення впливу аудиту електронних систем на витрати і ефективність результатів діяльності. За результатами аудитів ефективності, відсутність даних про підвищення рівня і доступність державних послуг у результаті впровадження інтернет-послуг було відзначено у всіх доповідях.

Оскільки практики подібних державних аудитів в Україні немає, на основі проаналізованого досвіду подібних перевірок у міжнародному просторі автор провів узагальнення і адаптацію результатів таких аудитів. На прикладі оцінки відомостей про продуктивність функціонування інтернет-порталів офіційних сайтів органів державної влади розроблено методичні положення, покладені в основу стандартизованого підходу до державного аудиту електронних систем надання державних послуг громадськості. Окремі результати, що слугують підґрунтям таких стандартизованих підходів, було отримано через опитування користувачів щодо доступності до інформації з державних офіційних порталів та оцінки переваг, отриманих реальними користувачами такої інформації. Певна річ

без офіційних даних у формі результатів систематичного державного аудиту, методичні розробки будуть не закінчені.

Метою аудиту електронних ресурсів та мереж державних підприємств та органів влади є оцінювання і вимірювання продуктивності, вигоди від інтернет-технологій для отримання інформації та послуг держави [436]. Таким чином, вважаємо, що розробка методичних засад на основі стандартизованого підходу до аудиту електронних систем урядових установ є своєчасною і важливою для ідентифікації отримання користувачами послуг держави та адекватного моніторингу, оцінки ефективності інтернет-технологій, їхнього внеску в результативність діяльності державної установи.

На початку державного аудиту слід проаналізувати адекватність обраних підходів державної установи у зв'язку з моніторингом та оцінкою інтернет-технологій, запроваджених для інформування громадськості про діяльність установи та виконання державних програм і послуг. Автором проаналізовано кращий світовий досвід і можливості для поліпшення інформування громадськості, виявлені у результаті державних аудитів.

Зміст моніторингу як невід'ємної складової такого державного аудиту полягає у систематичному зборі інформації і опрацюванні даних про функціонування електронного середовища державної установи і виконання державної програма. Оцінити електронне середовище, на нашу думку, допоможуть питання, пов'язані з оцінкою продуктивності наданої інформації (наприклад, про ефективність і доцільність), що дозволить забезпечити усі запити користувачів. Одночасно має бути налагоджений зворотній зв'язок з користувачами задля покращення управління і підвищення якості послуг державної установи, що сприятиме прозорості звітності за результатами діяльності.

Аудит електронних ресурсів та мереж державних підприємств та органів влади в першу чергу охопив:

Міністерство доходів і зборів України (МДЗУ), на даний час Державна фіскальна служба України;

Міністерство охорони здоров'я України (МОЗУ);

Міністерство економічного розвитку і торгівлі України (МЕРТУ);

Державна казначейська служба України (ДКСУ);

Державна служба зайнятості України (ДСЗУ).

Державні установи для аудиту автор обирає з огляду на соціальну значущість послуг, які вони здійснюють, та максимізацію різноманітності підходів установ до подання інформації на офіційних веб-сайтах.

За такого підходу результати аудиту будуть актуальними для багатьох державних органів влади, міністерств, відомств, а не лише для кількох перевірених установ.

Основні характеристики, які враховувались автором при виборі державних установ відповідно до послуг, які піддавалися аудиту, передбачали розмір і витрати, типи, групи користувачів цих послуг, мету діяльності установи, стадії розвитку та інноваційне використання веб-середовища. При цьому враховувалось також чотири етапи функціонування інформації за допомогою інтернет-технологій для її доступу користувачам.

*Перший етап* передбачає повідомлення офіційного сайта, який публікує інформацію про діяльність державної установи та її послуги.

*Другий етап* дозволяє інтернет-користувачам переглядати і взаємодіяти з державною установою з використанням базового інтерфейсу офіційного сайта.

*Третій етап* включає перші два етапи і дозволяє користувачам спілкуватися з державною установою, вводити свої дані через реєстрацію в обмін на інформацію з офіційного веб-сайта.

*Четвертий етап*, так як і третій, передбачає обмін інформацією користувача з веб-сайтом установи, але, крім того, установа надає користувачу попереднє схвалення щодо його подальшої взаємодії, у тому числі з іншими державними установами.

Автор проведено вибіркового аудиту за другим і третім етапами електронного обміну інформації з клієнтами сайтів державних установ. Роль кожної з установи

для користувачів та короткий опис інформування через Інтернет автор не наводить.

У кожній установі, що досліджувалась, проводилось дворівневе аудиторське вивчення використання електронних систем та інтернет-технологій подання інформації.

1-й рівень – це веб-сайт установи, інформація на якому контролюється відповідною державною інституцією – власником сайта. Офіційні веб-сайти, здебільшого, використовуються для надання інформації про діяльність державної установи і, в окремих випадках - для надання певної послуги користувачам.

2-й рівень аудиту - досліджувались портали, які дозволяють користувачам отримувати доступ до низки пов'язаних урядових сайтів і послуг через єдину онлайн точку входу. Так, офіційний сайт Кабінету Міністрів України є робочим входом до інших сайтів досліджуваних установ, а Міністерство соціальної політики України надає інформацію про зайнятість і трудові відносини, види державної допомоги, робочі місця і кар'єру, навчання і заробітну плату у вигляді інформування через власний інтернет-ресурс. Хоч цей ресурс надається на іншому рівні відносно головного сайта Державної служби зайнятості України, але також відноситься до того ж виду послуг, які очікує отримати користувач, вивчаючи в Інтернеті територіальні підрозділи Державної служби зайнятості України або ж головний сайт.

Як показало дослідження, послуги державної установи за участю електронних інтернет-технологій можна отримати одним з двох основних способів.

1. Будь-який користувач офіційного веб-порталу може переглядати дані або ж базу даних і взаємодіяти з установою. Прикладами послуг, що надаються таким чином, є реєстрація користувача, перегляд новин чи щомісячного інформаційного бюлетеня, в якому надаються поради і попередження для споживачів, а також інформація про зміни законодавства.

2. Користувачі можуть взаємодіяти з базами даних державної установи і навіть виконувати обмін конфіденційною інформацією. Прикладами цієї форми

доставки послуг державної установи може бути звернення до Реєстру платників податку на додану вартість, сформованого з даних платників цього податку на веб-сайті Державної фіскальної служби України, або можливість звітування через додатковий електронний податковий пакет програмного забезпечення, який можна завантажити на веб-сайт, що дозволяє платнику податків подати звітність через мережу Інтернет. Якщо під час державного аудиту визначати ефективність роботи електронного інформаційного порталу з погляду надання державних послуг користувачам, то слід для кожного із органів державної влади, що досліджуються, визначити обсяг необхідної інформації, яка повинна бути в простому доступі для користувачів.

Робота з розробки методики державного аудиту функціонування електронного інформування про державні послуги не повинна коментувати виконання завдань і повноважень окремих державних установ – вона дасть змогу зробити загальні висновки з використання цими установами електронних програм і новітніх технологій, які б забезпечували найкраще виконання установою функцій державного забезпечення населення тими чи іншими послугами.

Методика аудиту електронних ресурсів та мереж державних підприємств та органів влади включає:

- розгляд політики, стратегій, відповідних досліджень, доповідей з питань впровадження електронного середовища державної установи для кращого виконання нею державних послуг;
- розгляд політики і практики виконання державною установою послуг електронного інформування та виконання державних функцій перед користувачами;
- інтерв'ю щодо потенціалу програмного забезпечення менеджерів і співробітників державної установи, відповідальних за ідеологію і функціонування веб-сайта;
- огляди і аналіз планів, звітів з моніторингу та оцінки інформування користувачів, звіти від послуг, обраних для аудиту, і загалом від відомства щодо функцій державної установи;



- зовнішнє оцінювання діяльності електронного забезпечення інформування користувачів державної установи від представників інших відомств та виявлення характерних рис і проблем у державних установах щодо використання інтернет-технологій.

Аудит проводився відповідно до аудиторських стандартів у державному секторі.

*Першим завданням* державного аудиту використання електронних технологій державних установ, яке, за оцінками результатів ІТ-аудитів зарубіжних країн, мали визначальний вплив на їхнє функціонування, є аудит адміністративної політики і обов'язків державного органу влади щодо інформування користувачів.

Жодним з перевірених органів державної влади не було розроблено відомчої адміністративної політики чи керівництва щодо електронного інформування користувачів про надані послуги, відсутні спеціальні рішення, вимоги та обов'язки установи щодо обсягів і форм взаємодії на офіційних веб-сайтах з користувачами, для більшості з яких це чи не єдиний доступний інформаційний шлях до отримання потрібних даних. Також не виявлено жодного нормативного документу щодо здійснення державною установою моніторингу та оцінки власного веб-сайта та інтернет-послуг, що надаються.

Всім установам, електронні веб-сайти яких були розглянуті, належить розробити відомчі політики, рішення, вимоги та обов'язки щодо функціонування електронних форм веб-порталів, положення щодо контролю за їхніми інтернет-послугами. Відсутність у державних установах адміністративної політики чи вимог до періодичної оцінки функціонування офіційних веб-сторінок означає, що не було чіткого обов'язкового розрахунку загальної ефективності функціонування інтернет-ресурсу установи або ж розрахунків фактичної вигоди для користувачів державних послуг, навіть після масштабного фінансування програмного забезпечення і реорганізації електронних програм, що забезпечували б відповідальність за управління офіційним сайтом міністерств, відомств. Більше того, оприлюднення інформації про діяльність державної установи на офіційному

веб-сайті сприймається самою установою лише як необхідність інформування користувачів в Інтернеті, а не як напрямок підвищення ефективності діяльності установи загалом. Виключенням є планомірна політика впровадження електронних послуг для платників податків, яка реалізується Міністерством доходів та зборів України при створенні реєстрів, які вирішують питання ефективного своєчасного виконання зобов'язань відповідно до низки чинних законодавчих актів у сфері митного декларування і сплати податків. Також слід відзначити взаємодію з користувачами, яка достатньо широко забезпечується електронною формою спілкування на офіційному сайті Державної служби зайнятості України.

Загалом, важливо досліджувати підходи до вирішення проблеми вимірювання впливу інтернет-технологій на виконання державними інституціями функцій, покладених на них державою. Аналіз нормативних актів засвідчив відсутність регламентування адміністративної політики чи керівництва, що відображали б норми інформаційного забезпечення користувачів державної установи:

- у функціонуванні на відомчому рівні;
- послідовному підході до моніторингу та оцінці офіційних веб-сайтів, порталів та інтернет-послуг, що надаються;
- судженні про підвищення продуктивності діяльності державної установи через електронні функції на офіційних інтернет-порталах.

Державні органи фінансового контролю хоч і розпочали роботу у сфері аудиту ефективності витрачання коштів на інформаційні засоби електронного інформування населення, та лише поточне оцінювання надання інформації через інтернет-ресурси в контексті їхнього еволюційного характеру забезпечить результати ймовірного підвищення ефективності діяльності цих ресурсів. Аудит повинен також оцінити вплив, який створює належне функціонування електронних технологій державної установи на майбутню стратегію надання державних послуг. Такий акцент має підтримуватись передбаченням у методиці державного аудиту створення та зв'язку моніторингу, звітності і оцінки інтернет-

послуг державної установи, які визначають повноваження і обов'язки посадових осіб у повноті доступу до інформації, уточнення змісту моніторингу інформації та планування її періодичних оцінок. Це, у свою чергу, сприятиме створенню послідовної практики у рамках всієї державної установи, а також збору даних, корисних при вимірюванні та / або оцінюванні продуктивності діяльності такої державної інституції.

Враховуючи відносно невеликий термін з часу запровадження інтернет-порталів державних установ, обмежений досвід кращих методів надання державних послуг в он-лайн режимі, державним аудитом слід передбачити перевірку, яка буде основою для ретельної оцінки пошуку найефективніших способів забезпечення відповідних інтернет-послуг державної установи у майбутньому.

Пропонуються дві рекомендації щодо розробки політики формування електронного середовища державної установи та інформації про використання онлайн-сервісів.

1. Установи повинні сприяти використанню їхніх веб-сайтів користувачами, і, з часом, підбивати підсумки динаміки надання електронних послуг.

2. В програмне забезпечення необхідно впровадити режим збору інформації щодо виявлення доданої вартості у контексті наданих послуг користувачам. Слід зосередитися на зборі інформації про фактичне використання електронної інформації користувачами і підсумувати обсяг наданих електронних послуг на загальнодержавному і відомчому рівнях.

Мета створення електронного середовища даних полягає, перш за все, у заохоченні державних установ розробити веб-сайти для користувачів, що стане своєрідною вказівкою адміністраторам державних офіційних сторінок включити потреби користувачів у процес дизайну інтернет-сторінок. Результати досліджень з боку користувача можна побачити у нових розроблених онлайн-сервісах, які безпосередньо стосуються конкретного клієнта груп, таких як молодь, а також заохочують брати участь у форумах і прийнятті державних рішень (наприклад, сайт Державної служби зайнятості України).

Більшість перевірених установ перебували у процесі зміни керівництва та управління механізмом своїх офіційних веб-сайтів. Досліджувані державні установи діяли в напрямі покращення своїх офіційних веб-сайтів, і знаходилися у процесі забезпечення відповідності стандартів, дизайну і представлення інформації. Аудитор визнає таку динаміку гарною можливістю для розробки відповідної політики і конкретизації відповідальності за моніторинг та оцінювання своїх інтернет-послуг на офіційних веб-сайтах.

Як засвідчує зарубіжний досвід, ІТ-аудит спрямований на оцінювання не лише стану, а й результативності використання електронних технологій державними установами. Автор, оцінюючи продуктивність інформації, зібраної на офіційних веб-сайтах та порталах вже зазначених державних установ, засвідчує її обмеженість через брак чітких цілей та узгоджених показників продуктивності діяльності конкретних державних установ.

*Другим завданням аудиту є оцінювання діяльності державних установ в інформуванні користувачів через електронне середовище.*

Оцінку інтернет-середовища для цілей аудиту доцільно здійснювати за кількома істотними факторами. До них відносять: витрати / вигоди, аналіз політичного і соціального значення, перспективи подальшого розвитку. Методика державного аудиту повинна забезпечити отримання керівниками програм у державних установах емпіричних даних з електронного сайту про якісні оцінки результатів діяльності державних програм від її користувачів.

При оцінюванні усіх вказаних державних установ, офіційні веб-сайти яких зазнали аудиту, використовувалась інформація, як основне джерело продуктивності. Втім за цими даними не можливо навіть загалом встановити чіткі цілі або виконання показників діяльності електронного веб-сайта як джерела інформування та функціонування державної установи, при тому, що автор вбачає за потрібне запропонувати створення належного обсягу інформації, за яким можливо оцінювати види діяльності державної установи, реалізованої через електронні технології. Доцільно покращити показники так званої веб-статистики і запропонувати заходи для її покращення. Керівництво державної установи змогло

б інтерпретувати інформацію, якщо показники діяльності офіційного сайта (які складаються з аналізу тенденцій за часом) об'єднати з користувачами інформації сайта і поєднати у контрольовані закономірності. Державні установи за допомогою параметрів сайта повинні отримувати інформацію про переміщення користувачів по усьому веб-сайту, що забезпечувало б керівництво ширшими даними для кращого розуміння використання сайта.

*Третім завданням* при державному аудиті підконтрольного об'єкта є створення і підтримка електронного середовища офіційних сайтів державних установ через застосування інтернет-технологій, у тому числі належного документального оформлення політики, планів і процедур, необхідних для безпечного управління сайтом і своєчасного використання наявних засобів безпеки.

Результатом такого аудиту є встановлення рівнів безпеки, які значно різняться від високого до дуже низького. Для більшості офіційних веб-сайтів державних установ (крім Державної казначейської служби України) поточний рівень безпеки інтернет-технологій є недостатнім, враховуючи загрозу кібератак та вразливості вірусних надходжень. Хоча деякі установи підготували основу для подолання загроз і ризиків на рівні документації, здебільшого, це не завжди ефективно спрацьовує. Загалом аудит засвідчив, що більшість державних установ здатні підвищити продуктивність за окремими ключовими сферами їхньої діяльності в електронному середовищі, що може покращити продуктивність у одному або кількох аспектах управління інтернет-безпекою. Аудит показав, що більшість установ прийняло ризики і застосовує управління ними як складову управління інтернет-безпекою. В більшості випадків це добре інтегрована система управління ризиками діяльності з установами вищого рівня.

Існуючі обмеження проведеного аудиту полягали і в тому, що жодна з державних установ не провела детального дослідження, щоб повідомити потенційним користувачам послуг державної установи напрями розвитку і утримання офіційних веб-сайтів.

Усі державні установи забезпечили на своїх електронних формах спілкування з користувачами засоби для коментарів на сайті, але яким чином відбувався моніторинг цих коментарів, на яких рівнях узагальнювалась інформація і рухалася далі – залишилося поза увагою користувачів. Зроблено висновок, що ця інформація використовувалася, переважно, для оповіщення державних установ про проблеми, але результати їх вирішення чи позитивний досвід інших користувачів на своїх офіційних сайтах державні установи не змогли продемонструвати. Тому важко оцінити і внесок дієвості офіційних веб-сайтів і порталів для виконання завдань функціонування державної установи, їхній вплив на проміжні та кінцеві результати.

Аудит виявив, що жодна державна установа не оцінила загальної ефективності своїх офіційних веб-сайтів і порталів та їх внесок у проміжні та кінцеві результати діяльності. Відсутність стратегічної політики у поєднанні із відсутністю загальної оцінки продуктивності означає, що витрачання державних коштів на розробку офіційних веб-сайтів та їх реконструкцію здійснюється несистемно, без урахування фактичних потреб і кінцевих результатів з погляду їхньої ефективності, у взаємодії з іншими інтернет-ресурсами.

В основному прийняття рішень щодо розвитку електронного забезпечення діяльності державних установ було обмежено через відсутність інформації про діяльність веб-порталів та відповідальності керівників установ за наслідки використання даних, не пов'язаних з цілями. Таким чином, внесок діяльності офіційних веб-сайтів державних установ, на функціонування яких було витрачено значні фінансові ресурси, підсумки і результати їхньої роботи не були продемонстровані.

Діяльність офіційних веб-сайтів і порталів державних органів влади повинні ретельно аналізуватись у процесі державного аудиту, як і будь-які інші програми або заходи, які вважаються важливими підконтрольними об'єктами органів державного фінансового контролю. У процесі дослідження автором встановлено недостатність доказів систематичного урахування інформації державними установами про продуктивність функціонування електронного середовища, за

винятком даних про кількість відвідувань користувачами на керівному рівні управління. Це пояснюється частковою відсутністю стратегії здійснення організаційних заходів щодо збору інформації у процесі моніторингу та обмежених вимог щодо звітності. Якщо державні установи і проводили моніторинг основних показників інформації функціонування електронної системи опрацювання даних, то без показників щодо досягнення конкретних цілей. Аудит електронного середовища функціонування державних органів влади виявив, що основний набір інформації для моніторингу функціонування і використання програмного забезпечення офіційного сайту існує для більшості перевірених інтернет-надаваних послуг. На відміну від обмеженої інформації щодо оцінювання використання даних електронного середовища для формування цілей і розробки подальшої стратегії діяльності державної установи, для моніторингу веб-сайтів інформація збирається і досліджується щодо більшості послуг, які заявлені на офіційних сайтах установ, що досліджуються, оскільки вона відповідає заздалегідь визначеним цілям обслуговування, і охоплює різні джерела і методи збору. Таке становище для відповідальних керівників державних установ є передумовою до прийняття належного і ефективного розгляду наслідків зібраних даних і підвищення послуг.

Наприклад, менеджери інтернет-послуг Державної служби зайнятості України, використовуючи реальні матеріали діяльності та процеси планування, повідомляють користувачів про результати своєї діяльності та перспективи розвитку електронної форми спілкування. Використовуючи методіку, прийняту у більшості зарубіжних країн щодо аудиту електронної форми надання послуг державними органами влади, виявлено, що Державною службою зайнятості продемонстровано кращі можливості використання даних у підсумкових і результативних матеріалах щодо співпраці з користувачами на офіційному веб-сайті установи.

Прямі посилання, зроблені у документах з планування відносин між службою і відомством вищого рівня, Міністерством соціальної політики України на рівні програмних цілей, звітності, інформування щодо програм і цілей

діяльності осіб – потенційних споживачів послуг, інших зацікавлених сторін сприяли підзвітності та можливості провести керівництву огляд своєї актуальності і корисності з урахуванням діяльності за допомогою електронної форми на сайті. Більшість установ не проводили дослідження серед користувачів щодо створення і виконання своїх інтернет-наданих послуг. Але такі результати потрібні державній установі з метою покращення надання послуг. Дослідження, яке може проводитись і в рамках державного аудиту, може включати розрахунок показників задоволеності клієнтів, які отримують через опитування і маркетингові дослідження конкретних груп користувачів. Групи користувачів для кожної державної установи складають різні верстви населення, об'єднані спільними потребами, на задоволення яких і повинні спрямовувати свої зусилля державні установи у межах своїх повноважень. Саме вони мають переглядати аспекти надання послуг вчасним реагуванням на ці відгуки, щоб підвищувати якість надаваних послуг. Заходи реагування у державній установі застосовуються, в основному, за результатами інспекцій та ревізій Державної фінансової інспекції України та інших контролюючих установ.

На відміну від державного аудиту, власний внутрішній контроль у ситуації реагування за результатами діяльності офіційних веб-сайтів державної установи, мав би вживати заходи щодо підвищення їх продуктивності, особливо на рівні програмних розробок. Дійсно, власні офіційні електронні джерела установи містять більшу кількість інформації щодо якості надаваних послуг, отримують більш узгоджену інформацію про продуктивність і результати діяльності з обслуговування користувачів та досягнення цілей.

Аналізуючи доступні для аудиту відгуки користувачів офіційних сайтів про продуктивність та корисність інформаційного забезпечення про послуги державних установ, виокремлено та розглянуто такі питання:

- 1) технічні питання потенціалу електронних систем, показники веб-статистики і можливість моніторингу функціонування системи;
- 2) зміст інформації щодо питань, отриманих у результаті коментарів користувачів, контроль за використанням шаблонів;



3) ефективність бізнес-процесів (окремих операцій) за програмами і питаннями, які клієнти мають змогу здійснювати через електронні ресурси офіційних веб-сайтів установи.

Далі описано результати аудиту функціонування електронного середовища подання інформації та послуг Державної фіскальної служби (Міністерства доходів і зборів України (МДЗУ), Міністерства охорони здоров'я України (МОЗУ), Міністерства економічного розвитку і торгівлі України (МЕРТУ), Державної казначейської служби України (ДКСУ), Державної служби зайнятості України (ДСЗУ).

Головною метою надання он-лайн послуг є широкий доступ клієнтів до якісних державних послуг, що забезпечує оптимальне використання державних ресурсів. Політика надання інформації, яка чітко визначає керунок діяльності і практики, які узгоджуються з добре прописаними напрямками діяльності, необхідні для забезпечення того, щоб інтернет-послуги досягали своїх цілей. Покращення інтернет-послуг, які надаються клієнтам, не може відбуватися без розумного використання інформації, отриманої внаслідок систематичного моніторингу та оцінювання діяльності офіційного сайту державної установи.

Моніторинг послуг електронного середовища з використанням інтернет-технологій включає систематичний збір і аналіз спектра інформації для відстеження ефективності діяльності установи, так що поліпшення можуть бути розроблені як частина їх сталого функціонування. Моніторинг повинен забезпечувати використання різноманітних джерел інформації, включати заходи загального та ідентифікованого (через реєстрацію) використання контенту, а також моделей доступу, ідентифікації значної кількості клієнтів і задоволення потреб споживачів державних послуг.

Оцінювання є періодичним аналізом загальної результативності та актуальності служби, виходячи з первинних цілей установи і запитів клієнтів. Оцінювання враховує інформацію про моніторинг, але потребує більше інформації щодо отриманої вигоди для клієнтів внаслідок користуванням офіційним сайтом установи, загальної соціально-економічної переваги,

ефективності і вдосконалення подальшої діяльності. Автором проведено оцінку механізмів управління матеріалами, що подаються електронним способом на запити користувачів веб-сайтів, порталів і окремих інтернет-послуг, що надаються державною установою. Обов'язки з моніторингу та оцінювання не були визначені, однак після цього виникає питання аудиту, як установою було встановлено чіткі критерії щодо здійснення в майбутньому моніторингу інтернет-послуг та оцінки їхньої ефективності. Політика сайтів державних установ у цьому контексті свідчить про документально зафіксовану можливість забезпечити рівень контролю керівництва, де можна сформувавши підхід до моніторингу та оцінки інтернет-послуги з урахуванням визначення повноважень та обов'язків установи. Метою аудиту не є оцінювання наявності програмного продукту, а створення можливості формувати дані для моніторингу. Через рекомендації аудиту створюється послідовний відомчий підхід до моніторингу та оцінки діяльності електронної форми інформування споживачів державних послуг. Ці судження повинні робитися не тільки на програмному рівні, а й на зворотному зв'язку зі споживачами. За відсутності документально затвердженої політики ведення офіційних сайтів, автор під час аудиту прагнув виявити методи, які використовують установи для забезпечення умов належного рівня керівництва електронними даними. Для цього проаналізовано організаційні механізми управління електронною інформацією про діяльність державної установи засобами інтернет-технологій.

Досліджувані державні установи для управління своїми офіційними веб-сайтами і порталами використовували різноманітні механізми, що значною мірою відображають еволюційний характер внутрішнього середовища управління інтернет-доставкою інформації користувачам. Суттєві зрушення у цьому питанні у більшості установ відбулися нещодавно (протягом року), і, як наслідок, їхній ефект не був очевидним. Хоча Державна казначейська служба України несе відповідальність за функціонування веб-сайта агентства з моменту його створення в рамках управління засобів масової інформації та комунікації, як показав аудит, більшість установ перебували у процесі прямого подання інформації на сайті,

враховуючи відповідні організаційні заходи з метою стимулювання ефективного співробітництва та координації керівництва сайтом. Підходи щодо розміщення інформації розглядаються у межах від надання відповідальності найвищому керівництву, незалежно від підпорядкованих територіальних підрозділів установи, що не забезпечує оперативності інформації, до відповідальності за управління інформацією на веб-сайті сформованою комісією (МДЗУ). На неї покладалось вирішення загальної стратегії та управління контентом. Інша установа залишила відповідальність директорів департаменту з інформаційних технологій, але, крім того, в масштабах всієї установи була створена рада з членством від кожної з програмних областей, інформаційних технологій і громадської ради. Рада мала спостерігати за розвитком веб-стратегії, планування і стандартів з утримання сайтів територіальних структур установи.

Із зарубіжної практики відомо, що установа може розробити структуру управління для контролю і управління своїм офіційним веб-сайтом. Структура складається з Комітету з корпоративної відповідальності за встановлення стратегічного напрямку розвитку офіційного веб-сайта, що приймає рішення щодо розміщення інформації, а також має два підкомітети, відповідальних за управління і звітність за інформацією, які відносяться до результатів діяльності установи.

Загалом аудит виявив тенденцію до неухильного розвитку організаційних механізмів для підтримки керування офіційними веб-сайтами і порталами державних установ. Автор вважає, що установи, де контент сайта складається з багатьох територіальних рівнів, які представляють структурні підрозділи, повинні створити структуру для управління електронною формою подання інформації, яка визначала б відповідальність і звітність, а також повноваження і обов'язки різних учасників офіційних сайтів. На відміну від механізмів, поняття відповідальності і підзвітності для моніторингу та оцінки перевірених інтернет-сайтів державних установ, добре пропрацьовані на програмному рівні. Для кожної послуги визначено менеджера, який контролює виконання програми із зрозумілими для звітності та підзвітності даними про результати.

Для розвитку інформаційного забезпечення методики державного аудиту електронної форми надання інформації про діяльність державних установ наведемо приклад аспектів політики для моніторингу інтернет-послуг, що надаються державною установою. Електронні послуги і процедура їхньої доставки до споживача повинні бути викладені у Стратегії формування електронної інформації. Завдання керівництва установи – контролювати і доповідати про будь-які зміни у наданні електронних послуг державної установи, давати вказівки з питань, які слід враховувати при організації моніторингу, а саме:

- з визначення характеру послуг, виміру обсягів;
- визначення типів результатів, які можуть бути виміряні;
- ідентифікації зацікавлених сторін, які можуть розглядатися як цільова аудиторія та інформуванні потенційних користувачів;
- вибору способу оцінки механізмів або процесів, що використовуються при наданні інформації на сайті (наприклад, вартість збору даних, простота збору і надійність, стабільність даних).

Цю стратегію електронні служби доставки повинні пов'язати з плановими завданнями розвитку відділів і підпорядкованих структур. Плани містять показники для досягнення успіху і ступінь відповідальності за дії та досягнення цілей стратегії.

Аналізуючи наявні у світі підходи до проведення моніторингу та звітності для цілей контролю за розвитком електронної форми функціонування державної установи, можна виділити два загальних підходи, які сформувалися під час практичного впровадження і створення офіційних веб-сайтів.

Перший підхід до проведення моніторингу використовує структурований процес планування, який, від початкового створення електронної служби передбачає ресурси для економічного обґрунтування показників обслуговування та визначення цілей, показників ефективності. Інформація для таких показників вже закладена і визначаються лише дані, які повинні збиратися.

У процесі дослідження встановлено і другий, альтернативний підхід до організації моніторингу діяльності електронної служби та визначенні результатів її роботи. У ньому оцінюється здатність виходу в інтернет-простір та отримання у ньому послуги державної установи через незалежні джерела, а оцінювання досягнення сформульованих цілей і показників ефективності моніторинг здійснює через використання інформації, яка була доступною на інших ресурсах, або через веб-статистику власного сайту, але протягом наступного розгляду (наприклад, після року роботи).

Основним підходом є саме структурований підхід планування з визначенням чітких цілей і показників ефективності діяльності установи в електронній формі, хоча окремі показники можуть бути ще далекі від забезпечення керівництва інформацією належного рівня, яка може бути застосованою у будь-який час.

Аудит показав, що на сайтах державних установ жодна з електронних служб не сформулювала вимоги до проведення оцінювання наявних послуг. У результаті не було визначено обов'язки співробітників державних установ для оцінювання:

- досягнень результатів у зіставленні з цілями та обслуговування внеску електронної форми функціонування інформації про діяльність державної установи;
- економічної ефективності електронного обслуговування;
- актуальності і затребуваності клієнтами державної служби тієї чи іншої інформації;
- узгодженості завдань з установою та урядом;
- ефективності надання послуг з використанням інтернет-технологій порівняно з іншими каналами, що використовуються для цієї послуги.

Відсутність вимог державних установ до оцінки діяльності на своїх сайтах і порталах є ризиком для звітності перед громадськістю. Це викликає особливу занепокоєність, тому що для створення офіційних веб-сайтів залучені значні фінансові ресурси держави, і вони одночасно суттєво впливають на велику кількість клієнтів і важливих програм.

Аудит електронних послуг спонукає державні установи сформулювали політику для оцінювання своєї діяльності і використовувати методологію управління он-лайн проектами на практиці. Це включатиме огляд проекту по завершенні розробки певного етапу проекту / послуги. Більшість установ за результатами аудиту зможуть визначати можливості для покращення своїх веб-сайтів. Для цього їм належить розробити відомчу політику, спрямовану на визначення вимог і обов'язків моніторингу своїх інтернет-послуг. В Україні поки що немає установ, які б проводили політику для їхнього оцінювання. Відсутність такої політики або вимог періодичної оцінки діяльності інтернет-сайтів означає, що не було чіткого зобов'язання оцінювання загальної ефективності інтернет-послуг або фактичних вигод споживачів державних послуг, навіть після масштабної реорганізації відповідальності за сайт.

Продуктивність інформації є найважливішим інструментом для звітності. Вона включає ідентифікацію, систематичний збір, оцінки і подання інформації як для внутрішнього управління прийняття рішень і контролю, так і зовнішньої звітності продуктивності і вимог підзвітності.

Ефективну основу інформації про виконання рішень складає висновок про досягнення результатів і продуктивність показників на основі оцінювання відповідних, точних даних. Успішна практика аудитів зарубіжних країн таких підконтрольних об'єктів засвідчує потребу розробки керівних принципів моніторингу та оцінки, включаючи необхідність для державних установ:

- оцінити надання послуг з боку користувача;
- встановити критерії ефективності та звітності, своєчасно і повною мірою повідомити про них керівництво;
- збирати іншу інформацію, зокрема перегляди сторінок користувачем;
- встановити способи отримання швидкого і правильного повідомлення про будь-які зміни щодо надання послуг.

В Україні жодна з державних установ не визначила чіткі цілі та пов'язані з ними показники ефективності для своїх існуючих веб-сайтів і порталів. Це свідчить про відсутність комплексного підходу ще на початковому етапі

створення сайтів. Це упущення пояснює обмежене коло інформації на окремих офіційних веб-сайтах та інформації про користувачів державних послуг, яка була зібрана державними органами влади. Без чітких цілей і пов'язаних з ними показників ефективності для установи важко продемонструвати, що користувачі ефективно користуються сайтом, інформація на якому сприяє отриманню послуг державної установи.

Оцінка продуктивності інформації з офіційних веб-сайтів установ значною мірою обмежена веб-статистикою її використання та оголошення коментарів користувача, спеціального зворотного зв'язку через технічні характеристики або за точністю змісту. І дані про це не надано на сайтах установ. Хоча всі установи зібрали деякі показники веб-статистики, у більшості випадків вони були доступні як стандартний пакет власності веб-сайтів, придбані у постачальників програмного забезпечення, або доступної інформації від інтернет-провайдерів у рамках ІТ-контрактів.

Веб-статистика вимірювання активності на сайті не є оцінюванням ефективності самого сайту, а може пов'язуватись із діяльністю окремих користувачів. Ступінь найбільших запитів може визначати не потреба у інформації, її фактичне використання, а вплив конструкції сторінок.

Під час аудиту установ, які працюють вже достатньо часу, проведено детальне дослідження і огляди з виробленням рекомендацій, які було надіслано нами для ознайомлення цим установам. З відповідей на розроблені пропозиції видно, що вони знаходяться у процесі розгляду для реалізації. Жодна з перевірених установ не проводила офіційних заходів щодо оцінювання ефективності інтернет-послуг, а, отже, результати таких аудитів ніколи не враховувались під час планованих покращень або вже здійснюваних поліпшень електронної форми надання інформації та послуг на офіційних сайтах цих установ. Витрачання на ці цілі державних коштів потребує обґрунтованіших дій з боку керівництва державних установ.

Зібрані показники, в основному, були даними про загальну кількість відвідувань, переглядів сторінок, найактивніше використовуваних сторінок або

завантажень. Типи показників веб-статистики, що часто використовуються для оцінки ефективності діяльності електронної бази даних державної установи, наведені в *табл. 4.5*.

Таблиця 4.5

**Оцінки ефективності діяльності електронної бази даних державної установи для цілей державного аудиту (розроблено автором)**

<b>Показник</b>	<b>Інформація, що розкривається</b>
1. Число користувачів доступу до сайту протягом певного періоду часу	Порівняно з часом, дані можуть продемонструвати збільшення або зменшення використання сайту. Сам по собі цей показник не вказує, чи користувачі знайшли потрібну інформацію
2. Дані про частоту доступу до кожної сторінки	Це вказує на рівень використання, який може демонструвати тенденції пошуку потрібного контенту або виду державної послуги. Альтернативно, він може відображати вдалий / невдалий дизайн сайту. Велика кількість доступу може також вказувати на виконання зобов'язання представників громадськості (наприклад, пік відвідувань сайту МДЗУ наприкінці фінансового року не відобразить раптове поліпшення змісту порівняно з попереднім роком. Він може показати, що все більше людей були заклопотані поданням податкових декларацій через Інтернет)
3. Заходи вибору елемента, сторінки або зображення	Одна сторінка може вимірюватись як найбільш відвідувана залежно від таких елементів, як вдале зображення на сторінці. Але якщо не пов'язати цей показник з користувачами, ця інформація вказуватиме і на багаторазові відвідування від одного користувача, і на відвідування одного з багатьох користувачів. Він не показує, як люди використовують сайт або цілі і успіх їхнього візиту
4. Десять найчастіше використовуваних сторінок	Оскільки це порівняльний показник, він є потенційно корисним для визначення того, які частини сайту цікавлять користувача більше, ніж інші. Проте він також відображає і структуру сайту. Зрозуміло, що головна сторінка матиме найбільший рейтинг саме через найбільшу потребу у її відкритті, порівняно з іншими
5. Завантаження	Вимірює частоту успішного завантаження документів. Ця інформація стає істотною, якщо пов'язана з іншими подіями. Деякі служби використовують статистику для завантаження і вимірювання очікуваних відповідей від груп, постраждалих від зміни у політиці сайту
6. Походження користувача	Забезпечує IP-адресу джерела, інтернет-провайдера. Це може бути корисно, наприклад, для ідентифікації засобів масової інформації або закордонних організацій



Показники веб-статистики, перераховані у *табл. 4.5* менш корисні, якщо вони статичні, а не динамічні. Важливими є тенденції або закономірності діяльності, які засвідчують зміни даних.

Така ситуація певною мірою була виправдана в перші роки діяльності державних установ в інтернет-просторі, вважаємо, що тепер, коли Інтернет стає невід'ємним і стандартним засобом зв'язку і, в багатьох випадках, надання послуг для всіх державних установ є звичним, інтернет-функціонування державної установи повинно суворо розглядати та оцінювати послуги, що надаються і в будь-якій іншій формі. Обов'язковість включення такого підконтрольного об'єкту до повноважень вищого органу фінансового контролю, що передбачений Лімською декларацією, є обґрунтуванням потреби стандартизованого методичного рішення для вітчизняного контрольного середовища.

Загальний висновок аудиту, проведений автором, можна сформулювати наступним чином. У ході перевірки виявлено, що перевірені державні органи влади не отримали конкретних вказівок на політичному рівні, включно з чітко визначеними обов'язками для подання інформації, моніторингу і оцінки офіційних веб-сайтів, порталів та інтернет-послуг, що надаються.

Так, у Державній службі зайнятості України інформація регулярно збирається, аналізується і застосовується для покращення надання послуг, а користувачів знайомлять з перспективами її отримання на веб-порталі з кращими, ефективнішими програмними продуктами. Проте і для цієї державної служби існують значні можливості для зміни в кращу сторону якості цієї інформації. У процесі перевірки виявлені деякі можливості для удосконалення, висловлені автором у рекомендаціях.

Загалом, на думку автора, висновок аудиту щодо нерозвинутості існуючих підходів до моніторингу та оцінки інтернет-послуги державних служб був адекватним ситуації розвитку такої форми подання інформації користувачам. Зважаючи на достатньо короткий період такої форми інформування користувачів державної установи та започаткування інтернет-послуг, як ключової особливості надання послуг, і те, що функціонування електронної форми не стало предметом

аудиту державних органів фінансового контролю, ця ситуація не є абсолютно несподіваною. Крім того, є свідчення, що державні установи нині вкладають значні зусилля у покращення моніторингу та оцінки цього потенційно стратегічного інструменту ефективного виконання державних завдань і повноважень. Рекомендації та пропозиції автора за результатами аудиту наведені у табл. 4.6.

Таблиця 4.6

**Рекомендації та пропозиції автора за результатами аудиту  
електронних ресурсів та мереж державних підприємств та органів влади  
(розроблено автором)**

№ пор.	Зміст рекомендації	Державна установа*	Реагування підконтрольних установ		
			згоден	частково згоден	не згоден
1.	Розвивати та реалізовувати відповідну політику в галузі моніторингу і оцінювання електронного середовища інформування користувачів через офіційні сайти та надання інтернет-послуг, визначати пов'язані з цим функції та обов'язки; вказати діапазон інформації з моніторингу; передбачати планування періодичної оцінки та уточнення звітності та механізми підзвітності щодо результатів електронного інформування та діяльності державної установи	ДФСУ			
		МОЗУ			
		МЕРТУ			
		ДКСУ			
		ДСЗУ			
2.	Чітко визначити цілі для своїх офіційних сайтів і порталів; включати цілі у відповідному плануванні подання інформації та документів, а також періодично проводити оцінювання щодо цих цілей	ДФСУ			
		МОЗУ			
		МЕРТУ			
		ДКСУ			
		ДСЗУ			
3.	Розробити і використовувати показники веб-статистики, які сприятимуть контролю за здійсненням цілей офіційного сайту державної установи і застосовуватимуться для покращення обслуговування та інформування користувачів. Ці статистичні дані повинні включати заходи, які ідентифікують, визначають спільні та відмінні характеристики запитів користувачів, можуть доповнювати зведену статистику	ДФСУ			
		МОЗУ			
		МЕРТУ			
		ДКСУ			
		ДСЗУ			
4.	Забезпечити збір інформації про реагування користувачів на актуальні послуги державної установи та формування потреб користувачів у відповідь на надану інформацію	ДФСУ			
		МОЗУ			
		МЕРТУ			
		ДКСУ			
		ДСЗУ			

Закінчення табл. 4.6

№ пор.	Зміст рекомендації	Державна установа*	Реагування підконтрольних установ		
			згоден	частково згоден	не згоден
5.	Організувати дослідження щодо ожливостей доступу до інтернет-інформування про діяльність державної установи різними користувачами, отримання вигоди від таких інтернет послуг, у тому числі для груп користувачів з обмеженими можливостями (наприклад, з вадами зору). Протестувати офіційні сайти державних установ на їхню доступність	ДФСУ			
		МОЗУ			
		МЕРТУ			
		ДКСУ			
		ДСЗУ			
6.	Планувати подальший розвиток електронного забезпечення функціонування державної установи з урахуванням масштабу діяльності у напрямі розробок бізнес-кейсів з чіткими цілями надання послуг, пов'язаних з реалізацією корпоративних пріоритетів і стратегій щодо споживача цих послуг; зазначати інформацію, необхідну для моніторингу та оцінювання ефективності послуг, а також продемонструвати внесок функціонування офіційного сайту у проміжні та кінцеві результати діяльності; гарантувати, що система звітності забезпечує аналіз відповідної інформації в Інтернеті підвідомчих структур державної установи, планувати і проводити періодичне оцінювання загальної ефективності послуг, враховуючи цілі діяльності установи, а також вигоди і витрати по основних групах користувачів	ДФСУ			
		МОЗУ			
		МЕРТУ			
		ДКСУ			
		ДСЗУ			

\* ДФСУ – Державна фіскальна служба України;

МОЗУ – Міністерство охорони здоров'я України;

МЕРТУ – Міністерство економічного розвитку і торгівлі України;

ДКСУ – Державна казначейська служба України;

ДСЗУ – Державна служба зайнятості України.

Наведені рекомендації стосуються усіх державних установ, проте окремі, такі як Державна фіскальна служба України, достатньо ретельно і регулярно контролює використання і задоволення інформаційних потреб клієнтів. Її електронний податковий онлайн-сервіс оновлюється, зважаючи на запити

користувачів, підвищується продуктивність і зручність використання, а також враховується клієнт-досвід. Результати моніторингу використовуються як зворотній зв'язок і спрямовуються на безперервний процес вдосконалення.

Державна служба зайнятості України також продовжує шукати можливості для надання якісніших послуг для клієнтів при менших витратах на технічний супровід і реєстрацію нових споживачів, і продовжує стежити за наявними електронними послугами, щоб вони, як і раніше, були актуальними і ефективними навіть при зміні обставин у споживачів.

У зв'язку з цим розвиток офіційних веб-сайтів і порталів, в більшості випадків, здійснюється без чітко сформульованих цілей, характеризується малою вивченістю відгуків користувачів. Завданням державної установи є визнання цього недоліку та вжиття заходів для забезпечення ціліснішого і більш стратегічного бачення надання інформації через інтернет-ресурси, електронні послуги, а також онлайн-спілкування зі своїми клієнтами.

Проте під час аудиту автором встановлено, що ситуація для окремих державних установ стосовно формування електронного середовища формування інформації та надання інтернет-послуг є позитивнішою: вони надаються системно, відповідно до програмних розробок на всіх рівнях діяльності установ.

Аудитом підкреслюється потреба дотримання балансу, оптимального співвідношення між важливістю доступу користувачів до інтернет-послуг державної установи, здійснення програм і досягнення цілей, і можливістю контролювати й оцінювати витрати, пов'язані зі створенням засобів збору і подання інформації про продуктивність інтернет-послуг.

## Висновки до розділу 4

1. Проведене дослідження підтверджує, що аудит ефективності надає нову інформацію, і, в разі потреби, рекомендації щодо покращення діяльності. Зокрема, новою інформацією, згідно зі стандартом *ISSAI 300*, є: надання нових аналітичних розумінь (ширший або більш глибокий аналіз, нові перспективи); доступніше подання існуючої інформації для різних зацікавлених сторін; забезпечення незалежного та авторитетного висновку на основі аудиторських доказів; надання рекомендацій, заснованих на аналізі результатів аудиту.

2. Вітчизняний стандарт аудиту ефективності необхідно наповнити: контрольною функцією, що забезпечує принцип відповідальності об'єктів контролю, які використовують державні фінансові ресурси і майно, за дотриманням законодавства у сфері економічних і фінансових відносин; аналітичною функцією, що передбачає системний аналіз причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень і проблем; синтетичною функцією, що полягає у розробці конкретних пропозицій щодо підвищення ефективності діяльності підконтрольного об'єкта.

При проведенні аудиту ефективності потрібно не тільки виміряти ступінь досягнення поставлених цілей, але й оцінити конкретність обраних механізмів досягнення цілей, зовнішні впливи і відповідність обсягу використаних ресурсів кількості та якості наданих державних послуг установами, що перевіряються. Таким чином, аудит ефективності орієнтований на оцінювання економічних і соціальних наслідків прийняття рішень керівництва установи, що використовує державні ресурси та майно.

Для об'єктивнішої оцінки результатів використання державних коштів у звіт про результати аудиту ефективності слід включати не тільки виявлені недоліки, але й досягнення у сфері, що перевіряється, та діяльності об'єктів перевірки, інформація про які могла використовуватись іншими організаціями для вдосконалення їхньої діяльності з метою підвищення ефективності використання державних коштів.

3.Обов'язковість аудиту електронних ресурсів та мереж державних підприємств та органів влади обумовлена не тільки потребою контролювати витрачання державних коштів на програмне забезпечення електронного доступу до інформації про діяльність урядових установ – він допомагає зрозуміти, що урядові он-лайн послуги повинні забезпечувати повну і об'єктивну інформацію про функціональні обов'язки діяльності державних установ у наданні соціально значущих потенційним користувачам послуг за програмами, які фінансуються з державного бюджету. Аудит також спрямовується на підтвердження того чи забезпечує електронне середовище співпрацю між державними органами і членами державних чи бізнесових структур, громадян.

4.Необхідність обов'язкового аудиту електронних ресурсів та мереж державних підприємств та органів влади зосереджує роботу державної установи на систематичному зборі інформації про надання послуг для визначення ефективності та результативності.

Потреба відповідного контролю зумовлена значним рівнем видатків на обладнання для електронного опрацювання даних. Високий ризик викривлення інформації або ж її втрати внаслідок збоїв електронних систем на фоні суспільної значущості відкритості доступу до офіційних даних про діяльність державного органу влади визначає потребу розглядати цей об'єкт як підконтрольний і для державного аудиту в Україні. Відсутність інформаційних технологій як підконтрольних об'єктів у нормативно-законодавчих актах практично усіх державних органів фінансового контролю потребує розгляду його регламентації у вигляді стандартизованого методичного підходу до державного аудиту інформаційних технологій.

5. Питання методологічного і організаційного забезпечення проведення аудитів ефективності та інспектування у державному секторі у вітчизняній і зарубіжній науковій літературі висвітлені недостатньо, а окремим аспектам взагалі не приділялась увага. З огляду на це запропоновано проекти такі стандартів: «Загальні вимоги до стандартів зовнішнього державного фінансового контролю», «Порядок підготовки до проведення контрольного заходу»,

«Проведення аудиту ефективності використання державних коштів», «Контроль реалізації результатів контрольних і експертно-аналітичних заходів», а також розроблено підходи щодо оцінки ризиків для планування контрольних заходів органами контролю.

Основні наукові результати розділу опубліковані у працях автора [149, 151, 153, 154, 157, 161, 162, 165, 166, 167, 177].

## РОЗДІЛ 5

### АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ КОНТРОЛЮ ТА ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ

#### 5.1. Оцінка результативності контрольних заходів та необхідність її вдосконалення

Мета контролю, чітко визначена у Лімській декларації керівних принципів контролю, полягає у досягненні п'яти цілей:

- своєчасного виявлення відхилень, порушень;
- внесення відповідних коректив за кожним виявленим випадком порушень;
- посилення відповідальності уповноважених осіб;
- забезпечення відшкодування збитків;
- запобігання повторенню виявлених порушень у майбутньому [130].

Ця мета відповідає сучасним вимогам громадянського суспільства, визнається вітчизняним чинним законодавством і повинна відображатися у підсумкових документах за результатом контролю.

Між цією метою та результатом відбувається процес контрольної діяльності. Процес доволі ефективний, бо виявлені суттєві відхилення. За даними останнього опублікованого Рахунковою палатою звіту діяльності за 2012 рік, було здійснено 896 контрольних-аналітичних та експертних заходів. Контроль за використанням бюджетних коштів, коштів державних цільових фондів здійснено у 24 областях України та в Автономній Республіці Крим, загалом було перевірено 903 об'єкти [85].

За результатами проведених контрольних-аналітичних і експертних заходів підготовлено та надіслано до вищих органів законодавчої і виконавчої влади, установ, організацій, підприємств 429 звіти, висновки, інформації, акти і листи для відповідного реагування, усунення виявлених порушень і недоліків, а також для відшкодування втрат і збитків, заподіяних Державному бюджету України. Усі зазначені документи містили обґрунтовані, виважені та конкретні рекомендації щодо виправлення і покращення ситуації, недопущення і запобігання різноманітних порушень і недоліків у майбутньому, а також щодо підвищення



ефективності, результативності та економності використання коштів Державного бюджету України як у розрізі кожного напрямку використання бюджетних коштів, так і загалом.

Загалом надіслано до Верховної Ради України – 113 документів, Президенту України – 12, народним депутатам України – 13, Кабінету Міністрів України – 87, Міністерству фінансів України – 11, органам прокуратури та іншим правоохоронним органам – 13, міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади – 155, установам, організаціям, підприємствам – 25 документів.

У процесі проведення контрольних-аналітичних та експертних заходів аудитором Рахункової палати виявлено, відповідно до статей 116 і 119 Бюджетного кодексу України, порушення бюджетного законодавства (незаконного, у тому числі нецільового), неефективного використання коштів Державного бюджету України та державних цільових фондів на загальну суму 12 млрд 943,8 млн грн. З цієї суми незаконне, у тому числі нецільове використання коштів становить 4 млрд 781,1 млн грн; неефективне – 8 млрд 162,7 млн гривень.

Усі зазначені матеріали містили обґрунтовані, виважені та конкретні переліки рекомендацій щодо виправлення і покращення ситуації, недопущення і запобігання різноманітних порушень і недоліків у майбутньому, а також підвищення ефективності, результативності та економності використання коштів Державного бюджету України як загалом, так і у розрізі кожного напрямку використання бюджетних коштів.

Найхарактернішими за кількістю виявлених випадків та обсягами порушень були порушення бюджетного законодавства, які Рахунковою палатою згруповано за видами:

- 1) використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав;
- 2) порушення під час здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- 3) недотримання установлених порядку і термінів складання, затвердження і подання документів;

- 4) порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку;
- 5) планування з порушенням чинного законодавства;
- 6) використання коштів державного бюджету із порушенням чинного законодавства;
- 7) нецільове використання коштів державного бюджету, передбачених на виконання державних програм;
- 8) втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень;
- 9) відволікання коштів державного бюджету у дебіторську заборгованість.

Однак цей результат, до якого так прагнуло суспільство, втрачає свою важливість, адже ще не досягнуто усіх цілей, визначених вітчизняними і світовими нормативними документами. Розмір виявлених порушень оприлюднений, а от інформація про притягнення до відповідальності винних, відшкодовані ними мільярдні збитки – обмежена або й відсутня, через що немає результативності процесу. Ознаки цього – дані самих контрольних установ, їхні офіційні документи.

Результати діяльності органів Державної фінансової інспекції України, викладені у річному звіті за 2013 рік, засвідчили зменшення кількості перевірених об'єктів. У 2013 році контрольними заходами охоплено майже 6 тисяч підприємств, установ і організацій (з них майже 3,9 тисячі бюджетних установ), що майже на 3 тис. об'єктів менше, ніж у 2012 році. При цьому у 2013 році виявлено порушення фінансово-господарської дисципліни майже у кожному з перевірених об'єктів контролю [99].

Оцінюючи загальний стан дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, у звітах, зазначено: більшість бюджетних правопорушень мають системний характер, вони повторюються із року в рік. Це ж стосується і порушень, пов'язаних із неефективним використанням державних коштів.

Результат діяльності визначає подальшу роботу контрольної установи, спрямовану на повноту досягнення бажаного результату. Результативність роботи контрольної установи визначається не лише через вирішення конкретних завдань,

але й з врахуванням термінів їхнього виконання, умов та обставин, різних шляхів їхнього досягнення, витрат і наслідків для всіх зацікавлених сторін контрольного процесу.

Головним аспектом правильно спрямованої контрольної діяльності (на досягнення її результативності) є осмислення результату для користувачів, інакше саме результат стає метою. Тому питання «Для чого?» відображає правильний напрям діяльності контрольної установи, коли користувачі (перш за все громадянське суспільство) отримують інформацію не лише про виявлені факти незаконних і неефективних дій, а й про їх виправлення через притягнення винних до відповідальності та відшкодування ними заподіяних збитків.

Для спрямування контрольного процесу на результативність з точки зору повноти виконання мети органу контролю необхідно забезпечити особисту участь у моделюванні напрямів роботи на рівні вищого керівництва і високий ступінь відповідальності у межах повноважень кожної посадової особи за наслідки діяльності.

Дотримання принципів контрольної діяльності, визначених Лімською декларацією та Кодексом етики державного аудитора, забезпечить реалістичність виконання конкретних планів органу контролю і не матиме жодних обмежень під час оприлюднення результатів та здійснення заходів щодо їхньої реалізації.

Оцінювання результатів органу контролю здійснюють користувачі інформації, керуючись лише важливістю висновків органу контролю для суспільства і дієвістю механізму щодо подолання виявлених порушень.

Згідно стандартів *ISO* серії *9000:2000* результативність, як один з інструментів вдосконалення діяльності установи у сфері якості роботи, вимірюється через ступінь реалізації запланованої діяльності і досягнення запланованих результатів [438]. Суспільство неоднозначно сприймає так звані плани зі штрафів або плани з виявлення помилок і порушень.

Дійсно, стандартами якості роботи установи зазначено, що результативність— це і ступінь завершеності певних дій, виконання обов'язку, призначення, мети.

Таким чином, результативність керівництва в органі контролю і керівництва підконтрольною установою полягає у здатності системи управління створювати умови для реалізації цілей, стабільного розвитку соціально-економічної системи, який залежить від ступеня і якості досягнутих результатів установи за певний термін на кожній сходинці апарату управління.

Перенесення акцентів контрольної діяльності на досягнення цілей у посиленні відповідальності уповноважених осіб підконтрольних установ, отриманні відшкодування збитків, перешкоджанні повторенню виявлених порушень у майбутньому сприятиме збільшенню тієї результативності, яка сьогодні очікується суспільством.

Досягнення цих цілей є складним через те, що залежить не лише від зусиль одного органу контролю чи всієї контрольної системи. Механізми демократичного управління здатні сприяти реалізації місії контрольних органів у цьому напрямі, однак вони повинні бути не лише створеними, але й відповідно працювати. Саме з цією метою необхідно розробити стандартизований підхід до оприлюднення результатів роботи органу контролю, який би задовольняв потреби суспільства, яке є головним і безпосереднім користувачем такої інформації.

Проаналізуємо наукові підходи, що сформувалися у цій сфері, еволюцію нормативного регулювання складання звітності, що визначено вітчизняними інструкціями та міжнародними стандартами, сформуємо структурну побудову вітчизняного стандарту державного фінансового контролю щодо звітності.

Як зазначають науковці П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан, В. Т. Александров, О. І. Назарчук, що мають і практичний досвід діяльності в органах контролю, «систему контролю можна вважати ефективною лише тоді, коли вона забезпечує досягнення окреслених цілей з найменшими витратами» [57, с.134]. Тому для оцінювання якості фінансового контролю необхідно володіти інформацією про його вплив на результати діяльності суб'єкта господарювання, зміни у його фінансовій діяльності, тобто кількісних і якісних параметрів звітності.

Показники існуючої звітності контрольної роботи автори пропонують умовно поділити на три категорії: результативність, дієвість, економічність. Кожному критерію надано характеристику у вигляді показників. Критерій результативності можна визначити за показниками кількості підприємств, установ, організацій, на яких встановлено фінансові порушення, сум виявлених порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави (зокрема недоотриманих фінансових ресурсів), здійснених видатків, що призвели до збитків, кількості виявлених інших порушень фінансової дисципліни.

Таким чином, показник результативності розкривається через характеристики системності контролю, завантаженості органу контролю, його активності, ініціативності, масовості фінансових порушень та встановлення причинно-наслідкового зв'язку при виникненні порушень.

Критерій дієвості науковцями запропоновано оцінювати за результатами контролю сум, повернутих на державні рахунки, донарахованих фінансових ресурсів, сум відшкодованих і відновлених незаконних видатків фінансових та матеріальних ресурсів, кількості усунутих інших порушень фінансової дисципліни, прийнятих рішень, постанов, наказів за поданнями органу контролю, спрямованих на попередження фінансових порушень.

Критерій економічності визначається співвідношенням обсягів фінансових ресурсів, повернутих державі, до обсягів бюджетних коштів, витрачених на здійснення фінансового контролю, а також затрат часу на одну перевірку порівняно з її результативністю [57, с.136].

Однак перелічені критерії оцінювання роботи органів контролю, які подаються у звітності, можуть бути значно ширшими і використовуватись для цілей управління на всіх рівнях органу контролю. Через показники кількості контрольних заходів на одного ревізора або підрозділ можливо оцінювати інтенсивність роботи, а через співвідношення висунутих вимог, рішень до кількості перевірених об'єктів або рівень прийнятих чи реалізованих вимог, пропозицій до загальної кількості, наданих ревізором, – визначати критерій динамічності.

Зазначене у звіті Державної фінансової інспекції України зменшення кількості проведених контрольних заходів не вплинуло на інтенсивність та ефективність роботи фінансових інспекторів, а правильне визначення пріоритетів у діяльності обумовило концентрацію уваги на значних фінансових потоках і найбільш ризикових сферах.

Якщо у 2011–2012 роках органами Державної фінансової інспекції щороку проводився контроль близько 481 млрд грн фінансових і матеріальних ресурсів, то 2013 року перевірено використання понад 672 млрд грн, або в 1,4 рази більше. В розрахунку на 1 перевірених об'єкт відповідний показник зріс майже утричі – з 38,6 млн грн у 2011 році до 112,4 млн грн у 2013-му [99].

Орієнтування фінансового контролю на охоплення найбільш ризикових сфер та фінансових потоків дозволило підвищити результативність контрольних заходів. Внаслідок цього суми виявлених втрат фінансових і матеріальних ресурсів у розрахунку на один перевірених об'єкт збільшилась: якщо у 2011–2012 роках вона становила понад 400 тис. грн, то у 2013 році зросла майже до 617 тис.грн.

Загалом протягом 2013 року на 95,5% перевірених об'єктів встановлені порушення, що призвели до втрат на загальну суму майже 3,7 млрд грн. На 5,4 тис. підприємств, установ і організацій встановлено проведення понад 2,4 млрд грн незаконних і не цільових витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі понад 1,2 млрд грн бюджетних коштів.

Основними причинами порушень державні фінансові інспектори називають низьку якість внутрішнього контролю і безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій.

Однак дієвість контролю полягає у належному реагуванні на факти порушень. У 2013 році Державна фінансова інспекція передала до правоохоронних органів понад 2,6 тисячі ревізійних матеріалів (при зменшенні кількості контрольних заходів кількість ревізійних матеріалів залишилася на рівні

2012 року). За результатами розгляду матеріалів контрольних заходів у 2013 році розпочато майже 2,7 тис. досудових розслідувань.

Про дієвість контролю свідчить і щорічне збільшення кількості осіб, притягнутих до адміністративної відповідальності: у звіті за 2013 рік зазначено, що за порушення фінансової дисципліни до адміністративної відповідальності (за статтями 164-2, 166-6, 164-12 та 164-14 КУпАП) загалом притягнуто майже 23,4 тисячі посадових осіб на загальну суму адміністративних штрафів майже 6,5 млн грн. При цьому, якщо у 2011 році співвідношення кількості притягнутих до адміністративної відповідальності осіб у розрахунку на один перевірений об'єкт становило 2,5, то вже у 2012 році цей показник був 2,6, а за 2013 рік досяг 3,9.

Здійснюється активна робота щодо звільнення посадових осіб, які допустили порушення. Це питання порушується практично у всіх вимогах щодо усунення порушень. Це саме питання ініціюється в інформації, направленій органам управління та уряду.

За даними Державної фінансової інспекції України, завдяки вжитим заходам за результатами контролю у 2013 році звільнено із займаних посад майже 1,8 тисячі посадових осіб (у 2011 році – 146 осіб, у 2012 – 666 осіб).

Протягом 2013 року органами Державної фінансової інспекції подано понад 8,4 тис. висновків і пропозицій щодо застосування фінансових санкцій, що в розрахунку на об'єкт контролю, де виявлено фінансові порушення, становить 1,5 санкції. Це понад у півтора рази перевищує відповідні показники 2011 і 2012 років (відповідно 10,3 тис. і 7,5 тис. висновків, або 0,9 санкцій в розрахунку на один об'єкт, де виявлено фінансові порушення).

За результатами контрольних заходів 2013 року в 1 081 випадку призупинено бюджетні асигнування, у 5 869 – зупинено операції з бюджетними коштами, 990 розпорядникам зменшено бюджетні призначення на суму понад 74,7 млн гривень.

Для забезпечення належного реагування на результати ревізії, якими виявлено порушення законодавства, інформуються органи управління об'єкта контролю. Органами Державної фінансової інспекції 2013 року направлено майже

7,7 тис. інформацій про результати контрольних заходів, за результатами розгляду яких прийнято понад 7,6 тис. управлінських рішень.

Завдяки такому комплексу дій протягом минулого року Державна фінансова інспекція України та її територіальні органи забезпечили відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму майже 1,5 млрд грн.

У звітному році органами Держфінінспекції особливу увагу приділено контролю за ефективним використанням бюджетних ресурсів. За 2013 рік підрозділами Державної фінансової інспекції проведено 119 аудитів виконання бюджетних програм і місцевих бюджетів. При проведенні аудиту ефективності зусилля аудиторів були спрямовані на виявлення причин невиконання запланованих показників і на пошук додаткових резервів, альтернативних джерел фінансування програм. Майже всі дослідження засвідчили наявність загальних негативних тенденцій у виконанні програм, що заважають досягненню запланованих цілей і отриманню громадянами у повному обсязі якісних соціальних послуг.

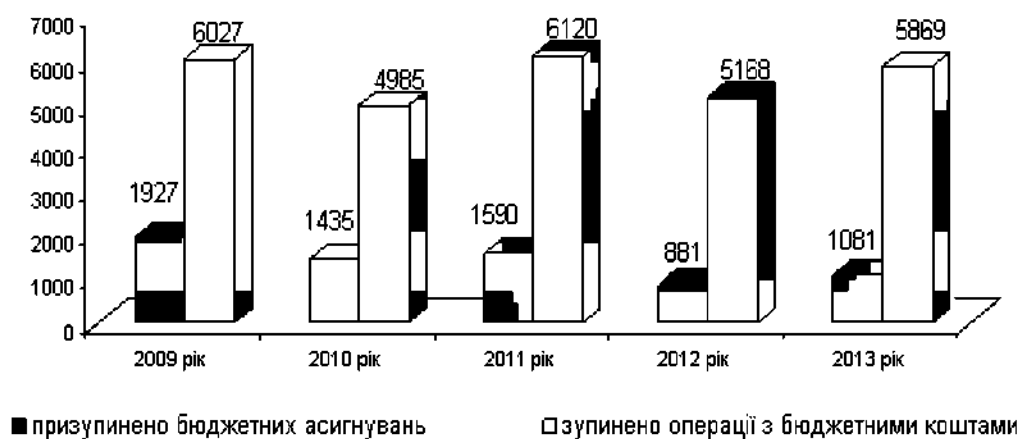
У 2013 році, за результатами проведених аудитів, органами Державної фінансової інспекції надано майже 2,4 тис. пропозицій, з яких понад 1,8 тис. враховано (з урахуванням тих пропозицій, що надані в попередніх періодах) та прийнято 732 управлінських рішення.

Органи Державної фінансової інспекції активно застосовували фінансові санкції та адміністративні стягнення за порушення законодавства, що дозволило органу контролю ширше використовувати повноваження, надані законодавством.

За результатами проведених у 2013 році контрольних заходів органами Державної фінансової інспекції, відповідно до вимог бюджетного законодавства, подано майже 8,4 тисячі пропозицій і висновків щодо застосування фінансових санкцій та нарахування платежів. До порушників фінансово-бюджетної дисципліни застосовано фінансові санкції, а саме: у 1 081 випадку призупинено бюджетні асигнування, у 5 869 – зупинено операції з бюджетними коштами, 990 розпорядникам зменшено бюджетні призначення / асигнування на загальну суму понад 74,7 млн гривень.



Набутий досвід, підвищення кваліфікації державних інспекторів та працівників юридичних служб, удосконалення методології проведення контрольних заходів з року в рік сприяли активній роботі органів Державної фінансової інспекції щодо запровадження принципу невідворотності відповідальності за допущені порушення. Динаміку зазначеної тенденції показано на *рис. 5.1.*



**Рис. 5.1. Динаміка застосування органами Держфінінспекції України фінансових санкцій (2009–2013 рр.)**  
(розроблено автором за матеріалами ДФІ України)

За результатами контрольних заходів, органи Державної фінансової інспекції у межах своїх повноважень проводили роботу з притягнення до адміністративної відповідальності осіб, винних у вчиненні правопорушень.

У звітному році складено майже 22,6 тис. протоколів про адміністративне правопорушення за ст. 164-2 та 166-6 КУпАП; до суду направлено понад 1,2 тис. протоколів про адміністративне порушення за порушення законодавства про бюджетну систему України (за ст. 164-12КУпАП) та понад 1,5 тис. протоколів про адміністративне порушення законодавства щодо здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти (за ст. 164-14 КУпАП). До адміністративної відповідальності протягом року притягнуто загалом 23,4 тис. осіб.

На порушників законодавства з фінансових питань, з питань здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти та бюджетної системи

України, у 2013 році накладено адміністративних штрафів на загальну суму майже 6,5 млн грн, з яких фактично сплачено близько 5,1 млн гривень.

Таким чином, ці показники повинні бути наведені у звітності органу контролю, що, за оцінками практиків, дає можливість оцінити рівень ефективності, законності та цільового використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Варто відмітити, що аналіз звітності за результатами контролю, переважно, здійснюється за абсолютними показникам, що в свою чергу не дає можливості більш якісно провести оцінку контрольних заходів. Такий аналіз може доповнити визначення коефіцієнту ефективності контрольного заходу. Даний показник можна ще назвати «окупністю».

$$\text{Еф.К} = \frac{\text{Ефект від контролю}}{\text{Затрати на здійснення контролю}}$$

**Формула 1. Коефіцієнт ефективності контрольного заходу**  
(розроблено автором)

де, Ефект від контролю – це економія фінансових і матеріальних ресурсів, попередження порушень та повернення/відшкодування, як правило в грошовому виразі,

Затрати на здійснення контролю – це витрати на функціонування підрозділу, а саме заробітна плата, господарські та інші витрати пов'язані з забезпечення здійснення контролю.

Цей показник (ефективність контролю) може лише певною мірою характеризувати або оцінювати діяльність підрозділу контролю, а не свідчити про ефективність загалом.

Тому при визначенні ефективності контролю повинні братись до уваги інші критерії та показники (не лише фінансові, а й виробничі), такі як упущена вигода, недоотримання доходів та зменшення кількості виготовленої та реалізованої продукції, втрата довіри та репутації підприємства (внаслідок зловживань та неефективних управлінських рішень) і т.д.

До якісних показників оцінки результатів аудиту можна віднести співвідношення кількості наданих пропозицій до врахованих.

$$\text{Еф. Ауд.} = \frac{\text{К – сть наданих пропозицій}}{\text{К – сть врахованих пропозицій}}$$

**Формула 2. Коефіцієнт ефективності аудиту**  
(розроблено автором)

А оцінку результатів інспектування (ревізії) варто доповнювати визначенням коефіцієнту відшкодування збитків та усунених порушень.

$$\text{Еф. Інсп(ревізії)} = \frac{\text{Сума виявлених збитків (нестачі, незаконні, нецільові витрати)}}{\text{Сума відшкодованих та усунених збитків}}$$

**Формула 3. Коефіцієнт ефективності інспектування (ревізії)**  
(розроблено автором)

Таке оцінювання результатів контролю дозволить сформувати більш об'єктивне бачення якості контрольних заходів, так як необґрунтовано збільшені у звітності суми збитків та некоректні пропозиції за результатами аудиту ніколи не будуть усунені і враховані.

Досліджуючи питання формування стандартизованих підходів до звітності органу контролю слід також брати до уваги і обліково-аналітичну систему бюджетної установи чи державного органу влади, яка стає предметом контрольного дослідження під час інспектування або державного фінансового аудиту.

Фінансові потоки держави можна визначити як рух (в його грошовому виразі, тобто зміну кількості, вартості, пропорцій, перерозподілу між будь-якими інституційними одиницями економіки – секторами, господарськими суб'єктами та ін.) будь-яких елементів державного майна чи об'єктів державних майнових прав і, відповідно, будь-яких джерел їх формування (фінансування) в двох основних

аспектах: з боку суб'єктів господарських відносин (операцій) за участю держави; з боку видів господарських відносин за участю держави.

Загалом, єдина інтегрована система бухгалтерського обліку фінансових потоків держави є впорядкованою і регламентованою певним чином для кожного рівня управління системою процедур визначення, збору, виміру, реєстрації, опрацювання (групування, систематизації і відображення) і передачі даних про державні фінансові потоки на макро- і мікрорівнях господарювання для їхнього контролю, зіставлення (даних, отриманих на різних рівнях господарювання і державного управління) і можливості прийняття управлінських рішень як відповідними органами державної влади і управління, так і адміністрацією державних підприємств і установ. Тому у державному секторі економіки запроваджується стандартизація, яка визначає методологічні засади ведення обліку і формування фінансової звітності [114, с.9-11].

На даний час реформування вітчизняного бюджетного обліку, що здійснюється відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр., підходить до завершення [264]. Упродовж останніх восьми років для реалізації Стратегії було зроблено багато революційних кроків щодо модернізації звітності у державному секторі, зокрема внесено зміни до Бюджетного кодексу України щодо оновлення облікового забезпечення діяльності бюджетних установ, розроблено і затверджено дев'ятнадцять Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору [НП(С)БОДС] [311, с.19-27].

Серед них – НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [249], НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність» і 103 «Фінансова звітність за сегментами» [59], які формують принципово новий підхід до подання звітних даних користувачам у суспільстві, заснований на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку в державному секторі.

Новим у складанні фінансової звітності у державному секторі є не лише склад та структура, які забезпечують традиційні потреби користувачів, уже реалізовані у чинній звітності бюджетних установ (джерела надходжень коштів та

напрями їхнього використання, рівні фінансового забезпечення діяльності установи, стан виконання усіх зобов'язань установи і здатність установи виконувати їх у майбутньому, фінансовий стан установи та зміни у ньому, результати діяльності установи з погляду ефективності та досягнення мети діяльності, дотримання установою фінансової дисципліни, цільове використання бюджетних коштів, ступінь отримання і використання ресурсів відповідно до затвердженого кошторису). Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», у фінансовій звітності бюджетної установи надається інформація, корисна для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків і невизначеностей. Такі вимоги до звітності бюджетної установи формують облікове забезпечення і нові джерела даних при роботі органів контролю, одночасно створюючи потребу стандартизованого підходу до звітності і самих контролюючих суб'єктів.

Пропозиції щодо вдосконалення облікової системи, як основного джерела інформації під час контрольних заходів, стосуються необхідності забезпечення реальної прозорості бюджетів і бюджетних процедур на рівні бюджетної системи через імплементацію міжнародних норм у Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку державного сектору. При цьому обов'язковість оприлюднення детальної бюджетної звітності за всіма нетаємними розділами бюджетної класифікації є першочерговим завданням цього процесу.

Фінансова звітність бюджетних установ, органів виконавчої влади, окрім вже регламентованих у нормативно-правовому полі показників, повинна містити також такі важливі дані, як рівень виконання державних програм; рівень розвитку економіки і соціально-економічного розвитку регіонів, розвитку галузей національної економіки; рівень виконання соціально-економічних завдань; фінансові аспекти діяльності основних органів виконавчої влади і управління (рівень ефективності управління фінансовими ресурсами і використання майна, заборгованостей). Ці дані забезпечать якісну інформацію фінансової звітності установ державного сектору, а це сприятиме досягненню мети дієвості і

ефективності контролю, оскільки джерелом даних стануть найбільш інформаційно місткі і, водночас, зручні для використання формати звітності, які відображають державні фінансові потоки (що виникають, наприклад, під час виконання державних програм, держзамовлень). Відповідно повинні бути визначені кількісні і якісні показники, які характеризують мету, що досягається певними фінансово-господарськими операціями, які спричиняють фінансові потоки. Особливу увагу необхідно приділити звітності на мікрорівні, тобто на рівні окремих суб'єктів господарювання і їхніх взаємопов'язаних груп, що також є основним джерелом інформації під час контрольного заходу.

Оскільки форми звітності повинні передбачати, як мінімум *дані за попередній період* (на кінець періоду), *бюджетні (планові) показники за звітний період*, *фактичні дані за звітний період* (на початок і кінець), *дані за відхиленнями* (у тому числі ступінь виконання планових показників), *прогнози дані на наступний період*, то впровадження національних стандартів обліку державного сектора вирішить цю проблему.

Крім того, у звітності потрібно подавати дані про динаміку найважливіших показників фінансово-господарської діяльності за кілька років, дані темпу зростання чи зниження показників діяльності, ступінь відхилення від заданих темпів.

З метою вдосконалення контролю державних фінансових потоків фінансова звітність економічних одиниць повинна містити дані в натуральних одиницях виміру, адже значення нефінансових даних для цілей контролю і прийняття управлінських рішень за його результатами є дуже важливим.

Вплив інформаційного забезпечення як нормотворчої частини здійснення контрольних функцій держави дозволить найефективніше застосовувати норми контролю відповідно до суб'єктів його здійснення.

Таким чином, використовуючи стандартизовані облікові інформаційні системи, контролери отримують якісні дані про підконтрольні об'єкти.

Вітчизняна практика документування результатів контролю надає інструктивні матеріали, які слугують основою для складання підсумкових звітів,

актів. Інструкцією про порядок проведення ревізій і перевірок контрольно-ревізійним управлінням Міністерства фінансів СРСР, контрольно-ревізійними управліннями міністерств фінансів союзних республік і їх місцевими органами № 61 від 20 червня 1975 р. (далі – Інструкція № 61) акт ревізії визначено основним підсумковим документом, в якому відображаються виявлені порушення державної дисципліни і недоліки у роботі перевіреної установи [322, с.35]. При цьому, за умов найскорішого реагування на виявлені зловживання, регламентується складання проміжного акту ревізії, який складається і подається керівництву разом із поясненнями відповідальних осіб за виявлені порушення.

Даною Інструкцією, окрім технічних умов підписання акту ревізії, висуваються критерії його якісного складання, до яких відносяться сувороб'єктивність, ясність, точність описаних фактів. Не допускається використання непідтверджених висновків і результатів, виявлених не ревізійними методами, а слідчими діями. Забороняється подання матеріалів з оцінкою дій посадових осіб, яка класифікує протиправні дії як кримінальні – «розкрадання коштів», «привласнення державного майна», «шахрайські дії» [322, с.36]. Такі ж вимоги залишились і в чинних на даний час нормативних та інструктивних матеріалах.

Суттєвою вимогою, яка, сприяє результативності ревізійного заходу є гласність. За нормами Інструкції № 61 передбачено інформування громадських організацій ревізованої установи, інших установ, винесення на обговорення виробничих нарад та зборів працівників є обов'язковим.

Розробку пропозицій з усунення недоліків, виявлених ревізією, пропонується здійснювати за результатами такого обговорення разом з працівниками підприємства. Також розробляється проект вказівок керівникові підприємства щодо усунення виявлених недоліків фінансової дисципліни. У разі виявлення суттєвих порушень, ревізорами ставиться питання про усунення керівництва від управління і передачі справ до правоохоронних органів. На даний час ці основні моменти зі складанням акту ревізії та реалізацією результатів перевірки дієві і відображаються як норми при складанні підсумкових документів.

Звернемося до регламентації цього процесу міжнародним стандартом *ISSAI 1700 «Формування думки та аудиторський звіт щодо фінансової звітності»* [440].

Попри те, що стандартом визнано, що цілі аудиту в державному секторі переважно ширші, аніж ціль щодо висловлення думки про підготовку фінансової звітності державної установи в усіх суттєвих аспектах, відповідно до вимог стандартів фінансової звітності, підсумкову звітність державних аудиторів регламентовано складати відповідно до МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність». Також стандартом *ISSAI 1700 «Формування думки та аудиторський звіт щодо фінансової звітності»* визнається єдиний підхід до підсумкового документу незалежно від сфери перевірок. Враховуючи, що повноваження державного аудиту для суб'єктів державного сектора, пов'язані з перевіркою дотримання законодавства, правил, директив міністерств, вимог політики уряду або постанов законодавчого органу можуть привести до додаткових завдань, окрім підтвердження звітності, результати виконання яких мають бути висвітлені в аудиторському висновку.

Стандартом *ISSAI 1700 «Формування думки та аудиторський звіт щодо фінансової звітності»* визначено обов'язкове відображення у результатах аудиту усіх випадків недотримання законодавчих вимог або норм складання звітності, оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю, якщо вони відповідають суспільним очікуванням щодо звітності аудиторів державного сектора. Такі додаткові обов'язки слід позначати в окремому розділі звіту аудитора.

В усіх інших випадках, як зазначено у стандарті *ISSAI 1700*, слід складати аудиторський висновок за МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність». Безперечно, складання аудиторського висновку сприятиме авторитету контрольної установи як в середовищі державного сектора, так і в суспільстві, а також на світовому ринку. Проте якість аудиторської діяльності в Україні та її організація ще не відповідає усім європейським нормам, а, отже, на нашу думку, надавати стандартизований аудиторський висновок чотирьох видів (позитивний,



умовно-позитивний, негативний або відмову від видачі висновку) ще не час. І саме у цьому питанні оприлюднення результатів ревізії слід зберегти традиційні вітчизняні підходи (додаток А).

Корисним прикладом побудови стратегії стандартизації звітності є розробка стандарту 9 «Звітність» у Міжнародних стандартах внутрішнього аудиту державного сектору (*ISPPIA*) [301, с.10]. Оскільки без реалізації результатів контрольної роботи не можна очікувати результативності контролю, окремим стандартом регламентовані принципи підготовки, періодичність складання і оприлюднення результатів внутрішнього аудиту.

Принципи підготовки звітності спрямовані на те, щоб складений за стандартами звіт аудитора відповідав очікуванню вищого керівництва та інших осіб щодо отримання інформації про роботу відділу внутрішнього аудиту.

У стандарті зазначено, що керівник підрозділу внутрішнього аудиту затверджує спеціальні (внутрішні) стандарти для всіх звітів. При цьому допускається узгодження з користувачами звітів їхньої форми та рівня підготовки, але на засадах стандарту.

Про всі отримані дані у процесі аудиту необхідно повідомляти посадову особу установи, яка зацікавлена в інформуванні про аудит (наприклад, посадова особа вищого рівня, яка ініціювала перевірку). Керівник підрозділу внутрішнього аудиту передає письмовий звіт вищому керівництву підприємства для його затвердження.

Особливо важливим для нашого дослідження є запропонована цим стандартом структура документування виконання перевірок, яка включає:

- мету та обсяги завдання внутрішнього державного аудиту;
- методи і способи досягнення цієї мети;
- опис завдань та специфіки об'єкту перевірки, його діяльності;
- ризики, засоби контролю та інші суттєві фактори, що досліджуються під час виконання завдання;
- критерії оцінки, що використовуються аудиторами;

- оцінку ефективності управління ризиками, розкриття слабких сторін і неефективність, надмірний контроль окремих сфер і низьке співвідношення вартості робіт порівняно з їхньою якістю;
- аудиторську думку щодо перевірених обсягів;
- рекомендації з вдосконалення діяльності;
- розкриття спірних питань, в яких виявилися розбіжності між аудитом і управлінням, що не були вирішені у дискусіях;
- розкриття недотримання норм і стандартів в аудиті і причин такої невідповідності;
- ознаки шахрайства, підозри щодо якого виникли у аудиторів;
- інформування зацікавлених осіб (вище керівництво, ініціаторів перевірки).

Очевидно, що окремі позиції, а саме розкриття спірних питань, за якими виникли розбіжності між аудиторами та керівництвом перевіреного підрозділу, ознаки шахрайства не визначаються як обов'язкові елементи під час регламентування складання звітності вітчизняними нормативними документами, а от процедура інформування керівництва описана у них досить детально. Стандартом 9 «Звітність» надається скорочений схематичний опис подання звітів керівництву: «письмові звіти надаються вищому керівництву наприкінці їхньої підготовки. Якщо аудитор вважає за необхідне, окремі результати або матеріал, отриманий у процесі аудиту, можна повідомити якнайшвидше».

Якість звітів у стандарті 9 визначається вимогою щодо чіткості та коротким, конструктивним викладенням матеріалу. Їхнє оприлюднення повинно відбуватися швидко та у визначених часових межах. Одночасно зазначена вимога конфіденційності – звіти повинні бути засекреченими згідно політики підприємства разом з матеріалами, що були охоплені перевіркою для уникнення несанкціонованого розкриття конфіденційної інформації на протипагу звітності за результатами заходів державного внутрішнього фінансового контролю, коли звітність може оприлюднюватись.

Звіти не повинні передаватися третім особам без повідомлення керівництва підприємства. Якщо виявлена суттєва помилка у звіті, її виправляють з наступним повідомленням усіх, хто вже отримав копії звіту.

Стандарт 9 «Звітність» регламентує зміст складання щорічних звітів і порядок оприлюднення аудиторського висновку.

Офіційний річний звіт керівника підрозділу внутрішнього аудиту вищому керівництву повинен містити думку аудиторів щодо адекватності і ефективності управління ризиками підприємства, контролю й корпоративного управління. Дана вимога суттєво відрізняє зміст звіту внутрішнього державного аудитора від змісту звіту контролера зовнішніх контрольних органів, який повинен відображати результати виявлених помилок.

Стандартом 9 регламентовано і щорічний звіт підрозділу внутрішнього аудиту державної установи, який розкриває аспекти діяльності внутрішнього аудиту:

- обґрунтування висловленої думки з приведенням аудиторських доказів та їх оцінкою;
- підсумок проведеної аудиторської роботи щодо достатності даних, на яких базується впевненість для формулювання думки аудитора, що підтверджена третіми особами;
- зосередження уваги вищого керівництва на важливості певних питань, що є суттєвими з погляду керівника внутрішнього аудиту при підготовці висновку аудитора;
- виконання річного запланованого обсягу аудиторських завдань, враховуючи умови, що його супроводжували, та відповідність критеріям якості;
- коментар щодо відповідності стандартам внутрішнього аудиту в державному секторі та результати виконання програми гарантування якості внутрішнього аудиту.

Окрім офіційного річного звіту, керівником внутрішнього аудиту приймаються заходи для складання протягом року проміжної звітності вищому

керівництву. Такі проміжні звіти повинні розкривати питання, які відобразатимуться у річному звіті.

У доповнення до основних положень стандарту підготовлені практичні рекомендації щодо окремих його положень.

Наприклад, керівництвом внутрішнього аудиту повинні чітко визначатись (ідентифіковуватись) всі внутрішні користувачі звітів аудиторів.

Спосіб подання інформації у звітах (теми звітів, вступна інформація, окремі деталі) має гарантувати, що різні користувачі будуть належним чином поінформовані для розуміння проведеної аудиторів роботи і зроблених рекомендацій.

Так, наприклад, керівництво підприємства не очікує отримувати детальні звіти щодо кожного заходу аудиту, але бажало б отримувати короткі резюме за результатами їхнього проведення. Рішення щодо цього впливає з розміру підприємства, кількості проведених заходів. Втім, керівництво, без сумніву, має отримувати проміжні (підготовлені протягом року) та річні звіти аудиторів.

Очікування Аудиторського комітету обмежуються короткими резюме, складеними за проміжними звітами та річним звітом внутрішнього аудиту.

Вище керівництво має отримати інформацію у вигляді резюме основних висновків і рекомендацій за результатами аудиторського контролю в усіх сферах відповідальності.

Безпосередній керівник установи, де виконувався внутрішній аудит, повинен отримати повний матеріал аудиторської перевірки, поданий у звітах.

Зовнішньому аудиту слід надавати підсумкову інформацію щодо результатів перевірки, пов'язану, насамперед, з фінансовими питаннями, згідно з викладеними у стандартах правилами обміну інформацією між зовнішніми та внутрішніми аудиторів.

Треті особи можуть отримувати копії аудиторських звітів відповідно до ступеня повноважень і відносин з державною установою, на якій проводиться внутрішній аудит.

Зовнішні користувачі отримують інформацію про результати внутрішнього аудиту згідно з нормативним регламентуванням інформаційного обміну. Якщо таким зовнішнім користувачем є регулятор тієї чи іншої сфери діяльності державної установи, то вони отримують звіти, передбачені законодавчими актами.

Передача інформації за результатами внутрішнього аудиту повинна відбуватися згідно принципу конфіденційності. Державна установа повинна мати чітку угоду між відомчою внутрішньою контрольною службою і внутрішнім аудитом щодо умов та змісту аудиторської інформації, яка може повідомлятися.

Корисною є розробка відповідних нормативів щодо конфіденційності інформації, затверджена на державному підприємстві і узгоджена вищою організацією та відомчою службою внутрішнього контролю. Цими нормами слід керуватися під час інформування про результати внутрішнього аудиту. Відповідальність за дотримання конфіденційності покладається на вище керівництво державної установи.

Даний документ повинен передбачити ступені конфіденційності інформації з внутрішнього аудиту перед представником власника (держави) під час надання йому повного аудиторського звіту. З цією метою доцільно використовувати відповідні позначки до звітних документів, наприклад «Обмеженість доступу – аудит». Для вітчизняної практики характерними є позначки «Для службового користування», «Таємно».

Запровадження обмеженого доступу до аудиторських звітів має бути обов'язковим, коли є певні підозри щодо можливого несанкціонованого оприлюднення конфіденційної інформації.

Міжнародна стандартизація підсумкових аудиторських документів зовнішнього і внутрішнього аудиту державного сектору, закладена в основу розробки вітчизняного стандарту державного фінансового контролю щодо підсумкового документу за результатами контрольного заходу, стане підґрунтям прозорості та об'єктивності виконання органами контролю своїх повноважень.

## **5.2. Моніторинг і оцінювання результатів державних програм з використанням стандартизованих контрольних дій**

Основним елементом системи управління державними фінансами будь-якої країни є створення основи, або системи для моніторингу та оцінювання. Моніторинг досягнень на шляху до запланованих результатів і висновки за результатами оцінювання урядових програм можуть сприяти покращенню результатів роботи уряду і прийняттю ефективних бюджетних рішень.

У зв'язку зі зростаючим тиском з боку суспільства щодо оприлюднення результатів використання бюджетних коштів, багато країн застосовують інструменти моніторингу і оцінювання відповідно до потреб суспільства, і у переважній більшості країн існують системи моніторингу та оцінки, засновані на результатах виконання бюджетних програм. Розпорядники бюджетних коштів – виконавці бюджетних програм хочуть документально оформити свої результати для того, щоб надати інформацію, яка заслуговує довіри уряду і суспільства, власному внутрішньому аудиту і менеджменту. Система моніторингу бюджетних програм, заснована на оцінюванні їхніх результатів, є важливим інструментом, який дозволяє отримувати такі докази [455].

У глосарії основних термінів оцінювання та результативного управління, розроблених міжнародними організаціями, визначена термінологія, якою доцільно скористатись при розробці відповідного стандарту [207]:

*Оцінювання* – систематичне й об'єктивне визначення рівня якості триваючого або закінченого проекту, програми чи політики, з урахуванням планування, виконання та досягнутих результатів. Мета полягає в тому, щоб з'ясувати доречність поставлених завдань і оцінити ступінь їхнього виконання, ефективність реалізації, результативність проведених заходів і стійкість отриманих результатів.

*Моніторинг* трактується як поточна робота з систематичного збору даних щодо досягнення заданих показників результативності з метою забезпечення керівництва та основних зацікавлених сторін інформацією про ступінь прогресу в досягненні завдань (проекту, програми чи політики), а також використанні

виділених коштів. Огляд як контрольна процедура згадується серед процедур аудиторських перевірок, і згідно з глосарієм трактується як оцінка виконання дії, що відбувається періодично або за загальним підходом.

Моніторинг передбачає формування описової документації про те, наскільки політика управління, програма чи проект у даний момент (і в динаміці) виконують узгоджені цілі і досягли результатів. Оцінювання передбачає фактичну інформацію і матеріал, що пояснює, чому були встановлені такі цілі або досягнуті результати. Таким чином, вони є взаємодоповнювані.

У процесах моніторингу бюджетних програм бере участь низка інструментів та залучених осіб, і жоден інструмент не є дієвим сам по собі. Європейські країни також використовують різні шляхи і підходи при впровадженні таких систем, і жодна модель не є універсальною для всіх.

Однак для України такі реформи відносно нові, неповністю завершені, у зв'язку з чим важливо визначити ключові теми, актуальні для оцінювання під час контролю. Також у різних країнах існує великий обсяг документації з моніторингу бюджетних програм, а часто вживана термінологія і підходи різноманітні, що може призвести до плутанини [447]. Тому відповідна уніфікація має досягти чіткості і послідовності щодо термінології. Таким чином, пропонується тематичний підхід, що охоплює чотири ключові напрями [448], взяті за основу під час моніторингу бюджетних програм.

1. Перехід від вимірювання результатів до прийняття рішень – як інформація про результати діяльності може використовуватися при прийнятті рішень щодо бюджету. Дійсно, деякі країни докладають багато зусиль для визначення програм і розробок показників ефективності, які представляються у бюджетній документації як доказ формування бюджету країни на підставі результатів, а також приклади недобросовісної практики та неефективного використання (наприклад, «гра» або зловживання методиками розрахунків показників ефективності).

2. Розвиток відповідних інституційних механізмів – як забезпечити чіткий розподіл і взаємодоповнюваність повноважень Міністерства фінансів України,

галузевих міністерств, міністерств планування та органів у справах державної служби (а також органів централізованого і децентралізованого внутрішнього державного фінансового контролю). Можуть існувати альтернативні системи оцінювання і моніторингу бюджетних програм, що охоплюють кілька окремих ініціатив і різні зацікавлені суб'єкти (наприклад, Міністерство фінансів України і Державну казначейську службу України). Важливо визначити інституційний механізм, до якого включено розпорядника бюджетних коштів, і пояснити як процес контролю через моніторинг бюджетних програм і їхніх результатів пов'язані з бюджетною системою і національними системами планування, а також як пов'язані системи планування і формування бюджету з кінцевими оцінками виконання програм. Будь-які окремі ініціативи (наприклад, органу контролю) мають доповнювати, а не дублювати один одного.

3. Вихід за межі моніторингу до оцінювання та інших форм глибокого аналізу результатів діяльності бюджетної установи. Тут оцінювання передбачає глибокий аналіз програм щодо з'ясування причин, що обумовлюють певний рівень ефективності програми. Таким чином, оцінювання, як процедура, заходить далі, ніж моніторинг ефективності за показниками.

4. Реалістичність власних стратегічних та щорічних робочих планів міністерств необхідно оцінювати як передумову моніторингу результатів виконання бюджетних програм. В ідеалі, до визначення програм необхідно спочатку встановити процеси планування. Визначення програм – це ключ, проте концепція програми не завжди добре усвідомлюється її виконавцями, а тому може спотворюватись під час виконання. Потрібно провести ефективне визначення програми, а також стратегічне планування перед тим, як приймати показники ефективності.

Стандартом зовнішнього і внутрішнього контролю діяльності суб'єктів господарювання «Контроль реалізації результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів» доцільно, відповідно до законодавства України і міжнародних стандартів, закріпити норми щодо моніторингу, оцінювання не лише



бюджетних програм, але й інших напрямів контролю витрачання бюджетних коштів.

Метою Стандарту є методичне та нормативне забезпечення контролю реалізації результатів контрольних і експертно-аналітичних заходів (далі – результати проведених заходів), проведених органом контролю.

Завданнями цього Стандарту є визначення правил і процедур контролю реалізації результатів проведених заходів; встановлення єдиного порядку організації та здійснення контролю реалізації результатів проведених заходів; визначення порядку оформлення підсумків контролю реалізації результатів проведених заходів.

Результатами проведених заходів, у рамках цього Стандарту, вважаються вимоги, пропозиції та рекомендації, що містяться в документах, які оформляються за результатами проведених заходів та направляються органом контролю до органів державної влади і об'єктів контролю (далі – документи, спрямовані Рахунковою палатою або Державною фінансовою інспекцією).

Реалізація результатів проведених заходів – підсумки розгляду (виконання) органами державної влади та об'єктами контролю наступних документів, спрямованих їм органом контролю за результатами проведених заходів: звіт (аналітичний документ) за результатами проведеного заходу; інформаційний лист органу контролю; подання та звернення органу контролю до правоохоронних органів.

Положення цього Стандарту є обов'язковими для дотримання співробітниками органу контролю.

Мета, завдання та форми контролю реалізації результатів проведених заходів мають суттєве значення, оскільки саме на цьому етапі будуть прийматися управлінські рішення і реагування, що визначатимуть ефективність всього управління державними фінансами, починаючи від рівня розпорядників бюджетних коштів.

Контроль реалізації результатів проведених заходів включає:

- аналіз підсумків розгляду звітів, аналітичних та інших документів органу контролю за результатами проведених заходів;
- аналіз підсумків розгляду інформаційних листів органу контролю;
- контроль дотримання термінів розгляду подань органу контролю та інформування його про вжиті за поданнями рішення та заходи щодо їх реалізації, виконання зазначених рішень і заходів, а також контроль виконання приписів органу контролю;
- аналіз підсумків розгляду правоохоронними органами матеріалів контрольних заходів, спрямованих їм органом контролю.

Метою контролю реалізації результатів проведених заходів є забезпечення якісного виконання завдань, покладених на орган контролю та досягнення високого рівня ефективності його контрольної та експертно-аналітичної діяльності.

Завданнями контролю реалізації результатів проведених заходів визначено:

- отримання інформації про розгляд (виконання) органами державної (місцевої) влади та об'єктами контролю документів, спрямованих їм органом контролю за результатами проведених заходів;
- вироблення і прийняття додаткових заходів для усунення органами державної влади та об'єктами контролю виявлених порушень і недоліків, зазначених у поданнях і приписах органу контролю, а також пропозицій щодо притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні термінів розгляду подань органу контролю та / або невиконанні чи неналежному виконанні у встановлені терміни приписів органу контролю;
- визначення результативності проведених заходів;
- підвищення якості та ефективності контрольної та експертно-аналітичної діяльності органу контролю;
- розробка пропозицій щодо вдосконалення контрольної і експертно-аналітичної діяльності органу контролю та її правового, організаційного, методологічного та іншого забезпечення;

- розробка пропозицій щодо вдосконалення бюджетного законодавства, підзаконних актів та розвитку бюджетної системи, і подання їх на розгляд законодавчим органам влади України.

Контроль реалізації результатів проведених заходів організовують посадові особи органу контролю, відповідальні за їх виконання.

Контроль реалізації результатів проведених заходів здійснюється з використанням:

а) аналізу отриманої інформації про рішення та заходи, вжиті органами державної влади і об'єктами контролю за підсумками розгляду документів органу контролю за результатами проведених заходів, щодо виконання вимог, пропозицій і рекомендацій органу контролю;

б) моніторингу врахування у нормативних правових актах, прийнятих органами державної влади, пропозицій органу контролю щодо вдосконалення законодавства України і підзаконних актів;

в) включення у програми контрольних заходів питань перевірки реалізації подань (розпоряджень), спрямованих за результатами раніше проведених заходів на даному об'єкті контролю;

г) проведення контрольних заходів з перевірки реалізації подань (розпоряджень) органу контролю.

Документи з контролю реалізації результатів проведених заходів в органі контролю мають бути скомплектовані у складі справ, формованих відповідно до інструкцій з документообігу за відповідним заходом.

Аналіз підсумків розгляду звітів, аналітичних та інших документів органу контролю за результатами проведених заходів також має бути відображений у стандарті. Орган фінансового контролю проводить аналіз виконання рішень та заходів для їх реалізації, прийнятих за підсумками розгляду в комітетах, на засіданнях органів виконавчої влади, звітів, аналітичних та інших документів за результатами проведених заходів, а також за підсумками розгляду поданих органом контролю пропозицій і рекомендацій щодо вдосконалення бюджетного

та іншого законодавства, підзаконних актів, організації бюджетного процесу та розвитку бюджетної системи України.

Аналіз здійснюється на основі вивчення інформації за підсумками розгляду його в комітетах і комісіях, а також звітів, аналітичних та інших документів за результатами проведених заходів, шляхом проведення моніторингу змін законодавства і підзаконних актів, прийнятих відповідно до пропозицій та рекомендацій органу контролю.

Аналіз підсумків розгляду інформаційних листів органу контролю потрібний за умови використання органом контролю цієї форми реагування. У разі надходження від органів державної влади або установ інформації про результати розгляду ними інформаційних листів органу контролю, на основі її вивчення здійснюється аналіз рішень та заходів, прийнятих за результатами розгляду зазначених інформаційних листів, і спрямованих на усунення виявлених порушень і недоліків, вирішення проблем у сфері формування і використання коштів місцевих бюджетів, підвищення економності, продуктивності та результативності використання державних коштів. Такий підхід характерний для органів зовнішнього (парламентського) контролю.

Контроль реалізації подань (розпоряджень) органу контролю включає процедури:

- а) формування подань (розпоряджень) органу контролю за результатами контролю;
- б) аналіз ходу і результатів реалізації подань (розпоряджень) органу контролю;
- в) прийняття заходів у випадках недотримання термінів розгляду подань органу контролю;
- г) зняття подань (розпоряджень) з контролю, продовження термінів контролю їхньої реалізації та / або прийняття заходів щодо їх реалізації.

Контроль виконання рішень колегії органу контролю про направлення подань (розпоряджень) здійснюється відповідно до регламенту колегії органу контролю.

Контроль реалізації подань (розпоряджень) здійснюється за напрямками діяльності органу контролю, очолюваного керівниками підрозділів та іншими посадовими особами, відповідальними за проведення відповідних контрольних заходів. Після підписання керівником контрольного органу або його заступником подання (припису), воно підлягає оприлюдненню в мережі на офіційному сайті органу контролю протягом одного робочого дня.

Аналіз ходу і результатів реалізації подань (розпоряджень) органу контролю здійснюється в процесі проведення:

- поточного контролю реалізації подань (розпоряджень), що відбувається через вивчення і аналіз отриманої від органів державної (місцевої) влади і об'єктів контролю інформації про хід та результати реалізації подань (розпоряджень) контрольного органу;
- контрольних заходів, предметом або одним з питань якого є реалізація раніше направлених подань (розпоряджень) органу контролю.

Поточний контроль реалізації подань (розпоряджень) органу контролю включає здійснення аналізу: дотримання органами державної (місцевої) влади та об'єктами контролю законодавчо визначених строків розгляду подань (розпоряджень) органу контролю та інформування ним про вжиті за поданнями (приписами) рішення і заходи щодо їх реалізації; результатів розгляду і виконання органами державної влади, об'єктами контролю вимог, пропозицій і рекомендацій, що містяться в поданнях (приписах) органу контролю.

Аналіз дотримання термінів розгляду подань (розпоряджень) органу контролю та інформування органу контролю про вжиті за поданнями (приписами) рішення і заходи щодо їхньої реалізації полягає в зіставленні фактичних термінів розгляду подань (приписів) та інформування Рахункової палати з термінами, вказаними у приписах Рахункової палати. Фактичні терміни розгляду подань (приписів) та інформування органу контролю про вжиті за поданнями (приписами) рішення і заходи щодо їх реалізації визначаються за вихідною датою документів про результати реалізації подань (розпоряджень).

Контроль своєчасності надання інформації на подання (приписи) здійснює планово-аналітичний підрозділ. Аналіз результатів розгляду та виконання органами державної влади та об'єктами контролю вимог, пропозицій і рекомендацій, що містяться у поданнях (приписах) органу контролю включає:

а) аналіз та оцінку своєчасності, повноти реалізації органами державної влади та об'єктами контролю подань (розпоряджень), виконання запланованих заходів щодо усунення виявлених порушень і недоліків, ліквідації їхніх наслідків;

б) аналіз відповідності рішень та заходів, прийнятих органами державної влади і об'єктами контролю, змісту вимог, пропозицій і рекомендацій, що містяться в поданнях (приписах);

в) аналіз причин невиконання вимог, пропозицій і рекомендацій, що містяться у поданнях (приписах) органу контролю.

Облік результатів проведених заходів у електронному вигляді здійснює планово-аналітичний підрозділ на офіційному сайті органу контролю.

Інформацію про вжиті заходи щодо виконання пропозицій у поданнях (приписах) за результатами перевірок ревізори розглядають протягом 5 робочих днів після її отримання, а планово-аналітичний підрозділ, за потреби, готує відповідь адресату.

При поточному контролі реалізації подань (розпоряджень) органу контролю до органів державної влади, органів місцевого самоврядування і об'єктів контролю може робитись запит необхідної інформації або документації про хід та результати реалізації подань (розпоряджень) органу контролю.

У разі неправомірної відмови у наданні або ухиленні від надання інформації (документів, матеріалів) про хід та результати реалізації подань (розпоряджень) органу контролю, до відповідних посадових осіб можуть застосовуватись заходи адміністративної відповідальності, встановлені законодавством України.

Відомості про вжиті заходи щодо виконання подань (розпоряджень) органу контролю, після їх надходження до відповідного підрозділу, вносяться у електронному вигляді в інформацію про виконання подання (припису) на

загальному диску офіційного сайту органу контролю у розрізі кожного пункту подання (припису).

Результати аналізу та оцінки своєчасності і повноти реалізації органами державної влади та об'єктами контролю подань (розпоряджень) органу контролю відображаються у робочих документах, що знаходяться у справі відповідного контрольного заходу.

Контрольні заходи, предметом яких є реалізація подань (розпоряджень) або перевірка реалізації раніше направлених подань (розпоряджень) органу контролю, здійснюються у випадках:

- необхідності уточнення отриманої інформації про прийняті рішення, хід і результати реалізації подань (розпоряджень) органу контролю або перевірки її достовірності;
- отримання від органів державної влади і об'єктів контролю неповної інформації про вжиті ними за поданнями приписів, рішень і / або заходів щодо їхньої реалізації або наявності обґрунтованих сумнівів у достовірності отриманої інформації;
- отримання за результатами поточного контролю реалізації подань (розпоряджень) органу контролю інформації про неефективність або низьку результативність заходів з реалізації подань (розпоряджень) органу контролю, прийнятих органами державної влади і об'єктами контролю.

Планування, підготовка і проведення зазначених контрольних заходів, а також оформлення їхніх результатів здійснюється відповідно до регламенту органу контролю, відповідних стандартів державного фінансового контролю, інших внутрішніх нормативних документів контрольного органу.

За підсумками аналізу результатів реалізації органами державної влади та об'єктами контролю подань (розпоряджень) дається оцінка результативності виконання вимог, пропозицій і рекомендацій, що містяться в приписах органу контролю, яка може полягати в усуненні виявлених порушень, відшкодуванні заподіяних збитків, вдосконаленні системи управління державними коштами і т.д.

У разі виявлення порушень, що вимагають невідкладних заходів щодо їхнього припинення і попередження, перешкоджанні проведенню посадовими особами органу контролю контрольних заходів, орган контролю надсилає припис до органів державної влади, органів місцевого самоврядування, установи, що перевіряється.

При зміні обставин, що стали підставою для направлення приписів, член колегії може внести на розгляд колегії контрольного органу письмову мотивовану пропозицію про скасування припису з проектом відповідного рішення колегії контрольного органу.

Якщо рішення про скасування припису органу контролю або визнання його недійсним прийнято судом, керівник органу контролю негайно доводить інформацію про зазначене судове рішення до членів колегії, або вносить на розгляд колегії питання про оскарження судового рішення. У разі, якщо у встановлені законом терміни оскарження судового рішення проведення правоможного засідання органу контролю неможливе (у зв'язку з відпустками, хворобою та іншими поважними причинами), рішення про оскарження судового рішення може прийматись керівником самостійно, з подальшим розглядом питання про оскарження судового рішення на найближчому засіданні колегії органу контролю.

За невиконання або неналежне виконання приписів органу контролю до юридичних осіб або до відповідних посадових осіб можуть застосовуватись заходи відповідальності відповідно до законодавства про адміністративні правопорушення.

Питання про реалізацію подань органу контролю розглядається його керівником, або, за дорученням керівника, заступником у встановленому порядку. За результатами реалізованих подань фахівцями бюджетного та/або планово-аналітичного відділу готується службова записка з письмовим обґрунтуванням доцільності зняття цих подань з контролю, яка підписується посадовою особою, відповідальною за проведення заходу, і направляється на розгляд керівникові органу контролю.



За нереалізованими у встановлені терміни поданнями фахівців, відповідальними посадовими особами органу контролю вносяться пропозиції керівнику щодо вжиття заходів до посадових осіб установ, які не реалізують подання органу контролю, або про продовження терміну контролю реалізації подання органу контролю з обґрунтуванням причин. Продовження термінів контролю реалізації подання органу контролю здійснюється в межах поточного року планування, а за поданнями фахівців, направленими у IV кварталі поточного року, – у межах подальшого року, якщо інше не буде встановлено керівником.

Узагальнення матеріалів з реалізації подання органу контролю (*додаток А*) здійснює планово-аналітичний підрозділ на підставі відомостей про вжиті заходи щодо виконання подання Рахункової палати, ведення яких здійснюється окремо за поданнями фахівців в розрізі кожного пункту.

Аудитори чи інші посадові особи органу контролю, відповідальні за проведення заходів, за результатами яких направлені подання, щоквартально доводять до відома членів колегії органу контролю узагальнену інформацію за поданнями, термін реалізації яких минув у звітному кварталі. Терміном завершення контролю реалізації подання органу контролю є дата прийняття рішення про зняття його з контролю.

Рішення про зняття подання з контролю може прийматись тільки при погодженні за поданням органу контролю рішень і заходів для їхньої реалізації, та інформуванні органу контролю про реалізацію подання органу контролю у встановлені терміни.

Терміном завершення контролю реалізації приписів контрольного органу є дата прийняття рішення колегією органу контролю про зняття його з контролю.

Рішення про зняття з контролю приписів може прийматись тільки у разі виконання органом державної влади або об'єктом контролю усіх вимог, що містяться в приписі.

Аналіз підсумків розгляду правоохоронними органами матеріалів контрольних заходів, що скеровуються їм органом контролю, також оцінюється з боку дієвості і результативності.

За підсумками розгляду правоохоронними органами матеріалів контрольних заходів, скерованих їм органом контролю, проводиться аналіз прийнятих ними заходів щодо виявлених порушень законодавства і підзаконних актів.

Аналіз проводиться на основі інформації, отриманої органом контролю від правоохоронного органу. Під час аналізу цієї інформації аналізуються результати заходів, прийнятих правоохоронним органом з фінансових порушень, виявлених органом контролю при проведенні контрольного заходу і відображених у його зверненні до правоохоронного органу (опротестування правових актів, що суперечать закону, чи звернення до суду про визнання таких актів недійсними, винесення подання про усунення порушень закону, порушення справ про адміністративні правопорушення або кримінальні справи, направлення матеріалів за порушеними справами до суду тощо); аналізуються причини відмови правоохоронного органу у прийнятті заходів за матеріалами, що скеровуються йому органом контролю за результатами контрольного заходу (у разі прийняття ним такого рішення).

Оформлення та використання підсумків контролю реалізації результатів проведених заходів досить детально описані в інструкціях щодо проведення контрольних заходів.

Підсумки контролю реалізації результатів проведених заходів можуть оформлятися у вигляді звіту про результати контрольного заходу (у разі проведення контрольного заходу, предметом або одним з питань якого є реалізація подань (розпоряджень) органу контролю); щоквартальної інформації, підготовленої ревізорами (аудиторами) органу контролю за результатами поточного контролю реалізації подання органу контролю; аналізу підсумків розгляду інформаційних листів, матеріалів контрольних заходів, спрямованих до правоохоронних органів, підсумків розгляду органами державної влади

аналітичних та інших документів органу контролю за результатами проведених заходів.

Інформація про підсумки контролю реалізації результатів проведених заходів вноситься до річного звіту про роботу органу контролю відповідно до стандарту зовнішнього державного фінансового контролю, що визначає порядок підготовки звітів про роботу контрольного органу.

Підсумки контролю реалізації результатів проведених заходів використовуються при плануванні роботи органу контролю і розробленні заходів щодо вдосконалення її контрольної та експертно-аналітичної діяльності.

### **5.3. Уніфікація звітних документів за результатами контрольних заходів**

Основа організації та методика здійснення контрольних заходів, а також побудова звітності за їх результатами, повинна відповідати сутності і змісту інформаційного забезпечення контролю в державному секторі економіки.

Дані, які становлять інформаційну базу для здійснення контролю, можуть отримуватись як в усному порядку під час бесід і спілкування з керівництвом об'єкту контролю, відповідальними особами бухгалтерських та фінансово-економічних служб, керівниками виробничих підрозділів, в ході огляду приміщень і підрозділів підприємства, а також на основі опрацювання первинних документів, бухгалтерських реєстрів і звітів, нормативних і законодавчих актів, які регламентують діяльність суб'єкта державного сектора економіки.

Завданням інформаційного забезпечення, на думку Білухи М.Т., є інформування учасників контрольно-аудиторського процесу про стан підконтрольних об'єктів, функціонування їх і відповідності нормативно-правовим актам та законодавству у господарському механізмі підприємств. Крім того, інформаційне забезпечення є засобом комунікації аудиторів і ревізорів з питань, що стосуються їхньої професійної діяльності [29, с.210-211].

Крім цього, Білуха М.Т. також запропонував найбільш повну класифікацію інформаційного забезпечення фінансово-господарського контролю і аудиту, згідно якої інформаційне забезпечення складається з професійної інформаційної комунікації, пізнавальності інформації та змісту інформаційного забезпечення.

Зокрема, професійна інформаційна комунікація ґрунтується на контактах працівників, зайнятих у контрольно-аудиторському процесі.

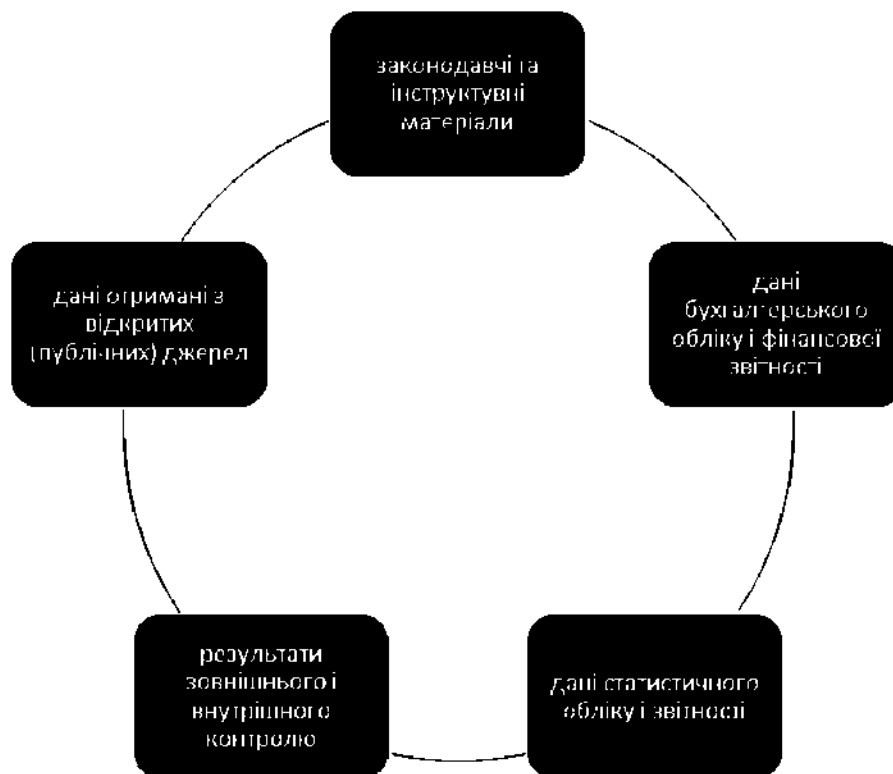
За ступенем пізнавальності інформацію у контрольно-аудиторському процесі поділяють на нову, яка відображує новизну запропонованого рішення або обґрунтовує причину недоліків, виявлених аудитором, і релевантну, що раніше була у аналогах, тобто прототипі (звітності при виробничу та і фінансово-господарську діяльність підконтрольного підприємства).

За змістом інформаційне забезпечення фінансово-господарського контролю й аудиту поділяють на законодавче, планове і нормативно довідкове, договірне, технологічне, організаційно-управлінське і фактографічне [29, с.211-213].

В свою чергу Рудницький В.С. усю інформацію, що використовується в процесі аудиту, пропонує класифікувати за:

- змістом інформації;
- характером оцінки об'єктів аудиту;
- суб'єктами аудиту;
- пізнавальністю інформації;
- способом відображення;
- способом подання;
- ступенем інформаційної деталізації;
- періодом формування інформації;
- ступенем перетворення інформації у процесі обробки;
- джерелами отримання;
- ступенем доказовості;
- ступенем деталізації;
- тривалості зберігання;
- способом формування інформації [306, с.377-378].

На нашу думку, серед усіх джерел інформаційного забезпечення контролю в державному секторі економіки при плануванні і здійсненні контрольної діяльності недооцінюється вагомість даних поширених як публічна інформація. Зокрема до такої інформації можуть відноситись повідомлення у ЗМІ та результати журналістських розслідувань, прес-релізи та офіційні дані інших державних органів та компаній, дані незалежних професійних і громадських організацій, приватних громадян.



**Рис.5.2. Основні джерела інформаційного забезпечення контролю в державному секторі економіки**  
(розроблено автором)

Складання звітності за результатами контрольних заходів в підприємствах і установах державного сектору економіки повинно бути спрямоване на: 1) отримання і узагальнення інформації, необхідної для ефективного управління фінансово-господарською діяльністю, тобто звітність має стати елементом управлінського обліку, та 2) відображення повної картини фінансової дисципліни та управління грошовими фінансовими і матеріальними активами, тобто оцінювання стану внутрішнього контролю, що також сприятиме виявленню вад і

недоліків на підприємстві та відповідно пошуку адекватних рішень для недопущення зниження економічної безпеки суб'єкта господарювання.

Діючі форми звітності за результатами контролю в державному секторі економіки, які використовують органи зовнішнього та внутрішнього (зведені) контролю, представлено в *додатках Е, Є, Ж, З, И, І, Ї*. Наведені форми звітності можуть і повинні покладатись в основу при розробці форм звітності за результатами контролю діяльності підприємства державного сектору економіки для надання можливості проведення оцінки і аналізу стану фінансової дисципліни і внутрішнього контролю підприємства. Показники даної звітності повинні бути сформовані таким чином, щоб не лише констатувати виявлені факти порушень, а також прослідковувати динаміку основних показників та взаємозв'язку показників, що дозволить з'ясувати причини відхилень та вплив на них різних факторів. Поряд з цим, дані форми звітності відображають лише абсолютні показники діяльності, а для якісного аналізу звітності важливо використовувати і відносні показники, про що йшлося в питанні 5.1 дисертаційної роботи.

Важливим в даній роботі має бути вірне визначення критеріїв і показників оцінки проведеного контролю. Традиційно контроль завжди оцінювався за кількістю проведених контрольних заходів, виявлених сум порушень, кількості подань про притягнення до відповідальності посадових і матеріально-відповідальних осіб, співвідношенням затрат на утримання внутрішніх контролерів з витратами на їх утримання (так звана «окупність») та навіть кількості матеріалів контролю скерованих до правоохоронних органів. На нашу думку, такий підхід дещо хибний так як виключно орієнтується на кількісні показники. З врахуванням цього, основним завданням контролю в державному секторі має бути не лише виявлення порушень та недоліків, а з'ясування причин і недоліків у господарюванні та посилення внутрішнього контролю, акцент має робитись на аналіз якісних показників, таких як рівень усунення порушень та врахування пропозицій. Чим вищим буде даний рівень тим буде більше впевненості в достовірності і реальності результатів контролю, який свідчитиме що контроль досяг своєї мети.

Тому суть такого підходу дозволяє припускати, що чим сильнішою буде ставати система внутрішнього контролю підприємств державного сектору, тим меншою буде необхідність у зовнішньому контролі. Враховуючи, що традиційно, система внутрішнього контролю, зокрема в професійному значенні, слабше за зовнішній контроль, існує потреба в розробці єдиних стандартів як для зовнішнього так і внутрішнього контролю, що в свою чергу сприятиме підвищенню рівня та якості останнього.

Стандартизації підлягають не лише процедури оцінювання результативності зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю, але й оформлення результатів контрольних заходів. Положення такого стандартизованого підходу розроблені відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів *INTOSAI*.

На даний час вимоги до оформлення результатів контрольних заходів регламентує Порядок проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами, затверджений постановою КМУ №550 [262].

Як правило підрозділи внутрішнього контролю суб'єктів державного сектору економіки використовують ту ж саму нормативну та інструктивну базу, яка регламентує порядок здійснення планування, організацію проведення контролю та оформлення результатів контролю органів зовнішнього фінансового контролю.

Стандарт державного фінансового контролю «Оформлення результатів контрольних заходів» встановлює порядок оформлення результатів контрольних заходів, що здійснюються органом контролю, який діє як зовнішній або як внутрішній контроль. Метою Стандарту є визначення правил підготовки і вимог до документів, які оформляють за результатами контрольних заходів. Положення цього Стандарту є обов'язковими для дотримання співробітниками органу контролю, які здійснюють оформлення результатів контрольних заходів. Стандарт передбачає перелік усіх підсумкових документів, що оформляються за результатами контрольних заходів. Підсумкові документи залежать від виду

контрольного заходу і результатів, що були отримані. Йдеться зокрема про такі документи:

*Акт за результатами контрольного заходу* – офіційне джерело інформації, що містить результати документальної перевірки об'єктів контролю, що складається співробітниками органу контролю за результатами проведеного контрольного заходу.

*Звіт про результати контрольного заходу* готується як документ органу контролю, складений за підсумками контрольного заходу і відображає його результати, за достовірність яких посадові особи органу контролю несуть персональну відповідальність.

*Подання органу контролю* – це документ органу контролю, що містить обов'язкову для розгляду у встановлені ним терміни або, якщо термін не вказаний, протягом 30 днів з дня його отримання інформацію про виявлені порушення бюджетного законодавства та інших нормативно-правових актів, що регулюють бюджетні правовідносини, вимоги про вжиття заходів щодо їхнього усунення, а також усунення причин і умов таких порушень.

*Вимоги* – документ органу контролю, що містить обов'язкові для виконання у визначений термін вимоги про усунення порушень бюджетного законодавства України та інших нормативно-правових актів, що регулюють бюджетні правовідносини, та / або вимоги про відшкодування заподіяної такими порушеннями збитку.

*Інформаційний лист* – це документ, що складається за підсумками контрольного заходу у разі потреби доведення основних підсумків контрольного заходу до відома керівників відповідних органів державної влади і установ.

*Звернення контрольного органу* (наприклад, Державної фінансової інспекції України) *до правоохоронних органів* – це документ, підготовлений за підсумками контрольного заходу у випадках, якщо виявлені на об'єктах контрольного заходу порушення законодавства України містять ознаки дій посадових осіб, що тягнуть за собою кримінальну відповідальність або вимагають інших заходів реагування.



У разі, якщо звіт, подання, вимоги, інформаційний лист і звернення в правоохоронні органи, що оформляються за результатами контрольного заходу, містять відомості, що становлять державну таємницю, даним документам в установленому порядку присвоюється гриф секретності.

Акт за результатами контрольного заходу, звіт про результати контрольного заходу, подання, вимоги, інформаційний лист і звернення в правоохоронні органи готуються відповідно до загальних вимог до складання і оформлення службових документів.

Оформлення актів, довідок та іншої робочої документації за результатами контрольного заходу виконують співробітники органу контролю, які були визначені відповідальними. За підсумками контрольних дій на об'єкті контрольного заходу оформляється акт за результатами контрольного заходу. Результати перевірок, проведені під час контрольного заходу, оформляються актами, довідками перевірок, актами зустрічних перевірок (далі – акти перевірок) на паперовому носії, державною мовою з наскрізною нумерацією сторінок. В актах перевірок не допускаються помарки та інші виправлення.

Опис встановлених у процесі контрольного заходу фактів може оформлятися у вигляді таблиць, довідок і схем, додаватися до акта перевірки, у якому наводяться підсумкові дані. До акта перевірки можуть бути прикладені пояснення посадових осіб об'єкта контролю з відображених у ньому фактів.

Копії документів, які надаються об'єктом контролю, завіряються підписом уповноваженої особи і печаткою даного об'єкта. Зазначені копії є додатками до примірника акта перевірки, який підлягає зберіганню в органі контролю відповідно з номенклатурою справ на відповідний рік. Додатки, складені співробітниками органу контролю – учасниками робочої групи під час проведення контрольного заходу, завіряються їхніми підписами, а також підписами відповідальних посадових осіб об'єкта контролю за розглянуті питання. Копії даних додатків можуть долучатися до примірника акта перевірки, що направляється об'єкту контролю.

Керівник ревізії має право знайомитися з усіма проектами актів, які складаються перевіряючими під час контрольного заходу, до їх підписання. Акти перевірок, акти зустрічних перевірок підписуються посадовими особами органу контролю, які проводили перевірки, керівником і головним бухгалтером об'єкта аудиту. Акти перевірок, зустрічних перевірок складаються у трьох примірниках, один з яких залишається у перевірній установі, другий – в органі контролю, третій у разі потреби, передається в правоохоронний орган.

Довідки перевірок підписуються посадовими особами органу контролю в одному примірнику.

Після підписання акти перевірок, таблиці та інші матеріали до них передаються особами, які проводили перевірку, керівникові контрольного заходу у письмовому та електронному вигляді для складання акту за результатами контрольного заходу (далі – зведений акт). Приблизна форма акту за результатами контрольного заходу наведена в *додатках*, адже уніфікація подібних документів є метою вироблення єдиних правил і підходів до оформлення результатів перевірки.

При залученні до проведення контрольного заходу фахівців інших органів або незалежного експерта (далі – зовнішній експерт), зазначені особи подають результати роботи у формах, встановлених у відповідному договорі або державному контракті на надання послуг для державних потреб.

Результати роботи зовнішнього експерта підлягають розгляду з погляду достовірності інформації, на якій базується його висновок, а також щодо обґрунтованості у ньому висновків, пропозицій чи рекомендацій. Зазначені результати включають у зведений акт або додають до нього, а також, за рішенням інспектора (ревізора) чи керівника контрольного заходу, можуть відображатися у звіті про результати контрольного заходу.

Результати роботи зовнішніх експертів відповідно до порядку, встановленого в органі контролю, фіксуються у відповідному акті.

При складанні зведеного акта треба дотримуватися об'єктивності, стислості і ясності викладу виявлених порушень, чіткості формулювань, логічної та

хронологічної послідовності, документального обґрунтування усіх викладених фактів.

Обсяг зведеного акта не обмежується, але у ньому необхідно відобразити повні відповіді на запитання програми контрольного заходу. Якщо під час контрольного заходу окремі суттєві питання, що стосуються цілей і завдань контрольного заходу, не розглядалися, документи перевірялися вибірково, це обов'язково повинно відобразитися у зведеному акті.

Зведений акт складається з вступної та описової частин. Вступна частина акта повинна містити відомості: найменування органу контролю та контрольного заходу; дату і місце складання акта; номер і дату доручення на проведення контрольного заходу; підставу призначення контрольного заходу; склад робочої групи перевіряючих; прізвища, ініціали та посади керівників, головних бухгалтерів, які працювали в період, що перевірявся; термін проведення контрольного заходу; коротку характеристику об'єкта контролю.

Описова частина акта повинна містити результати проведеної ревізійної і аналітичної роботи із зазначенням видів порушень і недоліків, виявлених при контрольному заході. В описі кожного порушення слід вказувати реквізити документів, законодавчих та інших нормативних правових актів, вимоги яких були порушені, види і суми виявлених порушень (у розрізі періодів, рівнів бюджетів, об'єктів власності тощо), прийняті заходи в період проведення перевірки щодо усунення виявлених порушень та їх результати.

У зведеному акті, акті перевірки не допускаються: висновки, припущення, факти, не підтверджені відповідними документами або результатами перевірки; вказівки на матеріали правоохоронних органів і свідчення, дані слідчим органам посадовими, матеріально відповідальними та іншими особами перевіреної організації; морально-етична оцінка дій посадових, матеріально відповідальних та інших осіб перевіреної організації та кваліфікація їхніх вчинків, намірів і цілей; внесення змін до підписаних актів на підставі зауважень керівника або іншої уповноваженої посадової особи перевіреної організації.

Зведений акт складається у трьох примірниках, підписується керівником контрольного заходу, доводиться до відома керівника перевіреної установи шляхом передачі безпосередньо керівнику або відповідальній посадовій особі перевіреної установи з відміткою про отримання. За потреби направляється супровідний лист, оформлений за відповідною формою (див. *додаток А*).

Ознайомлення зі зведеним актом здійснюється протягом п'яти робочих днів. Про отримання одного примірника зведеного акта, підписаного обома сторонами, керівник або відповідальна посадова особа установи, що перевіряється, робить запис у примірнику зведеного акта, який залишається в органі контролю. Такий запис має також містити дату отримання зведеного акта, підпис особи, яка отримала зведений акт, і розшифрування цього підпису.

Зведений акт вважається прийнятим, якщо перевіреною установою не висунуті заперечення після закінчення 5 робочих днів з моменту його отримання. У разі незгоди керівника чи іншої уповноваженої посадової особи об'єкта контрольного заходу з фактами, викладеними у зведеному акті, акт підписується з уточненням про наявність заперечень чи зауважень, які письмово долучаються до матеріалів контрольного заходу і є їх невід'ємною частиною. На отримані заперечення або зауваження, керівник контрольного заходу у термін до 5 робочих днів з дня їхнього отримання дає письмовий висновок, який потім у триденний термін узгоджується з інспектором-юристом і передається керівнику органу контролю на підписання.

Висновок на зауваження до зведеного акта за результатами контрольного заходу підписується у двох примірниках. Один примірник висновку направляється перевірений установі рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення, або вручається під розписку керівнику або відповідальній посадовій особі перевіреної установи. Примірник висновку органу контролю долучається до матеріалів контрольного заходу та є їх невід'ємною частиною. Зразок оформлення висновку на зауваження до зведеного акта за результатами контрольного заходу наведено у *додатках*.

У разі відмови керівника або іншої уповноваженої посадової особи установи підписати або отримати зведений акт, керівником контрольного заходу наприкінці зведеного акту робиться спеціальний запис про відмову вказаної особи від підписання або від отримання зведеного акту (із зазначенням дати, часу, обставин і, за можливості, свідків звернення до керівника чи до іншої уповноваженої посадової особи з пропозицією ознайомитися і підписати зведений акт). При цьому зведений акт того ж дня направляється перевірній установі рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення або іншим способом, що забезпечує фіксацію факту і дати його направлення перевірній установі.

Документ, що підтверджує факт направлення зведеного акту перевірній установі, долучається до матеріалів контрольного заходу. На примірнику зведеного акта контрольного органу, підписаного всіма сторонами (учасниками контрольного заходу, планово-аналітичним відділом органу контролю) ставиться відмітка із зазначенням дати надходження до нього цього акту.

Звіт про результати контрольного заходу готується на підставі зведеного акту відповідальним за проведення контрольного заходу, або особою, ним уповноваженою (зазвичай, керівником контрольного заходу), в термін не більше ніж 21 календарний день за відповідною формою (див. *додаток А*). За потреби, до складання звіту про результати контрольного заходу можуть долучатися співробітники органу контролю – учасники контрольного заходу. Звіт про результати контрольного заходу містить підставу для проведення контрольного заходу; предмет контрольного заходу; перелік об'єктів контрольного заходу; мету контрольного заходу; термін проведення контрольного заходу; коротку характеристику перевіреної сфери формування та використання коштів і діяльності об'єктів контролю; результати контрольного заходу; заперечення або зауваження керівників об'єктів контрольного заходу на результати контрольного заходу (за наявності); висновки; пропозиції.

При складанні звіту про результати контрольного заходу повинні дотримуватися вимоги:

- послідовного викладу результатів контрольного заходу, відповідно з цілями, поставленими у програмі перевірки, з конкретними відповідями і виділенням найважливіших проблем по кожній з них;
- включення до звіту тільки тієї інформації та висновків, що підтверджені відповідними доказами, зафіксованими в актах (довідках) за результатами перевірки і в робочій документації, оформленій під час проведення перевірки;
- об'єктивності представлених у звіті доказів та аргументованості висновків;
- зрозумілості і лаконічності тексту звіту.

У разі складання під час контрольного заходу актів за фактами створення перешкод співробітникам органу контролю у проведенні контрольного заходу, або за фактами виявлених порушень, що вимагають невідкладних заходів щодо їх припинення і попередження, і направлення при цьому керівництву об'єктів контрольного заходу відповідних приписів органу контролю, таку інформацію слід відобразити у звіті про результати контрольного заходу із зазначенням заходів, прийнятих щодо усунення перешкод і порушень, а також результатів їхнього виконання.

Якщо за результатами контрольного заходу направлені подання органу контролю, інформаційні листи, а також звернення до правоохоронних органів, то у звіті про результати контрольного заходу відображається інформація про їхнє направлення із зазначенням адресата.

Звіт про результати контрольного заходу складається у трьох примірниках, підписується відповідальним за проведення контрольного заходу. Цей звіт розглядається колегією органу контролю за поданням відповідального за проведення контрольного заходу. Порядок розгляду звіту про результати контрольного заходу визначається регламентом колегії органу контролю, термін – планом роботи колегії органу контролю. Примірник звіту про результати контрольного заходу додається до протоколу засідання колегії органу контролю.

Відповідно до рішення колегії органу контролю, звіт про результати контрольного заходу разом із супровідним листом, підписаним головою органу

контролю, направляється до органів виконавчої влади. Примірник звіту про результати контрольного заходу долучається до справи контрольного заходу.

Подання органу контролю за результатами контрольного заходу готується за необхідності направлення пропозицій для вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень і недоліків, відшкодування заподіяної шкоди і притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у допущених порушеннях і безгосподарності.

Подання органу контролю повинно містити вихідні дані про контрольний захід (підстава для його проведення, найменування контрольного заходу, а також об'єктів контрольного заходу та перевірений період за їх відсутності у найменуванні контрольного заходу); пропозиції про усунення виявлених порушень (у тому числі тих, що є наслідком корупційних проявів, стягнення коштів місцевого бюджетів, використаних не за цільовим призначенням), і притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні законодавства, рекомендації з усунення виявлених недоліків; терміни вжиття заходів щодо усунення порушень і недоліків, а також надання відповіді за результатами розгляду подання контрольного органу.

Подання органу контролю готуються на адресу керівників об'єктів контрольних заходів, а також керівників органів державної влади або місцевого самоврядування, в компетенції яких знаходиться вирішення питань, що містяться поданнях. Проект подання органу контролю готується одночасно з оформленням проекту звіту про результати контрольного заходу співробітником органу контролю – учасником контрольного заходу. Проект подання зазначені посадові особи, здебільшого, вносять на розгляд колегії органу контролю разом з звітом про результати контрольного заходу. За потреби направлення подання органу контролю керівникам об'єктів контролю до засідання колегії контрольного органу, термін його підготовки зазначеними посадовими особами органу контролю становить до 10 днів (залежно від обсягу виявлених контрольним заходом порушень і недоліків, наявності / відсутності розбіжностей по акту за результатами контрольного заходу та ін.)

Протягом двох робочих днів проект подання розглядається юридичним підрозділом органу контролю, повертається посадовій особі органу контролю, яка його підготувала (за потреби доопрацьовується в дводенний термін).

Подання передається на підпис керівнику посадовою особою органу контролю після його доопрацювання або засідання колегії органу контролю протягом одного робочого дня.

Подання органу контролю підписується у двох примірниках, один з яких направляється адресату, другий (з візами посадової особи органу контролю, відповідального за проведення контрольного заходу, та інспектора-юриста органу контролю) – зберігається у справі перевірки.

Обсяг текстової частини подання органу контролю залежить від кількості та змісту виявлених порушень і недоліків, але не повинен перевищувати, зазвичай, 5 сторінок.

Припис органу контролю готується у випадках створення перешкод для проведення контрольного заходу; виявлення на об'єктах контрольного заходу порушень у господарській, фінансовій, комерційній та іншій діяльності, що завдають прямий безпосередній збиток і вимагають невідкладного заходу реагування. Підставою для складання припису органу контролю є належно оформлений акт за фактом створення перешкоди посадовим особам органу контролю у проведенні контрольного заходу, акт про встановлення фактів порушень, що вимагають вживання невідкладних заходів для їх припинення, а також акт за результатами контрольного заходу.

Проект припису готується співробітником органу контролю – учасником контрольного заходу за дорученням керівника підрозділу. Проект припису протягом двох робочих днів розглядається юридичним підрозділом, повертається посадовій особі, яка його підготувала (за потреби – доопрацьовується).

Припис за фактами створення на об'єкті перешкод у проведенні контрольного заходу повинен містити вихідні дані про контрольний захід (підстава для його проведення, найменування контрольного заходу, найменування об'єкта контрольного заходу та період, що перевіряється, а також терміни проведення



контрольного заходу); конкретні факти створення на об'єкті перешкод співробітникам у проведенні контрольного заходу; вимога негайного усунення зазначених перешкод у проведенні контрольного заходу і вжитті заходів стосовно посадових осіб об'єкта контрольного заходу, що перешкоджають роботі працівників органу контролю; терміни виконання припису органу контролю.

Припис органу контролю за фактами виявлених на об'єкті контрольного заходу порушень, що вимагають прийняття негайних заходів щодо їх усунення та невідкладного припинення протиправних дій має містити:

- вихідні дані про контрольний захід (підстава для його проведення, найменування контрольного заходу, найменування об'єкта контрольного заходу і період, що перевіряється, а також терміни проведення контрольного заходу);
- порушення, виявлені на об'єкті під час проведення контрольного заходу, які завдають прямий безпосередній збиток, із зазначенням статей законів і / або пунктів інших нормативних правових актів, вимоги яких порушені; оцінку збитку, заподіяного державному і місцевому бюджетам, за розкритими фактами порушень;
- вимогу про невідкладне припинення і негайне усунення виявлених порушень і вжиття заходів з відшкодування збитків; строк виконання припису.

Приписи контрольного органу виносяться на розгляд і приймаються колегією органу контролю або безпосередньо керівником органу контролю, і підписуються ним. Обсяг текстової частини припису органу контролю не повинен перевищувати, зазвичай, 5 сторінок.

Питання скасування припису органу контролю або внесення до нього змін в обов'язковому порядку розглядається колегією органу контролю. Припис органу контролю доводять до відома керівника об'єкта контрольного заходу, передаючи особисто під розпис, через канцелярію (приймальню) об'єкта контрольного заходу, поштовим відправленням з повідомленням про вручення або іншим способом, що засвідчує факт його вручення. Невиконання або неналежне виконання у встановлений термін припису органу контролю тягне за собою відповідальність, встановлену законодавством України.

Інформаційний лист органу контролю готується керівником підрозділу, відповідальним за проведення контрольного заходу, у разі, якщо за рішенням колегії органу контролю результати контрольного заходу необхідно довести до відома громадськості, керівництва міністерства, відомства, а також керівників відповідних органів державної влади.

У інформаційному листі органу контролю викладаються результати контрольного заходу, що стосуються компетенції адресата і представляють для нього інтерес, а також вказуються спрямовані за результатами контрольного заходу подання, приписи органу контролю та звернення до правоохоронних органів. В інформаційному листі, за потреби, вказується прохання проінформувати орган контролю про результати його розгляду.

Інформаційні листи готуються за підписом керівника органу контролю, а за його відсутності – за підписом заступника. Обсяг текстової частини інформаційного листа органу контролю не повинен перевищувати 5 сторінок.

Звернення органу контролю до правоохоронних органів готується відповідно до законодавства та угод про взаємодію органу контролю з правоохоронними органами у випадках, якщо виявлені на перевірених об'єктах порушення законодавства України містять ознаки дій посадових осіб, що тягнуть за собою кримінальну відповідальність або вимагають інших заходів реагування.

Проект звернення до правоохоронних органів готується керівником підрозділу, відповідальним за проведення контрольного заходу, одночасно з оформленням проекту звіту про результати контрольного заходу.

Проект звернення органу контролю до правоохоронних органів керівник підрозділу погоджує з інспектором-юристом органу контролю та вносить на розгляд керівнику органу контролю зі звітом про результати контрольного заходу.

Звернення органу контролю до правоохоронних органів повинно містити узагальнений висновок за результатами контрольного заходу про неправомірні дії (бездіяльність) посадових та інших осіб органів державної (місцевої) влади та установ (за наявності доказів про допущені ними конкретні порушення законодавства України); конкретні факти виявлених порушень законодавства

України у використанні коштів бюджету, в тому числі порушень, які можуть містити корупційні ризики, з посиланнями на відповідні нормативні правові акти, положення яких порушені, із зазначенням акта (актів) за результатами контрольного заходу, у якому ці порушення зафіксовані; відомості про розмір заподіяної державі шкоди (за наявності); інформацію про наявність пояснень і зауважень відповідальних посадових осіб об'єктів контрольного заходу (за їх наявності) за кожним фактом виявлених порушень, зафіксованих в актах за результатами контрольного заходу, і висновки щодо них органу контролю; перелік подань, приписів органу контролю, спрямованих на адресу органів державної (місцевої) влади, об'єктів контрольного заходу чи інші вжиті заходи.

До звернення в правоохоронні органи можуть додаватися копії звіту про результати контрольного заходу, актів за результатами контрольного заходу на об'єктах з обов'язковим додатком копій первинних документів, що підтверджують факти виявлених правопорушень, письмові пояснення і зауваження посадових осіб об'єкта контрольного заходу за актом (актами) перевірки і висновки щодо них контрольного органу, а також інші необхідні матеріали.

Звернення Рахункової палати або іншого органу контролю до правоохоронних органів підписується керівником органу контролю. (типова форма звернення до правоохоронних органів наведена в *додатку А*).

Протягом двох робочих днів після розгляду результатів контрольного заходу на засіданні колегії органу контролю, відповідальний за проведення контрольного заходу або посадова особа органу контролю, ним уповноважена (як правило, керівник контрольного заходу), готує довідку про результати контрольного заходу за формами, які також доцільно передбачити і уніфікувати, розробляючи даний Стандарт (див. *додаток А*).

Відомості про порушення і недоліки у довідці про результати контрольного заходу (з додатком) повинні відповідати поданню (припису) органу контролю.

Класифікація виявлених на об'єкті контрольного заходу порушень і недоліків здійснюється відповідно до Класифікатора порушень, що виявляються

органом контролю під час державного фінансового контролю, затвердженим колегією органу контролю і рекомендованим до застосування.

Протягом одного робочого дня після складання довідки про результати контрольного заходу ревізор (аудитор), відповідальний за проведення контрольного заходу або, за його дорученням, співробітник органу контролю – учасник контрольного заходу формує справу контрольного заходу, що включає програму проведення контрольного заходу; доручення на проведення контрольного заходу; акт за результатами контрольного заходу з додатками (акти, довідки перевірок, акти зустрічних перевірок, документи і матеріали до них); заперечення (пояснення) до акта за результатами контрольного заходу, що надійшли від перевіреної установи (за наявності); висновок на заперечення до акта за результатами контрольного заходу (за наявності); подання (приписи) органу контролю; інформаційні листи органу контролю (за наявності); звернення контрольного органу до правоохоронних органів (за наявності); довідку про результати контрольного заходу (з додатком); звіт про результати контрольного заходу; копію рішення колегії органу контролю за твердженням звіту про результати контрольного заходу; інші матеріали, що надійшли до органу контролю за результатами контрольного заходу.

Сформована справа контрольного заходу здається керівнику відповідного підрозділу органу контролю. Справа має бути посторінково пронумерованою і мати опис вмісту.

Керівник підрозділу, відповідальний за проведення контрольного заходу або за його дорученням співробітник органу контролю – учасник контрольного заходу, формує додаткову справу з усіма необхідними додатками для скерування і надання правової оцінки правоохоронним органом.

## Висновки до розділу 5

За результатами проведеного дослідження значення оцінки результатів контролю та особливостей формування звітності за його наслідками зроблено наступні висновки:

1. Мета контролю визначена Лімською декларацією керівних принципів контролю, полягає у досягненні п'яти цілей: своєчасного виявлення відхилень, порушень; внесення відповідних коригувань за кожним виявленим випадком порушень; посилення відповідальності уповноважених осіб; забезпечення відшкодування збитків; запобігання повторенню виявлених порушень у майбутньому.

2. Пропозиції щодо вдосконалення облікової системи, як основного джерела інформації під час контрольних заходів, стосуються необхідності забезпечення реальної прозорості діяльності державного сектору через імplementацію міжнародних норм у Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку державного сектору. При цьому обов'язковість оприлюднення детальної бюджетної звітності за всіма нетаємними розділами бюджетної класифікації є першочерговим завданням цього процесу.

Оскільки форми звітності повинні передбачати, як мінімум дані за попередній період (на кінець періоду), бюджетні (планові) показники за звітний період, фактичні дані за звітний період (на початок і кінець), дані за відхиленнями (у тому числі ступінь виконання планових показників), прогнозні дані на наступний період, то впровадження національних стандартів обліку державного сектору вирішить цю проблему.

Крім того, у фінансовій звітності потрібно подавати дані про динаміку найважливіших показників фінансово-господарської діяльності за кілька років, дані темпу зростання чи зниження показників діяльності, ступінь відхилення від заданих темпів.

3.3 метою вдосконалення контролю фінансових потоків в державному секторі фінансова звітність економічних одиниць повинна містити дані в

натуральних одиницях виміру, оскільки така інформація для цілей контролю і прийняття управлінських рішень за його результатами є дуже важливою.

Основним елементом системи управління державними фінансами будь-якої країни є створення основи, або системи для моніторингу та оцінювання. Моніторинг досягнень на шляху до запланованих результатів і висновки за результатами оцінювання урядових програм спрямовуються на покращення результатів роботи уряду і прийняття ефективних бюджетних рішень.

4. Стандартом зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю «Контроль реалізації результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів» доцільно, відповідно до законодавства України і міжнародних стандартів, закріпити норми щодо моніторингу, оцінювання не лише бюджетних програм, але й інших напрямів контролю витрачання бюджетних коштів.

Контроль реалізації результатів проведених заходів включає: аналіз підсумків розгляду звітів, аналітичних та інших документів органу контролю за результатами проведених заходів; аналіз підсумків розгляду інформаційних листів органу контролю; контроль дотримання термінів розгляду подань органу контролю та інформування його про вжиті за поданнями рішення та заходи щодо їх реалізації, виконання зазначених рішень і заходів, а також контроль виконання приписів органу контролю; аналіз підсумків розгляду правоохоронними органами матеріалів контрольних заходів, спрямованих їм органом контролю.

Завданнями контролю реалізації результатів проведених заходів визначено:

- отримання інформації про розгляд (виконання) органами державної (місцевої) влади та об'єктами контролю документів, спрямованих їм органом контролю за результатами проведених заходів;
- вироблення і прийняття додаткових заходів для усунення органами державної влади та об'єктами контролю виявлених порушень і недоліків, зазначених у поданнях і приписах органу контролю, а також пропозицій щодо притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні термінів розгляду подань органу контролю та / або невиконанні чи неналежному виконанні у встановлені терміни приписів органу контролю;

- визначення результативності проведених заходів;
- підвищення якості та ефективності контрольної та експертно-аналітичної діяльності органу контролю;
- розробка пропозицій щодо вдосконалення контрольної і експертно-аналітичної діяльності органу контролю та її правового, організаційного, методологічного та іншого забезпечення;
- розробка пропозицій щодо вдосконалення бюджетного законодавства, підзаконних актів та розвитку бюджетної системи, і подання їх на розгляд законодавчим органам влади України.

Стандартизації підлягають не лише процедури оцінювання результативності зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю, але й оформлення результатів контрольних заходів. Положення такого стандартизованого підходу розроблені відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів *INTOSAI*.

5. Звітна документація за результатами контролю повинна формуватись таким чином щоб можливо було провести аналіз якості контролю, стану врахування пропозицій і вимог за результатами контрольних заходів – тобто оцінка контролю має акцентуватись на якісних показниках, а не кількісних (таких як кількість проведених контрольних заходів, співставлення затрат на утримання контролерів із сумами, які виявлено і відшкодовано, кількість направлених матеріалів в правоохоронні органи і порушені справи, призупинення операцій і т.д.). Чим вищий рівень відшкодування і врахування пропозицій тим показники за результатами контролю будуть об'єктивнішими і контроль досягне своєї мети. Якщо рівень врахування і відшкодування критично низький - це може свідчити про низьку достовірність і якість контролю, який не зміг оцінити проблемні аспекти в діяльності підприємства державного сектора економіки.

Основні наукові результати розділу опубліковані у працях автора [146, 147, 154, 157, 158, 160, 161, 163, 164, 167, 173].

## ВИСНОВКИ

Питання, які досліджуються в дисертаційній роботі, пов'язані з необхідністю модернізації контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки через розробку та впровадження національних положень (стандартів) контролю в державному секторі України, дозволяють зробити такі висновки.

1. Контроль діяльності суб'єктів державного сектору економіки відіграє важливе значення в забезпеченні ефективності управління фінансовими ресурсами та власністю підприємств, установ і організацій. Аналіз результатів контрольних заходів як зовнішнього, так і внутрішнього контролю підприємств свідчить, що на сьогодні процес контролю націлений на виявлення суто порушень, а не забезпечення якісного управління в державному секторі. Зростання обсягів фінансових порушень у державному секторі протягом останніх років свідчить про низький рівень внутрішнього контролю, відсутність розуміння важливості функції контролю та його головного спрямування на попередження порушень та аналіз причин, що їх зумовлюють. Більш ефективному управлінню державними активами має сприяти уніфікація контрольної діяльності як органів зовнішнього, так і внутрішнього контролю, підприємств державного сектору у національних положеннях (стандартах), яка має бути спрямована на вироблення єдиних підходів до контрольної діяльності, спільного правового і методологічного забезпечення.

2. Система контролю в державному секторі економіки має бути структурно і методологічно єдиною, функціонально визначеною, з детально прописаними правами та охоплювати всю сукупність фінансових і матеріальних ресурсів держави, які забезпечують діяльність підприємств державного сектору та функціонування економіки загалом. Це дасть змогу виключити зайве дублювання діяльності, оптимізувати державні витрати на забезпечення функціонування контрольних органів і суттєво підвищити ефективність контрольної діяльності. Стандартизація та уніфікація діяльності органів фінансового контролю дасть змогу гармонізувати контрольний процес усієї системи державного зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю, а також внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю, що відповідатиме вимогам Міжнародної організації



вищих органів фінансового контролю, а також забезпечить уникнення дублювання контрольної діяльності.

3. Загальноприйняті види контролю менше схильні до зміни. До таких форм належить ревізія, постійним завданням якої є виявлення порушень, розкрадань у державі. Аудит ефективності, що в країнах з розвинутою ринковою економікою прийшов на зміну інспектуванню (або аудиту законності згідно зі стандартами *INTOSAI*), є переважною формою контролю саме тоді, коли фінансова дисципліна стала міцною і непорушною. В Україні впровадження державного фінансового аудиту є незворотнім, потрібним процесом, який має супроводжуватися побудовою адекватних демократичних форм реагування середовища (суспільства і держави) на його результати, оскільки безпосередньо орган контролю може лише інформувати про виявлені порушення. Суттєвим для подальшої реалізації в практичній діяльності контрольних органів є виокремлення різновидів і форм контролю, структурованих відповідно до системного підходу, коли в основу контролю покладені елементи – суб'єкти контролю, контрольні дії (або процес контролю), підконтрольні об'єкти, часові ознаки контролю.

4. Аудит ефективності, на відміну від ревізії, здатен надати нову інформацію, аналіз і, в разі потреби, рекомендації щодо покращення управління фінансовими і матеріальними ресурсами підприємства. У процесі проведення аудиту ефективності важливо не тільки встановити ступінь досягнення поставлених цілей, а й оцінити конкретність обраних для цього механізмів, зовнішні впливи і відповідність обсягу використаних ресурсів кількості та якості наданих державних послуг установами, що перевіряються. Таким чином, аудит ефективності орієнтований на оцінювання економічних і соціальних результатів прийняття рішень керівництвом установи, що використовує державні ресурси та майно. У зв'язку з цим досліджено досвід зарубіжних країн у проведенні аудиту в державному секторі і запропоновано підходи щодо його стандартизації для вітчизняної практики контрольної діяльності.

5. Поєднання в сучасних умовах зарубіжного підходу та еволюційних перетворень вітчизняного контролю в державному секторі економіки потребує

уніфікації норм у формі стандартів. Необхідно розглянути розпочату перебудову системи державного внутрішнього фінансового контролю за концептуальними установками європейських країн для вироблення стандартизованих підходів на рівні його організації та методології в Україні. Запропоновані підходи до розробки і впровадження положень (стандартів) контролю визначають єдині вимоги до планування контрольних заходів, організації їх проведення, документування, оформлення і узагальнення наслідків контролю, аналітичної оцінки результатів контролю у звітних документах органів контролю.

6. Система внутрішнього контролю, що діє відповідно до концепції ДВФК, прийнятої за основу Європейською комісією, має створити таке контрольне середовище, яке б, окрім основних складових системи внутрішнього контролю на рівні установи, містило характеристики контрольного середовища. До них віднесено професійну культуру, кодекс етики та інші складові системи, які підтримують загальні цілі, управління ризиками і систему внутрішнього контролю. Контрольне середовище, сформоване на рівні державної установи, має демонструвати компетентність, чесність і сприяння клімату довіри, чітко визначати повноваження, відповідальність та підзвітність, щоби прийняті рішення контрольні дії відповідали прийнятим стандартам.

7. Питання методологічного і організаційного забезпечення проведення аудитів ефективності та інспектування у державному секторі у вітчизняній і зарубіжній науковій літературі висвітлені недостатньо, а окремим аспектам взагалі не приділялась увага. З огляду на це запропоновано проекти такі стандартів: «Загальні вимоги до стандартів зовнішнього державного фінансового контролю», «Порядок підготовки до проведення контрольних заходів», «Проведення аудиту ефективності використання державних коштів», «Контроль реалізації результатів контрольних і експертно-аналітичних заходів», а також розроблено підходи щодо оцінки ризиків для планування контрольних заходів органами контролю.

8. Одним із запропонованих видів контролю у державному секторі є аудит електронних ресурсів та мереж державних підприємств та органів влади, за

допомогою якого контролюється ефективність витрат на створення і функціонування офіційних сайтів та електронних систем, які забезпечують діяльність державних органів та підприємств. Обов'язковість державного аудиту електронних даних офіційних сайтів державних установ обумовлена не стільки необхідністю контролювати витрачання державних коштів на програмне забезпечення електронного доступу до інформації про діяльність урядових установ, скільки для забезпечення повною і об'єктивною інформацією про функціональні обов'язки діяльності державних установ у наданні послуг, які здебільшого соціально значущі для потенційних користувачів програм, що фінансуються з державного бюджету. Запропоновані підходи до проведення аудиту спрямовані на встановлення міри забезпечення електронним середовищем співпраці між державними органами і членами державних чи бізнесових структур, громадянами.

9. Міжнародні методологічні засади управління ризиками, вітчизняні і зарубіжні наукові дослідження, чинне законодавство у сфері реформування державного внутрішнього фінансового контролю і сучасна європейська практика дають змогу сформуванню для вітчизняного державного сектору економіки чітку систему принципів управління ризиками у системі внутрішнього контролю:

– рішення, пов'язане з ризиком, має відповідати основним принципам сучасної моделі державного внутрішнього фінансового контролю і розглядатись як відповідальність керівників не лише за рівень дотримання законодавства, а й за чіткість визначення мети (цілей) діяльності, якої вони намагаються досягнути;

– основним фактором управління ризиками є його розуміння вищим керівництвом державної установи та передбачає розроблення стратегії аналізу ризиків, які можуть вплинути на організацію, керування цими ризиками і забезпечення впевненості у тому, що вони не завадять досягненню мети (цілей) діяльності організації;

– у процесі управління ризиками ухвалені рішення мають базуватися на необхідних обсягах достовірної інформації та ефективних заходах контролю;

– управління ризиками має бути системним, що передбачає здійснення управління ризиками усіма співробітниками, на усіх рівнях організації та використання цього процесу при розробці і формуванні стратегії;

– в управлінні ризиками в ухвалених рішеннях мають враховуватись об'єктивні характеристики середовища, у якому організація здійснює свою діяльність, елементами якого є особиста і професійна чесність, етичні цінності керівників і працівників, підтримка компетентності;

– управління ризиками повинне поточно аналізувати ефективність ухвалених рішень і оперативно коригувати набір принципів і методів управління ризиками, що використовуються.

10. В Україні має функціонувати єдина система контролю в державному секторі економіки, що об'єднує у взаємодії внутрішній і зовнішній контроль з тісними горизонтальними і вертикальними зв'язками, єдиною методологічною та методичною базою на всіх рівнях владної ієрархії, підпорядковуватись загальним вимогам і процедурам. Міжнародний досвід стандартизації контрольно-ревізійної діяльності суб'єктів державного сектору економіки підтверджує потребу розробки стандартів зовнішнього і внутрішнього контролю для його централізованого здійснення через Державну фінансову інспекцію України, і децентралізованого – у вигляді внутрішнього аудиту органів державної влади, установ, відомств державного сектору.

11. Взаємини зовнішніх наглядових органів, якими є органи Рахункової палати України, Державної фінансової інспекції України і внутрішніх аудиторів органів управління і підприємств державного сектору потребують розгляду та ґрунтовного вивчення. Належний внутрішній контроль у секторі державного управління має доповнюватися ефективною службою внутрішнього аудиту, який проводить незалежне оцінювання контрольних систем в установах. Такому контролю сприяє співробітництво органів зовнішнього фінансового контролю і служби внутрішнього аудиту міністерств, відомств і підприємств державного сектору. Регулювання контрольної діяльності через запровадження стандартів потребує логічного поділу функцій і одночасно встановлення тісних відносин між

внутрішнім та зовнішнім аудитом, а також зі службами фінансової інспекції, прийняття і впровадження необхідних правових інструментів для забезпечення проведення аудиту внутрішніми аудиторами та зосередження уваги зовнішніх контрольних інспекцій на недопущенні серйозних фінансових порушень.

12. Основним елементом системи управління державними фінансами будь-якої країни є створення основ для моніторингу та оцінювання. Моніторинг досягнень на шляху до запланованих показників і висновки за результатами оцінювання урядових програм можуть сприяти покращенню результатів роботи органів управління і підприємств державного сектору та прийняттю ефективних рішень. Моніторинг передбачає формування описової документації про те, наскільки політика управління, програма чи проект у даний момент (і в динаміці) виконують узгоджені цілі і досягли результатів. Оцінювання фактичної інформації і матеріалу демонструє, чому були встановлені такі цілі або досягнуті результати. Враховуючи це, визначено підхід до моніторингу та оцінювання результатів державних програм і запропоновано закріпити норми щодо моніторингу, оцінювання не лише бюджетних програм, а й інших напрямів контролю витрачання бюджетних коштів у Стандарті зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю «Контроль реалізації результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів».

13. Дотримання принципів контрольної діяльності, які визначені Лімською декларацією та Кодексом етики державного аудитора, забезпечить реалістичність виконання конкретних планів органу контролю і не матиме жодних обмежень під час оприлюднення результатів та здійснення заходів щодо їхньої реалізації. Результативність здійснення контрольної діяльності полягає у здатності системи управління створювати умови для реалізації цілей, стабільного розвитку соціально-економічної системи, який залежить від ступеня і якості досягнутих результатів підприємства державного сектору на основі широкого впровадження аналітичної оцінки результативності контрольних заходів з детальним аналізом зовнішніх і внутрішніх факторів, які впливають на результати фінансового контролю.

14. Поряд із запропонованими підходами до аналітичного оцінювання результативності контрольних заходів важливе місце в аналізі результатів контролю займає оцінювання якості контрольної діяльності, відсутність якого призводить до невиявлення окремих фінансових порушень або їхньої постійної повторюваності внаслідок відсутнього аналізу причин, що зумовлюють порушення фінансової дисципліни. Різні підходи і критерії до оцінювання ефективності контролю протягом багатьох років змінювалися – від показників рівня забезпечення відшкодування фінансових втрат до кількості порушених кримінальних справ за результатами контролю. У зв'язку з цим проведено уніфікацію положень аналітичної оцінки результатів контролю.

15. Узагальнена інформація, що характеризує результати контрольних заходів (державні аудити та інспектування) з визначенням типових видів відхилень від чинного законодавства і причин, які їх зумовлюють, формує наукову основу для удосконалення системи державного контролю за законністю і ефективністю використання державних ресурсів. Діючі показники роботи органів фінансового контролю не повною мірою характеризують реальний стан фінансової дисципліни, який склався на сьогодні, з урахуванням чого за результатами дослідження запропоновано уніфіковані звітні документи за результатами контрольних заходів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамс Р. Основы аудита : пер. с англ. / Р. Адамс ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Азаров М. Я. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: у 4 т. / В. А. Копилов, Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська та ін. ; редкол. : М. Я. Азаров (голова) та ін. – Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в Україні. – К. : НДФІ, 2007. – 752 с.
3. Акімов В. В. Контрольно-ревізійна служба в системі державного регулювання економіки. Функціональні аспекти [Електронний ресурс] / В. В. Акімов // Актуальні проблеми державного управління.–2009.–№ 1 (35). – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Apdu/2009\\_1/doc/5/01.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Apdu/2009_1/doc/5/01.pdf).
4. Актуальні питання розвитку сучасної економіки : монографія / Ю. Б. Слободяник та ін. ; ред. О. О. Непочатенко, Ю. О. Нестерчук. – Умань : видавець «Сочінський», 2011. – Ч. 2. – 390 с.
5. Александрова Е. И. Совершенствование организации и повышение эффективности государственного финансового контроля / Е. И. Александрова, Н. А. Башкайкина // Финансы и кредит.–2004.–№22(160).– С. 14–22.
6. Алексеенко О. В. Форми послідуочого фінансового контролю у Збройних силах України [Електронний ресурс] / О. В. Алексеенко // Теорії мікро-макроекономіки. – 2009. – № 32. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Tmm/2009\\_32/17.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Tmm/2009_32/17.pdf).
7. Андреев В. Д. Ревизия и контроль в потребительской кооперации. - М.: Экономика, 1987. - 334с.
8. Андреев П. П. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, Ян ван Тайнен, М. Г. Тимохін та ін. – К. :Кафедра, 2011. – 120 с.
9. Андрійко О. Ф. Державний контроль: теорія і практика : наук. доп. / О. Ф. Андрійко ; ред. М. С. Лопата ; НАН України, Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. – К., 1999. – 23 с.
10. Андрійко О. Ф. Організаційно-правові проблеми державного контролю у сфері виконавчої влади : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління, адміністративне право і процес; фінансове право» / О. Ф. Андрійко. – К., 1999. – 38 с.
11. Андрюшин С. А. Научные основы организации системы общегосударственного финансового контроля / С. А. Андрюшин, А. З. Дадашев // Финансы. – 2002. – № 4. – С. 59–63.
12. Андрюшин С. Общегосударственный финансовый контроль: проблемы организации / С. Андрюшин, А. Дадашев // Экономист. – 2002. – № 6. – С. 64–71.
13. Антипова Т. В. Теория и методология государственного аудита получателей федеральных бюджетных средств : дис. ... д-ра эконом. наук : 08.00.12 / Антипова Татьяна Валентиновна. – М., 2008. – 380 с.
14. Антіпова Г. Державі потрібні робочі руки, роботодавцям не дуже // Фінансовий контроль. – № 6 (77). – 2012. – С. 50–51.
15. Аренс А. Аудит : пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек; гл. ред. серии проф. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
16. Архив Бюллетеней Счетной палаты Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://audit.gov.ru/activities/bulleten/archive>.
17. Аудит и ревизия. Справочное пособие / А.Л. Бавдей, И.Н. Белый, Н.П. Дробышевский и др. Под общ. ред. И.Н. Белого. - Мн.: ООО «Мисанта», 1994. - 220 с.
18. Афанасьев В.Г. Человек в управлении обществом. - М.: Политиздат, 1977. - 250 с.
19. Базилевич В. Д. Державні фінанси : навч. посібник / В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрик. – Вид. 2-ге, доп. та перероб. – К. : Атіка, 2004. – 386 с.

20. Базилевич В. Д. Ринкова економіка: основні поняття і категорії : навч. посібник / В. Д. Базилевич, К. С. Базилевич. – К. : Знання, 2006. – 263 с.
21. Байдашнікова Т. Завершено цикл навчань майбутніх внутрішніх аудиторів / Т. Байдашнікова//Фінансовий контроль.–№1(72)–2012.– С. 16–17.
22. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні : системний підхід : монографія / С. В. Бардаш. – К. : КНТЕУ, 2010. – 656 с.
23. Бардаш С. В. Підходи до побудови концепції національної системи економічного контролю [Електронний ресурс] / С. В. Бардаш. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Menedzhment/2009\\_11/bardach.html](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2009_11/bardach.html).
24. Бариніна-Закірова М. В. Запровадження державного аудиту в практику роботи органів ДКРС / М. В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – № 6 (29).
25. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08. – Ірпінь, 2008. – 382 с.
26. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. - М.: Финансы и статистика, 1989. - 256 с.
27. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М. М. Бенько. – К. : Київ. торг.-екон. ун-т, 2010. – 336 с.
28. Белоус Н.Д. Вдосконалення бюджетного механізму в Україні / Н. Д. Белоус // Формування ринкових відносин в Україні.–2010.– № 4 (107). – С. 13.
29. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. - 2-ге вид., перероб. - К.: Вища шк. - Т-во "Знання", КОО, 1999. - 574с.
30. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю та аудиту / М. Т. Білуха. – К. : Манускрипт ПП «Влад і Влада», 1996. – 621 с.
31. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник / М. Т. Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2006. – 888с.
32. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Ш. Бланкарт ; пер. з нім. С. І. Терещенко та О. О. Терещенка ; передмова та наукове ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 2000. – 654 с.
33. Борисова Н. В. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі: реалії та конструктивні перспективи [Електронний ресурс] / Н. В. Борисова. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Menedzhment/2010\\_13/borisova.htm](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm).
34. Боровкова Т. На шляху до внутрішнього контролю європейського зразка / Т. Боровкова // Фінансовий контроль.–2012.–№6 (77)– С. 4–5.
35. Буковинський С. А. До питання здійснення бюджетної політики в Україні / С. А. Буковинський // Фінанси України. – 2007. – № 11. – С. 3–4.
36. Бурцев В. В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: теория и практика /В.В.Бурцев.–М. : Дашков и К, 2002. – С. 62–89.
37. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / Ф. Ф. Бутинець.–2-евид., перероб.тадоп.–Житомир : ПП «Рута», 2002. – 672 с.
38. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: 2-е вид., доп. і перероб. ПП «Рута».- Житомир: ЖІПІ, 2000. - 512 с.
39. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі : навч. посібник / під ред. М. В. Кужельного. – К. : Аграрна наука, 2009. – Ч. 1 : Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід. – С. 176.
40. Бюджет України за 2009 рік : статист. збірник. – К. : Міністерство фінансів України, 2010. – С. 21.
41. Бюджетна сфера: чого очікувати бюджетникам від Держбюджету – 2010 // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 45. – С. 26–27.
42. Бюджетний кодекс України № 2592-VI від 07 жовтня 2010 року, із змінами внесеними згідно із Законом №5063-17 від 18.08.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.kodeksy.org.ua/budg/1.htm>.



43. Бюджетное послание Президента России о бюджетной политике в 2012-2014 годах [Электронный ресурс] / Официальный сайт Президента Российской Федерации. – Режим доступа : <http://www.ach.gov.ru/>.
44. Валуев Б.И., Гуцайлюк З.В. Учет и контроль производственных отходов - М.: Финансы и статистика, 1990. - 79 с.
45. Васильева М. В. Особенности контрольно-счетных систем зарубежных стран и опыт их интеграции / М. В. Васильева // Финансы и кредит. – 2009. – № 6 (342). – С. 70–80.
46. Вивчення зарубіжного досвіду щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в державному секторі: Франція та Швейцарія [Електронний ресурс]. – М., 2010. – Режим доступу : [roskazna.ru/store/22072010ot.doc](http://roskazna.ru/store/22072010ot.doc).
47. Вигівська І. М. Професійні ризики бухгалтера та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / І. М. Вигівська. – Режим доступу : [http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vdnuet/econ/2010\\_4/Vigovska.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2010_4/Vigovska.pdf).
48. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДГУ, 2008. – 538 с.
49. Виговська Н. Г. Розвиток методичних основ ефективності внутрішнього фінансового контролю [Електронний ресурс]/Н.Г.Виговська // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2011. – № 1. – (Серія «Фінанси і кредит»). – Режим доступу : [http://www.nbuuv.gov.ua/portal/chem\\_biol/Vsnau/2011\\_1/9Vygovska.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/chem_biol/Vsnau/2011_1/9Vygovska.pdf).
50. Висновок щодо виконання Державного бюджету України станом на 1.01.2011 року : звіт Рахункової палати України [Електронний ресурс]/ Рахункова палата України. – 2011. – С. 14. – Режим доступу : [http://www.ac-rada.gov.ua/img/files/DBU\\_6mis.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/img/files/DBU_6mis.pdf).
51. Внутрішній аудит ефективності: методичні засади та практичні аспекти / П. П. Андреев, Ян ван Тайнен та ін. – К.: Вид-во Європейського ін-ту держ. управ. та аудиту, 2013. – С.7.
52. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / П. П. Андреев, Л. В. Гізатуліна, І. К. Дрозд, Ян ван Тайнен, О. О. Чечуліна та ін. – К. : Кафедра, 2011. – 120 с.
53. Войтенко Т. Облікова політика – 2010: головне [Електронний ресурс] / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2010. – 07.01. – № 1–2. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html?id=12039>.
54. Воронин Ю. В. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики / Ю. В. Воронин. – М. : Финансовый контроль, 2005. – С. 96.
55. Геєць В.М. Від квазіринку до ринку інвестиційного зростання. Електронне видання «Дзеркало тижня» [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://gazeta.dt.ua/macrolevel/vid-kvazirinku-do-rinku-ta-investiciynogo-zrostannya-.html>.
56. Геєць В. М. Про єдність і суперечності у розвитку суспільства, держави та економіки / В. М. Геєць // Фінанси України. – 2012. – № 10. – С. 4–23
57. Германчук П. К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит : навч. посібник для студ. вищ.навч. закл. / П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан, В. Т. Александров, О. І. Назарчук. – К. : АВТ, 2004. – 424 с.
58. Гізатуліна Л. Бухгалтер – професія державної влади. Деякі питання щодо виконання Постанови Кабінету Міністрів України № 59 «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» / Л. Гізатуліна // Казна України. – 2011. – № 3. – С. 13–15.
59. Глущенко Наталія. Операційний аудит – окремі аспекти // Фінансовий контроль. – 2012. – № 6 (77). – С. 24.
60. Головка В. І. Фінансово-економічна діяльність підприємства: контроль, аналіз і безпека : навч. посібник / В. І. Головка, В. П. Мінченко, В. М. Шарманська. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 448 с.
61. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. [Електронний ресурс] / Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
62. Государственные и муниципальные финансы. – М. : Изд-во РАГС, 2003. – С. 601.

63. Государственный контроль 1811–1911. – М. : ММРТ. – 2011. – Репринт. изд. – 221 с.
64. Грачева Е. Ю. Финансовый контроль : учеб. пособие / Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко, Е. А. Рыжкова. – М. : Камерон, 2004. – 30 с. – С. 7.
65. Гуд К. Контроль в органах виконавчої влади та наданням державних послуг: рух до загальнонаціональної перспективи / К. Гуд. – К. : К.І.С., 2006. – С. 12.
66. Гура Н. О. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система / Н. О. Гура // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 12–15.
67. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посібник / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 424 с.
68. Гуцайлук З.В. Учёт и контроль показателей эффективности производства в пищевой промышленности. - М.: Агропромиздат, 1985. - 120 с.
69. Давидов Г. М. Аудит : підручник / Г. М. Давидов. – К. : Знання, 2004. – 511 с.
70. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України : монографія / В. Г. Дем'янишин. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – 496 с.
71. Депутати затвердили пакет антикризових законів [Електронний ресурс] // Форбс. – Режим доступу : <http://forbes.ua/ua/nation/1368230-deputati-zatverdili-paket-antikrizovih-zakoniv>.
72. Державний фінансовий контроль : підручник / І. Ю. Чумакова, Н. В. Шульга. – К. : КНЕУ, 2013. – С. 35.
73. Держфінінспекція підбила підсумки за перший квартал 2012 року // Фінансовий контроль. – 2012. – № 5(76). – С. 10–13.
74. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого 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 : затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 1001 від 28 вересня 2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011>.
75. Дікань Л.В. Контроль і ревізія. Навчальний посібник 2-е вид., перероб. і доп./ Л. В. Дікань – Харків: Вид. ХНЕУ, 2006. – 394 с.
76. Довідка щодо виконання консолідованого бюджету [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://osvita.ua/vnz/rating/25752>.
77. Дорош Н. І. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення // «Фінанси України». – 1998. – № 1. – С. 47–55.
78. Дрозд І. К. Бухгалтерський облік та внутрішній державний аудит за міжнародними стандартами : навч. посібник / І. К. Дрозд, О. О. Чечуліна. – К. : УАЗБА, 2009. – Ч. 2. – 312 с.
79. Дрозд І. К. Відповідальність внутрішнього аудитора в державному секторі [Електронний ресурс] / І. К. Дрозд. – Режим доступу : [http://www.br.com.ua/eferats/Economical\\_topics/84140.htm](http://www.br.com.ua/eferats/Economical_topics/84140.htm).
80. Дрозд І. К. Внутрішній аудит у секторі державного управління / І. К. Дрозд // Казна України. – 2012. – № 2. – С. 6.
81. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посібник / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К. : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. – 304 с.
82. Дрозд І. К. Історії розвитку концепції ДФК та шляхи запровадження внутрішнього аудиту в Україні : презентація / І. К. Дрозд. – К., 2010. – 22 с.
83. Дрозд І. К. Контроль економічних систем : монографія / І. К. Дрозд. – К. : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2004. – 312 с.
84. Дрозд І.К. Майновий та бюджетний бухгалтерський облік : презентація // І. К. Дрозд. – К., 2010. – 31 с.
85. Дрозд І. К. Особливості внутрішнього аудиту за європейською моделлю (на прикладі установ професійно-технічної освіти) / І. К. Дрозд // Казна України. – 2011. – № 5. – С. 7.

86. Економічна енциклопедія [Текст] : у 3 т. / гол. ред. Б. Д. Гаврилишин. - К.: Видавничий центр «Академія», 2000. - Т. 3 : П (поручництво) - Я (японський центр продуктивності) / (В. Д. Гаврилишин, С.В. Мочерний, О. А. Устенко, О. І. Амоша, Л. К. Безчасний та ін.) відп. ред. С. В. Мочерний. - К. ; Т. : [б. в.], 2002. - 952 с.
87. Європейська хартія про місцеве самоврядування : ратифікована Законом України № 452/97-ВР від 15.07.1997 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_036](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_036).
88. Єкімова О. За харчування та стипендії – незадовільно / О. Єкімова // Фінансовий контроль. – 2012. – № 5(76). – С. 43.
89. Єпіфанов А. О. Бюджет України / А. О. Єпіфанов, І. В. Сало, І. І. Д'яконова. – Суми, 2010. – Т. 1. – 201 с.
90. Єфименко Т. І. Проблеми та завдання реформування бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс] / Т. І. Єфименко. – Режим доступу : [http://www.balance.ua/ua/vbc/co\\_ef.html](http://www.balance.ua/ua/vbc/co_ef.html).
91. Єхануров Ю. І. Розробка регіонального соціального бюджету : метод. рекомендації / за заг. ред. Ю. І. Єханурова ; Центр перспективних соціальних досліджень Міністерства праці та соціальної політики України і НАН України, Дніпропетровська обласна державна адміністрація, Дніпропетровськ. держ. фін. акад. – Д., 2005. – 207 с.
92. Жданов І. Ф. Новий англо-російський економічний словник / під ред. І. Ф. Жданова. – М. : Рос. мова – Медіа, 2005. – 1025 с.
93. Загорський В. С. Бюджетна система України : навч. посібник / В. С. Загорський, І. Г. Благун. – Львів : Вид-во Львів. комерц. акад., 2006. – 276 с.
94. Задорожний З.В., Семенген Л.Г., Богуцька Л.Т. / Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів / Тернопіль: Економічна думка, 2011. – 105 с.
95. Задорожний З.В. Шляхи реформування вітчизняної системи обліку / Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали II між нар. наук. - практ. конф., 29-30 листопада 2012 р. - Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 270 с.(С. 24-26).
96. Затонацька Т. Г. Бюджетне інвестування: теорія та практика : монографія / Т. Г. Затонацька. – К. : НДФІ, 2008. – 336 с.
97. Звіт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.as-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>.
98. Звітність про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/40416>.
99. Звітність про результати роботи органів Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/101851>.
100. Зражевський О. М. Нововведення в законодавстві з питань державних закупівель та контролю за їх здійсненням : презентація / О. М. Зражевський, Н. М. Заєць // Організація казначейського обслуговування бюджетів та контролю за дотриманням бюджетного законодавства : матеріали спільного семінару Державного казначейства України та Головного контрольно-ревізійного управління України. – К., 2010. – 10 с.
101. Игумнов О. А. Теоретические аспекты генезиса концепции корпоративной социальной ответственности / О. А. Игумнов // Научные ведомости Белгородского государственного университета. – 2012. – Вып. № 7-1. – Т. 22. – (Серия: История. Политология. Экономика. Информатика).
102. Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ : затверджена наказом Державного казначейства України № 64 від 17.07.2000 р., зі змінами від 02.09.2010 р.[Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0459-00>.
103. Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ : затверджена наказом Державного казначейства України № 64 від 17.07.2000 р., зі змінами від 02.09.2010 р.[Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу :

- <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0459-00>.
104. Інструкція з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ: затверджена наказом Державної казначейської служби України № 90 від 30.10.1998 р., зі змінами від 02.09.2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0728-98>.
  105. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ : затверджена наказом Державної казначейської служби України № 125 від 08.12.2000 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0937-00>.
  106. Інструкція з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ : затверджена наказом Державної казначейської служби України № 242 від 26.12.2003 р., зі змінами № 97 від 27.05.2005 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0106-04>.
  107. Інструкція про застосування економічної класифікації видатків : затверджена наказом Державної казначейської служби України № 495 від 25.11.2008 р., зі змінами від 12.03.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0079-09>.
  108. Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ : затверджена наказом Державної казначейської служби України № 61 від 10.07.2000 р., із змінами та доповн. від 14.02.2005 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0497-00>.
  109. Ірвін Д. Фінансовий контроль : пер. з англ. / Д. Ірвін ; під ред. І. І. Елісеевої. – М. : Фінанси і статистика, 1998. – 256 с.
  110. Калюга Є.В. Ефективність використання бюджетних коштів: зарубіжний та вітчизняний досвід / Є.В. Калюга // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. - К. : ВЦ НУБіП України, 2012. – Вип. 177. Ч. 3. – С. 250-256.
  111. Калюга Є.В. Застосування методу нарахування в контексті реформування бухгалтерського обліку державного сектору // Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : монографія / за ред. Л.Г. Ловінської. – К. : ДННУ «Академія фінансового управління». – 2013. – Том 1. – С.238-258.
  112. Калюга Є.В. Метод нарахування в бухгалтерському обліку державного сектору України: проблемні питання та шляхи їх вирішення // Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції: монографія / за ред. О. В. Шлапака, Т. І. Єфименко : ДННУ «Акад. фін. управління». – К. – 2014. – Том 2. – С. 113-121.
  113. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
  114. Канева Т. Облік надходжень бюджетних установ в умовах модернізації обліку державного сектору економіки / Т. Канева, С. Шевченко // Казна України. – 2012. - № 4. – С. 9–11.
  115. Карлін М. І. Бюджетна система України : навч. посібник / М. І. Карлін. – К. : Знання, 2008. – 428 с.
  116. Керівні принципи аудиту державних фінансів : зб. базових документів INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів) [Електронний ресурс]. – 2003. – Травень. – Режим доступу : [http://www.undp.org.ua/files/ua\\_80742audit.pdf](http://www.undp.org.ua/files/ua_80742audit.pdf).
  117. Козырева О. А. Основные аспекты отечественных и зарубежных концепций профессионального развития [Електронний ресурс] / О. А. Козырева. – Режим доступу : [http://ifets.ieee.org/russian/depository/v10\\_i4/html/7.htm](http://ifets.ieee.org/russian/depository/v10_i4/html/7.htm).
  118. Коментар до статті про бюджетні відносини і Бюджетного кодексу України [Електронний ресурс] / Віртуальний університет Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://edu.minfin.gov.ua>.
  119. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б. И. Валуев, Л. П. Горлова, В. В. Муравская и др. – М. : Финансы и статистика, 1987. – С. 63.

120. Конституція України № 254к/96-ВР від 28.06.1996 р., зі змінами внесеними згідно із Законом № 9-рп/2012 від 12.04.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр>.
121. Концепція реформування місцевих бюджетів : затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України № 308 від 23.05.2007 р., зі змінами внесеними згідно із Законом № 308-р від 23.05.2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/308-2007-р>.
122. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : схвалено розпорядженням Кабінетом Міністрів України № 158 від 24.05.2005 р., зі змінами внесеним ізгідно із Законом № 968 від 07.09.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-р>.
123. Кость В. Операційний аудит / В. Кость // Фінансовий контроль. – 2012. – № 3 (74). – С. 36–37.
124. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.
125. Криницький Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 120 с.
126. Кужельний М. В. Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту державного сектору / І. К. Дрозд, О. О. Чечуліна ; під ред. М. В. Кужельного. – К. : Аграрна наука, 2009. – 191 с.
127. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник // Міністерство освіти і науки України.- К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
128. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник для ВУЗов по специальности “Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности”. – К.: Вища школа, 1990. – 311 с.
129. Кукуруза Н. «Призначається головний бухгалтер... Питання, що виникають при виконанні Постанови Кабінету Міністрів України № 59 від 26.01.2011 / Н. Кукуруза // Казна України. – 2012. – № 2. – С. 32–33.
130. Куцинська М. В. Інформація управлінського обліку в аналізі ефективності діяльності державних вищих навчальних закладів: автореф. дис. кандидата економічних наук: 08.00.09 / М. В. Куцинська // Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана. – К., 2012. – 19 с.
131. Кьонінг де Р. ДВФК / Р. де Кьонінг ; пер. з англ. Р. Рудницька. – Львів : Вид-во Комісії ЄС, 2007. – 335 с.
132. Левін Б. Одержимість грошима вбиває нас [Електронний ресурс] / Б. Левін // Економічна правда. – 2012. – 20.03. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/columns/2012/03/201319005>.
133. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів від 12.08.1999 р. [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.
134. Лиско Н. А. Внутрішній аудит: сутність, критерії ефективності, порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту та проведення стандартизації в державному секторі України / Н. А. Лиско // Вісник Львівського національного університету ім. І. Франка. – 2012.
135. Лиско Н. А. Державне регулювання у сфері «електронного документообігу» в Україні / Н. А. Лиско // Вісник соціально-економічних досліджень Одеського національного економічного університету – 2012.
136. Лиско Н. А. Диференціація терміну «суттєвість» в державному секторі: обліковий та аудиторський аспект / Н. А. Лиско // Рівненський вісник. – 2012.
137. Лиско Н. А. Посилення професійних вимог та правового статусу бухгалтерської професії в бюджетних установах / Н. А. Лиско // Бухгалтерський облік та аудит. – 2012. – №9 – С. 48–53.

138. Лістрова С. Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів: чергові коригування (Коментар до наказу Держказначейства України № 552 від 30.12.09 р.) / С. Лістрова // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 15. – С. 24–25.
139. Литвиненко Л. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі як складова програми економічних реформ / Л. Литвиненко // Казна України. – 2011. – № 3. – С. 16–19.
140. Ловінська Л. Г. Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс]/Л.Г. Ловінська.–Режим доступу : [http://www.balance.ua/ua/vbc/co\\_lv.html](http://www.balance.ua/ua/vbc/co_lv.html).
141. Лондар С. Перехід до середньострокового бюджетного планування і прогнозування – новий етап розвитку бюджетної системи України / С. Лондар // Казна України. – № 6. – 2011. – С. 5–9.
142. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в галузях економіки: Навчальний посібник / М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків, М.Я. Остап'юк. – К.: «Знання», МОНУ, 3-тє видання, 2007. – 234 с.
143. Лыско Н. А. Критерии выборки в органах Государственной казначейской службы Украины / Н. А. Лыско // Альманах современной науки и образования. – 2012. – № 5 (60). – С. 84–87.
144. Лыско Н. А. Реформирование государственного внутреннего финансового контроля в Украине / Н.А. Лыско // Экономические науки: научно-информ. журнал. – 2011. – № 5. – С. 320–326.
145. Любенко А. М. Актуальні питання стандартизації фінансового контролю / Любенко А. М. // Науковий журнал «Бізнес інформ» №1 (444), 2015, С.331-336.
146. Любенко А.М. Актуальність аналітичної оцінки результатів фінансового контролю / Любенко А. М. // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. Випуск 9. Частина 2. Херсон-2014, С.185-189.
147. Любенко А.М. Актуальність впровадження зарубіжного досвіду при реформуванні системи державного фінансового контролю України / Любенко А. М. // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія економічна. Випуск 1. – Львів. - 2012 С.235-242.
148. Любенко А.М. Використання зарубіжного досвіду при реформуванні системи державного фінансового контролю України / Любенко А. М. // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія економічна. Випуск 2. – Львів. - 2012 С.100-106.
149. Любенко А. М. Державний аудит електронного середовища державних органів влади на засадах його стандартизації / Любенко А. М. // Вісник Львівської державної фінансової академії. – 2013. – № 25. – С. 42–49.
150. Любенко А.М. Державний контроль бюджетних коштів / Любенко А. М. // - Торгівля, комерція, підприємництво: Збірник наукових праць. – Львів: “Коопосвіта” ЛКА, 1999. – С.113-115.
151. Любенко А.М. Державний фінансовий контроль: ревізія чи аудит? / Любенко А. М. // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія економічна. – Львів, 2009.- Випуск 2. С.360-366.
152. Любенко А.М. Економічна сутність форм і видів державного фінансового контролю / Любенко А. М. // Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Податкова та фінансово-кредитна політика держави і механізми її реалізації в регіонах України / Щорічник наукових праць / НАН України. Інститут регіональних досліджень. – Львів, 2001. - С.382-397.
153. Любенко А.М. За критерієм ефективності, або Про перспективи проведення державного фінансового аудиту в Україні / Любенко А. М. // Фінансовий контроль. – 2008. - №1 (42). – С.44-46.
154. Любенко А.М. Загальні вимоги до стандартів зовнішнього фінансового контролю / Любенко А. М. // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. Збірник наукових праць. №1 (19) – 2014 С.238-241.
155. Любенко А.М. Значення органів державного економічного контролю у вдосконаленні системи управління економічними процесами в Україні / Любенко А. М. // - Трансформація економічної

- системи в Україні. Науковий збірник / За ред. З.Г. Ватаманюка. - Львів: Інтереко, 2000. - С.304-307.
156. Любенко А.М. Контроль ефективності управління бюджетними установами через призму зарубіжного досвіду/ Любенко А. М. // Фінансовий контроль. – 2002. - №3. – С.42-48.
  157. Любенко А.М. Концептуальні засади державного фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів: монографія / Андрій Миколайович Любенко. – К.: УБС НБУ, 2014. – 406с.
  158. Любенко А.М. Моніторинг та оцінка результатів державних програм з використанням стандартизованих контрольних заходів / Любенко А. М. // Незалежний аудитор. Науково-практичне видання. №8 (II) 2014, видавництво «Сова», Київ - С.47-51.
  159. Любенко А.М. Окремі аспекти застосування методики проведення ревізії видатків на придбання, використання і списання нематеріальних активів у навчальних курсах «Контроль і ревізія» та «Аудит» / Любенко А. М. // Вісник Львівської державної фінансової академії /Економічні науки/. Львів ЛДФА. – Вип.5. – 2004. С.234-243.
  160. Любенко А.М., Особливості аналітичної оцінки результативності системи фінансового контролю / Любенко А. М. // Фінансовий простір. Міжнародний науково-практичний журнал. – 2014. - № 4 (16) - С.149-154.
  161. Любенко А.М. Особливості здійснення фінансового аудиту діяльності підприємств державного сектору економіки на засадах стандартизації / Любенко А. М. // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Збірник наукових праць. ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М.І. Долішнього НАН України». Випуск 2 (112) – 2015. С.82-86.
  162. Любенко А.М. Особливості проведення державного аудиту електронного середовища державних органів влади / Любенко А. М. // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. Збірник наукових праць. №3 (18) – 2013 С.251-256.
  163. Любенко А. М. Оцінка результативності фінансового контролю на основі стандартизації / А. М. Любенко // Фінансовий простір. Міжнародний науково-практичний журнал. - 2015. — № 2 (18). — С. 191-197. — Режим доступу: <http://fp.cibs.ck.ua/>
  164. Любенко А.М. Перспективи вдосконалення фінансової звітності підприємства в країні / Любенко А. М. // Фінансові аналітичні інструменти реформування економічної системи України. Науковий збірник / За ред. Є.В.Мниха. – Львів: Інтереко, 2001. – С.83-90.
  165. Любенко А.М. Питання стандартизації державного аудиту електронного середовища державних органів влади / Любенко А. М. // Financial system stability in Ukraine and Poland. Conference materials. Publishing House of Wroclaw University of Economics, Wroclaw, 2014 С.58-67.
  166. Любенко А.М. Підходи до планування та підготовки до проведення контрольних заходів з урахуванням уніфікації та стандартизації / Любенко А. М. // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. Збірник наукових праць ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України» Випуск 40. Суми 2014. С.172-181.
  167. Любенко А. М. Підходи до стандартизації аудиту державних фінансів / А. М.Любенко // Вісник Університету банківської справи. – 2015. – № 1 (22). – С. 116–123.
  168. Любенко А.М. Про організацію та проведення комплексних перевірок виконання бюджетів міст і районів / Любенко А. М. // Фінансовий контроль. – 2000. - №1. – С.26-27.
  169. Любенко А.М. Ревізія видатків на придбання, використання і списання нематеріальних активів / Любенко А. М. // Фінансовий контроль. – 2004. - №1 (18). – С.26-29.
  170. Любенко А.М. Реформування системи бухгалтерського обліку та її вплив на контроль в бюджетній сфері / Любенко А. М. // Проблеми розвитку фінансової системи та обліку. Збірник тез доповідей. Львів: ДУ “Львівська політехніка”, 2000. – С.47-48.
  171. Любенко А.М. Розвиток системи державного фінансового контролю на засадах стандартизації / Любенко А. М. // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. Збірник наукових праць. №2 (20) – 2014 С.199-203.

172. Любенко А.М. Стандартизація взаємодії суб'єктів фінансового контролю / Любенко А. М. // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. №10/2015 С.187-190.
173. Любенко А.М. Стандартизація державного фінансового аудиту / Любенко А. М. // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. №6/2014 С.167-170.
174. Любенко А.М. Стандартизація підготовчого етапу проведення контрольних заходів / Любенко А. М. // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. Збірник наукових праць. №3 (21) – 2014 С.121-124.
175. Любенко А.М. Сучасні вимоги до державного фінансового контролю в Україні / Любенко А.М. // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Економічний аналіз. Випуск 6. – Тернопіль: ТНЕУ. – 2010. С.441-444.
176. Любенко А.М. Уніфікація організації та методологічного забезпечення діяльності суб'єктів фінансового контролю у стандартах / Любенко А.М. // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць Університету банківської справи Національного банку України. Випуск №1 (18) – 2015 С.226-235.
177. Любенко А.Н. Организация контроля деятельности субъектов государственного сектора путем стандартизации. / Любенко А.Н. // Сборник научных статей VI международной научно-практической конференции по вопросам банковской экономики «Банковская система: устойчивость и перспективы развития». Полесский государственный университет. Пинск. Республика Беларусь. 30 июня 2015 - С.97-100.
178. Любенко А.Н. Стандартизация деятельности субъектов контроля как фактор повышения эффективности их взаимодействия / Любенко А.Н. // Экономика и банки. Научно-практический журнал Полесского государственного университета. Республика Беларусь. №1 - 2015 С.25-31.
179. Лютий І. О. Теоретико-методологічні засади бюджетної політики держави // Фінанси України. – 2009. – № 12 – С. 13–19.
180. Мазаракі А. А. Бюджетна система України та Євросоюзу : монографія / С. О. Булгакова, О. І. Барановський, Г. В. Кучер та ін. ; за заг. ред. А. А. Мазаракі. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 409 с.
181. Максимова В. Ф. Системний підхід до розвитку державного аудиту в Україні / В. Ф. Максимова, Ю. Б. Слободяник // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С. 114–120.
182. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності: концепція, цикл, планування /А. В. Мамишев // Фінансовий контроль. – 2006. – № 2 (31). – С. 54–55.
183. Мацкевичюс И.С., Лакис В.И. Ревизия в системе экономического контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 224 с.
184. Мексон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. М.: Дело. - 1992.-702 с.
185. Мельник Т. Г. Електронний документообіг і підпис: навч.-метод комплекс для студ. напряму підгот. «Економіка і підприємництво» спец. «Облік і аудит» / Т. Г. Мельник. – К. : ВПЦ «Київський університет», 2010. – 47 с.
186. Мельник Т.Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ / Т. Г. Мельник. – К. : Кондор, 2009. – 412с.
187. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн//Фінансовий контроль.–2002.– № 2. – С. 36–37.
188. Методологии описания архитектуры, ориентированные на государственные ведомства [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.intuit.ru/studies/courses/2189/162/lecture/4485>.
189. Методичні рекомендації з визначення суми збитків у разі порушення законодавства у сфері закупівель : затверджені наказом Головного контрольно-ревізійного управління України № 89 від 13.04.2010 р. [Електронний ресурс] / Головне контрольно-ревізійне управління України. – Режим доступу : <http://document.ua/metodichni-rekomendaciyi-z-viznachennja-sumi-zbitkiv-u-razi--doc31330.html>.



190. Міжнародний досвід організації та проведення державного фінансового контролю [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://pidruchniki.ws/15290527/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/mizhnarodniy\\_dosvid\\_zdiysnenny\\_a\\_finansovo-gospodarskogo\\_kontrolyu](http://pidruchniki.ws/15290527/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/mizhnarodniy_dosvid_zdiysnenny_a_finansovo-gospodarskogo_kontrolyu).
191. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти» № 929\_015 від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : [http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929\\_015](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_015).
192. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 15 «Фінансові інструменти: розкриття і подання», опублікований Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 1998 р. [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/document/81061/15a.pdf>.
193. Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», зі змінами станом на 1.01.2012 р. [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).
194. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі МСБОДС-1 «Подання фінансових звітів», оприлюднені Міжнародною федерацією бухгалтерів у травні 2003 р. [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/document/81047/1a.pdf>.
195. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку МСБО-8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилок» від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020).
196. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності : монографія / Л. Г. Ловінська, В. Г. Швець та ін. ; Міністерство фінансів України, Методологічна Рада. – К. : ІМА\_прес. – 204 с.
197. Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту державного сектору / М. В. Кужельний, І. К. Дрозд, О. О. Чечуліна ; під ред. М. В. Кужельного. – К. : Аграрна наука, 2009. – 191 с.
198. Мних Є.В., Форенц Г.А. Економічний аналіз: Навч. посібник. – Львів, 2000.- 144 с.
199. Мурашко В. М. Контроль і ревізія діяльності підприємств промисловості України : навч. посібник/В.М.Мурашко.–К.:ЦУЛ,2003.– 254 с.
200. Мурашко В.М. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности торговых организаций. — Киев, изд. объединение "Вища школа", 1974. – 272 с.
201. Мурашко О. В. Державний фінансовий аудит та його відмінності від ревізії [Електронний ресурс] / О. В. Мурашко // Менеджмент. – 2009. – № 11. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Menedzhment/2009\\_11/murachko.html](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2009_11/murachko.html).
202. Набедрик Н. Щодо окремих положень Закону України «Про Державний бюджет України на 2012 рік у частині міжбюджетних трансфертів» / Н. Набедрик // Казна України. – 2011. – № 6. – С. 12–13.
203. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі : затверджені наказом Міністерства фінансів України № 52 від 25.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=83023](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023).
204. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 N 1541.
205. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти» : затверджені наказом Міністерства фінансів України № 568 від 18.05.2012 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 8. – С. 46–51.
206. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : затверджені наказом Міністерством фінансів України № 568 від 18.05.2012 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 8. – С. 51–55.

207. Независимая группа оценки Всемирного банка [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ieg.worldbankgroup.org>.
208. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : монографія / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К. : НДФІ, 2006. – С. 90.
209. Організація казначейського обслуговування бюджетів та контролю за дотриманням бюджетного законодавства : метод. посібник. – К. : ТОВ «Редакція газети «Все про бухгалтерський облік», 2010. – 300 с.
210. Основні показники діяльності вищих навчальних закладів України на початок 2011/12 навчального року : статистичний бюлетень / Державна служба статистики України. – К., 2011–2012 н.р. – 219 с.
211. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України : навч. посібник / Ю. В. Пасічник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 670 с.
212. Пивовар І. Вивчаємо зміни до Порядку складання, розгляду, затвердження та виконання кошторисів бюджетних установ // Баланс – бюджет : спецвип. «Вивчаємо зміни у бюджетному та податковому законодавстві». – С. 15–17.
213. Пилипенко І. І. Стандарти аудиту та етики : навч. посібник / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К. : ДП «Інформаційно-аналітичне забезпечення», 2007. – 277 с.
214. Питання проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту : Постанова Кабінету Міністрів України № 361 від 25.03.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>.
215. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : затверджений наказом Головного управління Державної казначейської служби України № 114 від 10.12.1999 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 28. – С. 40–45.
216. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р., зі змінами внесеними згідно із Законом № 5180-VI від 06.07.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
217. Пожарицька І. М. Концепт «судження аудитора» у сучасному дискурсі / І. М. Пожарицька // Економіка и управление. – 2013. – №5. – С. 113–120.
218. Положення про Державну казначейську службу України : затверджене Указом Президента України № 460/2011 від 13.04.2011 р., зі змінами від 29.11.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>.
219. Положення про Державну фінансову інспекцію № 499 від 23.04.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.
220. Положення про Міністерство фінансів України : затверджене постановою Кабінету Міністрів України № 1837/2011 від 26.12.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>.
221. Положення стандарт бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : затверджено наказом Міністерства фінансів України № 817 від 24.12.2004 р., зі змінами від 09.12.2011р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.
222. Положення стандарти бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» : затверджено наказом Міністерства фінансів України № 559 від 30.11.2011 р., зі змінами від 09.12.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>.
223. Порядок безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з іншого бюджету : затверджений постановою Кабінету Міністрів України № 386 від 26.03.2003 р., зі змінами від 26.01.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/386-2003-п>.

224. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : затверджений наказом Головного управління Держказначейства України № 114 від 10.12.1999 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 28. – С. 45–64.
225. Порядок подання фінансової звітності : затверджений постановою Кабінету Міністрів України № 419 від 28.02.2000 р., зі змінами від 30.11.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-п>.
226. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій : затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 506 від 20.05.2009 р., зі змінами № 817 від 05.09.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/506-2009-п/para63#p63>.
227. Порядок проведення перевірок державних закупівель органами державної контрольно-ревізійної служби : затверджений наказом Головного контрольно-ревізійного управління України № 136 від 26.06.2007 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0701-10>.
228. Порядок складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства : затверджений наказом Міністерства фінансів № 1370 від 15.11.2010 р., зі змінами від 02.12.2011 р. [Електронний ресурс]/Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1201-10>.
229. Порядок складання фінансової і бюджетної звітності розпорядниками та отримувачами бюджетних коштів : затверджений наказом Міністерства фінансів України № 44 від 24.01.2012р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.
230. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання : затверджений постановою Кабінету Міністрів України № 228 від 28.02.2002 р., зі змінами № 37 від 24.01.2011 р. [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу : [http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art\\_id=244331742](http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=244331742).
231. Правила проведення перевірок діяльності територіальних органів Федерального Казначейства : затверджені наказом Федерального казначейства Російської Федерації № 22 від 14.02.2005 р., зі змінами від 25.03.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.simtreas.ru/na/22\\_140205.htm](http://www.simtreas.ru/na/22_140205.htm).
232. Про аудиторську діяльність : Закон України № 3126-ХІІ від 22.04.1993 р., із змінами внесеними згідно із Законом № 4711-VI від 17.05.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
233. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16 липня 1999 року, зі змінами внесеними згідно із Законом № 4224-VI від 22.12.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
234. Про внесення деяких змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : затверджено наказом Міністерства фінансів України № 353 від 05.03.2008 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0225-08>.
235. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України : Закон України № 3614-VI від 07.07.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://document.ua/pro-vnesennja-zmin-do-byudzhetnogo-kodeksu-ukrayini-ta-dejak-doc63839.html>.
236. Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 року : затверджено розпорядженням Кабінету Міністрів України № 1347-р від 22.10.2008, зі змінами від 07.09.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1347-2008-п>.

237. Про внесення змін до Порядку надання цільових пільгових державних кредитів для здобуття вищої освіти : затверджені постановою Кабінету Міністрів № 947 від 07.09.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим дост.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/947-2011-p>.
238. Про Державний бюджет України на 2012 рік : Закон України № 4282-VI від 22.12.2011 р., зі змінами внесеними згідно із Законом № 4961-VI від 08.06.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4282-17>.
239. Про державний внутрішній фінансовий контроль : проект закону України від 25.12.2008 р. [Електронний ресурс] / Державна фінансова інспекція України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/51285>.
240. Про державні цільові програми : Закон України № 1621-IV від 18.03.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1621-15>.
241. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України № 2939-XII від 26.01.1993 р., зі змінами внесеними згідно із Законом № 5044-17 від 05.08.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
242. Про державний фінансовий контроль : проект закону України № 83 від 07.02.2008 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?pf3511=31663](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=31663).
243. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України № 2599-IV, зі змінами від 31.05.2005 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.
244. Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : Закон України № 1629-IV від 18 березня 2004 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>.
245. Про затвердження Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ : затверджено наказом Міністерства фінансів України та Головного управління Державної казначейської служби України № 90 від 30.10.1998 р., зі змінами № 311 від 02.09.2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0728-98>.
246. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : затверджено наказом Міністерства фінансів № 1217 від 29.09.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>.
247. Про затвердження критеріїв формування державного замовлення на поставку продукції для державних потреб : затверджено наказом Міністерства економіки України № 314 від 03.10.2005р.,зі змінами № 1024 від 17.09.2009 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1231-05>.
248. Про затвердження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України № 1629 від 24.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>
249. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12. 2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.
250. Про затвердження положень про територіальні органи Державної фінансової інспекції України та їх підрозділів : затверджено наказом Міністерства фінансів України № 1236 від 03.10.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-polozhen-pro-teritorialni-organi-derzhavn-doc73663.html>.
251. Про затвердження порядку використання у 2010 році коштів стабілізаційного фонду для здійснення інвестицій у інфраструктурні об'єкти, об'єкти соціально-культурної сфери, капітальні видатки бюджетних установ та інші першочергові загальнодержавні заходи :

- затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 472 від 14.06.2010 р., зі змінами від 22.10.2010 р. [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2010. – № 47. – С. 1527. – Режим доступу : <http://ovu.com.ua>.
252. Про затвердження порядку використання у 2010 році коштів стабілізаційного фонду для здійснення інвестицій у інфраструктурні об'єкти, об'єкти соціально-культурної сфери, капітальні видатки бюджетних установ та інші першочергові загальнодержавні заходи : затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 472 від 14.06.2010 р., зі змінами від 22.10.2010 р. [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2010. – № 50. – С. 1657. – Режим доступу : <http://ovu.com.ua>.
253. Про затвердження порядку використання у 2010 році коштів стабілізаційного фонду для здійснення інвестицій у інфраструктурні об'єкти, об'єкти соціально-культурної сфери, капітальні видатки бюджетних установ та інші першочергові загальнодержавні заходи : затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 472 від 14.06.2010 р., зі змінами від 22.10.2010 р. [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2010. – № 52. – С. 1740. – Режим доступу : <http://ovu.com.ua>.
254. Про затвердження Порядку здійснення державного контролю за діяльністю навчальних закладів : затверджено наказом Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України № 34 від 25.01.2008 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0077-08>.
255. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами : затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 21 від 19.01.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-п>.
256. Про затвердження Порядку планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами : затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 955 від 8.08.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF>.
257. Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання : затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 1163 від 22.12.2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1163-2010-п>.
258. Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи : затверджено наказом Міністерства фінансів № 214 від 21.02.2011 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-porjadku-pogodzhennja-priznachennja-na-po-doc49642.html>.
259. Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань : затверджено наказом Міністерства фінансів № 319 від 15.05.2002 р., зі змінами від 02.12.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0467-02>.
260. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України № 1017 від 10 серпня 2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>.
261. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів : Постанова Кабінету Міністрів України № 698 від 12 травня 2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF>.
262. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами : затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 550 від 20 квітня 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.
263. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ : Постанова

- Кабінету Міністрів України №1777 від 31 грудня 2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-%D0%BF>.
264. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : затверджено наказом Міністерства фінансів України № 1247 від 04.10.2011 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.
265. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. : постанова Кабінету Міністрів України № 34 від 16.01.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
266. Про затвердження Стратегії розвитку контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року : затверджено наказом Головного контрольно-ревізійного управління № 46 від 06.03.2009 р. [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/53242>.
267. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 59 від 26.01.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-п>.
268. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання : затверджено наказом Державного казначейства України № 100 від 06.10.2000 р., зі змінами № 98 від 27.05.2005 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0747-00>.
269. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України № 4814-17 від 12.06.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
270. Про здійснення державних закупівель : Закон України № 2289-VI від 01.06.2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2289-17>.
271. Про інвестиційну діяльність : Закон України № 1560-XII від 18.09.1991 р., зі змінами внесеними згідно із Законом № 5080-VI від 05.07.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.
272. Про ліквідацію урядових установ : затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 346 від 28.03.2011р.[Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/346-2011-п>.
273. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України № 4719-VI від 17.05.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>.
274. Про надання роз'яснень по застосуванню Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : сформульовано на підставі листа Державної казначейської служби України №17-04/1302-7036 від 20.05.2011 р. [Електронний ресурс] / ЛІГА:ЗАКОН. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/DKU1117.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DKU1117.html).
275. Про оренду державного та комунального майна : Закон України № 2269-XII від 10.04.1992, зі змінами внесеними згідно із Законом №5063-VI від 05.07.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2269-12>.
276. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України № 2939-XII від 26.01.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
277. Про основні напрямки бюджетної політики на 2013 рік : затверджено постановою Верховної Ради України № 4824-VI від 22.05.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України.–Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4824-17>.
278. Про Рахункову палату : Закон України № 316/96-ВР від 11.07.1996 р., зі змінами внесеними згідно із Законом № 2289-17 від 30.07.2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/315/96>.

279. Про Рахункову палату Російської федерації : федеративний закон № 4-ФЗ від 11.01.1995 р., зі змінами від 29.12.2010 р. [Електронний ресурс] / Рахункова палата Російської Федерації. – Режим доступу : <http://www.ach.gov.ru/ru/law/federal-law>.
280. Про стандартизацію : Закон України № 2408-III від 17.05.2001 р., зі змінами внесеними згідно із Законом 2289-VI від 01.06.2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2408-14>.
281. Про створення територіальних представництв Рахункової палати : затверджено Постановою Верховної Ради України № 1784-IV від 15.06.2004 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1784-iv>.
282. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року» : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 158-р від 24.05.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.
283. Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами» : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 633-р від 03.09.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/633-2012-%D1%80?nreg=633-2012-%F0&find=1&text=%E4%E5%F0%E6%E0%E2%ED%E8%E9+%E0%F3%E4%E8%F2&x=6&y=11#w21>.
284. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами»: Розпорядження Кабінету Міністрів України № 888-р від 17.10.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-%D1%80>.
285. Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України № 3480-IV від 23.02.2006 р., зі змінами внесеними згідно із Законом № 5042-VI від 04.07.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>.
286. Програма економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентна економіка, ефективна держава : затверджена Указом Президента України № 1154/2010 від 21.12.2010 р., зі змінами від 15.03.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1154/2010>.
287. Проект Методичних вказівок щодо застосування органами Державної казначейської служби заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, що утворені Міністерством фінансів України та Державною казначейською службою України у 2011 році [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/156007>.
288. Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством : [моногр.] / Редченко К. І. – Львів : Видавництво ЛКА, 2011. – 360 с.
289. Редченко К. І. Концептуальні основи розвитку контролю на стратегічному рівні управління підприємством / К. І. Редченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць ; серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз». – Житомир : ЖДТУ, 2011. – Вип. 3, Ч. 1. – С. 324–334.
290. Редченко К. І. Місце і роль контролю в управлінні розвитком підприємства / К. І. Редченко, Р. М. Воронко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : Міжнародний збірник наукових праць ; Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – Вип. 5. – С. 280-294.
291. Редченко К. И. Развитие управленческого контроля: на пути к культуре результативного менеджмента / К. И. Редченко, Р. М. Воронко // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия «Экономика». – 2015. – № 1. – С. 115-125.
292. Редченко К. И. Управленческий контроль: инструменты и решения : [моногр.] / К. И. Редченко. – Saarbrücken : LAP Lambert Academic Publishing, 2015. – 100 с.
293. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП Інформ-аналіт. агентство, 2008. – 493 с.
294. Романів Є.М. З досвіду організації проведення комплексних перевірок виконання бюджетів міст і районів / Романів Є.М., Любенко А.М. // Фінанси України. – 2000. – №3. С.135-137.

295. Романів Є.М. Організація контролю діяльності автоматизованих інформаційних систем / Романів Є.М., Любенко А.М. // *Фінанси України*. – 2002. – №12. С.132-140.
296. Романів Є.М. Перспективи подальшого удосконалення державного фінансового контролю в Україні / Романів Є.М., Любенко А.М. // *Вісник Львівської державної фінансової академії*. – Львів: ЛДФА, 2009. - №16. С.12-19.
297. Романів Є.М. Роль державної контрольно-ревізійної служби у забезпеченні економічної безпеки держави / Романів Є.М., Любенко А.М. // *Вісник Львівського інституту внутрішніх справ: Збірник* / Гол.ред. В.Л. Ортинський. – Львів: Львівський інститут внутрішніх справ при НАВС України. – Вип. 1. – 2003. С.21-34.
298. Романів Є.М. Сфера особливої уваги органів ДКРС. Про організацію комплексних перевірок виконання бюджетів у Львівській області / Романів Є.М., Любенко А.М. // *Фінансовий контроль*. – 2006. - №1 (30). – С.38-41.
299. Рубан Н. І. Аудит ефективності виконання бюджетних програм в системі державного фінансового контролю України : автореф. дис. кандидата економічних наук : 08.04.01 / Н. І. Рубан / Київський національний університет ім. Тараса Шевченка. – К., 2006 – 19с.
300. Рудешко В. В. Зарубіжний досвід ведення бухгалтерського обліку виконання бюджету [Електронний ресурс] / В. В. Рудешко // *Часопис Київського права*. – 2010. – № 4. – С. 146–150.–Режим доступу: <http://www.kullib.narod.ru/bibl.files/chas2010/4/146.pdf>.
301. Рудницька Р. Міжнародні та вітчизняні стандарти аудиту в державному управлінні – спільні та відмінні риси / Р. Рудницька // *Демократичне врядування : науковий вісник*. – 2012. – Вип. 10. – С. 10.
302. Рудницький В.С. Аудит: робочі документи аудитора : Навч. посіб. / В. С. Рудницький, С. П. Лозовицький; Укоопспілка, Львів. комерц. акад. - Л., 2007. - 216 с.
303. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація / В. С. Рудницький. - Т. : Екон. думка, 2000. - 104 с.
304. Рудницький В.С. Гармонізація державного контролю: концепції, зарубіжний досвід / Рудницький В.С., Лазаришина І.Д., Любенко А.М // *Вісник Львівської комерційної академії /Серія економічна/*. Львів: ЛКА. – Вип.15. – 2004. С.96-103.
305. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький. - Т. : Екон. думка, 1998. - 191 с.
306. Рудницький В.С. Організація і методика аудиту / В.С. Рудницький, З.О. Душко. – К.: УБС НБУ, 2014. – 479 с.
307. Рябушко Л. Б. Роль бюджету в соціальній та економічній стабільності держави / Л. Б. Рябушко // *Вісник СумДУ*. – 2012. – № 1. – С. 26–36. – (Серія «Економіка»).
308. Саунин А. Н. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле / А. Н. Саунин // *Финансы*. – 2004. – № 9. – С. 54–55.
309. Свірко С. В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 243 с.
310. Свірко С. В. Бюджетний кодекс України як базовий елемент нормативного забезпечення вітчизняного бюджетного обліку/С.В.Свірко // *Незалежний аудитор*. – № 3. – 2013. – С. 25–35.
311. Свірко С. В. Облік витрат і калькулювання послуг установ соціально-культурного комплексу (на прикладі державних вищих навчальних закладів) / С. В. Свірко. – Київ, 1998. – 16 с.
312. Свірко С. В. Побудова системи рахунків бухгалтерського бюджетного обліку в умовах формування інтегрованого інформаційного забезпечення управління державними фінансами України / С. В. Свірко, А. І. Фаріон // *Незалежний аудитор*. – 2013. – № 4. – С. 19–27.
313. Свірко С.В. Суб'єкти та об'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі України в контексті чинного вітчизняного законодавства [Електронний ресурс] / С. В. Свірко, А. І. Фаріон // *Незалежний аудитор*. - 2012. - № 2. - С. 36-42. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Na\\_2012\\_2\\_8.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Na_2012_2_8.pdf)



314. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні: (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с.
315. Синявська О. Застосування теорії моделей життєвих циклів при визначенні стилю управління / О. Синявська // Європейські перспективи. – 2012. – № 3. – Ч. 3. – С. 192.
316. Слободяник Ю. Б. Державний аудит бюджетних установ і організацій / Ю. Б. Слободяник // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2012. – № 1 (13). – С. 228–231.
317. Слободяник Ю. Б. Інститут державного аудиту / Ю. Б. Слободяник // Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика : матеріали XIV Міжнар. наук.-практ. конф.– Луцьк : РВВ «Вежа» Волин. нац. ун-ту ім. Лесі Українки, 2009. – С. 390–391.
318. Слободяник Ю. Б. Система державного аудиту : монографія / Ю. Б. Слободяник. – Суми, 2013. – С. 405.
319. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні : монографія / Ю. Б. Слободяник. – Суми : ФОП Наталуха А.С., 2014. – С. 209.
320. Словник іноземних слів. – К. : Довіра : УНВЦ «Рідна мова», 2000. – 196 с.
321. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.
322. Справочник контролера-ревизора : сборник нормативних документів по контрольно-ревизійній роботі фінансових органів / под ред. С. М. Устинюка. – М. : Финансы и статистика, 1981. – С. 15.
323. Стандарт Рахункової палати «Порядок підготовки та проведення перевірок і оформлення їх результатів» : затверджений постановою колегії Рахункової палати України №28-6 від 27.12.2004 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0115-05>.
324. Стандартна документація конкурсних торгів для процедури закупівлі : затверджена наказом Міністерства економіки № 919 від 26.07.2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0653-10>.
325. Степашин С. В. Государственный финансовый контроль / С. В. Степашин, Н. С. Столяров и др. – СПб. : Питер, 2004. – С. 305.
326. Стефанюк І. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики [Електронний ресурс] / І. Стефанюк // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 4. – С. 42–51. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/vknteu/2011\\_4/5.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vknteu/2011_4/5.pdf).
327. Стефанюк І. Хто і чому хоче ліквідувати державний аудит? / І. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2010. – № 1 (54). – С. 6–9.
328. Стиренко Л. М. Інвентаризація зелених насаджень, погашення кредиторської заборгованості та облік видатків на виготовлення дипломів / Л. М. Стиренко // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 18. – С. 24.
329. Стратегія модернізації системи обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : схвалена постановою Кабінету Міністрів України № 34 від 16.01.2007 р. [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable.htm>.
330. Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія і практика : монографія / К. С. Сурніна. – Сімферополь : ДІАЙП, 2011. – 392 с.
331. Сушко Н. І. Державне казначейство України: в документах, цифрах та особах за 1995–2010 рр. / Н. І. Сушко, С. В. Харченко // Казна України : спецвип. – 2010. – С. 22–23.
332. Сушко Н. І. Державні фінанси / Н. І. Сушко. – 2006. – Т. 4. – С. 208–209.
333. Сушко Н. І. Казначейський контроль за дотриманням бюджетного законодавства / Н. І. Сушко // Баланс – бюджет : спецвип. «Вивчаємо зміни у бюджетному та податковому законодавстві». – С. 7–11.

334. Сушко Н. І. Матеріали до аналітичних статей з роз'ясненням окремих положень Проектів Закону України «Про Державний бюджет України на 2012 рік» та «Державної програми економічного і соціального розвитку України на 2012 рік» / Н. І. Сушко // Казна України. – 2011. – № 6. – С. 11.
335. Сушко Н. І. Модернізація системи управління державними фінансами у Грузії / / Н. І. Сушко // Казна України. – 2012. – № 2. – С. 10–14.
336. Сушко Н. І. Нововведення у застосуванні бюджетної класифікації / Н. І. Сушко // Казна України. – 2012. – № 3. – С. 13.
337. Сушко Н. І. Реформування обліку виконання державного бюджету : автореф. дис. кандидата економічних наук : 08.06.04 / Н. І. Сушко. – К., 2004. – 27 с.
338. Тимохін М. Коментарі фахівця / М. Тимохін, А. Кривченкова // Фінансовий контроль. – 2011. – № 10 (71). – С. 16–19.
339. Тимохін М. Нове у реформуванні державного внутрішнього фінансового контролю / М. Тимохін, О. О. Чечілуна // Баланс – бюджет : спецвип. «Вивчаємо зміни у бюджетному і податковому законодавстві». – С. 3–7.
340. Типове положення про комітет з конкурсних торгів : затверджене наказом Міністерства економіки України № 916 від 26.07.2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0622-10>.
341. Трошій І. Звіт Голови Державної фінансової інспекції України про результати діяльності у 2011 році / І. Трошій // Фінансовий контроль. – 2012. – № 3 (74). – С. 5.
342. Труфен А. О. Облік та контроль видатків на оплату праці у вищих навчальних закладах : автореферат дис. кандидата економічних наук : 08.00.09 / А. О. Труфен / Національна академія статистики, обліку та аудиту. – К., 2012. – 21 с.
343. Тютюнник П. С. Облік фінансування бюджетних установ : конспект лекцій // П. С. Тютюнник, П. О. Сахаров. – Харків : Вид-во ХНЕУ, 2010. – 140 с.
344. Україна по уровню коррупции в 2012 г. поднялась со 152 на 144 место [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rbc.ua/ukr/top/show/ukraina-po-urovnyu-korrupsii-v-2012-g-podnyalas-so-152-do-144-05122012103500>.
345. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: Підручник. - 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання-Прес, 2001. – 253 с.
346. Фаріон А. І. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі України та шляхи її реалізації : автореферат дис. кандидата економічних наук : 08.00.09 / А. І. Фаріон / Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана – К., 2011. – 21с.
347. Фещенко Є. А. Порядок подання фінансової звітності бюджетними установами / Є. А. Фещенко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 38–39.
348. Фещенко Л. В. Бюджетна система України : навч. посібник / Л. В. Фещенко, П. В. Проноза, Н. В. Кузьминчук. – К. : Кондор, 2008. – 440 с.
349. Финансовое управление и финансовый контроль на рубеже веков // Президентский контроль. – 2001. – № 1. – С. 48.
350. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів : монографія / Є. В. Мних, Н. С. Барабаш, Г. О. Кравченко та ін.; за заг. ред. Є. В. Мних. – К. : КНТЕУ, 2008. – 185 с.
351. Хмельков А. В. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник / А. В. Хмельков. – Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2013. – 548 с.
352. Цуман І. С. Класифікація економічного контролю [Електронний ресурс] / І. С. Цуман // Економічні науки: зб. наук. пр. – 2008. – Вип. 5 (20). – Ч. 2. – (Серія «Облік і фінанси»). – Режим доступу : [http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/En\\_oif/2008\\_5\\_2/zbirnik\\_O\\_FN\\_5\\_%D0%A7\\_2\\_300.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/En_oif/2008_5_2/zbirnik_O_FN_5_%D0%A7_2_300.pdf).
353. Чамлай В. В. Боротьба органів робітничо-селянської інспекції УСРР з фінансовими правопорушеннями у перші роки НЕПу (1921–1923 рр.) [Електронний ресурс] / В. В. Чамлай // Форум права. – 2009. – № 3. – С. 639–646. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2009-3/09hvvpm.pdf>.

354. Чернякова О. В. Інструменти бюджетно-податкового регулювання розвитку регіонів : монографія / О. В. Чернякова. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. – 368 с.
355. Чехонадских Л. Совершенствование методов государственного финансового контроля / Л. Чехонадских // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – № 3. – С. 26–30.
356. Чечуліна О. О. Модернізація державного фінансового контролю в контексті розвитку програмно-цільового бюджетування/О.О.Чечуліна // Фінанси України. – 2011. – № 10. – С. 15–31.
357. Чечуліна О. О. Реформування системи управління доходами та витратами бюджету і розвиток казначейської системи його виконання : автореферат дисертації кандидата економічних наук / О. О. Чечуліна / Інститут економічного прогнозування Національної академії наук України. – К., 2002.
358. Чечуліна О. О. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи : презентація [Електронний ресурс] / О. О. Чечуліна. – К., 2010. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/107644>.
359. Чечуліна О. О. Управління ризиками як компонента системи внутрішнього контролю державних установ / О. О. Чечуліна // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 40–42.
360. Чижевська А. В. Професійна діяльність бухгалтера: аутсорсинг, ризики, захист інформації текст : монографія / А. В. Чижевська, І. М. Вигівська, А. П. Дикий, А. С. Скакун. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 404 с.
361. Чугунов І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І. Я. Чугунов, В.М. Федосов // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 3–12.
362. Чуль О. М. Система державного фінансового контролю: функціонування, проблематика, оптимізація/О.М.Чуль, Ю.М.Барський//Економічний простір. – 2011. – № 45. – С. 193–202.
363. Чумакова І. Ю. Аудит в Україні: нові виклики в епоху глобальних змін / І. Ю. Чумакова // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін : тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф., Київ, 23 жовт. 2009 р. – К. : КНЕУ : ФПБАУ, 2009. – С. 520–528.
364. Чумакова І. Ю. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн / І. Ю. Чумакова // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С. 137–146.
365. Чумакова І. Ю. Внутрішній аудит в Україні: організаційні засади створення в центральних органах виконавчої влади/І.Ю.Чумакова // Фінанси України. – 2011. – № 9. – С. 95–109.
366. Чумакова І. Ю. Дослідження змісту поняття аудиту в контексті його застосування у державному секторі економіки / І. Ю. Чумакова // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць. – К. : КНЕУ, 2006. – Вип. 8. – С. 282–289.
367. Чумакова І. Ю. Дослідження змісту поняття аудиту в контексті його застосування у державному секторі економіки / І. Ю. Чумакова // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць. – К. : КНЕУ, 2006. – Вип. 8. – С. 282–289.
368. Чумакова І. Ю. Правове і методологічне забезпечення державного аудиту в Україні / І. Ю. Чумакова // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць : спец. вип. – К. : КНЕУ, 2006. – С. 391–397.
369. Чумакова І. Ю. Удосконалення державного фінансового аудиту в умовах реформування державних фінансів // Державний бюджет і бюджетна стратегія 2012–2014: стабілізація та сталий розвиток в умовах реформування економіки України : у 4 т. / за ред. Ф. О. Ярошенка ; ДНУ «Акад. фін. управління». – К., 2011. – Т. 1: Стабілізація державних фінансів у контексті стратегії реформ. – 920 с.
370. Чумаченко Н.Г. Экономический анализ и управление производством/ Н.Г. Чумаченко. – К.: КИНХ, 1969. – 243.
371. Чупрун О. С. Місце аудиту в системі фінансового контролю (господарсько-правовий аспект) / О. С. Чупрун // Вісник господарського судочинства. – 2007. – № 6. – С. 65–70.
372. Шайкан А.В. Виникнення подвійного запису – міфи і реальність // Незалежний аудитор : науково-практ. видання. – 2012. – № 2 (IV). – С. 44-45.

373. Шалімова Н. С. Концепції розвитку аудиту: проблемні аспекти визначення та класифікації / Н. С. Шалімова // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2009. – № 4. – С. 218–227. – (Економічні науки).
374. Шалімова Н. С. Причини виникнення та фундаментальні принципи аудиту з позицій моделі людини та проблеми конфлікту інтересів / Н. С. Шалімова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. – 2012. – вип. 21. – С. 272–281.
375. Шаповал А. С. Казначейська система виконання державного бюджету України: актуальні проблеми, перспективи та пріоритетні напрямки розвитку / А. С. Шаповал // Матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих учених. – К., 2011. – 548 с.
376. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 2-ге вид., перероб і доп. – К. : Знання-Прес, 2008. – 535 с.
377. Шевлоков В. З. Формирование институциональных основ финансового контроля государства : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.10 / Валентин Зедович Шевлоков. – СПб., 2003. – 276 с.
378. Шевченко Н. І. Державний фінансовий контроль в Україні: сучасний стан, проблематика, напрямки реформування [Електронний ресурс] / Н. І. Шевченко, В. О. Куліченко. – Режим доступу : <http://www.dy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=380>.
379. Шевчук В.О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації / В.О. Шевчук // Облік і фінанси. – 2013. – №1. – С. 66-73.
380. Шевчук В.О. Бюджетний контроль в управлінні державними фінансами / В.О. Шевчук, Т.Г. Бондарук, Н.Ю. Мельничук // Економіст. – 2015. – №11. – С. 48-52.
381. Шевчук О. В. Бюджетна система України / О. В. Шевчук ; Київський національний університет імені Тараса Шевченка. – К., 2007. – С. 6–7.
382. Шевчук В.О. Діяльність торговельних підприємств у конкурентному середовищі: контрольно-аналітичне забезпечення системи управління : монографія / Куцик П. О., Медвідь Л. Г., Шевчук В. О., Хариневич-Яворська Д. О. – Чернівці : Технодрук, 2015. – 370 с.
383. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою : монографія / В. О. Шевчук. – К. : КНТЕУ, 1998. – 371 с.
384. Шеремет А. Д. Аудит : учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 448 с. – (Высшее образование).
385. Шешукова Т. Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов : учеб. пособие / Т. Г. Шешукова, М. А. Городилов – 2-е изд., доп. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 184 с.
386. Шкарабан С.И. Основы оперативного экономического анализа. - Львов: Издательство при Львовском государственном университете издательского объединения "Вища школа", 1988.
387. Шпиг А.А. Ревизия и контроль в торговле: Учебник для учет.-экон.фак.торг.вузов. – М.: Экономика, 1982. С.4-6.
388. Шолкова Т. Б. Правове регулювання фінансового контролю публічних фондів органів місцевого самоврядування / Т. Б. Шолкова // Південноукраїнський правничий часопис. – 2010. – №. 3. – С. 221–223.
389. Шохин С. О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит : Теория и практика применения в России : науч.-метод. пособие / С. О. Шохин, Л. И. Воронина ; Контрол.-счет. палата Москвы. – М. : Финансы и статистика, 1997 – 237с.
390. Шохин С. О. Правовое обеспечение деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации : Проблемы и перспективы : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.12 / Сергей Олегович Шохин. – М., 1999. – 388 с.
391. Шохин С. О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации / С. О. Шохин. – М. : Финансы и статистика, 1999. –350 с.

392. Шохин С. О. Эффективность бюджетно-финансового контроля : монография / С. О. Шохин. – М. : Прогресс, 1995. – 62 с.
393. Щербина Ю. 20 найбільших проектів, що реалізовані за рахунок бюджету // Коментарі : спецвип. – 2011. – № 32 (275). – С. 12.
394. Щодо державного замовлення 2012 року у ВНЗ [Електронний ресурс] / Міністерство освіти і науки, молоді та спорту. – Режим доступу : <http://mon.gov.ua/index.php/ua/zvyazki-z-gromadskistyuu-tazmi/reaguvannya-na-kritiku/11910-shchodo-derzhavnogo-zamovlennya-2012-roku-u-vnz>.
395. Щодо обліку зобов'язань та операцій, пов'язаних з орендою майна : лист Держказначейства України №17-04/1422-7555 від 31.05.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://document.ua/shodo-zastosuvannja-norm-byudzhetnogo-koдексу-ukrayini-vid-0-doc60172.html>.
396. Экономический и юридический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 2004. – 1088 с.
397. Юдина Г. А. Основы аудита : учебное пособие / Г. А. Юдина, М. Н. Черных. – М. : КНОРУС, 2006. – 296 с.
398. Юргелевич С. В. Система державного фінансового контролю / С. В. Юргелевич // Фінанси України. – 2002. – № 4. – С. 138–144.
399. Юрій С. І. Бюджетна система України : підручник / С. І. Юрій, Й. М. Бескид та ін. – К. : ЦОП, 2000. – 400 с.
400. Юрко І. Порухення освітянами чинного законодавства / І. Юрко // Фінансовий контроль. – 2011. – № 10 (71). – С. 46–47.
401. Юхимчук А. Влада і контроль – утопія чи реальність? / А. Юхимчук // Голос України. – 2010. – № 175 (4925).
402. Якубів В. М. Державний фінансовий аудит: особливості та напрями здійснення / В. М. Якубів, Л. С. Сас // Інноваційна економіка. – 2012. – № 8 (34). – С. 256–260.
403. Ярошенко Ф. О. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : у 2-х т. / кол.авторів; за заг.ред. Ф.О.Ярошенка.–Т.2 : Методологія формування фінансового результату підприємницької діяльності в контексті Податкового кодексу України. – К. : ДППУ «Акад. фін. управління», 2010. – 336с.
404. Ярошенко Ф. О. Реформування бюджетної системи України на інноваційних засадах : монографія / кол. авторів ; за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. – К. : Міністерство фінансів України, 2010. – 544 с.
405. A Brief History [Electronic resource] / Office of the Auditor General of Canada. – Available from : [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au\\_fs\\_e\\_821.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_821.html).
406. Audit Evidence [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/13104/issai\\_1500\\_e\\_pdf](http://www.issai.org/media/13104/issai_1500_e_pdf).
407. Audit Reports [Electronic resource] / National Audit Office of Lithuania. – Available from : <http://www.vkontrole.lt>.
408. Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/13096/issai\\_1240\\_e\\_pdf](http://www.issai.org/media/13096/issai_1240_e_pdf).
409. Baker P. Financial management handbook / by P Baker, P. R. Attwood, H. W. Calvert. – Cambridge, 1972. – 125 p.
410. Bloem A. M. Manual for quarterly national accounts: concepts, data sources and complication / A. M. Bloem // International Monetary Fund. – Washington, 2001. – 549 p.
411. Borck R. Political Economics of higher education finance / R. Borck, M. Wimbersky. – Germany: CeSifo, 2009. – 27 p.
412. Bundes Rechnungshof [Electronic resource]. – Available from : <http://www.bundesrechnungshof.de>.
413. Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Presentation in General Purpose Financial Reports [Electronic resource] / International Federation of Accountants. – Available from : <http://www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-generalpurpose-financial-reporting-public-sector-enti-7>.

414. Cour des comptes [Electronic resource]. – Available from : <http://www.ccomptes.fr>.
415. Court of Audit [Electronic resource]. – Available from : <https://www.courdescomptes.be/EN>.
416. Cox G. W. Legislative Leviathan: Party Government in the House / G. W. Cox, M. O. McCubbins. – 2nd Edition. – Camidge : Cambridge University Press, 2007.
417. Deakin E. B. Cost accounting / by E. B. Deakin, M. W. Maher ; second edition. – BPI-Irwin, 1987. – 711 p.
418. Der Rechnungshof [Electronic resource]. – Available from : <http://www.rechnungshof.gv.at>.
419. Developments in Auditing and Assurance [Electronic resource] / Corporate financial reporting. – Available from : [http://www.sagepub.com/upmdata/9687\\_011396Ch5.pdf](http://www.sagepub.com/upmdata/9687_011396Ch5.pdf).
420. European Court of Auditors [Electronic resource]. – Available from : <http://www.eca.europa.eu/en>.
421. EUROSAI [Electronic resource]. – Available from : <http://www.eurosai.org/eng/EEP3.asp?menu=eep>.
422. Exchequer and Audit Departments Act 1866 [Electronic resource]. – Available from : <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/Vict/29-30/39/contents>.
423. External Confirmations. [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/13160/issai\\_1505\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13160/issai_1505_e.pdf).
424. Eygelaar S. Applikation of the excellence model to enhance health service delivery and performance excellence in a state department / S. Eygelaar, J. Uysthe // Journal of Human Resource Management. – 2004. – № 2 (3). – P. 32–41.
425. Federal Enterprise Architecture (FEA) [Electronic resource]. – Available from : <http://www.whitehouse.gov/omb/e-gov/fea>.
426. Financial Management // Handbook a Gower press. – UK, 1987. – 398 p.
427. Financial Reporting by Public Sector Entities [Electronic resource]. – Available from : <http://www.ifac.org>.
428. Flint D. Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction. – Basingstoke : Macmillan Education, 1988. – 191 p.
429. Fundamental Auditing Principles [Electronic resource]. – Available from : <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/3-fundamental-auditing-principles.html>.
430. General Auditing Guidelines on Financial Audit [Electronic resource]. – Available from : <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>.
431. Government finance statistics. Eurostat [Electronic resource] / Luxembourg: Publications Office of the European Union. – 2010. – № 1. – Available from : <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>.
432. Hall R. E. Macroeconomics: Theory, performance and policy / by R. E. Hall, J. B. Taylor. – New York, 1986. – 263 p.
433. Hermanson R. H. Accounting principles / by R. H. Hermanson, J. D. Edwards, R. F. Salmonson. – 4-th ed. – Boston, 1989. – P. 1106–1113
434. IACOP Study visit (SV) and Quality Assurance working group (QA WG) back to back in Yerevan, Armenia [Electronic resource]. – Available from : <http://www.pempal.org/event/read/92>.
435. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/13080/issai\\_1315\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13080/issai_1315_e.pdf).
436. Information System Security Review Methodology [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/13024/issai\\_5310\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13024/issai_5310_e.pdf).
437. International Journal of Government Auditing [Electronic resource]. – 2002. – July. – Available from : <http://www.intosai.org/uploads/3200207e2.pdf>.
438. ISO9000:2000 [Electronic resource]. – Available from : <http://quality.eup.ru/GOST/msisopr.html>.
439. ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing [Electronic resource]. – Available from : <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>.

440. ISSAI 1000 – General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/13204/issai\\_1000\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13204/issai_1000_e_.pdf) ISSAI 1700 – Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements [Electronic resource]. – Available from : <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/view/article/issai-1700-forming-an-opinion-and-reporting-on-financial-statements.html>.
441. ISSAI 1000-2999 General Auditing Guidelines on Financial Audit [Electronic resource]. – Available from : <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>.
442. ISSAI 300 Fundamental Principles of Performance Auditing [Electronic resource]. – Available from : <http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>.
443. ISSAI 400 – Fundamental Principles of Compliance Auditing [Electronic resource]. – Available from : <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/view/article/issai-400-fundamental-principles-of-compliance-auditing.html>.
444. ISSAI 4000 – Compliance Audit Guidelines – General Introduction [Electronic resource]. – Available from : <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/view/article/issai-4000-compliance-audit-guidelines-general-introduction.html>.
445. ISSAI 4100 – Compliance Audit Guidelines – For Audits Performed Separately from the Audit of Financial Statements [Electronic resource]. – Available from : <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/view/article/issai-4100-compliance-audit-guidelines-for-audits-performed-separately-from-the-audit-of-financi.html>.
446. ISSAI 5300-5399 Guidelines on IT-audit [Electronic resource]. – Available from : <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/view/article/issai-5310-information-system-security-review-methodology.html>.
447. ISSAI Executive Summaries [Electronic resource]. – Available from : <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries.html>.
448. Kusek J. Z. Ten Steps to a Results-Based Monitoring and Evaluation System : A handbook for development practitioners / J. Z. Kusek, R. C. Rist / World Bank. – 2004. – Available from : <http://documents.worldbank.org/curated/en/2004/01/5068054/handbook-development-practitioners-ten-steps-results-based-monitoring-evaluation-system-ten-steps-results-based-monitoring-evaluation-system-handbook-development-practitioners>.
449. Legislative Leviathan: Party Government in the House / Second Edition McCubbins with Gary W. Cox. – Cambridge : Cambridge University Press, 2007.
450. Lima Declaration [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/12901/issai\\_1\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf).
451. Lyubenko Andriy. Conceptions of the centralized and decentralizing organization of state internal financial control – Knowledge economy society. Managing organizations: concepts and their applications. Cracow University of Economics. Cracow 2014. P.268-275.
452. Lyubenko Andriy. Interaction of internal and external auditors according to INTOSAI standards. Development, innovation and business potential in view of economic changes. Edited by Jaroslaw Kaczmarek, Pavel Krzeminski. Cracow University of Economics. Cracow 2015. P. 213-219.
453. Lyubenko Andriy. Standardization of state financial control on the basis of system approach. Vilnius University Faculty of Economics. Ekonomika 2015 94(1) P.52-60.
454. Lyubenko Andriy. The standards for audit planning risk-based. Банковская система: устойчивость и перспективы развития: Сборник научных статей пятой международной научно-практической конференции по вопросам банковской экономики, УО «Полесский государственный университет», г.Пинск 30-31 октября 2014 г./ Министерство образования Республики Беларусь [и др.]; редкол.: К.К.Шебеко [и др.] – Пинск: ПолесГУ, 2014. С.195-198.
455. Mackay K. How to build M&E Systems to Support Better Government, edited by the World Bank's Independent Evaluation Group at [Electronic resource]. – Available from : [http://www.worldbank.org/ieg/ecd/docs/How\\_to\\_build\\_ME\\_gov.pdf](http://www.worldbank.org/ieg/ecd/docs/How_to_build_ME_gov.pdf).

456. Materiality in Planning and Performing an Audit [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/13028/issai\\_1320\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13028/issai_1320_e_.pdf).
457. Mautz R. K. The Philosophy of Auditing / R. K. Mautz, H. A. Sharaf ; American Accounting Association. – Sarasota, FL : American Accounting Association, 1993. – 299 p.
458. May E. Towards the Institutionalization of Monitoring and Evaluation Systems in Latin America and the Caribbean: Proceedings of a World Bank [Electronic resource] / E. May, D. Shand / Inter-American Development Bank Conference, World Bank. – 2006. – Available from: <http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/LACEXT/0,,contentMDK:20893139~pagePK:146736~piPK:146830~theSitePK:258554,00.html>.
459. Megginson L. C. Successful small business management / by L. C. Megginson, C. R. Scott. – Fifth edition. – BPI- Irwin, 1988. – 730 p.
460. Mexico Declaration on SAI Independence [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/12922/issai\\_10\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/12922/issai_10_e.pdf).
461. National Audit Office [Electronic resource]. – Available from : [http://www.nao.org.uk/about\\_us.aspx](http://www.nao.org.uk/about_us.aspx).
462. National Audit Office [Electronic resource]. – Available from : <http://www.vtv.fi/en>.
463. Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/13088/issai\\_1200\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13088/issai_1200_e_.pdf).
464. Planning an Audit of Financial Statements [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/13056/issai\\_1300\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13056/issai_1300_e_.pdf).
465. Premchand A. Government Financial management: issues and country studies / A. Premchand // International Monetary Fund. – Washington, 1990. – 621 p.
466. Prerequisites for the Functioning of Supreme Audit Institutions [Electronic resource]. – Available from : <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/2-prerequisites-for-the-functioning-of-supreme-audit-institutions.html>.
467. Računsko sodišče Republike Slovenije [Electronic resource]. – Available from : <http://www.rs-rs.si>.
468. Related Parties [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/13108/issai\\_1550\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13108/issai_1550_e_.pdf).
469. Republic of Albania The Supreme State Audit [Electronic resource]. – Available from : <http://www.klsh.org.al>.
470. Reynolds L. G. Economics: A general introduction / by L. G. Reynolds, D. Richard. – Illinois, 1988. – 862 p.
471. Rigsrevisionen [Electronic resource]. – Available from : <http://www.rigsrevisionen.dk>.
472. Rose P. S. The financial system in the economy / by P. S. Rose ; Special edition for the American college. – Irwin, 1986. – 682 p.
473. Sharp A. M. Economics of social issues / by A. M. Sharp, C. A. Register. – Irwin, 1998. – 413 p.
474. Standards & Guidance – International Professional Practices Framework (IPPF) [Electronic resource]. – Available from : <https://na.theiaa.org/Pages/IIAHome.aspx>.
475. Standards on Auditing [Electronic resource]. – Available from : [http://www.issai.org/media/13088/issai\\_1200\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13088/issai_1200_e_.pdf).
476. State Audit Office of Hungary [Electronic resource]. – Available from : <http://www.asz.hu/en>.
477. Support Transport Strategy of Ukraine [Electronic resource]. – Available from : <http://www.transport-ukraine.eu>.
478. Swedish National Audit Office [Electronic resource]. – Available from : <http://www.riksrevisionen.se/en>.
479. Swiss Federal Audit Office [Electronic resource]. – Available from : <http://www.efk.admin.ch>.
480. The Icelandic National Audit Office [Electronic resource]. – Available from : <http://www.rikisend.is>.
481. Thomas A. Lee Corporate Audit Theory (The Chapman & Hall Series in Accounting & Finance) / A. Thomas. – London ; New York : Chapman & Hall, 1993. – P. 206.



482. Thompson F. Capital Budgeting / F. Thompson // International Encyclopedia of Public Policy and Administration ; Boulder CO: Westview Press, 1997. – P. 330–337.
483. Tribunal de Contas [Electronic resource]. – Available from : <http://www.tcontas.pt>.
484. Tribunal de Contas da UNIAO [Electronic resource]. – Available from : <http://www.tcu.gov.br/>.
485. Tribunal de Cuentas [Electronic resource]. – Available from : <http://www.tcu.es>.
486. U.S. Government Accountability Office [Electronic resource]. – Available from : <http://www.gao.gov/>.
487. Workshop on Facilitation / Moderation for PEM PAL Leadership groups (by invitation only) (Zagreb, Croatia) [Electronic resource]. – Available from : <http://www.pempal.org/event/read/37?&lang=en>.
488. 11th PEM PAL Internal Audit Community of Practice – Internal Audit Manual Workshop Chisinau, Moldova (June 6–7, 2011) [Electronic resource]. – Available from : <http://www.pempal.org/event/read/39>.
489. 60 Years INTOSAI – 50 Years General Secretariat. Transparency, Accountability, Good Governance [Electronic resource]. – Available from : <http://www.intosai.org/documents/intosai/general.html>.

## ДОДАТКИ

### Додаток А

#### **Проект Стандарту контролю діяльності суб'єкта державного сектора економіки**

##### Стандарт

1. Загальні положення.
2. Документи, що оформляються за результатами контрольних заходів.
3. Оформлення актів, довідок та іншої робочої документації за результатами контрольного заходу.
4. Оформлення звіту про результати контрольного заходу.
5. Оформлення подання органу контролю.
6. Оформлення приписів органу контролю.
7. Оформлення інформаційного листа органу контролю.
8. Оформлення звернення органу контролю до правоохоронних органів.
9. Прикінцеві положення.

Додаток 1. Орієнтовна форма акта за результатами контрольного заходу.

Додаток 2. Зразок оформлення супровідного листа до акта за результатами контрольного заходу.

Додаток 3. Зразок оформлення висновку на зауваження до акта за результатами контрольного заходу.

Додаток 4. Типова форма звіту про результати контрольного заходу

Додаток 5. Типова форма подання органу контролю.

Додаток 6. Типова форма припису органу контролю за фактами створення на об'єкті перешкод у проведенні контрольного заходу.

Додаток 7. Типова форма припису за фактами виявлених на об'єкті контрольного заходу порушень, що вимагають прийняття негайних заходів щодо їх усунення та невідкладного припинення протиправних дій.

Додаток 8. Типова форма інформаційного листа органу контролю

Додаток 9. Типова форма звернення органу контролю в правоохоронні органи.

Додаток 10. Форма довідки про результати контрольного заходу

Додаток 10а. Додаток до форми довідки про результати контрольного заходу.

## **1. Загальні положення**

1.1. Стандарт зовнішнього державного фінансового контролю, що здійснюється органом контролю, «Оформлення результатів контрольних заходів» (далі – Стандарт) розроблений відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів.

1.2. Стандарт встановлює порядок оформлення результатів контрольних заходів, здійснюваних контрольним органом.

1.3. Метою Стандарту є визначення правил підготовки та вимог до документів, оформлюваних за результатами контрольних заходів.

1.4. Положення цього Стандарту є обов'язковими для дотримання співробітниками органу контролю, які здійснюють оформлення результатів контрольних заходів.

## **2. Документи, що оформляються за результатами контрольних заходів**

2.1. Акт за результатами контрольного заходу – документоване джерело інформації, що містить результати документальної перевірки об'єктів контролю, і складається співробітниками органу контролю за результатами проведеного контрольного заходу.

2.2. Звіт про результати контрольного заходу – це документ органу контролю, що підготовляється за підсумками контрольного заходу та відображає його результати, за достовірність яких відповідні посадові особи органу контрольного несуть персональну відповідальність.

2.3. Подання органу контролю – це документ органу контролю, що містить обов'язкову для розгляду у встановлені в ньому терміни або, якщо термін не зазначений, протягом 30 днів з дня його отримання інформацію про виявлені порушення бюджетного законодавства та інших нормативних правових актів, що регулюють бюджетні правовідносини, і вимоги про вжиття заходів щодо їх усунення, а також усунення причин та умов таких порушень.

2.4. Припис – це документ органу контролю, що містить обов'язкові для виконання у зазначений термін вимоги про усунення порушень бюджетного законодавства України та інших нормативних правових актів, що регулюють бюджетні правовідносини, та / або вимоги про відшкодування заподіяної такими порушеннями збитку.

2.5. Інформаційний лист – це документ, що складається за підсумками контрольного заходу у разі потреби доведення основних підсумків контрольного заходу до відома керівників відповідних органів державної влади і установ.

2.6. Звернення Рахункової палати до правоохоронних органів – це документ, що підготовляється за підсумками контрольного заходу у випадках, якщо виявлені на об'єктах контрольного заходу порушення законодавства України містять ознаки дій посадових осіб, що тягнуть за собою кримінальну відповідальність або вимагають інших заходів реагування.

2.7. У разі якщо звіт, подання, припис, інформаційний лист і звернення в правоохоронні органи, що оформляються за результатами контрольного заходу, містять відомості, що становлять державну таємницю, з даними документами в установленому порядку присвоюється гриф секретності.

2.8. Акт за результатами контрольного заходу, звіт про результати контрольного заходу, подання, припис, інформаційний лист і звернення в правоохоронні органи готуються відповідно до загальних вимог до складання та оформлення службових документів.

## **3. Оформлення актів, довідок та іншої робочої документації за результатами контрольного заходу**

3.1. За підсумками контрольних дій на об'єкті контрольного заходу оформляється акт за результатами контрольного заходу.

3.2. Результати перевірок, проведених в рамках контрольного заходу, оформляються актами, довідками перевірок, актами зустрічних перевірок (далі – акти перевірок) на паперовому носії, державною мовою з наскрізною нумерацією сторінок.

В актах перевірок не допускаються помарки та інші виправлення.

3.3. Опис встановлених в ході контрольного заходу фактів може бути оформлено у вигляді таблиць, довідок та схем і додаватися до акта перевірки, в якому наводяться підсумкові дані. До акта перевірки можуть бути прикладені пояснення посадових осіб об'єкта контролю по відображених в ньому фактам.

Копії документів, представлених об'єктом контролю, завіряються підписом уповноваженої особи та печаткою даного об'єкта. Зазначені копії є додатками до примірника акта перевірки, який підлягає зберіганню в органі контролю відповідно з номенклатурою справ на відповідний рік.

Додатки, складені співробітниками органу контролю – учасниками робочої групи в процесі проведення контрольного заходу, завіряються їх підписами, а також підписами відповідальних за розглянуті питання посадових осіб об'єкта контролю. Копії даних додатків можуть долучатися до примірника акта перевірки, що направляється об'єкту контролю.

3.4. Керівник контрольного заходу має право знайомитися з проектами актів, які складаються перевіряючими в ході контрольного заходу, до їх підписання.

3.5. Акти перевірок, акти зустрічних перевірок підписуються посадовими особами органу контролю, які проводили перевірки, керівником і головним бухгалтером об'єкта аудиту.

Акти перевірок, зустрічних перевірок складаються у двох примірниках, один з яких залишається у перевірненій установі, другий – в органі контролю.

Довідки перевірок підписуються посадовими особами органу контролю в одному примірнику, що залишається у нього.

Після підписання акти перевірок, таблиці та інші матеріали до них передаються особами, які проводили перевірки, керівнику контрольного заходу, в письмовому і електронному вигляді для складання акта за результатами контрольного заходу (далі – зведений акт).

Приблизна форма акта за результатами контрольного заходу наведена в додатку 1 до Стандарту.

3.6. У разі залучення до проведення контрольного заходу спеціаліста іншої організації або незалежного експерта (далі – зовнішній експерт), зазначені особи подають результати роботи у формах, встановлених у відповідному договорі або державному контракті на надання послуг для державних потреб.

Результати роботи зовнішнього експерта підлягають розгляду з точки зору достовірності інформації, на якій ґрунтується його висновок, а також щодо обґрунтованості в ньому висновків, пропозицій чи рекомендацій. Зазначені результати включаються в зведений акт або додаються до нього, а також за рішенням інспектора (ревізора), керівника контрольного заходу можуть відобразитися у звіті про результати контрольного заходу.

Результати роботи зовнішніх експертів відповідно до порядку, встановленого у органі контролю, фіксуються в акті приймання робіт (наданих послуг).

3.7. При складанні зведеного акта повинні дотримуватися об'єктивність, стислість і ясність викладу виявлених порушень, чіткість формулювань, логічна й хронологічна послідовність, документальне обґрунтування всіх викладених фактів.

3.8. Обсяг зведеного акта не обмежується, але необхідно відобразити в ньому повні відповіді на запитання програми контрольного заходу.

Якщо в процесі контрольного заходу окремі суттєві питання, що знаходяться в рамках цілей і завдань контрольного заходу, не розглядалися, документи перевірялися вибірково, дані обставини повинні в обов'язковому порядку відобразитися у зведеному акті.

3.9. Зведений акт складається з вступної та описової частин.

3.9.1. Вступна частина акта повинна містити такі відомості:

найменування контрольного заходу;

дату і місце складання акта;

номер і дату доручення на проведення контрольного заходу;  
підставу призначення контрольного заходу;  
склад робочої групи перевіряючих;  
прізвища, ініціали та посади керівників, головних бухгалтерів, які працювали у періоді, що перевірявся;  
термін проведення контрольного заходу;  
коротку характеристику об'єкта контролю.

3.9.2. Описова частина акта повинна містити результати проведеної ревізійної та аналітичної роботи із зазначенням видів порушень і недоліків, виявлених в ході контрольного заходу. В описі кожного порушення слід вказувати реквізити документів, законодавчих та інших нормативних правових актів, вимоги яких були порушені, види та суми виявлених порушень (у розрізі періодів, рівнів бюджетів, об'єктів власності тощо), прийняті в період проведення перевірки заходи щодо усунення виявлених порушень та їх результати.

3.10. У зведеному акті, акті перевірки не допускаються:

висновки, припущення, факти, не підтверджені відповідними документами або результатами перевірки;

вказівки на матеріали правоохоронних органів і свідчення, дані слідчим органам посадовими, матеріально відповідальними та іншими особами перевіреної організації;

морально-етична оцінка дій посадових, матеріально відповідальних та інших осіб перевіреної організації та кваліфікація їх вчинків, намірів і цілей,

внесення змін до підписаних актів на підставі зауважень керівника або іншої уповноваженої посадової особи перевіреної організації.

3.11. Зведений акт складається у двох примірниках, підписується керівником контрольного заходу, доводиться до відома керівника перевіреної установи шляхом передачі безпосередньо керівнику або відповідальній посадовій особі перевіреної установи з відміткою про отримання. При необхідності направляється супровідний лист, оформлений за формою згідно з додатком 2 до Стандарту.

Ознайомлення зі зведеним актом здійснюється протягом 5 робочих днів.

3.12. Про отримання одного примірника зведеного акта, підписаного обома сторонами, керівник або відповідальна посадова особа перевіряємої установи робить запис у примірнику зведеного акта, який залишається в контрольному органі. Такий запис має містити, у тому числі, дату отримання зведеного акта, підпис особи, яка отримала зведений акт, і розшифрування цього підпису.

Зведений акт вважається прийнятим, якщо перевіреною установою після закінчення 5 робочих днів з моменту його отримання розбіжності не представлені.

3.13. У разі незгоди керівника чи іншої уповноваженої посадової особи об'єкта контрольного заходу з фактами, викладеними у зведеному акті, акт підписується з вказівкою на наявність заперечень чи зауважень, які письмово долучаються до матеріалів контрольного заходу і є їх невід'ємною частиною.

На отриманні заперечення або зауваження керівник контрольного заходу у термін до 5 робочих днів з дня їх отримання дає по них письмовий висновок, який потім у термін до 3 робочих днів узгоджується з інспектором-юристом і передається керівнику органу контролю на підписання.

Висновок на зауваження до зведеного акта за результатами контрольного заходу підписується у двох примірниках. Один примірник висновку направляється перевірній установі рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення, або вручається керівнику або відповідальній посадовій особі перевіреної установи під розписку.

Примірник висновку органу контролю долучається до матеріалів контрольного заходу та є їх невід'ємною частиною.

Зразок оформлення висновку на зауваження до зведеного акта за результатами контрольного заходу наведено в додатку 3 до Стандарту.

3.14. У разі відмови керівника або іншої уповноваженої посадової особи установи підписати або отримати зведений акт, керівником контрольного заходу наприкінці зведеного акта робиться спеціальний запис про відмову вказаної особи від підписання або від отримання зведеного акта (із зазначенням дати, часу, обставин і по можливості свідків звернення до керівника чи до іншої уповноваженої посадової особи з пропозицією ознайомитися і підписати зведений акт).

При цьому зведений акт в той же день направляється перевіреній установі рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення або іншим способом, що забезпечує фіксацію факту і дати його направлення перевіреній установі.

Документ, що підтверджує факт направлення зведеного акта перевіреній установі, долучається до матеріалів контрольного заходу.

3.15. На примірнику зведеного акта органу контролю, підписаного всіма сторонами – учасниками контрольного заходу, планово-аналітичним відділом органу контролю ставиться відмітка із зазначенням дати надходження зазначеного акта до нього.

#### **4. Оформлення звіту про результати контрольного заходу**

4.1. Звіт про результати контрольного заходу готується на підставі зведеного акта відповідальним за проведення контрольного заходу, або особою, ним уповноваженою (як правило, керівником контрольного заходу), в строк не більше 21 календарного дня за формою згідно з додатком 4 до Стандарту.

При необхідності до складання звіту про результати контрольного заходу можуть залучатися співробітники органу контролю – учасники контрольного заходу.

4.2. Звіт про результати контрольного заходу містить:

- підставу для проведення контрольного заходу;
- предмет контрольного заходу;
- перелік об'єктів контрольного заходу;
- мету контрольного заходу;
- термін проведення контрольного заходу, що перевірявся;
- коротку характеристику перевіреної сфери формування та використання коштів і діяльності об'єктів контролю;
- результати контрольного заходу;
- заперечення або зауваження керівників об'єктів контрольного заходу на результати контрольного заходу (за наявності);
- висновки;
- пропозиції.

4.3. При складанні звіту про результати контрольного заходу повинні дотримуватися такі вимоги:

- послідовний виклад результатів контрольного заходу відповідності з цілями, поставленими в програмі перевірки, з конкретними відповідями і виділенням найважливіх проблем по кожній з них;
- включення до звіту тільки підтверджених відповідними доказами, зафіксованими в актах (довідках) за результатами перевірки і в робочій документації, оформленої під час її проведення, інформації, висновків і висновків;

- докази, представлені у звіті, повинні викладатися об'єктивно, висновки – бути аргументованими;
- текст звіту має бути зрозумілим і лаконічним.

4.4. У разі складання під час контрольного заходу актів за фактами створення перешкод співробітникам органу контролю у проведенні контрольного заходу, або за фактами виявлених порушень, що вимагають невідкладних заходів щодо їх припинення і попередження, і напрямки при цьому керівництву об'єктів контрольного заходу відповідних приписів органу контролю, то цю інформацію слід відобразити у звіті про результати контрольного заходу із зазначенням заходів, прийнятих щодо усунення перешкод та порушень, а також результатів їх виконання.

Якщо за підсумками контрольного заходу направлені подання органу контролю, інформаційні листи, а також звернення до правоохоронних органів, то у звіті про результати контрольного заходу відображається інформація про їх направлення із зазначенням адресата.

4.5. Звіт про результати контрольного заходу складається в трьох примірниках, підписується відповідальним за проведення контрольного заходу.

4.6. Звіт про результати контрольного заходу розглядається колегією органу контролю за поданням відповідального за результати контрольного заходу.

Порядок розгляду звіту про результати контрольного заходу визначається Регламентом колегії органу контролю, термін – планом роботи колегії органу контролю.

Примірник звіту про результати контрольного заходу додається до протоколу засідання колегії органу контролю.

4.7. Відповідно до рішення колегії органу контролю звіт про результати контрольного заходу разом із супровідним листом, підписаним головою органу контролю, направляється до органів виконавчої влади.

4.8. Примірник звіту про результати контрольного заходу долучається до справи контрольного заходу.

## **5. Оформлення подання органу контролю**

5.1. Подання органу контролю за результатами контрольного заходу готується в разі необхідності направлення пропозицій для вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень і недоліків, відшкодування заподіяної шкоди та притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у допущених порушеннях і безгосподарності.

5.2. Подання органу контролю має містити наступну інформацію:

вихідні дані про контрольний заході (підстава для його проведення, найменування контрольного заходу, а також об'єктів контрольного заходу та перевірений період за їх відсутності в найменуванні контрольного заходу);

пропозиції про усунення виявлених порушень, у тому числі, що є наслідком корупційних проявів, стягнення коштів місцевого бюджетів, використаних не за цільовим призначенням, і притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні законодавства, рекомендації з усунення виявлених недоліків;

терміни вжиття заходів щодо усунення порушень і недоліків, а також представлення відповіді за результатами розгляду подання органу контролю.

Типова форма подання органу контролю наведена в додатку 5 до Стандарту.

5.3. Подання органу контролю готуються на адресу керівників об'єктів контрольних заходів, а також керівників органів державної влади або місцевого самоврядування, в компетенції яких знаходиться вирішення питань, що містяться поданнях.

5.4. Проект подання органу контролю готується одночасно з оформленням проекту звіту про результати контрольного заходу співробітником органу контролю – учасником контрольного заходу.

Проект подання зазначені посадові особи як правило, вносять на розгляд колегії органу контролю разом із звітом про результати контрольного заходу.

При необхідності направлення подання органу контролю керівникам об'єктів контролю до засідання колегії органу контролю, термін його підготовки зазначеними посадовими особами органу контролю становить до 10 днів (залежно від обсягу виявлених контрольним заходом порушень і недоліків, наявності (відсутності) розбіжностей по акту за результатами контрольного заходу та ін.)

Проект подання протягом двох робочих днів розглядається інспектором-юристом органу контролю, повертається посадовій особі органу контролю, яка його підготувала (при необхідності доопрацьовується в термін не більше 2 днів).

5.5. Подання подається на підпис керівнику посадовою особою органу контролю після його доопрацювання або засідання колегії органу контролю протягом одного робочого дня.

Подання органу контролю підписується у двох примірниках, один з яких направляється адресату, другий (з візами посадової особи органу контролю, відповідального за проведення контрольного заходу, та інспектора-юриста органу контролю) – зберігається у справі перевірки.

5.6. Обсяг текстової частини подання органу контролю залежить від кількості та змісту виявлених порушень і недоліків, але не повинен перевищувати, як правило, 5 сторінок.

## **6. Оформлення приписів органу контролю**

6.1. Припис органу контролю готується у випадках:

створення перешкод для проведення контрольного заходу;

виявлення на об'єктах контрольного заходу порушень у господарській, фінансовій, комерційній та іншій діяльності, що завдають прямий безпосередній збиток і вимагають у зв'язку з цим невідкладного заходу.

6.2. Підставою для складання припису органу контролю є належним чином оформлений акт за фактом створення перешкоди посадовим особам органу контролю в проведенні контрольного заходу, акт про встановлення фактів порушень, що вимагають вживання невідкладних заходів для їх припинення, а також акт за результатами контрольного заходу.

6.3. Проект припису готується співробітником органу контролю - учасником контрольного заходу за дорученням керівника підрозділу.

Проект припису протягом двох робочих днів розглядається інспектором-юристом, повертається посадовій особі, яка його підготувала (при необхідності доопрацьовується).

6.4. Припис за фактами створення на об'єкті перешкод у проведенні контрольного заходу повинен містити:

вихідні дані про контрольний заході (підстава для його проведення, найменування контрольного заходу, найменування об'єкта контрольного заходу та період, що перевіряється при їх відсутності в найменуванні контрольного заходу, а також терміни проведення контрольного заходу);

конкретні факти створення на об'єкті перешкод співробітникам у проведенні контрольного заходу;

вимога негайного усунення зазначених перешкод у проведенні контрольного заходу та вжиття заходів стосовно посадових осіб об'єкта контрольного заходу, що перешкоджають роботі працівників органу контролю;

строк виконання припису органу контролю.



Типова форма припису за фактами створення на об'єкті перешкод у проведенні контрольного заходу, наведена в додатку 6 до Стандарту.

6.5. Припис органу контролю за фактами виявлених на об'єкті контрольного заходу порушень, що вимагають прийняття негайних заходів щодо їх усунення та невідкладного припинення протиправних дій має містити:

вихідні дані про контрольний захід (підстава для його проведення, найменування контрольного заходу, найменування об'єкта контрольного заходу та період, що перевіряється при їх відсутності в найменуванні контрольного заходу, а також терміни проведення контрольного заходу);

порушення, виявлені на об'єкті в ході проведення контрольного заходу, які завдають прямий безпосередній збиток, із зазначенням статей законів і / або пунктів інших нормативних правових актів, вимоги яких порушені;

оцінку збитку, заподіяного державному та місцевим бюджетам, по розкритим фактам порушень;

вимога про невідкладне припинення і негайне усунення виявлених порушень та вжиття заходів з відшкодування шкоди;

строк виконання припису.

Типова форма припису за фактами виявлених на об'єкті контрольного заходу порушень, що вимагають прийняття негайних заходів щодо їх усунення та невідкладного припинення протиправних дій наведена в додатку 7 до Стандарту.

6.6. Приписи органу контролю виносяться на розгляд і приймаються колегією органу контролю.

Приписи підписуються керівником органу контролю.

Обсяг текстової частини припису органу контролю не повинен перевищувати, як правило, 5 сторінок.

Питання скасування припису органу контролю або внесення до нього змін в обов'язковому порядку розглядається колегією органу контролю.

6.7. Припис органу контролю доводиться до відома керівника об'єкта контрольного заходу шляхом передачі особисто під розпис, через канцелярію (приймальню) об'єкта контрольного заходу, поштовим відправленням з повідомленням про вручення, або іншим способом, що засвідчує факт його вручення.

Невиконання або неналежне виконання у встановлений термін припису органу контролю тягне за собою відповідальність, встановлену законодавством України.

## **7. Оформлення інформаційного листа органу контролю**

7.1. Інформаційний лист органу контролю готується керівником підрозділу, відповідальним за проведення контрольного заходу, у разі, якщо за рішенням колегії органу контролю результати контрольного заходу необхідно довести до відома громадськості, керівництва міністерства, відомства, а також керівників відповідних органів державної влади.

7.2. У інформаційному листі органу контролю викладаються результати контрольного заходу, що стосуються компетенції адресата і представляють для нього інтерес, а також вказуються спрямовані за результатами контрольного заходу подання, приписи органу контролю та звернення до правоохоронних органів.

В інформаційному листі за необхідності вказується прохання проінформувати контрольний орган про результати його розгляду.

7.3. Інформаційні листи готуються за підписом керівника органу контролю, а за його відсутності – за підписом заступника.

7.4. Обсяг текстової частини інформаційного листа органу контролю не повинен перевищувати, як правило, 5 сторінок.

Типова форма інформаційного листа наведена в додатку 8 до Стандарту.

## **8. Оформлення звернення органу контролю до правоохоронних органів**

8.1. Звернення органу контролю до правоохоронних органів готується відповідно до законодавства та угодами про взаємодію органу контролю з правоохоронними органами у випадках, якщо виявлені на перевірених об'єктах порушення законодавства України містять ознаки дій посадових осіб, що тягнуть за собою кримінальну відповідальність або вимагають інших заходів реагування.

8.2. Проект звернення до правоохоронних органів готується керівником підрозділу, відповідальним за проведення контрольного заходу, одночасно з оформленням проекту звіту про результати контрольного заходу.

Проект звернення органу контролю до правоохоронних органів керівник підрозділу погоджує з інспектором-юристом органу контролю та вносить на розгляд керівнику органу контролю із звітом про результати контрольного заходу.

8.3. Звернення органу контролю до правоохоронних органів повинно містити:

узагальнений висновок за результатами контрольного заходу про неправомірні дії (бездіяльності) посадових та інших осіб органів державної (місцевої) влади та установ (за наявності доводів про допущені ними конкретні порушення законодавства України);

конкретні факти виявлених порушень законодавства України у використанні коштів (місцевого) бюджету, в тому числі порушень, які можуть містити корупційні ризики, з посиланнями на відповідні нормативні правові акти, положення яких порушені, із зазначенням акта (актів) за результатами контрольного заходу, в якому дані порушення зафіксовані;

відомості про розмір заподіяної державі шкоди (за наявності);

інформацію про наявність пояснень та зауважень відповідальних посадових осіб об'єктів контрольного заходу (за їх наявності) по суті кожного факту виявлених порушень, зафіксованих в актах за результатами контрольного заходу, і висновки щодо них органу контролю;

перелік подань, приписів органу контролю, спрямованих на адресу органів державної (місцевої) влади, об'єктів контрольного заходу, чи інші вжиті заходи.

8.4. До звернення в правоохоронні органи можуть додаватися копії звіту про результати контрольного заходу, актів за результатами контрольного заходу на об'єктах з обов'язковим додатком копій первинних документів, що підтверджують факти виявлених правопорушень, письмові пояснення та зауваження посадових осіб об'єкта контрольного заходу за актом (актам) перевірки і висновки щодо них органу контролю, а також інші необхідні матеріали.

8.5. Звернення Рахункової палати до правоохоронних органів підписується керівником органу контролю.

Типова форма звернення до правоохоронних органів наведена в додатку 9 до Стандарту.

## **9. Прикінцеві положення**

9.1. Протягом двох робочих днів після розгляду результатів контрольного заходу на засіданні колегії органу контролю, відповідальний за проведення контрольного заходу, або посадова особа органу контролю, ним уповноважена (як правило, керівник контрольного заходу), готує довідку про результати контрольного заходу по формою згідно з додатками 10 і 10а до Стандарту.

Відомості про порушення і недоліки в довідці про результати контрольного заходу (з додатком) повинні відповідати поданню (припису) органу контролю.

Класифікація виявлених на об'єкті контрольного заходу порушень і недоліків здійснюється відповідно до Класифікатора порушень, що виявляються органом контролю в ході державного фінансового контролю, затвердженим колегією органу контролю та рекомендованим до застосування.

9.2. Протягом одного робочого дня після складання довідки про результати контрольного заходу ревізор (аудитор), відповідальний за проведення контрольного заходу або за його дорученням співробітник органу контролю – учасник контрольного заходу) формує справу контрольного заходу, що включає в себе:

- програму проведення контрольного заходу;
- доручення на проведення контрольного заходу;
- акт за результатами контрольного заходу з додатками (акти, довідки перевірок, акти зустрічних перевірок, документи і матеріали до них);
- заперечення (пояснення) до акта за результатами контрольного заходу, що надійшли від перевіреної установи (за наявності);
- висновок на заперечення до акта за результатами контрольного заходу (при їх наявності);
- подання (приписи) органу контролю;
- інформаційні листи органу контролю (за наявності);
- звернення органу контролю до правоохоронних органів (за наявності);
- довідку про результати контрольного заходу (з додатком);
- звіт про результати контрольного заходу;
- копію рішення колегії органу контролю за твердженням звіту про результати контрольного заходу;
- інші матеріали, що надійшли до органу контролю за результатами контрольного заходу.

9.3. Сформована справа контрольного заходу здається в планово-аналітичний відділ органу контролю.

Справа має бути пронумеровано посторінково і мати опис вмісту.

9.4. Керівник підрозділу, відповідальний за проведення контрольного заходу або за його дорученням співробітник органу контролю – учасник контрольного заходу, надає в планово-аналітичний відділ копії акта за результатами контрольного заходу, заперечень до нього і відповіді на них (за наявності), подань (розпоряджень) для направлення в прокуратуру.

## **Проект Стандарту контролю діяльності суб'єкта державного сектора економіки «Контроль реалізації результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів»**

### **Зміст**

1. Загальні положення.
2. Мета, завдання та форми контролю реалізації результатів проведених заходів.
3. Аналіз підсумків розгляду звітів, аналітичних та інших документів органу контролю за результатами проведених заходів.
4. Аналіз підсумків розгляду інформаційних листів органу контролю.
5. Контроль реалізації подань (розпоряджень) органу контролю.
6. Аналіз підсумків розгляду правоохоронними органами матеріалів контрольних заходів, спрямованих їм органом контролю.
7. Оформлення та використання підсумків контролю реалізації результатів проведених заходів.

Додаток. Форма узагальненої інформації про результати реалізації результатів органу контролю

### **1. Загальні положення**

1.1. Стандарт зовнішнього державного фінансового контролю «Контроль реалізації результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів» (далі – Стандарт), розроблений відповідно до законодавства України, міжнародних стандартів.

1.2. Метою Стандарту є методичне та нормативне забезпечення контролю реалізації результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів, проведених органом контролю (далі – результати проведених заходів).

1.3. Завданнями цього Стандарту є:  
визначення правил і процедур контролю реалізації результатів проведених заходів;  
встановлення єдиного порядку організації та здійснення контролю реалізації результатів проведених заходів;  
визначення порядку оформлення підсумків контролю реалізації результатів проведених заходів.

1.4. Під результатами проведених заходів, в рамках цього Стандарту, розуміються вимоги, пропозиції та рекомендації, що містяться в документах, що оформляються за результатами проведених заходів та направляються органом контролю до органів державної влади і об'єкти контролю (далі – документи, спрямовані Рахунковою палатою).

Під реалізацією результатів проведених заходів, в рамках цього Стандарту, розуміються підсумки розгляду (виконання) органами державної влади та об'єктами контролю наступних документів, спрямованих їм органом контролю за результатами проведених заходів:

- звіт (аналітичний документ) за результатами проведеного заходу;
- інформаційний лист органу контролю;
- подання та звернення органу контролю до правоохоронних органів.

1.5. Положення цього Стандарту є обов'язковими для дотримання співробітниками органу контролю.

## **2. Мета, завдання та форми контролю реалізації результатів проведених заходів**

2.1. Контроль реалізації результатів проведених заходів включає:

аналіз підсумків розгляду звітів, аналітичних та інших документів органу контролю за результатами проведених заходів;

аналіз підсумків розгляду інформаційних листів органу контролю;

контроль дотримання термінів розгляду подань органу контролю та інформування його про вжиті за поданнями рішення та заходи щодо їх реалізації, виконання зазначених рішень і заходів, а також контроль виконання приписів органу контролю (далі – контроль реалізації подань (розпоряджень) Рахункової палати);

аналіз підсумків розгляду правоохоронними органами матеріалів контрольних заходів, спрямованих їм контрольним органом.

2.2. Метою контролю реалізації результатів проведених заходів є забезпечення якісного виконання завдань, покладених на контрольний орган та досягнення високого рівня ефективності її контрольної та експертно-аналітичної діяльності.

Завданнями контролю реалізації результатів проведених заходів є:

отримання інформації про розгляд (виконання) органами державної (місцевої) влади та об'єктами контролю документів, спрямованих їм органом контролю за результатами проведених заходів;

вироблення і прийняття додаткових заходів для усунення органами державної влади та об'єктами контролю виявлених порушень і недоліків, зазначених у поданнях і приписах органу контролю, а також пропозицій щодо притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні термінів розгляду подань органу контролю та (або) невиконанні чи неналежному виконанні у встановлені терміни приписів органу контролю;

визначення результативності проведених заходів;

підвищення якості та ефективності контрольної та експертно-аналітичної діяльності органу контролю;

розробка пропозицій щодо вдосконалення контрольної та експертно-аналітичної діяльності органу контролю та її правового, організаційного, методологічного та іншого забезпечення,

розробка пропозицій щодо вдосконалення бюджетного законодавства, підзаконних актів та розвитку бюджетної системи і подання їх на розгляд законодавчих органів влади України.

2.3. Контроль реалізації результатів проведених заходів організовують посадові особи органу контролю, відповідальні за їх виконання.

2.4. Контроль реалізації результатів проведених заходів здійснюється за допомогою:

- а) аналізу отриманої інформації про рішення та заходи, вжиті органами державної влади та об'єктами контролю за підсумками розгляду документів органу контролю за результатами проведених заходів, щодо виконання вимог, пропозицій і рекомендацій органу контролю;
- б) моніторингу врахування в нормативних правових актах, прийнятих органами державної влади, пропозицій органу контролю щодо вдосконалення законодавства України і підзаконних актів;
- в) включення в програми контрольних заходів питань перевірки реалізації подань (розпоряджень), спрямованих за результатами раніше проведених заходів на даному об'єкті контролю;
- г) проведення контрольних заходів з перевірки реалізації подань (розпоряджень) органу контролю.

2.5. Документи з контролю реалізації результатів проведених заходів мають бути скомплектовані у складі справ, формованих відповідно до інструкцій з документообігу в органі контролю за відповідним заходом.

### **3. Аналіз підсумків розгляду звітів, аналітичних та інших документів органу контролю за результатами проведених заходів**

Орган контролю проводить аналіз виконання рішень та заходів для їх реалізації, прийнятих за підсумками розгляду в комітетах, на засіданнях органів виконавчої влади звітів, аналітичних та інших документів за результатами проведених заходів, а також за підсумками розгляду поданих органом контролю пропозицій і рекомендацій щодо вдосконалення бюджетного та іншого законодавства, підзаконних актів, організації бюджетного процесу та розвитку бюджетної системи України.

Аналіз здійснюється на основі вивчення інформації за підсумками розгляду, його комітетах і комісіях звітів, аналітичних та інших документів за результатами проведених заходів, шляхом проведення моніторингу змін законодавства і підзаконних актів, прийнятих відповідно до пропозицій та рекомендацій органу контролю.

### **4. Аналіз підсумків розгляду інформаційних листів органу контролю**

У разі надходження від органів державної влади або установ інформації про результати розгляду ними інформаційних листів органу контролю, і на основі її вивчення, здійснюється аналіз рішень та заходів, прийнятих за результатами розгляду зазначених інформаційних листів і спрямованих на усунення виявлених порушень та недоліків, вирішення проблем у сфері формування та використання коштів місцевих бюджетів, підвищення економності, продуктивності та результативності використання державних коштів.

### **5. Контроль реалізації подань (розпоряджень) органу контролю**

5.1. Контроль реалізації подань (розпоряджень) органу контролю включає наступні процедури:

- а) постановка подань (розпоряджень) органу контролю на контроль;
- б) аналіз ходу і результатів реалізації подань (розпоряджень) органу контролю;
- в) прийняття заходів у випадках недотримання термінів розгляду подань органу контролю;
- г) зняття подань (розпоряджень) органу контролю з контролю, продовження термінів контролю їх реалізації та (або) прийняття заходів щодо їх реалізації.

5.2. Постанова подань (розпоряджень) органу контролю на контроль здійснюється після прийняття колегією рішення про їх направлення.

Контроль виконання рішень колегії органу контролю про направлення подань (розпоряджень) здійснюється відповідно до Регламенту колегії органу контролю.

Контроль реалізації подань (розпоряджень) здійснюється за напрямками діяльності органу контролю, очолюваним керівниками підрозділів та іншими посадовими особами, відповідальними за проведення відповідних контрольних заходів.

Після підписання керівником органу контролю або його заступником подання (припису) протягом 1 робочого дня він підлягає оприлюдненню в мережі на офіційному сайті органу контролю.

5.3. Аналіз ходу і результатів реалізації подань (розпоряджень) органу контролю здійснюється в ході проведення:

- поточного контролю реалізації подань (розпоряджень), здійснюваного шляхом вивчення

та аналізу отриманої від органів державної (місцевої) влади і об'єктів контролю інформації про хід та результати реалізації подань (розпоряджень) органу контролю;

контрольних заходів, предметом або одним з питань якого є реалізація раніше направлених подань (розпоряджень) органу контролю.

5.4. Поточний контроль реалізації подань (розпоряджень) органу контролю включає в себе здійснення аналізу:

додержання органами державної (місцевої) влади та об'єктами контролю законодавчо визначених строків розгляду подань (розпоряджень) органу контролю та інформування ним про вжиті за поданнями (приписам) рішеннях та заходи щодо їх реалізації;

результатів розгляду та виконання органами державної влади, об'єктами контролю вимог, пропозицій і рекомендацій, що містяться в поданнях (приписах) органу контролю.

Аналіз дотримання термінів розгляду подань (розпоряджень) органу контролю та інформування органу контролю про вжиті за поданнями (приписам) рішеннях і заходи щодо їх реалізації полягає в зіставленні фактичних термінів розгляду подань (приписів) та інформування Рахункової палати з термінами, вказаними в уявленнях (приписах) Рахункової палати. Фактичні терміни розгляду подань (приписів) та інформування органу контролю про вжиті за поданнями (приписам) рішеннях та заходи щодо їх реалізації визначаються за вихідної датою документів про результати реалізації подань (розпоряджень).

Контроль своєчасності надання інформації на подання (приписи) здійснює планово-аналітичний відділ.

Аналіз результатів розгляду та виконання органами державної влади та об'єктами контролю вимог, пропозицій і рекомендацій, що містяться в поданнях (приписах) органу контролю включає в себе:

- а) аналіз та оцінку своєчасності та повноти реалізації органами державної влади та об'єктами контролю подань (розпоряджень), виконання запланованих заходів щодо усунення виявлених порушень і недоліків та ліквідації їх наслідків;
- б) аналіз відповідності рішень та заходів, прийнятих органами державної влади та об'єктами контролю, змістом вимог, пропозицій і рекомендацій, що містяться в поданнях (приписах);
- в) аналіз причин невиконання вимог, пропозицій і рекомендацій, що містяться в поданнях (приписах) органу контролю.

Облік результатів проведених заходів та прийнятих по них заходів здійснює планово-аналітичний відділ в електронному вигляді на офіційному сайті органу контролю.

Інформацію про вжиті заходи щодо виконання пропозицій в поданнях (приписах) за результатами перевірок розглядають ревізори протягом 5 робочих днів після її отримання та планово-аналітичний відділ і при необхідності готується відповідь адресату.

У ході поточного контролю реалізації подань (розпоряджень) органу контролю у органів державної влади, органів місцевого самоврядування та об'єктів контролю може бути запрошена необхідна інформація або документація про хід та результати реалізації подань (розпоряджень) органу контролю.

У разі неправомірної відмови у наданні або ухилення від надання інформації (документів, матеріалів) про хід та результати реалізації подань (розпоряджень) органу контролю, до відповідних посадових осіб можуть бути застосовані заходи адміністративної відповідальності, встановлені законодавством України.

Відомості про вжиті заходи щодо виконання подань (розпоряджень) органу контролю після їх надходження до планово-аналітичний відділ, вносяться в інформацію про виконання подання (приписи) в електронному вигляді на загальному диску на офіційному сайті органу

контролю в розрізі кожного пункту подання (припису).

Результати аналізу та оцінки своєчасності та повноти реалізації органами державної влади та об'єктами контролю подань (розпоряджень) органу контролю відображаються в робочих документах, що знаходяться у справі відповідного контрольного заходу.

5.5. Контрольні заходи, предметом яких є реалізація подань (розпоряджень) або перевірка реалізації раніше направлених подань (розпоряджень) органу контролю, яка є одним з питань програм контрольних заходів, здійснюються в наступних випадках:

необхідності уточнення отриманої інформації про прийняті рішення, хід та результати реалізації подань (розпоряджень) органу контролю або перевірки її достовірності;

отримання від органів державної влади і об'єктів контролю неповної інформації про вжиті ними за поданнями (приписами) рішеннями і (або) заходи щодо їх реалізації або наявності обґрунтованих сумнівів у достовірності отриманої інформації;

отримання за результатами поточного контролю реалізації подань (розпоряджень) органу контролю інформації про неефективність або низьку результативність заходів з реалізації подань (розпоряджень) органу контролю, прийнятих органами державної влади та об'єктами контролю.

Планування, підготовка та проведення зазначених контрольних заходів, а також оформлення їх результатів здійснюється відповідно до регламенту органу контролю, відповідними стандартами державного фінансового контролю, іншими внутрішніми нормативними документами органу контролю.

5.6. За підсумками аналізу результатів реалізації органами державної влади та об'єктами контролю подань (розпоряджень) дається оцінка результативності виконання містяться в уявленнях (приписах) органу контролю вимог, пропозицій і рекомендацій, яка може полягати в усуненні виявлених порушень, відшкодування заподіяної збитку, вдосконаленні системи управління державними коштами і т.д.

5.7. У разі виявлення порушень, що вимагають невідкладних заходів щодо їх припинення і попередження, перешкоджання проведенню посадовими особами органу контролю контрольних заходів він надсилає до органів державної влади та державні органи, органи місцевого самоврядування, установи, що перевіряються, органи та організації та їх посадовим особам припис.

5.8. У разі зміни обставин, що стали підставою для направлення приписів, член колегії може внести на розгляд колегії органу контролю письмову мотивовану пропозицію про скасування припису з проектом відповідного рішення колегії органу контролю.

У разі, якщо рішення про скасування припису органу контролю або визнання його недійсним прийнято судом, керівник органу контролю негайно доводить інформацію про зазначене судове рішення до членів колегії, або вносить на розгляд колегії питання про оскарження судового рішення. У разі, якщо у встановлені законом терміни оскарження судового рішення проведення правомочного засідання органу контролю неможливо (у зв'язку з відпустками, хворобою та іншими поважними причинами), рішення про оскарження судового рішення може бути прийняте керівником самостійно з подальшим розглядом питання про оскарження судового рішення на найближчому засіданні колегії органу контролю.

5.9. За невиконання або неналежне виконання приписів органу контролю до юридичних осіб або до відповідних посадових осіб можуть бути застосовані заходи відповідальності відповідно до законодавства про адміністративні правопорушення.

5.10. Питання про реалізацію подань органу контролю розглядається його керівником, або, за його дорученням, заступником у встановленому порядку.

За реалізованими поданнями фахівцями бюджетно-аналітичного відділу готується



службова записка з письмовим обґрунтуванням доцільності зняття їх з контролю, яка підписується посадовою особою, відповідальною за проведення заходу, і направляється на розгляд керівнику органу контролю.

По не реалізованим у встановлені терміни поданнями фахівців, посадовими особами органу контролю, відповідальними за їх напрямок за підсумками відповідних контрольних заходів, вносяться пропозиції керівнику щодо вжиття заходів до посадових осіб установ, які не реалізують подання органу контролю, або про продовження терміну контролю реалізації подання органу контролю з обґрунтуванням причин.

Продовження термінів контролю реалізації подання органу контролю здійснюється в межах поточного року планування, а за поданнями фахівців, направленим у IV кварталі поточного року, – в межах подальшого року, якщо інше не буде встановлено керівником.

Узагальнення матеріалів з реалізації подання органу контролю (додаток до Стандарту) здійснює планово-аналітичний відділ на підставі відомостей про вжиті заходи щодо виконання подання Рахункової палати, ведення яких здійснюється окремо за поданнями фахівців в розрізі кожного пункту.

Аудитори чи інші посадові особи органу контролю, відповідальні за проведення заходів, за результатами яких направлені подання, щокварталу доводять до відома членів колегії органу контролю узагальнену інформацію за поданнями, термін реалізації яких минув у звітному кварталі.

5.11. Терміном завершення контролю реалізації подання органу контролю є дата прийняття рішення про зняття його з контролю.

Рішення про зняття подання органу контролю з контролю може бути прийнято тільки при прийнятті за поданням органу контролю рішень та заходів для їх реалізації та інформуванні органу контролю про реалізацію подання органу контролю у встановлені терміни.

5.12. Терміном завершення контролю реалізації приписів органу контролю є дата прийняття рішення колегією органу контролю про зняття його з контролю.

Рішення про зняття з контролю приписів може бути прийнято тільки у разі виконання органом державної влади або об'єктом контролю всіх вимог, що містяться в приписі.

## **6. Аналіз підсумків розгляду правоохоронними органами матеріалів контрольних заходів, спрямованих їм органом контролю**

6.1. За підсумками розгляду правоохоронними органами матеріалів контрольних заходів, спрямованих на їх адресу контрольним органом, проводиться аналіз прийнятих ними заходів щодо виявлені порушення законодавства і підзаконних актів.

Аналіз проводиться на основі інформації, отриманої органом контролю від правоохоронного органу.

6.2. У ході аналізу інформації, отриманої від правоохоронного органу, здійснюються такі дії:

аналізуються результати заходів, прийнятих правоохоронним органом з фінансових порушень, виявлених органом контролю при проведенні контрольного заходу і відображеним у його зверненні до правоохоронного органу (опротестування суперечливих закону правових актів чи звернення до суду про визнання таких актів недійсними, винесення подань про усунення порушень закону, збудження справ про адміністративні правопорушення або кримінальні справи, направлення матеріалів за порушеними справами до суду тощо);

аналізуються причини відмови правоохоронного органу у прийнятті заходів за матеріалами, спрямованими йому органом контролю за результатами контрольного заходу (у

разі прийняття ним такого рішення).

## **7. Оформлення та використання підсумків контролю реалізації результатів проведених заходів**

7.1. Підсумки контролю реалізації результатів проведених заходів можуть оформлятися у вигляді наступних документів:

звіт про результати контрольного заходу (у разі проведення контрольного заходу, предметом або одним з питань якого є реалізація подань (розпоряджень) органу контролю;

щоквартально підготовлена ревізорами (аудиторами) органу контролю інформація за результатами поточного контролю реалізації подання органу контролю, аналізу підсумків розгляду інформаційних листів, матеріалів контрольних заходів, спрямованих до правоохоронних органів, підсумків розгляду органами державної влади аналітичних та інших документів органу контролю за результатами проведених заходів.

7.2. Інформація про підсумки контролю реалізації результатів проведених заходів включається в річний звіт про роботу органу контролю відповідно до стандарту зовнішнього державного фінансового контролю, що визначає порядок підготовки звітів про роботу органу контролю.

7.3. Підсумки контролю реалізації результатів проведених заходів використовуються при плануванні роботи органу контролю та розробці заходів щодо вдосконалення її контрольної та експертно-аналітичної діяльності.

### **Додаток до Стандарту «Контроль реалізації результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів»**

Узагальнена інформація за напрямом діяльності органу контролю, очолюваному \_\_\_\_\_, про результати реалізації подань, термін реалізації яких минув у \_\_ кварталі 20\_\_ р.

№ з / п Найменування контрольного заходу

Адресат документа

Дата і номер документа

Кількість пропозицій (вимог)

Термін реалізації пропозицій (вимог)

Кількість виконаних пропозицій (вимог)

Оцінка виконання прийнятого рішення

Керівник підрозділу, відповідальний за проведення контрольного заходу

\_\_\_\_\_  
*особистий підпис*

## **Проект Стандарту контролю діяльності суб'єкта державного сектора економіки «Проведення аудиту ефективності використання державних коштів»**

### **1. Загальні положення**

Проект Стандарту «Проведення аудиту ефективності використання державних коштів» (далі – Стандарт) розроблено відповідно до чинного законодавства, міжнародних стандартів і призначений для методичного забезпечення реалізації повноважень органу контролю з організації та здійснення контролю за законністю, результативністю (ефективністю і економічністю) використання коштів державного бюджету, а також контролю за дотриманням встановленого порядку управління та розпорядження майном, що перебуває у державній власності.

Метою Стандарту є встановлення норм, правил і вимог, які повинні виконуватися при організації та проведенні аудиту ефективності використання державних коштів.

Завданнями Стандарту є:

- визначення цілей, змісту і особливостей аудиту ефективності;
- встановлення загальних вимог до організації, підготовки та проведення аудиту ефективності;
- встановлення порядку оформлення результатів аудиту ефективності.

### **2. Зміст аудиту ефективності**

#### **2.1. Поняття і методи аудиту ефективності.**

Аудит ефективності – це форма державного фінансового контролю, що забезпечує оцінку ефективності роботи підконтрольних об'єктів (установ, відомств, органів державної влади) з виконання державних функцій і використання державних ресурсів, розробку пропозицій щодо підвищення ефективності їх діяльності.

Функціями аудиту ефективності є:

- контрольна, що забезпечує принцип відповідальності об'єктів контролю, які використовують державні фінансові ресурси і майно, за дотримання законодавства у сфері економічних і фінансових відносин;
- аналітична, що передбачає системний аналіз причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень і проблем;
- синтетична, що полягає у розробці конкретних пропозицій щодо підвищення ефективності діяльності підконтрольного об'єкта.

При проведенні аудиту ефективності необхідно не тільки виміряти ступінь досягнення поставлених цілей, але й оцінити конкретність обраних механізмів досягнення цілей, зовнішні впливи і відповідність обсягу використаних ресурсів кількістю та якістю наданих установами, що перевіряються, державних послуг. Таким чином, аудит ефективності орієнтований на оцінювання економічних і соціальних наслідків прийняття рішень керівництва установи, що використовую державні ресурси та майно.

Метою аудиту ефективності є визначення ефективності діяльності контролюваного об'єкта і розробка пропозицій щодо її оптимізації для якісного покращення процесу управління державними ресурсами.

В аудиті ефективності можна виділити два основних напрями:

- 1) аудит ефективності використання державних ресурсів, об'єктом якого є вся сфера державних ресурсів, у тому числі майно і бюджет;

2) аудит ефективності витрачання бюджетних коштів.

Предметом аудиту ефективності в межах повноважень органу контролю є:

- діяльність головних розпорядників та одержувачів бюджетних коштів щодо використання всіх видів державних ресурсів;
- майно, що перебуває у державній власності;
- кошти місцевих бюджетів, що виділяються на реалізацію державних завдань, цільові програми;
- організація виконання бюджетного процесу;
- окремі найважливіші питання управління ресурсами місцевих бюджетів.

За результатами перевірки та аналізу діяльності перевірених об'єктів визначається ступінь ефективності використання ними державних коштів.

Залежно від предмета аудиту ефективності визначається ступінь охоплення перевіркою тієї чи іншої діяльності об'єкта аудиту. Об'єктом аудиту може бути як діяльність установи в цілому, так і окремого підрозділу або ряду підрозділів.

Об'єкт аудиту ефективності – це персоніфікована одиниця (організація, підрозділ).

З урахуванням специфіки аудиту ефективності, до якої відноситься його аналітико-синтетичний характер, доцільно використання таких методів.

Аналіз – полягає у виділенні об'єктів аудиту в системі економічної діяльності. Це визначення предмета та напрямів аудиту ефективності. Шляхом аналізу на даному етапі визначається його економічне і соціальне значення.

Аналогія – може використовуватися при підготовці програм і планів аудиту ефективності для виділення найбільш значущих питань і етапів аудиту.

Системний аналіз – використовується для логічної послідовності і пов'язаності питань перевірки.

Експертизи різних видів – прийоми експертних оцінок, пов'язані з предметом аудиту ефективності, коли для обґрунтування змісту питань аудиту залучаються експерти різних галузей знань.

Конкретизація – виявлення в процесі контрольного етапу різноманітних порушень, неефективної роботи, збитку і т.д.

Інвентаризація – застосовується для перевірки фактичного стану об'єкта шляхом огляду та перерахунку.

Вибіркові спостереження – прийом статистичного дослідження якісних характеристик господарського процесу для визначення їх доцільності та оптимальності.

Дослідження документів – спосіб документального контролю достовірності, доцільності, ефективності господарських процесів, відповідності їх нормативним правовим актам.

Індукція – прийом дослідження, при якому загальний висновок про ознаки множини елементів об'єкта аудиту ефективності робиться на основі вивчення не всіх ознак, а окремих елементів даної множини.

Статистичні розрахунки та економічні методи застосовуються для виявлення закономірностей економічних і господарських процесів об'єкта аудиту при великому обсязі інформації.

Синтез – дозволяє розробити пропозиції щодо поліпшення системи взаємозв'язків між елементами об'єкта аудиту.

Дедукція – розробка конкретних рекомендацій щодо поліпшення діяльності окремих напрямків, виходячи із загального стану об'єктів.

Крім названих, можливе використання і таких методів, як математичне та інформаційне моделювання, групування недоліків та інші.

## 2.2. Критерії і показники аудиту ефективності.

Стосовно до завдань цього Стандарту під ефективністю діяльності підконтрольного органу, ефективністю використання фінансових ресурсів та державної власності слід розуміти узагальнену сукупність показників, що відображають результати діяльності підконтрольного об'єкта або / і використання державних коштів і ресурсів.

Критерії відображають ефективність, є результативність і економічність.

Економічність висловлює найкраще співвідношення між ресурсами та результатами їх використання, а результативність показує ступінь досягнення намічених цілей або вирішення поставлених завдань.

При проведенні конкретного аудиту ефективності встановлюється наскільки економічно і результативно використані державні кошти об'єктами перевірки на досягнення запланованих цілей, рішення поставлених перед ними завдань, виконання покладених функцій.

Економічність характеризує взаємозв'язок між обсягом державних коштів, використаних об'єктом перевірки на здійснення своєї діяльності, і досягнутим рівнем її результатів з урахуванням забезпечення їх відповідної якості.

Використання державних коштів є економічним, якщо контрольований об'єкт досяг заданих результатів з застосуванням їх найменшого обсягу (абсолютна економія) або більш високих результатів з використанням заданого обсягу державних коштів (відносна економія). Визначення економічності використання державних коштів перевіряємих об'єктів здійснюється за допомогою перевірки та аналізу джерел і способів придбання необхідних ресурсів (наприклад, проведення конкурсів). Проводиться порівняння витрачених об'єктом перевірки коштів на придбання ресурсів з аналогічними показниками попереднього періоду або з показниками інших організацій.

Для оцінювання економічності використання державних коштів необхідно встановити, чи були у об'єкта перевірки можливості придбання ресурсів найекономішним способом і їх більш раціонального використання для того, щоб досягти поставлених цілей на основі використання меншого обсягу державних коштів або отримати більш високі результати діяльності при заданому обсязі коштів.

Результативність характеризується ступенем досягнення запланованих результатів використання державних коштів або діяльності об'єктів аудиту ефективності і включає в себе визначення економічної результативності та соціально-економічного ефекту.

Економічна результативність визначається шляхом порівняння досягнутих і запланованих економічних результатів використання державних коштів або діяльності об'єктів, які виступають у вигляді конкретних продуктів діяльності.

Соціально-економічний ефект використання державних коштів визначається на основі аналізу ступеня досягнення встановлених соціально-економічних цілей і вирішення поставлених завдань, на які були використані державні кошти.

Соціально-економічний ефект показує, як економічні результати використання державних коштів або діяльності об'єктів, що перевіряються, вплинули на задоволення потреб економіки, суспільства, якої частини населення або певної групи людей, тобто тих, в чий інтерес були використані державні кошти.

У процесі аудиту ефективності необхідно визначати економічну результативність використання державних коштів, виявляти й оцінювати отриманий соціально-економічний ефект, щоб на основі сукупності зазначених оцінок можна було зробити обґрунтовані висновки про рівень ефективності використання державних коштів.

При визначенні соціально-економічного ефекту використання державних коштів необхідно виявляти і аналізувати фактори, які зробили на нього вплив, але не були пов'язані з використанням державних коштів або діяльністю об'єктів, що перевіряються, а також оцінювати ступінь їх впливу на даний соціально-економічний ефект.

Показники аудиту ефективності є складовими елементами-факторами критеріїв ефективності і відображають ту чи іншу сторону діяльності об'єкта, що перевіряється. Показники аудиту ефективності слід класифікувати таким чином:

- 1) абсолютні показники ефективності, які характеризують досягнення поставлених цілей або запланованих результатів в натуральних або вартісних показниках;
- 2) якісні показники ефективності, які відображають якість роботи об'єкта або системи управління при використанні тих чи інших ресурсів;
- 3) відносні показники, які показують «ціну» результативності з точки зору фінансових витрат на одиницю продукції або послуг;
- 4) динамічні показники, які показують динаміку (темп росту) як абсолютних, так і відносних показників в часі.

Перелік показників визначається в кожному конкретному випадку на підготовчому етапі аудиту ефективності. Ці показники повинні завжди мати кількісне значення.

Системний аналіз сукупності абсолютних, якісних, відносних і динамічних показників дозволить створити цілісну картину ефективності діяльності того чи іншого органу і використання тих чи інших державних ресурсів. Важливим моментом при визначенні показників є їх узгодження з керівництвом об'єкта аудиту.

Джерелами інформації для розрахунку критеріїв і показників аудиту ефективності можуть бути:

- звітні дані учасників бюджетного процесу;
- результати перевірок виконання крайового бюджету за звітний рік;
- результати попередніх фінансових перевірок;
- дані статистичної звітності;
- звіти і баланси об'єкта, що перевіряється;
- внутрішні документи об'єкта перевірки (статут, положення, посадові інструкції);
- нормативи використання ресурсів;
- договори, контракти;
- дані про аналоги в інших суб'єктах України або зарубіжних аналогах;
- дані податкових, митних та інших фіскальних органів;
- нормативна правова база.

Крім перерахованих можуть використовуватися також інформація періодичної преси, дані правоохоронних органів, матеріали засобів масової інформації.

При проведенні аудиту ефективності необхідно, щоб інформація про об'єкт аудиту відображала результати його діяльності та якість управління.

Результативність діяльності може бути об'єктивно оцінена, якщо інформація про об'єкт:

- концентровано відображатиме результати діяльності;
- буде порівнюватися з очікуваними (плановими, нормативними) результатами;
- забезпечуватиме зіставлення результатів і витрат.

Інформація про якість управління повинна відповідати наступним вимогам:

- відображати ефективне використання активів (матеріальних, трудових, фінансових);
- відображати здійснення всіх фінансових та економічних операцій відповідно до норм і правил;
- бути достовірною щодо фінансового стану і результатів діяльності.

Додатковою інформацією, яка може і повинна використовуватися для оцінки діяльності установ, є інформація і прогностичні показники їх подальшої діяльності. Дана інформація повинна відображати параметри планованих (прогнозованих) змін в основному зовнішнього середовища. Серед таких параметрів, значущих для діяльності організацій, можуть розглядатися:

- зміна параметрів попиту на послуги (наприклад, внаслідок змін демографічних і соціальних характеристик попиту);

- зміна обсягів доходів установи;
- зміна нормативної правової бази;
- інші події, ризики, можливості.

Дана інформація необхідна для аналізу всіх можливих результатів розвитку ситуації і вироблення рекомендацій щодо вжиття заходів, необхідних для уникнення негативних впливів змін зовнішнього і внутрішнього середовища.

Прогнози не можна повною мірою віднести до категорії інформації, необхідної для контролю ефективності діяльності, ефективності використання ресурсів. Дана інформація, в першу чергу, буде сприяти виробленню відповідної політики надання послуг на майбутнє, коригування планів.

### 2.3. Особливості організації аудиту ефективності

Проведення аудиту ефективності включає три етапи.

На першому етапі здійснюється попереднє вивчення предмета та об'єктів для визначення цілей конкретного аудиту ефективності, питань перевірки та аналізу, вибору критеріїв і показників оцінки ефективності та способів його проведення, за результатами яких підготовляється програма проведення аудиту ефективності.

На другому етапі аудиту ефективності проводяться перевірки з визначення ефективності діяльності об'єкта перевірки за критеріями і показниками, встановленими програмою, а також виявленню порушень нормативних правових актів.

Завершальним документом цього етапу є акт, в якому відображаються недоліки в роботі об'єкта та ефективність його діяльності.

На третьому етапі аудиту ефективності готується звіт, що включає вступ, основну частину, висновки та рекомендації, оформляються інші документи за його результатами (подання, інформаційні листи і т. п.).

Рекомендований порядок дій у процесі організації та проведення аудиту ефективності представлений у додатку до Стандарту.

Організація аудиту ефективності за всіма основними параметрами контрольного заходу має суттєві відмінності від інших форм контрольних заходів, які обумовлені більш складною методологією його проведення, починаючи від попереднього вивчення предмета і об'єктів, що перевіряються, до оформлення звіту про результати аудиту ефективності.

Для успішного і якісного проведення аудиту ефективності може створюватися спеціальна експертна рада з залучених незалежних зовнішніх експертів (фахівців) необхідного профілю і співробітників органу контролю.

Незалежні зовнішні експерти (спеціалісти) можуть залучатися для виконання окремих завдань, підготовки аналітичних записок, експертних висновків і оцінок.

## 3. Організація проведення аудиту ефективності

### 3.1. Підготовчий етап.

#### 3.1.1. Зміст підготовчого етапу.

Метою підготовчого етапу є: визначення мети, предмета та об'єкта аудиту ефективності, розробка критеріїв і показників аудиту ефективності, розробка програми та робочого плану перевірки.

При проведенні кожного конкретного аудиту ефективності виділяється етап попереднього вивчення його предмета і об'єктів, що перевіряються, необхідний для підготовки до проведення перевірки та оцінки результатів використання державних коштів.

У процесі попереднього вивчення здійснюється збір і проводиться аналіз необхідної інформації, що стосується предмета аудиту ефективності та діяльності об'єктів, що перевіряються (нормативні правові акти, експертні висновки, відповіді на запити, довідки, статистичні дані, інформаційні матеріали зі ЗМІ та мережі Інтернет і т.д.) , виявляються і аналізуються існуючі ризики неефективного використання державних коштів, проводяться консультації з незалежними організаціями і зовнішніми експертами (фахівцями).

### 3.1.2. Цілі і питання аудиту ефективності.

Для здійснення конкретного аудиту ефективності необхідно вибирати, зазвичай, кілька цілей, які визначають межі змісту предмета, сформульованого в його найменуванні. Формулювання цих цілей повинні вказувати, на які основні питання, що відносяться до оцінки ефективності використання державних коштів у рамках предмета аудиту ефективності та діяльності об'єктів, що перевіряються, відповідь його проведення.

Цілі аудиту ефективності визначаються виходячи зі змісту цілей і завдань перевіряємої сфери використання державних коштів або діяльності об'єктів, що перевіряються, а також запланованих результатів їх досягнення і виконання.

Цілі аудиту ефективності повинні мати чіткі формулювання і включати визначення економічності та результативності використання державних коштів в сукупності або їх оцінки в різному поєднанні, відповідно до яких можна було б зробити відповідні їм висновки та рекомендації за результатами аудиту ефективності.

Питання аудиту ефективності визначаються по кожній цілі і повинні їй відповідати. Перелік і зміст питань повинні бути такими, щоб результати їх перевірки та аналізу, надані у формі отриманих доказів, забезпечували досягнення поставленої мети аудиту ефективності.

Кількість питань по кожній цілі аудиту ефективності має бути порівняно невеликим, але вони повинні бути істотними і важливими для визначення ефективності використання державних коштів у перевірній сфері.

### 3.1.3. Показники оцінки ефективності використання державних коштів.

Показники оцінки ефективності являють собою якісні та кількісні характеристики організації, процесів і результатів використання державних коштів та (або) діяльності об'єктів перевірки, які показують, якими мають бути організація і процеси і які результати є свідченням ефективного використання державних коштів.

Показники оцінки ефективності вибираються для кожної встановленої мети аудиту ефективності. Вони повинні відповідати меті аудиту ефективності і служити основою для висновків і висновків про ефективність (економічності та результативності) використання державних коштів, які робляться шляхом порівняння фактичних даних про результати використання державних коштів, отриманих у процесі перевірки та аналізу, з встановленими показниками.

Вибір показників оцінки ефективності здійснюється в процесі попереднього вивчення предмета аудиту ефективності та діяльності об'єктів, що перевіряються після визначення його цілей на основі аналізу таких джерел:

- законодавчих та інших нормативних правових актів, а також документів, що відносяться до предмета аудиту ефективності або діяльності об'єктів, що перевіряються, які встановлюють правила, вимоги, процедури організації та заплановані показники результатів використання державних коштів;
- державних статистичних даних;
- матеріалів попередніх перевірок.

Якість результатів аудиту ефективності значною мірою залежить від точного визначення показників оцінки ефективності, які повинні бути об'єктивними, чіткими, порівнянними, достатніми.



Показники є об'єктивними в тому випадку, якщо вони обрані в результаті всебічного аналізу перевіряємої сфери використання державних коштів та діяльності об'єктів перевірки, відображають їх особливості і відповідають цілям аудиту ефективності.

Чіткість показників полягає в тому, що вони повинні мати формулювання, які не містять двозначності і не можуть бути схильні до різних інтерпретацій ні з боку перевіряючих, ні з боку майбутніх користувачів звіту про результати даного аудиту ефективності.

Порівнянність показників полягає в тому, щоб вони узгоджувалися з показниками оцінки ефективності, використаними при проведенні аналогічного аудиту ефективності в даній сфері використання державних коштів чи на подібних об'єктах, а також самі могли застосовуватися при проведенні аналогічного аудиту ефективності.

Показники є достатніми у тому випадку, коли на основі їх сукупності робляться обгрунтовані висновки і висновки про ефективність використання державних коштів у відповідності з поставленими цілями аудиту ефективності.

Кількість показників оцінки ефективності в кожному аудиті ефективності може бути різною у залежності від особливостей предмета аудиту ефективності та діяльності об'єктів, що перевіряються. Необхідно, щоб склад показників був достатнім для формування обгрунтованих висновків і висновків за результатами аудиту ефективності у відповідності з поставленими цілями.

У процесі вибору показників доцільно обговорити і узгодити з керівництвом об'єктів перевірки та інших зацікавлених осіб перелік показників, що включаються в програму аудиту ефективності, який буде застосовуватися для оцінки ефективності використання державних коштів.

У разі відмови керівників об'єктів перевірки та інших зацікавлених осіб узгодити зазначений перелік показників або окремі показники дане питання вноситься аудитором на розгляд колегії органу контролю.

#### 3.1.4. Програма проведення аудиту ефективності.

За результатами попереднього вивчення готується програма аудиту ефективності.

У програмі проведення аудиту ефективності вказуються цілі його проведення, підстава, об'єкт та предмет перевірки, терміни проведення та період, що перевіряється, склад виконавців, наводиться перелік встановлених критеріїв і показників оцінки ефективності.

#### 3.2. Контрольний етап.

Метою контрольного етапу є визначення ефективності діяльності об'єкта аудиту ефективності за критеріями і показниками, встановленими програмою.

Фактичні дані та інформація про результати використання державних коштів збираються за допомогою проведення перевірки діяльності об'єктів аудиту ефективності, а також вивчення документів і матеріалів, що мають відношення до його предмету, в тому числі одержуваних з інших різних джерел.

На основі аналізу цих даних формуються докази, які використовуються для того, щоб:

- визначити, чи відповідають результати використання державних коштів та діяльності об'єктів, що перевіряються встановленим критеріям і показникам оцінки ефективності;
- обгрунтувати висновки про виявлені недоліки і зробити висновки за результатами аудиту ефективності;
- виявити можливості для вдосконалення діяльності об'єктів, що перевіряються та підвищення ефективності використання державних коштів, а також сформулювати відповідні рекомендації.

У складі доказів також повинні використовуватися фактичні дані та інформація, зібрані в процесі попереднього вивчення предмета аудиту ефективності та об'єктів, що перевіряються, отриманих на етапі проведення перевірки.

Для того щоб докази, використовувані для обґрунтування висновків за результатами аудиту ефективності, були переконливими, доцільно, щоб вони були отримані з різних джерел (фінансової та статистичної звітності, первинних бухгалтерських та інших документів) і представлені в різноманітних формах, сукупність яких включає матеріальні, документальні та аналітичні докази.

Фактичні дані та інформація, отримані за результатами перевірки на об'єктах, відображаються в актах. Інформація, зібрана і складена за результатами аналізу документів і матеріалів, отриманих з інших джерел, фіксується в робочих документах, якими можуть бути відповіді на запити, довідки, зведені й аналітичні таблиці, зведені матеріали за результатами попередніх перевірок, витримки, складені за матеріалами статистики і сайтів мережі Інтернет, та інші документи.

### 3.3. Завершальний етап.

На завершальному етапі готується звіт, що включає укладення, висновки і рекомендації.

Підготовку результатів аудиту ефективності необхідно починати зі всебічного аналізу і порівняння зібраних фактичних даних та інформації (доказів), які зафіксовані в складених у ході перевірки актах і робочих документах, по затверджених критеріями і показниками оцінки ефективності. За результатами цього порівняння можуть готуватися міркування, в яких вказується, якою мірою результати використання державних коштів у перевірній сфері або діяльності об'єктів перевірки відповідають критеріям і показникам оцінки ефективності.

Якщо результати використання державних коштів у перевірній сфері та організація діяльності об'єктів перевірки відповідають встановленим критеріям і показникам, це означає, що державні кошти використовуються з достатнім ступенем ефективності. Їх невідповідність свідчить про наявність недоліків та необхідності поліпшення організації діяльності об'єктів перевірки щодо використання державних коштів. У разі виявлення недоліків у висновку включаються конкретні факти, що свідчать про неефективне використання державних коштів у перевірній сфері або об'єктами перевірки.

При проведенні порівняльного аналізу слід виходити тільки з отриманих та зібраних фактичних даних, що виступають надійними доказами зроблених висновків. Висновки, які формулюються по кожній цілі аудиту ефективності, повинні:

- містити характеристику і значимість виявлених відхилень фактичних результатів використання державних коштів у перевірній сфері або діяльності об'єктів перевірки від критеріїв оцінки ефективності, встановлених у програмі аудиту ефективності;
- визначати причини (фактори) виявлених недоліків, які призвели до неефективного використання державних коштів, та наслідки, які ці недоліки тягнуть або можуть спричинити за собою;
- включати загальну оцінку ступеня ефективності використання державних коштів виходячи з цілей аудиту ефективності.

Якщо в ході перевірки отримані будь-які фактичні дані або виявлено проблеми, які не можуть бути оцінені з точки зору затверджених критеріїв оцінки ефективності, слід провести додаткове вивчення питання, в процесі якого необхідно:

- визначити, чи мають ці дані випадковий характер або ж вони свідчать про наявність загальної або системної проблеми в перевірній сфері або діяльності об'єктів перевірки;

- оцінити фактичний або можливий вплив даної проблеми на результати використання державних коштів у перевірній сфері або в діяльності об'єктів перевірки;
- встановити причини наявності даної проблеми, для того щоб підготувати відповідні рекомендації щодо її вирішення;
- проаналізувати можливості усунення виявленої проблеми самим об'єктом перевірки, оскільки ця проблема може бути результатом дій або подій, які від нього не залежать;
- обговорити дану проблему з експертами та керівництвом об'єкта перевірки;
- зібрати за необхідності додаткові фактичні матеріали.

На основі аналізу зібраного додаткового матеріалу визначаються характер, значимість і причини виявлених проблем, які формулюються у висновках за результатами перевірки.

Підготовка рекомендацій є завершальною процедурою формування результатів аудиту ефективності. У разі, якщо в ході перевірки виявлено недоліки, а зроблені висновки вказують на можливість істотно підвищити якість і результати роботи об'єктів перевірки, необхідно підготувати відповідні рекомендації для вжиття заходів щодо усунення цих недоліків, які включаються до звіту про результати аудиту ефективності.

Якщо результати використання державних коштів у перевірній сфері або об'єктами перевірки відповідають встановленим критеріям і можуть бути визнані цілком задовільними, це ще не означає, що використані всі наявні можливості для більш ефективного використання державних коштів. Необхідно, ґрунтуючись на професійному судженні і висновках, зроблених за результатами аудиту ефективності, знаходити ці можливості і розробляти відповідні рекомендації щодо вдосконалення діяльності об'єктів перевірки з метою підвищення ефективності використання державних коштів.

Зміст рекомендацій має відповідати поставленим цілям аудиту ефективності і ґрунтуватися на судженні і висновках, зроблених за результатами аудиту ефективності. Рекомендації необхідно формулювати таким чином, щоб вони були:

- спрямовані на усунення причин існування виявленого недоліку або проблеми;
- звернені на адресу об'єктів перевірки, організацій і посадових осіб, в компетенцію і повноваження яких входить їх виконання;
- орієнтовані на прийняття об'єктами контролю конкретних заходів щодо усунення виявлених недоліків;
- економічно ефективними, тобто витрати, пов'язані з їх виконанням, не повинні перевищувати отримувану вигоду;
- спрямовані на отримання результатів від їх впровадження, які можна оцінити або виміряти;
- чіткими і простими за формою.

Формулювання рекомендацій повинні бути досить конкретними, але без зайвої деталізації. У рекомендаціях, як правило, викладаються у загальних рисах конкретні питання, яким адресати повинні приділити увагу і розглянути для прийняття відповідних рішень. Досить вказати, що необхідно зробити об'єкту перевірки або вищестоящої організації для усунення недоліків і вирішення виявлених проблем. При цьому зміст рекомендацій має бути таким, щоб можна було перевірити їх виконання.

Кількість рекомендацій визначається змістом і масштабом аудиту ефективності, але не повинно бути великим. При їх підготовці необхідно керуватися правилом, що краще зробити трохи, але найбільш важливих рекомендацій, ніж запропонувати велику кількість незначних рекомендацій, які можуть відволікати увагу адресатів і користувачів звітів від ключових результатів аудиту ефективності.

Оформлення звіту про результати аудиту ефективності є завершальною процедурою його проведення.

Результати аудиту ефективності повинні викладатися у звіті відповідно до поставлених цілей і давати відповіді на кожну з них на основі висновків, зроблених за підсумками перевірки. У звіті слід наводити найбільш істотні факти, що свідчать про неефективне використання державних коштів, а також вказувати конкретні причини і виявлені або можливі наслідки виявлених недоліків.

Для більш об'єктивної оцінки результатів використання державних коштів у звіт про результати аудиту ефективності слід включати не тільки виявлені недоліки, але й заслужують на увагу досягнення у перевірній сфері та діяльності об'єктів перевірки, інформація про які могла б бути використана іншими організаціями для вдосконалення їх діяльності з метою підвищення ефективності використання державних коштів.

Одночасно із звітом готуються документи на адресу керівників перевірених об'єктів, установ, у компетенції яких знаходиться вирішення поставлених питань, а також відомств і установ, зацікавлених в результатах аудиту ефективності, які містять основні висновки та рекомендації за результатами аудиту ефективності і можуть бути реалізовані у формах подання, аналітичних записок та інформаційних листів.

**Додаток до проекту Стандарту контролю  
діяльності суб'єкта державного сектора економіки  
«Проведення аудиту ефективності використання державних коштів»**

»

**I. Попереднє вивчення.**

1. Оформити відповідне доручення про проведення аудиту ефективності.
  2. Попередньо вивчити об'єкти контролю, визначити джерела отримання інформації про об'єкти контролю.
  3. Систематизувати зібрану інформацію.
  4. Провести робочу нараду групи інспекторів, обговорити на ньому питання організації аудиту ефективності.
  5. За потреби підготувати і направити об'єктам аудиту ефективності запити про надання необхідної інформації.
  6. Сформувати групу залучених зовнішніх експертів, укласти з ними договори.
  7. Здійснити збір та аналіз необхідної інформації про предмет і діяльність об'єктів аудиту ефективності, що включає:
    - законодавчі та інші нормативні правові акти;
    - форми та напрями використання державних ресурсів;
    - звіти та плани роботи;
    - організаційну структуру і умови роботи об'єктів перевірки;
    - результати використання державних ресурсів;
    - систему та механізми внутрішнього контролю
  8. З'ясувати думку та отримати консультації основних зацікавлених осіб з проблем, пов'язаних з предметом аудиту ефективності
  9. Провести (за можливості) зустрічі з керівниками та фахівцями об'єктів перевірки, на яких:
    - інформувати їх про тему і час планованої перевірки;
    - з'ясувати, які питання вони вважають ключовими у діяльності організації;
    - отримати їх думку про існуючі проблеми у вирішенні поставлених перед ними завдань;
    - обговорити джерела визначення критеріїв і можливість їх застосування для оцінювання ефективності в рамках даного аудиту ефективності.
  10. З'ясувати думку керівництва об'єктів перевірки щодо критеріїв, обраних для оцінки ефективності використання державних ресурсів з метою даного аудиту ефективності.
  11. Підготувати та затвердити програму проведення аудиту ефективності, що містить:
    - підставу для проведення аудиту ефективності;
    - предмет аудиту ефективності;
    - перелік об'єктів аудиту ефективності;
    - період, що перевіряється;
    - термін проведення аудиту ефективності;
    - цілі аудиту ефективності з переліком питань та критеріїв оцінювання ефективності по кожній з них;
    - склад відповідальних виконавців;
    - термін подання звіту та інших документів за результатами аудиту ефективності на розгляд колегії органу контролю.
  12. Підготувати робочий план проведення аудиту ефективності.
  13. Провести робочу нараду групи інспекторів і зовнішніх експертів, обговорити на ньому питання проведення перевірки.
- II. Проведення перевірки на об'єктах, збір та аналіз фактичних даних та інформації.**
14. Здійснити перевірку на об'єктах, зібрати фактичні дані у відповідності з обраними методами.

15. Провести аналіз зібраної інформації для формування доказів.
  16. Оформити акти за результатами перевірки на об'єктах і робочі документи за підсумками аналізу інформації.
- III. Підготовка та оформлення звіту про результати аудиту ефективності.
17. Провести при необхідності додатковий збір та аналіз фактичних даних для уточнення або обґрунтування доказів.
  18. Визначити причини виявлених недоліків і проблем у перевірній сфері використання державних ресурсів і діяльності об'єктів перевірки і сформулювати висновки по кожній цілі аудиту ефективності.
  19. Підготувати рекомендації щодо усунення виявлених у результаті перевірки недоліків в цілях підвищення ефективності використання державних ресурсів.
  20. Підготувати проект звіту про результати аудиту ефективності, обговорити його на нараді групи інспекторів і зовнішніх експертів.
  21. Внести в проект звіту необхідні зміни за результатами його обговорення.
  22. Підготувати проекти подань та інформаційних листів за результатами аудиту ефективності.
  23. Надати звіт та інші документи, підготовлені за результатами аудиту ефективності, на розгляд колегії органу контролю.

**Проект Стандарту контролю діяльності суб'єкта  
державного сектора економіки «Загальні вимоги до стандартів  
зовнішнього державного та фінансового контролю»**

Метою загальних вимог є уніфікація підходів органу контролю до розробки стандартів зовнішнього державного фінансового контролю, що забезпечують відповідність розроблених стандартів законодавству України та міжнародним стандартам в галузі державного контролю, аудиту та фінансової звітності.

Завданням загальних вимог є визначення вимог до структури та змісту стандартів зовнішнього державного та муніципального фінансового контролю.

Загальні вимоги поширюються на стандарти зовнішнього державного фінансового контролю для проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів щодо підконтрольних об'єктів.

При підготовці стандартів зовнішнього державного фінансового контролю враховуються стандарти *INTOSAI* та інші міжнародні стандарти в галузі державного контролю, аудиту та фінансової звітності.

Призначення стандартів зовнішнього державного та муніципального фінансового контролю

Стандарти зовнішнього державного фінансового контролю контрольних органів – це нормативні документи, затверджені контрольними органами, що визначають обов'язкові принципи, характеристики, правила і процедури планування, організації та здійснення повноважень у сфері зовнішнього державного фінансового контролю.

Контрольні органи розробляють стандарти зовнішнього державного фінансового контролю виходячи з основних принципів контролю та загальних вимог, затверджених Рахунковою палатою України і (або) органом контролю внутрішнього централізованого контролю, яким виступає Державна фінансова інспекція України.

Стандарти контрольних органів регламентують професійну діяльність інспекторів (аудиторів) і забезпечують додаткові основи для врегулювання існуючих та попередження потенційних конфліктів між співробітниками контрольних органів та їх керівництвом, між органом контролю та іншими органами контролю, між органом контролю і об'єктом перевірки, між органом контролю та установами, що захищають суспільні інтереси, а також між інспекторами (аудиторами).

Застосування стандартів контрольних органів, розроблених відповідно до загальних вимог, покликане забезпечити дотримання основних принципів зовнішнього фінансового контролю: законності, об'єктивності, ефективності, незалежності та гласності.

3. Загальні вимоги до структури стандарту зовнішнього державного фінансового контролю

Структура стандарту органу контролю повинна відповідати Загальним вимогам.

Стандарт повинен мати наступну структуру:

- а) титульний лист;
- б) зміст;
- в) основу – посилання на вітчизняні та (або) міжнародні стандарти, використані при розробці даного стандарту;
- г) загальні положення – обґрунтування необхідності стандарту, визначення його основних термінів і понять, сфери застосування, опис об'єкта стандартизації;

- г) мета і завдання стандарту – призначення стандарту і конкретні проблеми, вирішення яких забезпечується його застосуванням;
- д) взаємозв'язок з іншими стандартами – посилання на відповідні положення інших стандартів;
- е) визначення основних принципів та методик – опис підходів органу контролю, прийнятих методик і технічних прийомів вирішення проблем, що розглядаються стандартом;
- є) перелік документів, які співробітник органу контролю повинен скласти відповідно до вимог стандарту;
- ж) перелік нормативних актів, якими співробітник органу контролю повинен керуватися при виконанні вимог стандарту (за необхідності);
- з) додатки (за необхідності).

#### 4. Загальні вимоги до змісту стандартів зовнішнього державного фінансового контролю

Стандарти зовнішнього державного фінансового контролю повинні відповідати таким основним вимогам:

- доцільності – відповідати поставленим цілям їх розробки;
- чіткості і ясності – забезпечувати однозначність розуміння викладених у них положень;
- логічної точності – забезпечувати послідовність і цілісність викладу їх положень, виключати внутрішні протиріччя;
- повноти (суттєвості) – досить повно охоплювати регламентований ними предмет;
- спадкоємності і несуперечності – забезпечувати взаємозв'язок і узгодженість з раніше прийнятими нормативними (методичними) документами контрольних органів, не допускати дублювання їх положень;
- підконтрольності виконання – містити положення, що забезпечують можливість об'єктивного контролю виконання їх положень;
- єдності термінологічної бази – забезпечувати однакову трактування вживаних в них термінів.

Стандарти органу контролю не можуть суперечити законодавству України.

Стандарти органу контролю повинні встановлювати правила, що регулюють такі питання: планування контрольної та експертно-аналітичної діяльності; збору доказів при проведенні контрольних та експертно-аналітичних заходів, документування; звітності; управління контрольною діяльністю; забезпечення контролю якості контрольної діяльності та інші.

Стандарти контрольно-рахункового органу рекомендується поділити на дві групи: стандарти організації діяльності органу контролю та стандарти фінансового контролю, здійснюваного контрольним органом.

Стандарти організації діяльності органу контролю повинні визначати принципи, характеристики, правила і процедури організації та здійснення в органі контролю методологічного забезпечення, планування роботи, підготовки звітів, взаємодії з іншими контрольними органами, інших видів діяльності.

Стандарти зовнішнього державного фінансового контролю, що здійснюється органом контролю, повинні визначати принципи, характеристики, правила і процедури здійснення контрольної та експертно-аналітичної діяльності органу контролю.

#### **Стандарти організації діяльності органу контролю (СТО)**

Стандарти з організації методологічного забезпечення контрольної та експертно-аналітичної діяльності органу контролю.



Метою стандарту є встановлення загальних принципів, правил і процедур методологічного забезпечення контрольної та експертно-аналітичної діяльності органу контролю (далі - методологічне забезпечення).

Методологічне забезпечення полягає у формуванні та вдосконаленні системи взаємопов'язаних стандартів та методичних документів органу контролю, що регулюють здійснення його контрольної та експертно-аналітичної діяльності з метою сприяння якісному виконанню завдань органу контролю, підвищенню рівня ефективності його діяльності.

Завданнями методологічного забезпечення є:

забезпечення стандартами та методичними документами процесу та процедур здійснення всіх видів і форм контрольної та експертно-аналітичної діяльності органу контролю;

підтримка в актуальному стані, відповідному законодавству України стандартів та методичних документів органу контролю;

вдосконалення та впровадження нових методів здійснення контрольної та експертно-аналітичної діяльності органу контролю;

вивчення і впровадження передового досвіду вищих органів фінансового контролю іноземних держав, Рахункової палати України та органів контролю в галузі методологічного забезпечення.

Рішення завдань методологічного забезпечення органу контролю здійснюється шляхом:

- розробки стандартів та методичних документів органу контролю;
- проведення моніторингу положень стандартів та методичних документів органу контролю на предмет їх актуальності та відповідності чинному законодавству;
- внесення змін до чинних стандартів та методичні документи органу контролю.

### **Стандарт організації планування роботи органу контролю**

Метою стандарту є встановлення загальних принципів, правил і процедур планування роботи органу контролю для забезпечення ефективної організації здійснення зовнішнього фінансового контролю, а також забезпечення виконання органом контролю законодавчо встановлених повноважень.

Контрольний орган повинен будувати свою роботу на основі планових документів, що розробляються виходячи з необхідності забезпечення всебічного системного контролю за формуванням і використанням коштів бюджету підконтрольних об'єктів.

Планування здійснюється з урахуванням всіх видів і напрямів діяльності органу контролю.

Завданнями планування є:

- вироблення стратегії діяльності органу контролю;
- визначення пріоритетних напрямів діяльності органу контролю та концепцій роботи за напрямками діяльності органу контролю;
- формування та затвердження плану роботи органу контролю.

Планування має ґрунтуватися на системному підході відповідно з принципами:

- поєднання довгострокового, середньострокового, річного та поточного планування;
- відповідності середньострокового, річного та поточного планування стратегічним цілям і завданням;
- безперервності планування;
- комплексності планування (по всіх видах і напрямах діяльності органу контролю);
- рівномірності розподілу контрольних заходів з головним розпорядником бюджетних коштів;

- раціональності розподілу трудових, фінансових, матеріальних і інших ресурсів, що спрямовуються на забезпечення виконання завдань і функцій органу контролю;
- періодичності проведення заходів на об'єктах контролю;
- координації планів роботи органу контролю з планами роботи інших органів фінансового контролю.

Планування має забезпечувати ефективність використання бюджетних коштів, що виділяються контрольному органу, а також ефективність використання трудових, матеріальних, інформаційних та інших ресурсів.

### **Стандарт щодо підготовки звіту про роботу органу контролю**

Метою стандарту є встановлення порядку і правил підготовки звіту про роботу органу контролю за звітний період.

Завданням стандарту є визначення структури звітів про роботу органу контролю, порядку організації роботи з підготовки звітів, загальних вимог до подання документів і матеріалів для формування звітів, порядку затвердження звіту про роботу органу контролю.

**Стандарт з організації контрольних та експертно-аналітичних заходів**, що проводяться органом контролю спільно з органами фінансового контролю, правоохоронними, наглядовими та іншими органами.

Метою стандарту є регламентація діяльності органу контролю з організації та проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів спільно з іншими органами контролю, контрольними та наглядовими органами іноземних держав, з податковими органами, органами прокуратури, правоохоронними, наглядовими, контрольними та іншими органами України, якщо це передбачено угодами про координацію діяльності або ж про співпрацю між органом контролю і зазначеними органами.

Завданнями стандарту є:

- визначення порядку організації та підготовки проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів за участю інших органів;
- визначення порядку взаємодії органу контролю з іншими органами під час проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів;
- встановлення вимог з оформлення результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів, проведених за участю інших органів, та порядку їх розгляду.

### **Стандарт фінансового контролю органу контролю**

Стандарти фінансового контролю доцільно підрозділити на групи:

- 1) стандарти за загальними правилами проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів, фінансового аудиту, аудиту ефективності, інших видів аудиту, а також контролю реалізації результатів контрольного заходу (загальні);
- 2) стандарти зовнішнього контролю державного та місцевих бюджетів (бюджет);
- 3) стандарти, що визначають порядок управління якістю контрольних заходів, основні поняття і терміни, що використовуються в стандартах органу контролю (спеціальні).

#### *Стандарти фінансового контролю (загальні)*

До даної групи належать стандарти, що регламентують загальні правила проведення контрольного, експертно-аналітичного заходу, фінансового аудиту, аудиту ефективності використання бюджетних коштів, а також контролю реалізації результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів, здійснених органом контролю.

Метою стандарту, що регламентує загальні правила проведення контрольного заходу, є встановлення загальних правил, вимог і процедур проведення контрольного заходу на всіх його етапах.

Стандарт повинен визначити поняття і характеристики контрольного заходу, предмет та об'єкти, класифікацію контрольних заходів за типами фінансового контролю, етапи і процедури організації контрольного заходу.

У стандарті повинні бути представлені вимоги, пропонувані до організації контрольного заходу, у тому числі до службових контактам співробітників органу контролю з посадовими особами об'єкта контрольного заходу, формування групи інспекторів, залучення зовнішніх експертів, формуванню робочої документації.

Стандарт, що регламентує загальні правила проведення контрольного заходу, повинен містити правила та порядок оформлення актів, розпоряджень, порядок передачі матеріалів контрольних заходів до правоохоронних органів у випадках виявлення фактів незаконного використання коштів державного та місцевих бюджетів.

Метою стандарту з проведення експертно-аналітичного заходу є встановлення загальних правил і процедур проведення органом контролю експертно-аналітичних заходів.

Стандарт повинен визначити поняття і характеристики експертно-аналітичного заходу, предмет та об'єкти, етапи та процедури його організації.

У стандарті повинні бути представлені вимоги, пропонувані до організації, підготовки, проведення та оформлення результатів експертно-аналітичних заходів.

Метою стандартів, що регламентують проведення та оформлення результатів фінансового аудиту та аудиту ефективності, є методичне забезпечення цих форм фінансового контролю в частині змісту, єдиних вимог до організації і проведення, а також оформлення результатів фінансового аудиту та аудиту ефективності використання коштів державного та місцевого бюджетів.

У стандартах визначаються особливості проведення фінансового аудиту та аудиту ефективності, порядок оформлення результатів аудиту.

Стандарти повинні містити методичне забезпечення контролю реалізації результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів, проведених органом контролю.

Стандарт, що забезпечує контроль реалізації результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів, повинен визначати правила і процедури контролю реалізації результатів проведених заходів; встановлювати єдиний порядок організації та здійснення контролю реалізації результатів проведених заходів; а також порядок оформлення підсумків контролю реалізації результатів проведених заходів.

*Стандарти зовнішнього контролю виконання державного та місцевого бюджетів повинні регламентувати порядок здійснення попереднього, поточного і наступного контролю.*

Стандарти контролю бюджетів визначають порядок:

- експертизи проектів законів про Державний бюджет України (проектів місцевих бюджетів);
- здійснення поточного контролю за ходом виконання закону про державний бюджет;
- організації та проведення зовнішньої перевірки річного звіту про виконання Державного бюджету України.
- Завданнями стандарту фінансового контролю бюджету є:
- визначення основних принципів та етапів проведення контролю;
- встановлення вимог до змісту контрольних та експертно-аналітичних заходів;
- визначення структури, змісту та основних вимог до укладення органу контролю;

- встановлення взаємодії між структурними підрозділами органу контролю під час проведення попереднього, поточного і наступного контролю;
- встановлення порядку розгляду і затвердження інформації органу контролю (висновку, звіту) про результати проведених контрольних та експертно-аналітичних заходів і представлення її в законодавчий орган або уряд.

#### *Стандарти контролю спеціальні*

З метою методологічного забезпечення питань контрольної та експертно-аналітичної діяльності контрольних органів, не охоплених групами загальних стандартів контролю і стандартів фінансового контролю бюджетів розробляються спеціальні стандарти контролю.

*Стандарт державного фінансового контролю, що визначає методологію управління якістю*, повинен встановлювати порядок організації та функціонування системи управління якістю контрольних та експертно-аналітичних заходів, регламентувати сукупність організаційних заходів, методів і процедур, спрямованих на досягнення високого рівня ефективності контрольної діяльності органу контролю.

Спеціальні стандарти контролю, що встановлюють основні поняття і терміни, що використовуються в стандартах органу контролю, повинні забезпечувати єдину термінологію стандартів державного фінансового контролю, відповідну законодавчим актам України і враховувати сучасні вітчизняні та зарубіжні наукові та практичні досягнення в галузі контролю та аудиту.

Застосування стандартів контрольних органів, підготовлених відповідно до загальних правил дозволить забезпечити:

раціональну технологію і організацію проведення контрольних та експертно-аналітичних заходів;

зменшення трудомісткості контрольних процедур;

впровадження в практику контрольних органів наукових досягнень і нових технологій;

Стандартизація в сфері державного фінансового контролю сприятиме:

зниженню ризиків контролю;

підвищенню професіоналізму співробітників контрольних органів і додержання етичних норм;

підвищенню якості контрольної та експертно-аналітичної діяльності;

зміцненню незалежного статусу та суспільного престижу контрольних органів.

**Проект Стандарту контролю діяльності суб'єкта  
державного сектора економіки «Порядок підготовки до проведення  
контрольного заходу»**

Зміст

1. Загальні положення
2. Зміст процесу підготовки контрольного заходу
3. Попереднє вивчення об'єктів контролю
4. Визначення цілей контрольного заходу
5. Вибір методики проведення перевірки
6. Підготовка програми контрольного заходу
7. Підготовка робочого плану проведення контрольного заходу

Додаток Д.1. Зразок оформлення запиту органу контролю про надання інформації.

Додаток Д.2. Форма програми проведення контрольного заходу.

Додаток Д.3. Форма робочого плану проведення контрольного заходу.

**1. Загальні положення**

1.1. Стандарт зовнішнього державного фінансового контролю, що здійснюється органом контролю «Порядок підготовки до проведення контрольного заходу» (далі – Стандарт), розроблений відповідно до законодавства України, міжнародних стандартів, а також досвіду підготовки контрольних заходів.

1.2. Метою Стандарту є встановлення процедур підготовки до проведення контрольного заходу, включеного до плану роботи органу контролю.

1.3. Завданнями Стандарту є:

визначення змісту процесу підготовки контрольного заходу;

визначення структури програми контрольного заходу;

визначення структури робочого плану проведення контрольного заходу.

1.4. Особливості підготовки контрольних заходів, здійснюваних у попередньому контролі, аудиту ефективності використання державних коштів регламентуються також іншими, що не суперечать даному Стандарту, нормативними документами, затвердженими контрольним органом.

1.5. Положення та вимоги цього Стандарту є обов'язковими для дотримання співробітниками органу контролю, а також залученими до проведення контрольного заходу зовнішніми фахівцями (експертами).

**2. Зміст процесу підготовки контрольного заходу**

2.1. Організація контрольного заходу включає наступні етапи: підготовчий етап контрольного заходу; основний етап контрольного заходу; заключний етап контрольного заходу.

2.2. Підготовка контрольного заходу, включеного до плану роботи органу контролю, є початковим етапом його проведення і полягає у виконанні ряду послідовних дій і процедур з підготовки програми даного контрольного заходу та робочого плану здійснення контрольного заходу.

2.3. На підготовчому етапі контрольного заходу здійснюється попереднє вивчення його предмета та об'єктів, за підсумками якого визначаються цілі, завдання, методи проведення

контрольного заходу, критерії оцінювання ефективності при проведенні аудиту ефективності, а також розглядаються інші питання, безпосередньо пов'язані з підготовкою до проведення контрольних дій на об'єктах контрольного заходу.

2.4. Процес підготовки контрольного заходу організує посадова особа органу контролю, відповідальна за його проведення.

У контрольному заході не мають права брати участь співробітники органу контролю, що складаються в близьких родинних стосунках з керівництвом об'єкта контролю. Обов'язок співробітників органу контролю, що залучаються до контрольного заходу, заявити про наявність таких зв'язків. Забороняється залучати до участі в контрольному заході співробітника органу контролю, якщо він у тому періоді, що перевіряється, був штатним співробітником об'єкта контрольного заходу.

2.5. У разі, якщо на об'єкті контролю планується перевірка відомостей, що становлять державну таємницю, в контрольному заході мають приймати участь співробітники органу контролю, що мають оформлений в установленому порядку допуск до державної таємниці. 2.6. Тривалість підготовки до проведення контрольного заходу визначається залежно від терміну проведення контрольного заходу, встановленого планом роботи органу контролю, особливостей діяльності суб'єкта (об'єктів) контролю, масштабів та складності контролю, можливостей отримання необхідної інформації та професійного досвіду інспекторів, залучених до його проведення.

### **3. Попереднє вивчення об'єктів контролю**

3.1. Попереднє вивчення проводиться за допомогою збору інформації для отримання знань про предмет і об'єктах контрольного заходу в обсязі, достатньому для підготовки програми проведення контрольного заходу.

3.2. Співробітниками органу контролю отримання інформації про об'єкти контрольного заходу здійснюється шляхом аналізу:

- нормативних правових актів, що мають значення для цілей даного контрольного заходу;
- цілей і завдань діяльності об'єкта контролю;
- організаційно-правової форми, організаційної структури, відомчої підпорядкованості об'єкта контролю;
- бюджетного фінансування;
- використання об'єктом контролю державної власності Алтайського краю;
- фінансово-економічних показників і результатів діяльності;
- стану бухгалтерського (бюджетного) обліку та звітності;
- внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на роботу об'єкта контролю;
- інших джерел інформації.

3.3. Отримання інформації про предмет і об'єкти контрольного заходу для їх попереднього вивчення може здійснюватися через направлення запитів органу контролю керівникам об'єктів контрольного заходу, органів державної влади та іншим суб'єктам.

Зразок оформлення запиту наведено у додатку 1 до Стандарту.

3.4. Необхідна інформація про об'єкти контролю може бути отримана на основі офіційної статистичної звітності, що публікується органом державної статистики, результатів попередніх контрольних заходів у даній сфері або на даному об'єкті, бюджетної звітності, представленої до органу контролю тощо.

3.5. У процесі ознайомлення з отриманою інформацією, при можливості, проводяться зустрічі та співбесіди з керівництвом перевіряємих установ, підприємств, консультації з

вищестоячими відомствами, незалежними організаціями і фахівцями, які можуть дати важливу інформацію про діяльність об'єктів контролю.

3.6. Отримані дані про об'єкти контролю використовуються для визначення цілей і питань програми контрольного заходу, методики проведення перевірки, складу інспекторів органу контролю, необхідних для виконання контрольного заходу.

3.7. В процесі аналізу інформації про діяльність об'єктів контролю посадова особа органу контролю, відповідальна за проведення контрольного заходу, оцінює достовірність отриманої інформації і використовує результати цієї оцінки при складанні та виконанні програми контрольного заходу.

У випадку сумніву в достовірності отриманих відомостей про об'єкт контрольного заходу, вказана посадова особа зобов'язана в програмі проведення контрольного заходу передбачити процедури повторної перевірки отриманих відомостей.

3.8. Якщо в процесі попереднього вивчення предмета та об'єктів контрольного заходу виявлено обставини, що вказують на недоцільність його проведення, визначають необхідність зміни термінів проведення контрольного заходу або перешкоджають його проведенню, інспектор (ревізор) органу контролю, відповідальний за даний контрольний захід, вносить на розгляд у встановленому в порядку відповідні обґрунтовані пропозиції про зміну теми контрольного заходу, переліку об'єктів контрольного заходу, термінів його проведення або виключення даного контрольного заходу з плану роботи органу контролю.

#### **4. Визначення цілей контрольного заходу**

4.1. У процесі попереднього вивчення предмета та об'єктів контрольного заходу необхідно визначити цілі контрольного заходу. При визначенні цілей контрольного заходу слід виходити з того, що повинно бути досягнуто в результаті його проведення.

Контрольний захід може мати одну або кілька цілей залежно від того, які аспекти діяльності об'єктів контролю з формування або використання державних коштів є предметом даного контрольного заходу.

4.2. Формулювання цілей в програмі контрольного заходу повинні бути конкретними і чіткими, щоб за підсумками контрольного заходу можна було зробити відповідні висновки про їх досягнення.

4.3. За кожною ціллю контрольного заходу визначається перелік питань, які необхідно перевірити, вивчити і проаналізувати в ході проведення контрольного заходу. Зміст питань контрольного заходу повинен виражати дії, які необхідно виконати для досягнення поставленої мети. Кількість питань по кожній цілі має бути порівняно невеликим, але вони повинні бути істотними і важливими для її реалізації.

4.4. При проведенні аудиту ефективності використання державних коштів для кожної мети контрольного заходу визначаються критерії оцінки ефективності в порядку, встановленому стандартом зовнішнього державного фінансового контролю «Проведення аудиту ефективності використання державних коштів».

#### **5. Вибір методики проведення перевірки**

5.1. Для проведення контрольного заходу необхідно вибрати відповідну методику проведення перевірки виходячи з цілей і питань контрольного заходу. Методика перевірки являє собою комплекс методів (способів, прийомів) і процедур збору фактичних даних, отримання та аналізу інформації, які будуть застосовуватися для формування доказів у відповідності з поставленими цілями і питаннями контрольного заходу.

5.2. При виборі методики проведення перевірки слід використовувати методичні основи проведення контрольного заходу, які наведені в стандарті зовнішнього державного фінансового контролю «Проведення контрольних заходів. Загальні правила».

## **6. Підготовка програми контрольного заходу**

6.1. За результатами попереднього вивчення предмета та об'єктів контрольного заходу готується програма проведення контрольного заходу (далі – програма). Підготовку програми організовує інспектор (ревізор) органу контролю, призначений керівником контрольного заходу.

Програма підписується керівником підрозділу органу контролю (у його відсутність – інспектором, призначеним керівником контрольного заходу) і вноситься на затвердження керівнику органу контролю, за його відсутності – заступнику керівника, не пізніше трьох робочих днів до початку контрольного заходу.

Зразок оформлення програми наведено в додатку 2 до Стандарту.

6.2. У разі проведення контрольного заходу за участю двох і більше аудиторських напрямів підготовку програми організовує інспектор, призначений керівником органу контролю із складу керівництва підрозділів.

Інспектори органу контролю з питань, що входять в їх компетенцію представляють особі органу контролю, відповідальній за проведення контрольного заходу, свої пропозиції за єдиною програмою контрольного заходу. На основі узагальнення зазначених пропозицій інспектором (ревізором) органу контролю, якому доручені організація контрольного заходу та узагальнення результатів контрольного заходу, розробляється єдина програма контрольного заходу, яка підписується всіма членами групи, які беруть участь у здійсненні контрольного заходу, і направляється на затвердження керівнику органу контролю не пізніше трьох робочих днів до початку контрольного заходу.

6.3. При розробці програми слід мати на увазі, що від якості її складання залежать результати проведення контрольного заходу в цілому. Програма повинна бути чіткою, зрозумілою і логічною, а також ефективною з точки зору співвідношення можливих результатів контрольного заходу та витрат на його проведення.

Найменування контрольного заходу в програмі вказується відповідно до плану роботи органу контролю, або відповідно до документами, що послужили підставою для призначення контрольного заходу (у разі проведення перевірок спільно (паралельно) з правоохоронними органами).

6.4. Програма повинна містити:

- підстава для проведення контрольного заходу;
- предмет контролю;
- перелік об'єктів контрольного заходу;
- цілі контрольного заходу і питання перевірки (за потреби, із зазначенням методів проведення перевірки в короткому викладі);
- період перевірки діяльності об'єктів контролю;
- строки початку та закінчення проведення контрольного заходу на об'єктах;
- склад відповідальних виконавців;
- термін подання звіту про результати контрольного заходу на розгляд і затвердження колегії Рахункової палати.

6.5. У процесі проведення контрольного заходу зміст програми може змінюватися. Усі суттєві зміни програми, вносяться в ході проведення контрольного заходу (що стосуються



цілей, питань і об'єктів), розглядаються і затверджуються керівником органу контролю у формі службової записки.

## **7. Підготовка робочого плану проведення контрольного заходу**

7.1. До програми проведення контрольного заходу додається робочий план проведення контрольного заходу (далі – робочий план), який є невід'ємною частиною програми. Підготовка робочого плану є заключною процедурою підготовки контрольного заходу. Робочий план розробляється керівником групи перевірки, або за його дорученням інспектором, призначеним керівником контрольного заходу, на основі програми проведення контрольного заходу та являє собою детальний перелік контрольних процедур (змісту роботи), необхідних для практичної реалізації програми.

7.2. Робочий план містить розподіл конкретних завдань з виконання програми проведення контрольного заходу між учасниками контрольного заходу із зазначенням змісту робіт (процедур) і термінів їх виконання.

Робочий план не повинен містити відомостей, що становлять державну таємницю.

Типова форма робочого плану наведена в додатку 3 до Стандарту.

7.3. Робочий план має бути логічним продовженням програми проведення контрольного заходу. Зміст робочого плану залежить від специфіки діяльності об'єктів контролю, а також масштабу, складності та особливостей методів проведення перевірки.

7.4. Терміни проведення контрольних процедур, зазначені в робочому плані, визначаються в межах терміну початку та закінчення проведення контрольного заходу, зазначеного в програмі.

7.5. У разі, коли в одному контрольному заході беруть участь інспектори з різних контрольних напрямків, підготовляється єдиний робочий план проведення контрольного заходу, що охоплює питання, що входять у компетенцію двох і більше департаментів органу контролю. При необхідності, для підготовки єдиного робочого плану проведення контрольного заходу можуть бути притягнуті інспектори інших підрозділів органу контролю для участі у контрольному заході.

7.6. Робочий план підписується інспектором, призначеним керівником контрольного заходу, і затверджується керівником підрозділу органу контролю, відповідального за проведення контрольного заходу.

Керівник контрольного заходу доводить робочий план до відома всіх його учасників під розпис.

Виконання робочого плану контролюється керівником контрольного заходу і (або) керівником підрозділу, відповідальним за проведення контрольного заходу.

7.7. У процесі проведення контрольного заходу робочий план може змінюватися. Зміни робочого плану не повинні призводити до зміни затвердженої в установленому порядку програми проведення контрольного заходу.

## **8. Організація контрольного заходу**

8.1. Призначення контрольного заходу оформляється дорученням на проведення контрольного заходу (далі – доручення), яке підписується керівником органу контролю.

У дорученні зазначається: підстава для проведення контрольного заходу, персональний склад перевіряючих, у тому числі керівник контрольного заходу, тема контрольного заходу, об'єкт контрольного заходу (найменування об'єкта аудиту), що перевірявся і термін проведення контрольного заходу.

Підготовка доручення здійснюється керівником підрозділу, відповідальним за проведення контрольного заходу, або, за його дорученням, інспектором – керівником контрольного заходу.

8.2. До початку основного етапу контрольного заходу керівником підрозділу, відповідальним за проведення контрольного заходу, або інспектором, призначеним керівником контрольного заходу, при необхідності, проводиться нарада інспекторів, які беруть у ньому участь з метою з'ясувати, наскільки учасники контрольного заходу підготовлені до проведення контрольного заходу, розуміють свої обов'язки і процедури, які їм належить виконувати, а також обговорити проблеми, які можуть виникати при проведенні контрольного заходу.

8.3. До початку основного етапу контрольного заходу керівникам об'єктів контрольного заходу, можуть бути спрямовані:

- перелік документів, які посадові особи об'єкта контрольного заходу повинні підготувати для подання учасникам контрольного заходу;
- перелік питань, які необхідно вирішити до початку проведення контрольного заходу на об'єкті;
- спеціально розроблені для даного контрольного заходу форми, необхідні для систематизації інформації, що представляється.

до стандарту «Порядок підготовки до проведення контрольного заходу»

Назва органу контролю

Поштова та юридична адреса, телефони органу контролю

Керівнику установи

\_\_\_\_\_  
*найменування установи, посада, ініціали,  
прізвище керівника (посадової особи)*

Відповідно до \_\_\_\_\_

(Пункт плану роботи органу контролю, інші підстави для проведення контрольного заходу)  
проводиться контрольний захід « \_\_\_\_\_ »

*(найменування контрольного заходу)*

в \_\_\_\_\_

*(найменування об'єкта контрольного заходу)*

Відповідно до чинного законодавства та зазначених підстав прошу до  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ року (або протягом \_\_\_\_ робочих днів з дня отримання цього  
запиту) \_\_\_\_\_ надати \_\_\_\_\_ (доручити \_\_\_\_\_ подати)

\_\_\_\_\_  
*(посада, ініціали, прізвище керівника контрольного заходу)*

такі документи (матеріали, дані або інформацію):

1. \_\_\_\_\_ (Вказуються  
найменування конкретних документів або формулюються питання, по яких необхідно надати  
відповідну інформацію)

2. \_\_\_\_\_

Керівник органу контролю \_\_\_\_\_

*(особистий підпис, ініціали, прізвище)*

Виконавець \_\_\_\_\_

*(ініціали, прізвище)*

Телефон \_\_\_\_\_

до стандарту «Порядок підготовки до проведення контрольного заходу»

Затверджую  
Керівник органу контролю

\_\_\_\_\_ *прізвище, ініціали*  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

**ПРОГРАМА**  
**проведення контрольного заходу**

«\_\_\_\_\_»  
(назва контрольного заходу згідно з дорученням органу контролю)

1. Підстава для проведення контрольного заходу:

\_\_\_\_\_ (Номер пункту плану роботи органу контролю на 20\_\_ рік, (підставою можуть бути: рішення колегії органу контролю, звернення та (або) доручення місцевих органів влади, народних депутатів тощо)

2. Предмет контролю: \_\_\_\_\_  
(вказується, що саме перевіряється)

3. Об'єкт (об'єкти) контролю:

3.1. \_\_\_\_\_

3.2. \_\_\_\_\_

(вказується повне найменування об'єктів контрольного заходу)

4. Мета (цілі) контрольного заходу та питання перевірки:

4.1. Мета 1. \_\_\_\_\_

4.1.1. Питання: \_\_\_\_\_

4.2. Мета 2. \_\_\_\_\_

4.2.1. Питання: \_\_\_\_\_

(Формулюється кожна мета контрольного заходу; питання формулюються у відповідності з цілями перевірки із зазначенням, при необхідності, методів перевірки в короткому викладі)

5. Перевіряється період діяльності \_\_\_\_\_

6. Терміни проведення контрольного заходу на об'єктах:

з \_\_\_\_\_ до \_\_\_\_\_ 20\_\_ року

(дата, місяць) (дата, місяць)

7. Склад відповідальних виконавців:

Керівник контрольного заходу: \_\_\_\_\_

(посада, прізвище та ініціали)

Члени групи: \_\_\_\_\_

---

*(посада, прізвище та ініціали перевіряючих)*

8. Термін подання звіту про результати контрольного заходу на розгляд колегії органу контролю « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ року.

Керівник підрозділу органу контролю \_\_\_\_\_  
*(ініціали, прізвище)*

підпис

до стандарту «Порядок підготовки до проведення контрольного заходу»

Затверджую  
Керівник органу контролю

\_\_\_\_\_ *прізвище, ініціали*

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

### **РОБОЧИЙ ПЛАН**

проведення контрольного заходу \_\_\_\_\_

*(найменування контрольного заходу)*

Об'єкти контролю  
(3 програми) Питання перевірки  
(3 програми) Зміст роботи  
(Перелік контрольних процедур)  
Виконавці  
Плановані терміни  
Фактичне виконання роботи  
Дата початку роботи  
Дата закінчення роботи  
Написання зведеного акта

Керівник контрольного заходу  
\_\_\_\_\_ прізвище ініціали  
*підпис*

З робочим планом ознайомлені: \_\_\_\_\_  
*(посади, підписи, ініціали та прізвища виконавців)*









1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
6 2 Фактично внесено адміністративних штрафів (ст. 164-2, 166-6 КУпАП)	452	x	4 065,69	x	x	x	x	x	x	x	x	x
7 1 Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності (ст. 164-12 КУпАП)	453	686	473,92	x	x	x	x	x	x	x	x	x
7 2 Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності (ст. 164-14 КУпАП)	454	155	1 783,39	x	x	x	x	x	x	x	x	x
7.3. Фактично внесено адміністративних штрафів (ст. 164-12, 164-14 КУпАП)	455	x	1 058,00	x	x	x	x	x	x	x	x	x
7 4 Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності (ст. 163-12 КУпАП)	456	0	0,00	x	x	x	x	x	x	x	x	x
7.5. Фактично внесено адміністративних штрафів (ст. 163-12 КУпАП)	457	x	0,00	x	x	x	x	x	x	x	x	x
<b>V. ВІДОМОСТІ ПРО СТАН УСУНЕННЯ ФІНАНСОВИХ ПОРУШЕНЬ</b>												
<b>Усунуто фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів</b>	500	8 632	1 474 001,66	794 990,63	325 808,06	15 085,64	188 554,93	634 132,75	526 510,36	46 390,85	44 578,28	510,80
у т. ч. за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	501	3 826	506 541,35	321 151,07	123 028,94	9 763,72	98 467,25	150 244,47	132 130,65	4 180,52	35 145,81	396,60
1. Надійшло фінансових ресурсів (всього),	510	4 224	389 903,85	199 217,87	46 752,03	4 006,49	x	188 031,22	162 265,25	x	2 654,76	x
у тому числі: - до загального фонду бюджету	511	1 872	105 206,31	17 514,00	17 514,00	x	x	87 692,31	87 692,31	x	x	x
- до спеціального фонду бюджету	512	1 829	103 810,97	29 238,03	29 238,03	x	x	74 572,94	74 572,94	x	x	x
з них до спецфонду бюджетних установ і організацій	513	1 311	37 159,68	22 316,25	22 316,25	x	x	14 843,43	14 843,43	x	x	x
- до державних цільових фондів	514	93	4 006,49	4 006,49	x	4 006,49	x	x	x	x	x	x
із загальної суми - за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	515	1 363	160 495,59	72 381,30	16 188,69	158,30	x	85 962,21	79 963,07	x	2 152,08	x
2 Відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів (всього),	520	7 753	1 084 097,81	595 772,76	279 056,03	11 079,15	188 554,93	446 101,53	366 245,11	46 390,85	42 223,52	510,80
у тому числі: - у бюджетних установах і організаціях	521	5 309	556 139,92	179 042,11	134 185,33	5 439,14	39 385,91	377 097,81	337 762,97	39 334,84	x	x
- у державних цільових фондах	522	246	6 896,78	6 896,78	1 262,66	5 633,67	0,45	0,00	0,00	x	x	x
із загальної суми - за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	523	3 033	346 045,76	248 769,77	106 840,25	9 605,42	98 467,25	64 282,26	52 167,58	4 180,52	32 993,73	396,60
2.1. Нецільових витрат державних ресурсів (всього), у тому числі.	524	719	97 099,09	18 307,73	10 994,31	5 429,73	15,52	78 791,36	78 786,26	5,10	x	x
- у бюджетних установах і організаціях	525	668	91 884,33	14 585,85	9 130,13	5 423,99	0,00	77 298,48	77 293,38	5,10	x	x
- у державних цільових фондах	526	1	5,74	5,74	0,00	5,74	0,00	0,00	0,00	x	x	x
із загальної суми - за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	527	128	25 827,39	12 748,38	5 696,60	5 405,74	15,52	13 079,01	13 078,81	0,20	x	x
2 2 Незаконних витрат (всього),	528	7 521	854 049,54	455 762,89	267 745,51	5 649,42	76 514,09	359 501,97	287 361,57	38 750,75	38 784,68	116,75
у тому числі. - у бюджетних установах і організаціях	529	5 187	456 374,46	161 597,23	124 742,99	15,15	36 839,09	294 777,23	260 372,31	34 404,92	x	x
- у державних цільових фондах	530	245	6 891,04	6 891,04	1 262,66	5 627,93	0,45	0,00	0,00	x	x	x
із загальної суми - за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	531	2 872	278 328,65	196 923,92	101 142,76	4 199,68	59 362,36	48 907,14	39 048,24	1 937,42	32 497,59	7,52
2 3 Недостач (всього),	532	1 423	132 949,18	121 702,14	316,21	0,00	112 025,32	7 808,20	97,28	7 635,00	3 438,84	394,05
у тому числі: - у бюджетних установах і організаціях	533	957	7 881,13	2 859,03	312,21	0,00	2 546,82	5 022,10	97,28	4 924,82	x	x
- у державних цільових фондах	534	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	x	x	x
із загальної суми - за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	535	187	41 889,72	39 097,47	0,89	0,00	39 089,37	2 296,11	40,53	2 242,90	496,14	389,08

**ЗВІТНІСТЬ**  
**Звіт про результати оперативного контролю у сфері державних закупівель**  
**за 2011 рік**

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Кількість (фактів, об'єктів контролю)	Сума, всього	Загальнодержавні ресурси		Комунальні ресурси	
				всього	у т. ч. кошти державного бюджету	всього	у т. ч. кошти місцевих бюджетів
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>I. ЗАГАЛЬНІ ВІДОМОСТІ ПРО ОПЕРАТИВНИЙ МОНІТОРИНГ ЗАКУПІВЕЛЬ</b>							
1. Відібрано за результатами оперативного моніторингу об'єкти із ризиковими процедурами закупівель:	010	416	x	x	x	x	x
- кількість процедур	011	606	x	x	x	x	x
- очікувана вартість закупівель	012	x	0,00	x	x	x	x
2. Проведено перевірок державних закупівель, відібраних за результатами оперативного моніторингу	020	365	x	x	x	x	x
3. Схоплено перевітками торгів на суму	030	x	17 957 949,87	16 697 583,33	805 439,98	1 260 366,54	1 205 892,15
<b>II. ВІДОМОСТІ ПРО ПОПЕРЕДЖЕНІ ФІНАНСОВІ ПОРУШЕННЯ</b>							
<b>Попереджено порушень в ході моніторингу державних закупівель (всього), у тому числі:</b>	100	92	1 062 805,37	623 916,87	59 978,22	438 888,50	419 482,80
1. Відмінено торги за поданням органів ДКРС	110	65	923 658,26	523 389,48	48 174,99	400 268,78	384 613,08
2. Приведено умови тендерної документації у відповідність до вимог чинного законодавства	120	3	1 111,54	239,12	235,00	872,42	872,42
3. Усунено факти безпідставного відхилення замовником тендерних пропозицій учасників торгів	130	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4. Приведено оцінки тендерних пропозицій учасників та обрання переможця торгів у відповідність до методики та критеріїв оцінки тендерних пропозицій	140	1	1 700,00	0,00	0,00	1 700,00	1 700,00
5. Відхилено тендерні пропозиції учасників торгів внаслідок встановлення їх невідповідності умовам та вимогам тендерної документації	150	4	2 810,65	346,65	0,00	2 464,00	2 464,00
6. Приведено у відповідність умови укладеного договору за результатами торгів умовам тендерної пропозиції учасника-переможця торгів та умовам тендерної документації	160	18	132 585,57	99 002,27	10 628,88	33 583,30	29 833,30
<b>III. ВІДОМОСТІ ПРО ВИЯВЛЕНІ ФІНАНСОВІ ПОРУШЕННЯ</b>							
<b>Додаткові (зайві) витрати, понесені внаслідок порушень законодавства у сфері закупівель (всього), у тому числі:</b>	200	77	55 171,82	48 181,96	1 429,27	6 989,86	6 942,37
1. Сума додаткових витрат внаслідок закупівлі товарів, робіт і послуг без застосування відповідних процедур	210	7	902,95	422,38	0,00	480,57	480,57
2. Сума додаткових витрат внаслідок поділу предмета закупівлі з метою уникнення проведення процедур закупівлі	220	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Сума додаткових витрат внаслідок порушення процедур, що призвело до неправомірного вибору переможців	230	13	14 949,24	11 700,26	103,27	3 248,98	3 223,28
4. Сума додаткових витрат внаслідок порушення процедур, що призвело до неправомірного відхилення тендерних пропозицій учасників	240	3	278,00	278,00	278,00	0,00	0,00
5. Сума додаткових витрат внаслідок порушення вимог щодо виконання договору про закупівлю (збільшення ціни предмета закупівлі)	250	49	36 593,98	33 956,36	510,11	2 637,62	2 615,83
6. Сума додаткових витрат внаслідок неправомірного застосування процедури закупівлі в одного учасника	260	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>IV. ВЖИТІ ЗАХОДИ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ОПЕРАТИВНОГО МОНІТОРИНГУ ТА ЇХ РЕАЛІЗАЦІЯ</b>							
1. Кількість направлених інформацій про результати моніторингу закупівель для прийняття управлінських рішень	310	234	x	x	x	x	x
2. Кількість направлених до правоохоронних органів інформацій про результати моніторингу закупівель	320	216	x	x	x	x	x
3. Прийнято управлінських рішень за результатами моніторингу закупівель	330	125	x	x	x	x	x
3.1. Притягнуто до дисциплінарної та матеріальної відповідальності осіб	331	84	x	x	x	x	x
3.2. Звільнено із займаних посад	332	2	x	x	x	x	x

№ з/п	Назва ОДА	2.1. Стан проведення внутрішніх аудитів та інших контрольних заходів													2.2. Результативні показники проведення фінансових аудитів та/або аудитів відповідності																											
		Загальна кількість		у тому числі									Взято участь в інших контрольних заходах		Виявлені нефінансові порушення (кількість)						Усунуто нефінансові порушення (кількість)						у тому числі															
		аудитів	використано часу, людино-днів	кількість	планові аудити	позапланові аудити	аудит ефективності	аудит відповідності	фінансовий аудит	кількість	використано часу, людино-днів	кількість	використано часу, людино-днів	кількість	всього	порушення в організації та порядку ведення бухгалтеру	недостовірність фінансової і бюджетної звітності	неодержання актів законодавства, планів, процедур тощо	інші нефінансові порушення	всього	недоотримано фінансових ресурсів	незаконні витрати	недостатки	порушення, що не призвели до втрат	всього	забезпечено працездатність ведення бухгалтерського обліку	забезпечено достовірність фінансової і бюджетної звітності	забачено додержання/прибачення актів законодавства, планів, процедур, тощо	забачено усунення інших нефінансових порушень	всього	надмірно використані ресурси	нецільового використання коштів	незаконних витрат	недостатки	порушень, що не призвели до втрат							
																																				кількість	кількість	кількість	кількість	кількість	кількість	кількість
Проведено фінансових аудитів та/або аудитів відповідності		Кількість установ, які охоплено фінансовими аудитом та/або аудитом відповідності		Кількість установ, у яких виявлено порушення		Виявлені фінансові порушення (всього, сума)		Усунуто фінансові порушень (всього, сума)		порушення, що призвели до втрат		Усунуто фінансові порушень (всього, сума)		порушення, що призвели до втрат																												
Код рядка (наказ МФУ від 27.03.2014 №347)	11000	11100	11200	11000								12000	21100	21200	21300	22000	22100	22200	22300	22400	23000	23100	23110	23121	23122	23123	23200	24000	24100	24200	24300	24400	25000	25100	25110	25121	25122	25123	25200			
1	Вінницька ОДА	27	110	24	104	3	6	0	0	0	0	27	110	0	0	27	27	11	71	40	0	31	0	1,53	0	0	0	0	0	1,53	71	40	0	31	0	1,53	0	0	0	0	0	1,53
2	Волинська ОДА	4	101	4	101	0	0	1	11	3	45	3	45	7	97	3	3	3	43	13	9	20	1	78	0,1	0	0	0,1	0	77,9	10	5	2	2	0	0,1	0	0	0,1	0	0	
3	Дніпропетровська ОДА	35	1479	27	1059	8	420	20	848	8	383	7	248	2	25	15	18	14	33	7	0	23	3	56,31	56,31	0,58	0	55,73	0	0	11	5	0	3	3	55,54	55,54	0,58	0	54,96	0	0
4	Донецька ОДА	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
5	Житомирська ОДА	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
6	Закарпатська ОДА	3	486	3	486	0	0	3	486	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
7	Запорізька ОДА	23	1440	20	1355	3	85	2	80	22	890	20	1096	12	87	22	52	46	60	26	6	28	0	1480,57	110,65	4,72	0	105,93	0	1369,92	57	26	5	26	0	1469,9	99,98	4,72	0	95,26	0	1369,92
8	Івано-Франківська ОДА	6	18	0	0	6	18	0	0	0	0	6	18	2	4	6	6	2	2	2	0	0	0	679,8	0	0	0	0	0	679,8	2	2	0	0	0	679,8	0	0	0	0	0	679,8
9	Київська ОДА	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
10	Кіровоградська ОДА	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
11	Луганська ОДА	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
12	Львівська ОДА	29	319	22	275	7	44	12	91	9	108	8	120	4	16	17	17	6	0	0	0	0	0	3,07	3,07	1,53	0	1,54	0	0	0	0	0	0	3,07	3,07	1,53	0	1,54	0	0	
13	Миколаївська ОДА	14	400	7	295	7	105	0	0	11	309	10	329	1	1	14	14	14	70	29	17	21	3	1377,95	203,04	58,41	0	144,59	0,04	1174,91	67	28	16	20	3	1264,5	143,5	58,41	0	85,05	0,04	1121
14	Одеська ОДА	11	1185	11	1185	0	0	0	0	0	0	11	1185	0	0	11	11	11	0	0	0	0	0	235,8	210,1	0	77,6	132,5	0	25,7	0	0	0	0	0	157,7	132	0	77,6	54,4	0	25,7
15	Полтавська ОДА	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
16	Рівненська ОДА	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
17	Сумська ОДА	47	129	45	91	2	38	16	59	31	26	31	44	1	13	31	31	27	271	67	1	61	142	6585,59	5900,22	0	0	264,84	5635	685,37	243	69	1	62	111	226,16	35,67	0	35,67	0	190,49	
18	Тернопільська ОДА	26	995	22	839	4	156	9	316	6	145	11	534	0	0	17	19	19	49	19	0	16	14	16,3	16,3	0	0	16,3	0	0	32	13	0	10	9	8	8	0	8	0	0	
19	Харківська ОДА	43	1473	43	1473	0	0	15	735	14	557	18	581	5	30	32	22	16	59	29	0	27	3	871,13	4,6	4,3	0,3	0	0	866,53	55	29	0	24	2	871,13	4,6	4,3	0,3	0	0	866,53
20	Херсонська ОДА	3	73	2	46	1	27	0	0	3	73	2	46	0	0	3	4	4	29	0	0	29	0	1657,67	2,19	0,31	0	1,68	0	1655,48	0	0	0	0	0	75,09	2,19	0,51	0	1,68	0	72,9
21	Хмельницька ОДА	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
22	Черкаська ОДА	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
23	Чернівецька ОДА	14	445	10	373	4	72	1	25	10	129	11	291	12	58	13	13	13	76	16	2	45	13	2640,92	1476,76	45,03	1397,9	33,8	0,03	1164,16	45	14	1	21	9	171,69	66,23	42,33	0	23,87	0,03	105,46
24	Чернівецька ОДА	1	21	0	0	1	21	0	0	1	21	0	0	6	12	1	1	1	0	0	0	0	0	2,4	2,1	0	0	2,1	0	0,3	1	0	0	0,9	0,6	0	0	0,6	0	0,3		
25	Київська МДА	131	5019	45	2979	86	2040	6	738	51	1501	74	2780	276	1918	125	148	98	712	30	53	121	508	185684,41	66274,7	14281	52,92	47672,06	4268	119409,67	27	6	2	17	2	13937,42	6680	0,4	52,92	6613	13,46	7257,54
Разом		417	13693	285	10661	132	3032	85	3389	169	4187	239	7427	331	2311	337	386	285	1476	278	88	423	687	201371,45	74260,2	14396	1528,7	48431,17	9904	127111,27	621	237	28	217	139	18922,53	7231	112,8	130,8	6974	13,53	11691,17

## Зведена інформація про результати аудиторських досліджень в системі міністерств, інших ЦОВВ за 2013 рік

№ з/п	Назва міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, інших державних органів та організацій	Проведено аудиторських досліджень				Виявлено порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів					Порушення фінансово-бюджетної дисципліни, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, всього	Відшкодовано і поновлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів					Усього порушень фінансово-бюджетної дисципліни, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, всього	Надано пропозицій (рекомендацій) для вирішення проблемних питань та удосконалення діяльності	Прийнято управлінських рішень за результатами аудиторських досліджень									
		1100	1200	1300	2100	2100	2110	2120	2130	2140		2200	3100	3110	3120	3130			3140	3200	3300	3400	в тому числі					
																							рішень колегій	наказів	розпоряджень	інших	щодо притягнення до дисциплінарної відповідальності (кількість осіб)	щодо притягнення до адміністративної відповідальності (кількість осіб)
	нумерація рядків звіту (лист Держфінінспекції від 06.12.2013 № 21-14/442)	1100	1200	1300	2100	2100	2110	2120	2130	2140	2200	3100	3110	3120	3130	3140	3200	3300	3400	3401	3402	3403	3404	3405	3406			
1	Міністерство аграрної політики та продовольства України	11	11	8	8	137619,2	116362,8	21256,4	0	0	184720,1	565	164,3	400,7	0	0	156197,9	113	9	0	0	0	9	0	0			
2	Міністерство внутрішніх справ України	511	506	495	480	20017,9	4024,2	15379,58	207,74	406,33	82565,55	12992,4	869,08	11701,39	192,24	229,69	72243,06	511	633	27	337	16	253	512	2			
3	Міністерство доходів і зборів України	186	186	183	183	2 395,3	162,3	2232,8	0,2	0	3461,2	2395,3	162,3	2232,8	0,2	0	3461,2	1509	313	21	290	2	0	48	0			
4	Міністерство екології та природних ресурсів України	3	3	3	2	986,1	17,05	964,51	4,58	0	402,46	0	0	0	0	0	97,44	33	1	0	0	0	1	0	0			
5	Міністерство економічного розвитку і торгівлі України	7	5	2	2	171,2	1,8	169,4	0	0	83,2	0	0	0	0	0	0	15	16	0	11	0	5	0	0			
6	Міністерство енергетики та вугільної промисловості України	23	23	23	21	20384,3	288,75	13100,67	0	6994,67	503060,1	4104,63	226	1286,03	0	2592,6	18687,7	147	35	0	35	0	0	78	0			
7	Міністерство закордонних справ України	4	4	2	2	214,1	0,3	213,8	0	0	0	214,1	0,3	213,8	0	0	0	0	3	0	0	0	3	0	0			
8	Міністерство інфраструктури України	35	33	30	30	17391,2	1112,39	16039,49	0	239,33	65900,82	6698,24	70,84	6385,4	0	242	36774,17	678	35	0	31	1	3	46	28			
9	Міністерство культури України	6	6	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
10	Міністерство молоді та спорту України	2	2	2	1	2 093,7	417,55	1351,05	0	325,05	60320,94	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0			
11	Міністерство оборони України	886	568	358	329	320729,7	77080,87	208153,64	10438,8	25056,41	661257,27	58256,98	5659,97	33939,23	9605,4	9052,38	453877,15	125	1583	702	739	59	83	770	0			
12	Міністерство освіти і науки України	6	6	4	4	1 090,6	68,2	433,1	589,3	0	321,6	0	0	0	0	0	0	6	3	0	0	0	3	0	0			
13	Міністерство охорони здоров'я України	8	8	7	6	202,7	0,9	201,8	0	0	13	74,1	0	74,1	0	0	13	56	11	0	0	0	11	0	0			
14	Міністерство промислової політики України	16	16	16	16	13847,6	7022,82	5849,91	0	974,82	78827,12	69,64	0	59,8	0	9,84	8580,3	107	12	0	9	0	3	3	0			
15	Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України	5	5	5	5	758,1	383,36	374,72	0	0	2398,4	111,39	52,18	59,21	0	0	4,95	65	7	2	5	0	0	0	0			
16	Міністерство соціальної політики України	10	10	1	1	5 042,6	240,7	4801,7	0	0,2	0,07	0	0	0	0	0	0	119	14	0	0	0	14	3	0			
17	Міністерство фінансів України	10	10	5	5	27,6	0	27,6	0	0	14,4	27,6	0	27,6	0	0	14,4	0	9	0	0	0	9	0	0			
18	Міністерство юстиції України	17	17	17	15	13152,6	2460,1	10682,1	0	10,4	53145,12	2698,12	2399,1	288,62	0	10,4	50727,52	17	7	0	5	0	2	2	0			
19	Державна авіаційна служба	7	1	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	16	0	0	0	0	0	0	0			
20	Державна архівна служба України	1	1	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	1	0	0	0	0			
21	Державна ветеринарна та фітосанітарна служба України	210	181	77	52	464,6	65,39	77,8	312,36	9	979,49	95,55	31,57	54,98	0	9	441,94	208	96	10	60	3	23	23	0			
22	Державна виконавча служба України	1	1	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0			
23	Державна казначейська служба України	287	621	154	550	116,7	0	116,66	0	0	38,29	116,66	0	116,66	0	0	38,29	1506	255	14	231	0	10	11	0			
24	Державна міграційна служба України	7	7	6	5	232,7	0	97,66	0	135	53,18	0	0	0	0	0	10,06	7	5	0	2	0	3	0	0			
25	Державна пенітенціарна служба України	132	142	113	108	10037,7	1654,9	5208,3	774,2	2400,3	30897	2096,7	330,4	1333,2	128,7	304,4	9138,5	2200	150	5	90	0	55	75	0			
26	Державна пробірна служба України	4	1	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
27	Державна реєстраційна служба України	2	2	1	0	0,0	0	0	0	0	0,01	0	0	0	0	0	0	11	1	0	0	0	1	0	0			
28	Державна санітарно-епідеміологічна служба України	3	3	3	3	1 203,8	50	1153,8	0	0	7,3	122,3	50	72,3	0	0	0	3	1	0	1	0	0	1	0			
29	Державна служба геології та надр України	3	3	3	5	95,8	0	95,8	0	0	211,3	36	0	36	0	0	66	3	0	0	0	0	0	0	0			
30	Державна служба прічного нагляду та промислової безпеки України	8	8	6	6	543,5	20,68	522,83	0	0	1540,05	93,61	0	93,61	0	0	1178,71	143	19	3	3	0	13	6	0			
31	Державна служба експортного контролю України	3	1	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
32	Державна служба з питань інвалідів та ветеранів України	30	30	11	11	26,3	0	0	26,3	0	0	26,3	0	0	26,3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
33	Державна служба зайнятості України																											
34	Державна служба інтелектуальної власності України	0	0	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
35	Державна служба статистики України	4	4	1	1	15,3	15,33	0	0	0	0	5,46	5,46	0	0	0	0	42	6	1	5	0	0	0	0			
36	Державна служба України з контролю за наркотиками	4	1	1	1	14,8	0	14,8	0	0	0	14,8	0	14,8	0	0	0	11	1	0	0	1	0	2	0			
37	Державна служба України з лікарських засобів	7	7	1	1	1,1	1,1	0	0	0	0	1,1	1,1	0	0	0	0	5	3	0	2	1	0	0	0			
38	Державна служба України з надзвичайних ситуацій	63	63	61	61	3 120,1	344,9	2695,3	79,9	0	13835,5	711,5	22,2	689,3	0	0	13598,4	63	62	1	16	15	30	9	0			
39	Державна служба України з питань захисту персональних даних	3	0	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	1	2	0			
40	Державна служба України з питань протидії ВІЛ-інфекції/СНІДу та інших соціально небезпечних захворювань	0	0	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
41	Державна служба України з питань регуляторної політики та розвитку підприємства	2	1	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
42	Державна служба фінансового моніторингу України	4	2	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	14	2	4	4	4	0	0			
43	Державне агентство автомобільних доріг України	16	16	15	14	1 817,6	92,63	1 724,94	0	0	859583,7	1 114,06	2,8	1 111,26	0	0	407,1	16	13	0	11	0	2	0	0			
44	Державне агентство водних ресурсів України	75	73	52	38	1 130,0	587,9	424,6	10,1	107,4	10880,3	183,8	100,2	8,9	0,5	74,2	10785,2	94	79	7	34	10	28	27	0			
45	Державне агентство екологічних інвестицій України	0	0	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
46	Державне агентство з енергоефективності та енергозбереження України	3	3	3	2	5,8	0	5,79	0	0	31867,7	5,79	0	5,79	0	0	0	3	2	0	1	1	0	0	0			
47	Державне агентство з інвестицій та управління національними проектами України	6	6	6	4	7,4	0	7,4	0	0	112554,3	6,9	0	6,9	0	0	112436,7	6	2	1	1	0	0	0	0			
48	Державне агентство з питань науки, інновацій та інформатизації України	1	1	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0			
49	Державне агентство земельних ресурсів України	186	191	132	114	1 185,8	226,44	911,53	0,5	47,37	1272,68	494,37	31,98	438,34	0,65	23,4	283,45	186	123	15	48	5	55	15	2			
50	Державне агентство лісових ресурсів України	154	138																									

55	Державне агентство України з управління зоною відчуження	5	5	4	4	56,1	37,5	18,6	0	0	92	2,5	0,2	2,3	0	0	92	49	13	0	13	0	0	0	0	0
56	Державне космічне агентство України	35	26	7	6	16827,8	0,06	16827,53	0	0,17	10117,44	28,85	0,06	28,62	0	0,17	10117,44	4	14	0	5	7	2	4	0	0
57	Державна архітектурно-будівельна інспекція України	2	2	1	0	0,0	0	0	0	0	21,87	0	0	0	0	0	21,87	2	2	0	2	0	0	0	0	0
58	Державна екологічна інспекція України	0	0	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
59	Державна інспекція навчальних закладів України	0	0	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
60	Державна інспекція сільського господарства України	4	4	1	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	4	0	3	0	1	1	0	0
61	Державна інспекція України з безпеки на морському та річковому транспорті	1	1	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	15	0	0	0	0	0	0	0	0
62	Державна інспекція України з безпеки на наземному транспорті	13	13	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
63	Державна інспекція України з контролю за цінами	0	0	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
64	Державна інспекція України з питань захисту прав споживачів	1	1	1	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
65	Державна інспекція України з питань праці	1	1	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0
66	Державна фінансова інспекція України	135	27	0	0	0,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	136	91	45	0	0	0	34	0
67	Державна інспекція ядерного регулювання України	10	10	3	3	3,6	1,39	2,21	0	0	5,9	3,60	1,39	2,21	0	0	5,9	60	11	1	1	0	9	1	0	
68	Адміністрація Державної прикордонної служби України	65	53	45	127	1 108,1	155,4	825,6	0	127,1	4022,1	867,4	30,3	721,9	0	115,2	3978,4	290	90	2	51	29	8	45	11	
69	Національне агентство з питань підготовки та проведення в Україні фінальної частини чемпіонату Європи 2012 року з футболу та реалізації інфраструктурних проєктів	2	1	1	1	3,5	3,5	0	0	0	14387,11	0	0	0	0	0	0	8	2	0	1	0	1	0	0	0
70	Пенсійний фонд України	372	441	403	396	10561,6	7100,53	3461,09	0	0	2263,18	6199,75	4591,07	1608,68	0	0	1147,42	4351	739	0	739	0	0	43	0	0
71	Антимонopolний комитет України	9	9	6	6	1,9	0	1,9	0	0	0	1,9	0	1,9	0	0	0	8	8	0	0	8	0	0	0	0
72	Державний комітет телебачення і радіомовлення України	4	4	4	4	150,0	0	149,8	0	0,2	2862,1	4,4	0	4,2	0	0,2	28,7	4	5	1	4	0	0	0	0	0
73	Фонд державного майна України	99	27	2	7	6,7	0	6,7	0	0	0	6,7	0	6,7	0	0	0	188	77	7	0	0	70	1	0	0
74	Адміністрація Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації	13	13	5	21	3 240,2	847,2	1993,6	0	399,4	2198,7	58,2	0	58,2	0	0	503,1	88	46	1	38	0	7	0	0	0
75	Національне агентство України з питань державної служби	3	2	2	1	0,3	0	0,3	0	0	1,4	0,3	0	0,3	0	0	1,4	8	3	0	0	3	0	0	0	0
<b>Разом</b>		<b>3764</b>	<b>3583</b>	<b>2374</b>	<b>2785</b>	<b>610713,28</b>	<b>221901,86</b>	<b>337955,31</b>	<b>12446,7</b>	<b>38409,42</b>	<b>2802732,27</b>	<b>100659,12</b>	<b>14824</b>	<b>63177,88</b>	<b>9956,69</b>	<b>12700,53</b>	<b>965262,42</b>	<b>14319</b>	<b>4847</b>	<b>928</b>	<b>2982</b>	<b>190</b>	<b>747</b>	<b>1885</b>	<b>45</b>	<b>0</b>
76	Управління державної охорони України	4	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
77	Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку України	8	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	34	15	0	3	0	12	0	0	0
78	Національна комісія, що здійснює регулювання у сфері ринків фінансових послуг	1	1	1	0	0	0	0	0	0	3,2	0	0	0	0	0	3,2	11	3	0	3	0	0	0	0	0
79	Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики	5	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
80	Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації	3	1	1	0	0	0	0	0	0	2,4	0	0	0	0	0	2,4	14	2	0	0	0	2	0	0	0
81	Національна академія наук України	28	28	15	18	5924,2	1061,7	3513,2	1349,3	0	9537,6	1,4	0	1,4	0	0	0	37	9	0	0	1	8	0	0	0
<b>Разом</b>		<b>49</b>	<b>40</b>	<b>17</b>	<b>18</b>	<b>5924,2</b>	<b>1061,7</b>	<b>3513,2</b>	<b>1349,3</b>	<b>0</b>	<b>9543,2</b>	<b>1,4</b>	<b>0</b>	<b>1,4</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>5,6</b>	<b>97</b>	<b>29</b>	<b>0</b>	<b>6</b>	<b>1</b>	<b>22</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	







## Зведена інформація про результати аудиторських досліджень в системі міністерств, інших ЦОВВ за 2012 рік

№ з/п	Назва міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, інших державних органів та організацій	Проведено аудиторських досліджень				Кількість підприємств, установ і організацій, де проведено аудиторські дослідження	Кількість підприємств, установ і організацій, у яких виявлено фінансові порушення	Кількість підприємств, установ і організацій у яких виявлено фінансові порушення, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, усього	Виявлено порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів					Порушення фінансово-бюджетної дисципліни, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, усього	Відшкодовано і поновлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів					Усього порушень фінансово-бюджетної дисципліни, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, усього	Прийнято управлінських рішень за результатами аудиторських досліджень						
									всього	недоотримано	витрати з порушенням законодавства	нецільові витрати	недостачі		всього	недоотримано	витрати з порушенням законодавства	нецільові витрати	недостачі		всього	рішень колегій	наказів	розпоряджень	інших	в тому числі	
																										щодо притягнення до дисциплінарної відповідальності (кількість осіб)	щодо притягнення до адміністративної відповідальності (кількість осіб)
нумерація рядків звіту (лист Держфінінспекції від 14.06.2012 № 21-14/145)		1100			1200	1300	2100	2100	2110	2120	2130	2140	2200	3100	3110	3120	3130	3140	3200	3300	3301	3302	3303	3304	3305	3306	
1	Міністерство аграрної політики та продовольства України	21	7	3	22	9	8	8673,7	839	7276,5	558,2		17487,1	0						7							
2	Міністерство внутрішніх справ України	395	183	2,16	396	368	333	94531,36	8932,51	85429,26	50,01	119,58	89023,23	8103,3	781,78	7211,88	38,34	71,3	50120,41	277	15	121	13	128	167		
3	Міністерство екології та природних ресурсів України	10	4	2,50	10	10	9	1397,8	114,3	1266,22	13	4,28	16135,28	257,03	0	257,03	0	0	2446,82	7	0	7	0	0	6		
4	Міністерство економічного розвитку і торгівлі України	9	6	1,50	7	5	5	1020,3	567	447,4	0	5,9	40,8	5,3	0	5,3	0	0	0	8	1	2	0	5	0		
5	Міністерство енергетики та вугільної промисловості України	23	16	1,44	23	18	16	4905,19	1271,5	3127,29	0	406,4	80612,59	61,8	36	23,3	0,6	1,9	23594,33	11	0	7	0	4	6		
6	Міністерство закордонних справ України	13	2	6,50	16	8	8	58,9	4,1	51,2	0	1,6	0	8,71	4,1	3,01	0	1,6	0	10	1	0	5	4	0		
7	Міністерство інфраструктури України	29	18	1,61	29	26	26	29863,7	22741,8	7051,6	0	70,3	40517,1	2297	2008,1	258,3	0	32,3	20697,5	30	0	16	0	14	12		
8	Міністерство культури України	7	4	1,75	7	2	2	6005,657	0	0	145,233	5960,424	0	0	0	50,131	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
9	Міністерство надзвичайних ситуацій України	48	33	1,45	48	42	20	1215,2	152,8	913,1	0	149,3	4639,7	454,9	1,5	452,4	0	1	3764,7	48	6	19		23			
10	Міністерство оборони України	833	165	5,05	591	388	388	156961,6	17385,85	104987,99	3925,12	30682,94	1432759,43	19175,57	1108,21	8197,4	2955	6914,96	1220523,85	547		447	36	64	524		
11	Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України	2	2	1,00	2	1	0	0	0	0	0	0	576,7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
12	Міністерство охорони здоров'я України	7	7	1,00	7	5	5	38,8	0	36,3	0	2,5	17979,6	30,2	0	27,7	0	2,5	17975,5	1	0	1	0	0	1	0	
13	Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України	6	4	1,50	6	4	3	697,33	5,36	691,97	0	0	1828,33	424,99	5,36	419,63	0	0	148,54	6	0	6	0	0	0		
14	Міністерство соціальної політики України	2	11	0,18	2	1	1	36,1	0,2	34,1	1,8	0	0	1,8	0	0	1,8	0	0	6	0	2	0	4	2		
15	Міністерство фінансів України	7	5	1,40	7	4	4	60,5		60,5			5224,2	60,3		60,3			5	6				6			
16	Міністерство юстиції України	13	7	1,86	13	11	11	237,58	38,9	197,38		1,3	24408,21	56,35	7,1	47,95		1,3	23487,56	3		2		1			
17	Державна авіаційна служба			#ДЕЛЮ				0					0														
18	Державна архівна служба України			1,00				0					0														
19	Державна ветеринарна та фітосанітарна служба України	168	18	9,33	168	73	49	490,77	40,29	449,93	0,34	0,21	71,39	444,72	16,3	428,42	0	0	70,72	77	4	49	0	24	18		
20	Державна виконавча служба України	0	0	#ДЕЛЮ	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
21	Державна казначейська служба України	240	80	3,00	229	46	249	84,87	0	84,87	0	0	55,63	68,09	0	68,03	0	0	53,97	202	13	164	0	25	21		
22	Державна митна служба України	5	4	1,25	5	5	5	39,65	0	39,65	0	0	1,35	39,65	0	39,65	0	0	1,35	11	1	2	8	0	1		
23	Державна міграційна служба України	1	3	0,33	1	1	1	26,91	0	26,91	0	0	32,667	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
24	Державна пенітенціарна служба України	107	50	2,14	162	133	113	10553,9	4600,5	5018,3	134,4	800,7	48076,8	1013,7	82,3	794,6	33,9	102,9	6001,9	90	11	60	2	17	56		
25	Державна податкова служба України	189	165	1,15	188	186	181	4903,3	110,5	4772,1	0	26,7	33962,3	4873	108,5	4737,8	0	26,7	32477,7	284	19	260	1	4	65		
26	Державна пробірна служба України			#ДЕЛЮ				0					0														
27	Державна реєстраційна служба України	0	0	#ДЕЛЮ	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
28	Державна санітарно-епідеміологічна служба України			#ДЕЛЮ				0					0														
29	Державна служба геології та надр України	0	2	0,00	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
30	Державна служба пряминого нагляду та промислової безпеки України	11	4	2,75	11	11	11	1331,16	385,57	945,59			1782,13	21,81		21,81		656,08	15	2	5		8	5			
31	Державна служба експортного контролю України	4	2	2,00	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
32	Державна служба з питань інвалідів та ветеранів України	30	4	7,50	30	7	6	87,88	0	27,7	60,18	0	0,85	61,49	0	27,7	33,79	0	0,85	0	0	0	0	0	0	0	
33	Державна служба інтелектуальної власності України	0	0	#ДЕЛЮ	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
34	Державна служба молоді та спорту	3	2	1,50	3	3	1	34,42	0	34,42	0	0	292,6	5,4	0	5,4	0	0	0	3	0	0	0	3	0	0	
35	Державна служба статистики України	4	2	2,00	4	2	2	19,78	19,78	0	0	0	0	3,05	3,05	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
36	Державна служба України з контролю за наркотиками	1	1	1,00	1	1		0					0							1		1					
37	Державна служба України з лікарських засобів	7	1	7,00	7	3	3	25,44	0	25,44	0	0	0	25,3	0	25,3	0	0	0	4	0	4	0	0	2	0	
38	Державна служба України з питань захисту персональних даних	0	1	0,00	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
39	Державна служба України з питань протидії ВІЛ-інфекції/СНІДу та інших соціально небезпечних захворювань	0	0	#ДЕЛЮ	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
40	Державна служба України з питань регуляторної політики та розвитку підприємництва	1	1	1,00	1	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	
41	Державна служба фінансового моніторингу України	2	2	1,00	2	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	1	0	0	0	0	
42	Державне агентство автомобільних доріг України	7	5	1,40	7	6	5	640,1	156,3	481,9		1,9	6747,4	327,8	7	320,1		0,7	0,9	6	2	2	1	1			
43	Державне агентство водних ресурсів України	32	21	1,52	32	18	5	203,6	7,8	195,8	0	0	2066,2	8,8	3,2	5,6	0	0	1779,3	23	0	12	0	11	10		
44	Державне агентство екологічних інвестицій України			#ДЕЛЮ				0					0														
45	Державне агентство з енергоефективності та енергозбереження України			#ДЕЛЮ				0					0														
46	Державне агентство з інвестицій та управління національними проектами України			#ДЕЛЮ				0					0														
47	Державне агентство з питань науки, інновацій та інформатизації України	3	1	3,00	3	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
48	Державне агентство земельних ресурсів України	164	38	4,05	187	139	23	1054,7	227,22	794,63	30,91	1,94	99733,4	290,72	57,93	231,93	0,66	0,2	245,89	87	11	36	13	27	28		
49	Державне агентство лісових ресурсів України	127	35	3,63	136	55	47	552,84	50,04	470,07		32,53	960,3	455,73	35,14	394,77		25,82	960,3	104	8	59	15	22	99		
50	Державне агентство резерву України	11	10	1,10	11	10	10	7337,96	4035,33	2430,53	0	872,1	75902,24	581,4	0,98	580,42	0	0	0	11	0	0	10	1	1		
51	Державне агентство рибного господарства України	1	2	0,50	1	1		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
52	Державне агентство України з питань кіно			#ДЕЛЮ				0					0														
53	Державне агентство України з туризму та курортів (підрозділ не створено, ВА не проводиться)	0	0	#ДЕЛЮ	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
54	Державне агентство України з управління державними корпоративними правами та майном	9	9	1,00	9	9	9	9316,32	5642,63	3659,72		13,97	54949,66	26,54		21,86		4,68		2	1			1	1		
55	Державне агентство України з управління зоною відчуження	2	1	2,00	2	1	1	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	
56	Державне космічне агентство України	29	17	1,71	20	13	13	246,48	42,17	203,47		0,84	669,23	246,48	42,17	203,47		0,84		13	13		5		8		



## Узагальнена інформація щодо звітності про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту ЦОВВ за 2014 рік (форма №1-ДВА)

№ з/п	дата та № реєстрації	назва органу	II. 1. Стан проведення ВА та інших контрольних заходів														II. 2. Результативні показники проведення фінансових аудитів / аудитів відповідності																												
			Загальна кількість ВА		планові		позапланові		аудити ефективності		аудити відповідності		фінансові аудити		Інші контрольні заходи		Проведено аудитів	Кількість охоплених установ	Кількість установ з порушеннями	Нефінансові порушення				Фінансові порушення							Усунуто нефінансові порушення				Усунуто фінансові порушення										
			к-сть	людино-днів	к-сть	людино-днів	к-сть	людино-днів	к-сть	людино-днів	к-сть	людино-днів	к-сть	людино-днів	к-сть	людино-днів				к-сть	людино-днів	Всього	Всього	Недоотримано фінансових ресурсів	Порушення, що призвели до втрат			Всього	Порушення, що не призвели до втрат	Всього	Порушення, що не призвели до втрат	Всього	Недоотримано фінансових ресурсів	Порушення, що призвели до втрат			Порушення, що не призвели до втрат								
																									Всього	Нецільове використання коштів	Незаконні витрати							Недостаті	Всього	Нецільове використання коштів		Незаконні витрати	Недостаті						
код рядка			11000	11000	11100	11100	11200	11200	11000	11000	11000	11000	11000	11000	12000	12000				21100	21200	21300	22000	22100	22200	22300	22400	23000	23100	23110	23120	23121	23122	23123	23200	24000	24100	24200	24300	24400	25000	25100	25110	25120	25121
1	?	Міністерство аграрної політики та продовольства України	18	1080	10	562	8	518	0	0	15	854	3	226	9	113	18	1	1	266	76	20	151	19	280 428,44	216 594,36	131 165,50	85 428,86	0,00	29 145,85	56 283,01	63 834,08	134	37	9	72	16	47 347,96	404,46	0,00	404,46	0,00	400,65	3,81	46 943,50
2	21.01.15 №17/2-26	Міністерство внутрішніх справ України	400	18275	362	15824	38	2451	0	0	5	196	395	18079	226	3273	400	396	389	1109	454	144	396	115	187 369,19	88 688,05	59 512,62	29 175,43	2,30	28 982,90	190,23	98 681,14	944	414	130	300	100	69 712,30	8 904,88	906,94	7 997,94	2,30	7 892,01	103,63	60 807,42
3	20.01.15 №14-176	Міністерство доходів і зборів України (Державна фіскальна служба України)	159	3917	152	3645	7	272	6	611	153	3306	138	2703	0	0	153	194	194	481	121	20	298	42	4 806,65	2 791,71	1 104,46	1 687,25	0,00	1 683,04	4,21	2 014,94	439	119	11	268	41	3 555,04	1 540,10	70,84	1 469,26	0,00	1 465,05	4,21	2 014,94
4	28.01.15 №14-319	Міністерство екології та природних ресурсів України	1	60	1	60	0	0	0	0	1	60	1	60	2	17	1	1	1	3	1	1	1	0	2 670,53	23,52	0,00	23,52	0,00	22,80	0,72	2 647,01	0	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5	20.01.15 №14-189	Міністерство економічного розвитку і торгівлі України	10	761	10	761	0	0	8	232	9	261	8	232	2	58	9	9	9	48	8	2	38	0	773,50	510,00	0,00	510,00	0,00	510,00	0,00	263,50	0	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6	20.01.15 №14-181	Міністерство енергетики та вугільної промисловості України	17	1293	11	896	6	397	0	0	17	1293	17	1293	3	217	17	17	10	35	11	1	18	5	3 827 086,00	36 556,00	11 386,30	25 169,70	0,00	25 159,70	10,00	3 790 530,00	1	1	0	0	0	742,30	240,30	0,00	240,30	0,00	240,30	0,00	502,00
7	16.01.15 №14-113	Міністерство закордонних справ України	5	106	2	60	3	46	3	39	2	14	3	53	3	21	2	1	1	4	1	0	3		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4	1	0	3	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
8	28.01.15 №14-320	Міністерство інфраструктури України	25	1949	11	919	14	1030	2	128	23	1821	23	1821	4	115	23	24	23	871	245	55	537	34	652 617,15	98 595,87	14 442,74	84 153,13	2,60	76 549,98	7 600,55	554 021,28	128	40	10	66	12	13 140,93	6 670,05	470,79	6 199,26	0,10	5 017,04	1 182,12	6 470,88
9	20.01.15 №14-175	Міністерство культури України	5	251	2	144	3	107	0	0	5	251	5	251	0	0	5	6	4	7	3	3	0	1	29 563,80	261,80	60,00	201,80	0,00	201,80	0,00	29 302,00	0	0	0	0	0	2,50	2,50	0,00	2,50	0,00	2,50	0,00	0,00
10	20.01.15 №14-174	Міністерство молоді та спорту України	6	182	6	182	0	0	0	0	0	0	6	182	11	109	6	6	3	17	9	2	6	0	1 779,70	1 635,88	1 451,90	183,98	0,00	183,98	0,00	143,82	7	3	0	4	0	140,78	55,58	54,38	1,20	0,00	1,20	0,00	85,20
11	20.01.15 №14-182	Міністерство оборони України	417	12799	175	8149	242	4650	11	445	286	8298	306	9280	399	959	406	349	250	1026	370	76	466	114	2 259 918,97	157 773,18	59 447,69	98 325,49	4 626,40	26 613,46	67 085,63	2 102 145,79	516	225	46	214	31	1 328 233,46	39 562,44	18 246,04	21 316,40	4 606,82	12 408,75	4 300,83	1 288 671,02
12	20.01.15 №14-185	Міністерство освіти і науки України	7	209	4	94	3	115	1	32	6	100	4	77	4	46	6	6	6	5	1	0	1	3	208,70	208,70	0,00	208,70	0,00	208,70	0,00	0,00	1	0	0	0	1	3,10	3,10	0,00	3,10	0,00	3,10	0,00	0,00
13	20.01.15	Міністерство	8	329	5	279	3	50	1	141	7	188	7	188	11	680	7	7	7	92	16	4	56	16	140,42	140,42	0,00	140,42	0,00	140,42	0,00	0,00	33	6	4	17	6	31,07	31,07	0,00	31,07	0,00	31,07	0,00	0,00

