

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

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 сформуванню бачення подальшого розвитку контролю в Україні. В зв'язку з цим заслуговує на увагу досвід зарубіжних учених, викладений у працях Р. Адамса, В. Д. Андрєєва, 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 стандартів та послідовності етапів контролю. Статистичні методи і прийоми, зокрема вибіркоче дослідження, групування, узагальнення, використані при дослідженні форм і видів контролю, взаємодії суб'єктів зовнішнього і внутрішнього контролю на основі стандартизації.

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 контролю в державному секторі економіки, 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 закріпили 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 26.08.2015 р.).

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.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дисертація складається зі вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг дисертації – 452 сторінки друкованого тексту. Робота налічує 26 таблиць на 15 сторінках, 17 рисунків на 7 сторінках, а також 16 додатків на 59 сторінках. Список використаних джерел містить 489 найменувань і наведений на 27 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У вступі обґрунтовано актуальність теми, сформульовано мету і завдання, визначено об'єкт, предмет та методи дослідження, охарактеризовано наукову новизну та практичне значення отриманих результатів дисертації, їх апробацію.

У розділі 1 «Теоретичні засади контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки» розглянуто сучасний стан контрольної діяльності в Україні, дано характеристику форм і видів фінансового контролю в державному секторі, досліджено сутність суб'єктів державного сектору економіки та розкрито особливості взаємодії суб'єктів зовнішнього і внутрішнього контролю.

Відповідно до ст. 22 Господарського кодексу України до суб'єктів господарювання державного сектору економіки віднесено суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків. Водночас коло суб'єктів державного сектору визначено у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) 101 «Подання фінансової звітності», згідно з яким «суб'єкти державного сектору – це суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди». Враховуючи наведене та на основі дослідження праць вітчизняних науковців, запропоновано власне визначення цього поняття, відповідно до якого до суб'єктів державного сектору економіки відносяться 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.

Доведено, що контроль діяльності суб'єктів державного сектору економіки відіграє важливу роль у забезпеченні ефективності управління фінансовими ресурсами та власністю підприємств і організацій. Аналіз результатів контрольних заходів як зовнішнього, так і внутрішнього контролю в державному секторі свідчить, що контроль зорієнтований на виявлення показників, а не забезпечення якісного управління в державному секторі. Зростання обсягів фінансових порушень у державному секторі протягом останніх років свідчить про низький рівень внутрішнього контролю та відсутність розуміння важливості функції контролю, його головного спрямування на попередження порушень та аналіз причин, що їх зумовлюють.

Встановлено, що 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 завдання система органів контролю в державному секторі економіки повинна бути структурно і методологічно єдиною, функціонально визначеною, з ретельно прописаними правами, що охоплюють всю сукупність бюджетних ресурсів, які забезпечують функціонування економіки. Це дозволить, з одного боку, виключити зайве дублювання діяльності, оптимізувати державні витрати на забезпечення функціонування контрольних органів, а з іншого – суттєво підвищити ефективність.

Проведений аналіз стану збереження фінансових та матеріальних ресурсів у державному секторі економіки засвідчив, що незважаючи на зниження з року в рік кількості контрольних заходів, сума виявлених порушень фінансово-бюджетного законодавства на один такий захід у підприємствах, установах і організаціях має тенденцію до зростання (*табл. 1*).

**Стан фінансової дисципліни суб'єктів
державного сектору економіки за 2010–2014 рр.**

(кількісні показники в од., вартісні в млн. грн.)

Показники	Роки				
	2010	2011	2012	2013	2014
1. Кількість проведених контрольних заходів у 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 контрольних заходів, якими 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 свідчить про недостатній рівень внутрішнього контролю на підприємствах державного сектору та недостатнє організаційне та методологічне забезпечення контрольної діяльності, що не дозволяє належним чином оцінювати результати контролю та визначати фактори, які сприяють втратам фінансових і матеріальних ресурсів. Розробка та впровадження єдиних стандартів контролю в державному секторі економіки позитивно вплине на фінансову дисципліну та дозволить орієнтувати контроль не на показник, а на результат, який буде полягати в підвищенні ефективності господарювання.

На основі проведеного дослідження зроблено висновок, що внутрішній контроль у державному секторі залишається слабким і неієвим, внаслідок чого не здатний виявляти та ефективно протидіяти негативним факторам і ризикам при управлінні державними активами. Більшість суб'єктів господарювання не можуть забезпечити ефективну систему внутрішнього контролю, розробити методичний інструментарій контрольних процедур, починаючи від планування до звітування і оцінки результатів контролю. У зв'язку з цим внутрішній контроль підприємств і організацій, як правило, запозичує інструктивно-методичний матеріал та досвід інспектування органів зовнішнього контролю, що обґрунтовує необхідність розробки єдиних стандартів контрольної діяльності в державному секторі.

Стан фінансової дисципліни також характеризують 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, цей вид внутрішнього аудиту орієнтований не лише на виявлення, а також на попередження та недопущення порушень з державними фінансовими і матеріальними ресурсами.

На основі аналізу досліджень вітчизняних і зарубіжних науковців визначено, що незважаючи на наявні відмінності у становленні контрольних органів, прояви 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 вияву з урахуванням історичного шляху. Тому вітчизняна теорія контролю має трансформувати найкращі здобутки світового контролю з огляду на свої переваги, що визначені підсумками розвитку контрольної справи в Україні.

Контроль фінансово-господарської діяльності підприємств, установ і організацій за часом його здійснення, незалежно від того внутрішній чи зовнішній, поділяється на попередній, поточний і наступний. Обсяги охоплення фінансових і матеріальних ресурсів підприємств державного сектору економіки запропоновано на *рис. 1.*

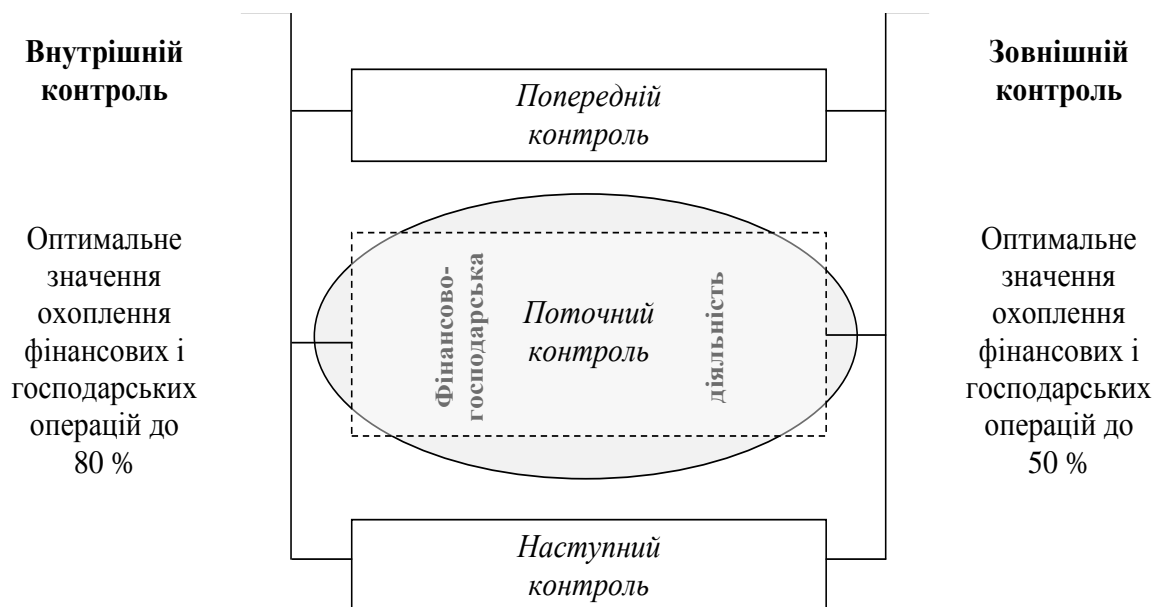


Рис.1. Охоплення контролем фінансових і матеріальних ресурсів підприємства

Слід врахувати, що внутрішній контроль має ряд переваг перед зовнішнім, зокрема він може здійснювати контроль і моніторинг фінансово-господарської діяльності на всіх етапах – попередньому, поточному і наступному. Проте фактично внутрішній контроль охоплює лише близько 20% господарських операцій, що є вкрай низьким значенням. Дослідження європейського досвіду доводить, що саме внутрішній контроль повинен максимально, якщо не повно, охоплювати витрати

державного сектору, а частка зовнішнього контролю має бути значно меншою, і він насамперед, повинен орієнтуватись не на контрольну, а на аналітичну діяльність, розробку методичного інструментарію, координацію роботи внутрішнього контролю, сертифікацію та підвищення кваліфікації контролерів державного сектору економіки.

Водночас поряд з інспектуванням (ревізією), набуває розвитку і відповідає потребам суспільства нова форма контролю в державному секторі економіки – державний фінансовий аудит. За кілька останніх років саме йому віддають першість щодо вагомості отриманих результатів. Основним аргументом на користь такої форми контролю визначено здатність більш широко аналізувати ефективність, економність, результативність використання бюджетних коштів. Тому в Україні має відбуватись поступовий перехід від контролю законності діяльності у формі інспектування до контролю ефективності у формі аудиту.

За результатами дослідження виокремлено новий вид аудиту в державному секторі економіки – аудит 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. Доповнено класифікацію видів та форм контролю, яка наведена на *рис. 2*.

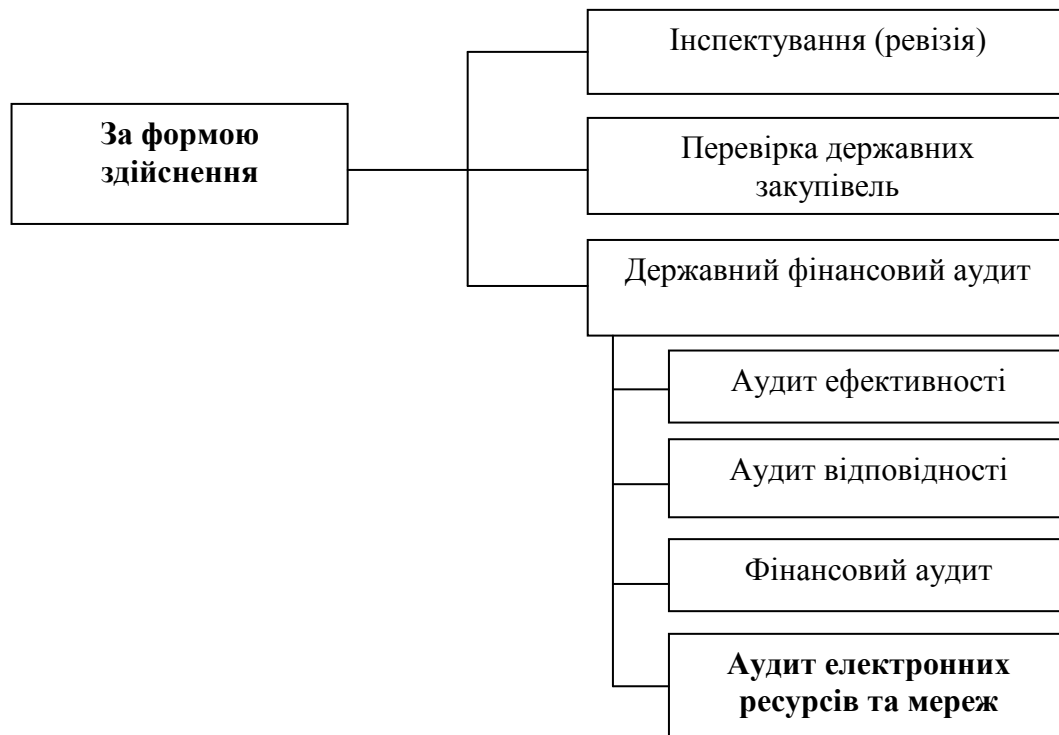


Рис. 2. Види контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки

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

– створення стимулів для підвищення ефективності використання трудових і матеріальних ресурсів 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.

Доведено, що з метою забезпечення підтримки макроекономічної та соціальної стабільності і одночасно створення необхідних інституціональних умов для модернізації країни органи державного контролю на всіх рівнях зобов'язані сприяти вирішенню трьох основних завдань. Це ефективне управління державною власністю і фінансовими ресурсами, ефективне управління людськими ресурсами, та ефективне стратегічне прогнозування й управління ризиками.

Поєднання у сучасних умовах зарубіжного підходу та еволюційних перетворень вітчизняних органів фінансового контролю потребує уніфікації норм у формі стандартів. З огляду на це в роботі запропоновано 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.

У розділі 2 «Стандартизація контролю суб'єктів державного сектору економіки відповідно до міжнародної практики» обґрунтовано доцільність стандартизації контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки на основі стандартів *INTOSAI*, визначено підходи до стандартизації організаційного та методологічного забезпечення контролю.

Доведено, що переваги стандартизації полягають не тільки у спрощенні процесів і процедур контролю, а й у їх посиленні завдяки надійності, яка ґрунтується на однаковості розуміння правил і норм, високій якості, заснованій на єдиному підході у питаннях відповідальності, і застосуванні санкцій за можливі порушення.

На сьогодні організацію і методику здійснення контролю в державному секторі регламентують десятки відомчих інструктивних документів та нормативних актів, які переважно є вузькогалузевими, часто не узгоджені між собою. Крім цього, ці відомчі і галузеві норми контролю насамперед зорієнтовані в інтересах органів контролю, хоча європейські стандарти контролю, крім інтересів контролерів, забезпечують права суб'єкта, щодо якого здійснюється контрольна діяльність, і громадськості, яка має право знати, як витрачаються кошти, які сплачують громадяни у вигляді податків.

Результатом впровадження стандартів є підвищення якості процесів стандартизованої діяльності, що виникає завдяки вдосконаленню систематизації, раціоналізації та оптимізації контрольних процедур і процесів. Розглядаючи за основу державний сектор економіки стандарти забезпечують досягнення єдиних

параметрів за суворого дотримання встановлених процедур. Це особливо важливо у застосуванні їх до контрольної функції державного управління, для якої дотримання встановлених процедур є головною і непорушною вимогою.

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

Крім цього, встановлено, що стандарти забезпечують прозорість управління і доступність інформації. Стандартизація критеріїв інформаційного обміну відіграє велику роль в інформаційному суспільстві, де значні обсяги даних і множинність їх джерел повинні врівноважуватися заходами забезпечення надійності і цілісності, а також існуванням адекватного комунікаційного середовища, що відповідає потребам в інформації і одночасно гарантує контрольованість і підзвітність.

Система економічного контролю розвинутих країн є комплексом норм і правил, що регулюють взаємовідносини органу контролю та підконтрольного об'єкта, особливості яких визначаються законодавством і загальноприйнятими нормами відповідної держави. Стандарти фінансового контролю розкривають суть цієї системи: вони визначають методи здійснення контрольних дій на основі принципів законності, об'єктивності та відповідальності. Дуже важливо для забезпечення незалежності на законодавчому рівні повною мірою визначити взаємини між розробниками стандартів та їх користувачами. Тільки відкрита система стандартів контролю демонструє, наскільки ефективно побудована для суспільства система контролю в державному секторі економіки.

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

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.

Зосередження уваги на контрольній функції бухгалтерського обліку як можливій складовій внутрішнього контролю недоцільне з огляду на те, що бухгалтерський облік здійснює контроль лише опосередковано, під час формування його інформаційної бази та складання фінансової звітності суб'єкта господарювання.

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. Найбільш повною мірою контрольна функція бухгалтерського обліку реалізується під час здійснення попереднього контролю на підприємстві в процесі складання проектів кошторисів та фінансових планів суб'єкта господарювання і під час здійснення безпосередньо бухгалтерських операцій та формування звітних даних.

Доведено, що стандартизації та уніфікації мають підлягати всі етапи контрольного процесу діяльності підприємств державного сектору економіки, а саме: планування; організація контрольних заходів; звітування за результатами контрольних заходів та контроль за врахуванням пропозицій і рекомендацій. Водночас, визначено коло суб'єктів контролю в державному секторі, діяльність яких підлягає стандартизації (рис. 3).

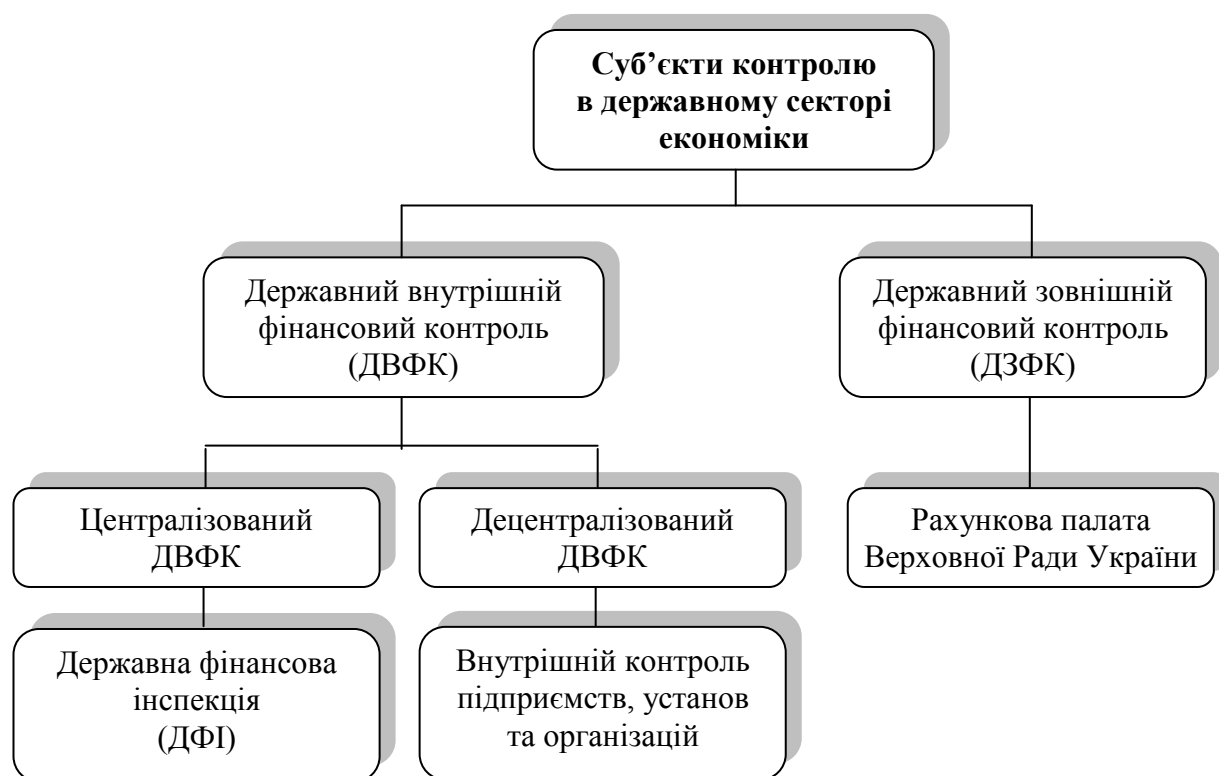


Рис. 3. Структура суб'єктів контролю в державному секторі економіки, діяльність яких підлягає стандартизації

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

Вітчизняну систему стандартів фінансового контролю запропоновано базувати на організаційній структурі міжнародних стандартів аудиту, а також світовому досвіді побудови національних систем стандартів контролю та рекомендаціях

міжнародних організацій вищих контрольних органів з питань стандартизації контрольно-ревізійної діяльності.

Запропоновано єдину систему стандартів контролю в державному секторі економіки, яку схематично представлено на *рис. 4*.

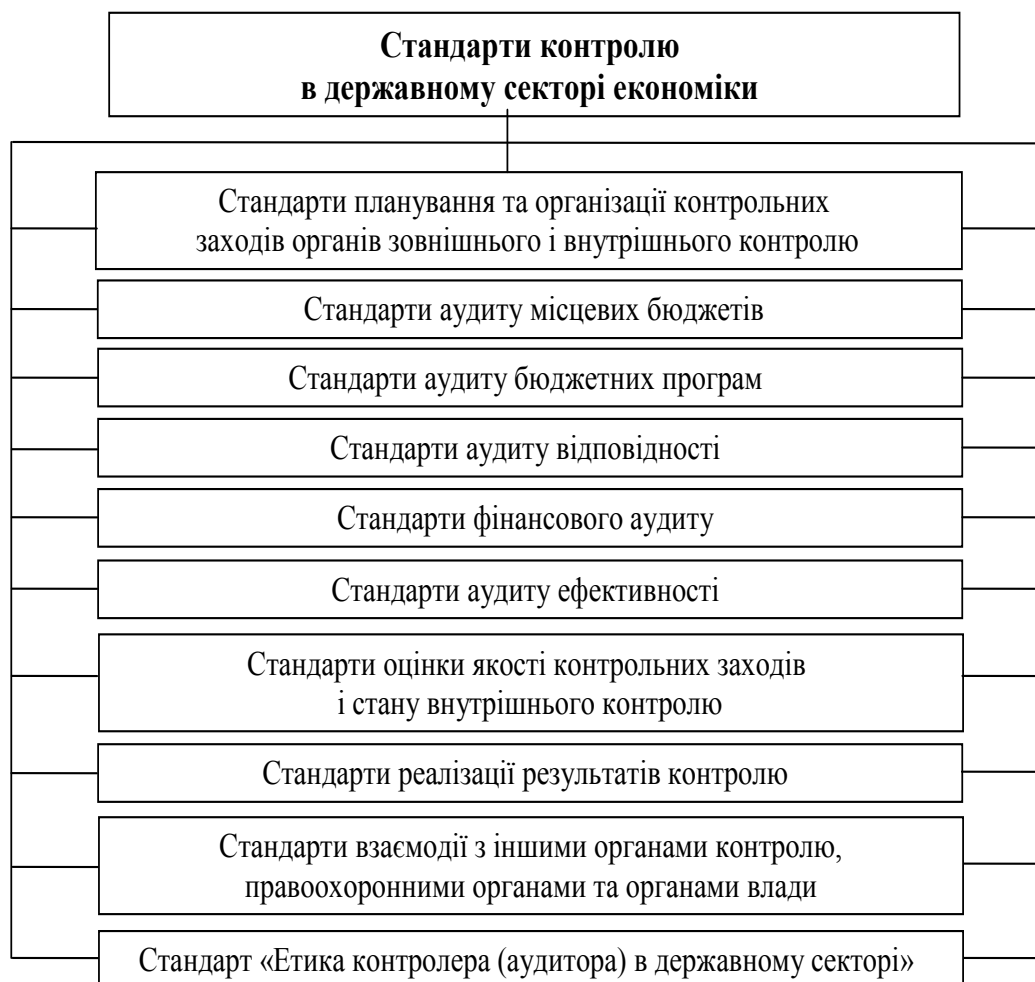


Рис. 4. Система стандартів контролю в державному секторі економіки

Стандарти бухгалтерського обліку та аудиту у державному секторі мінімізують ризики користувачів бюджетної звітності, а також усувають ті відмінності у національних стандартах, які негативно позначаються на відкритості інформації, а саме: метою стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі економіки є забезпечення надання необхідної для прийняття рішень інформації про майновий і фінансовий стан розпорядників бюджетних коштів. Така інформація має бути зрозумілою, порівнянною, суттєвою і надійною, тобто характеризуватися повнотою та базуватися на економічних підходах. Мета міжнародних стандартів державного фінансового контролю *INTOSAI* – забезпечення уніфікації контрольної діяльності і збільшення 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.

Стандарти також сприяють поширенню єдиної термінології та загальних підходів, допомагають уникнути розбіжностей у 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 разі застосування стандартів у державному секторі зацікавленими особами є всі громадяни країни.

У розділі 3 «Організація контролю підприємств державного сектору економіки на основі стандартизації» досліджено сутність ризику та важливість планування контролю в державному секторі за визначеними факторами і критеріями ризиків, які зможуть забезпечити ефективність у здійсненні контрольних заходів; запропоновано стандартизований підхід до організаційного етапу здійснення контролю.

Доведено, що оцінка ризиків повинна носити системний характер та передбачати: здійснення управління ризиками усіма співробітниками, на усіх рівнях організації; використання цього процесу при розробці і формуванні стратегії; її застосовування 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.

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

Доведено, що якість планування і проведення контрольних заходів залежить від правильної побудови контрольного процесу. Зокрема, етап планування обов'язково має включати визначення критеріїв, за якими проводиться відбір об'єктів контролю, запровадження системи планування на основі оцінки ризиків та врахування даних казначейської служби, незалежних аудиторських компаній та інших зовнішніх джерел про результати контрольних заходів на підприємствах державного сектору.

Організаційний етап проведення контролю передбачає забезпечення формування робочої документації, повноти опису порушень, дотримання професійної етики діяльності аудитора з метою недопущення конфлікту інтересів під час проведення контрольних заходів.

Етап оформлення результатів і звітування реалізує принципи прозорості і гласності, які в зарубіжних країнах значно дієвіші, ніж притягнення до відповідальності уповноваженої особи за порушення.

Контроль за врахуванням рекомендацій і повнотою усунення порушень, крім аналізу врахування пропозицій державних аудитів та відшкодування втрат фінансових ресурсів за результатами інспектування, може стати джерелом інформації для аналізу якості аудиту в частині реальності наданих аудиторами

вимог і пропозицій для врахування. При цьому варто враховувати, що безпідставні і необґрунтовані вимоги та пропозиції ніколи не будуть враховані.

Враховуючи, що наслідком ризиків діяльності будь-якого суб'єкта державного сектору економіки є матеріальні і грошові збитки, запропоновано основні групи збитків (рис. 5).

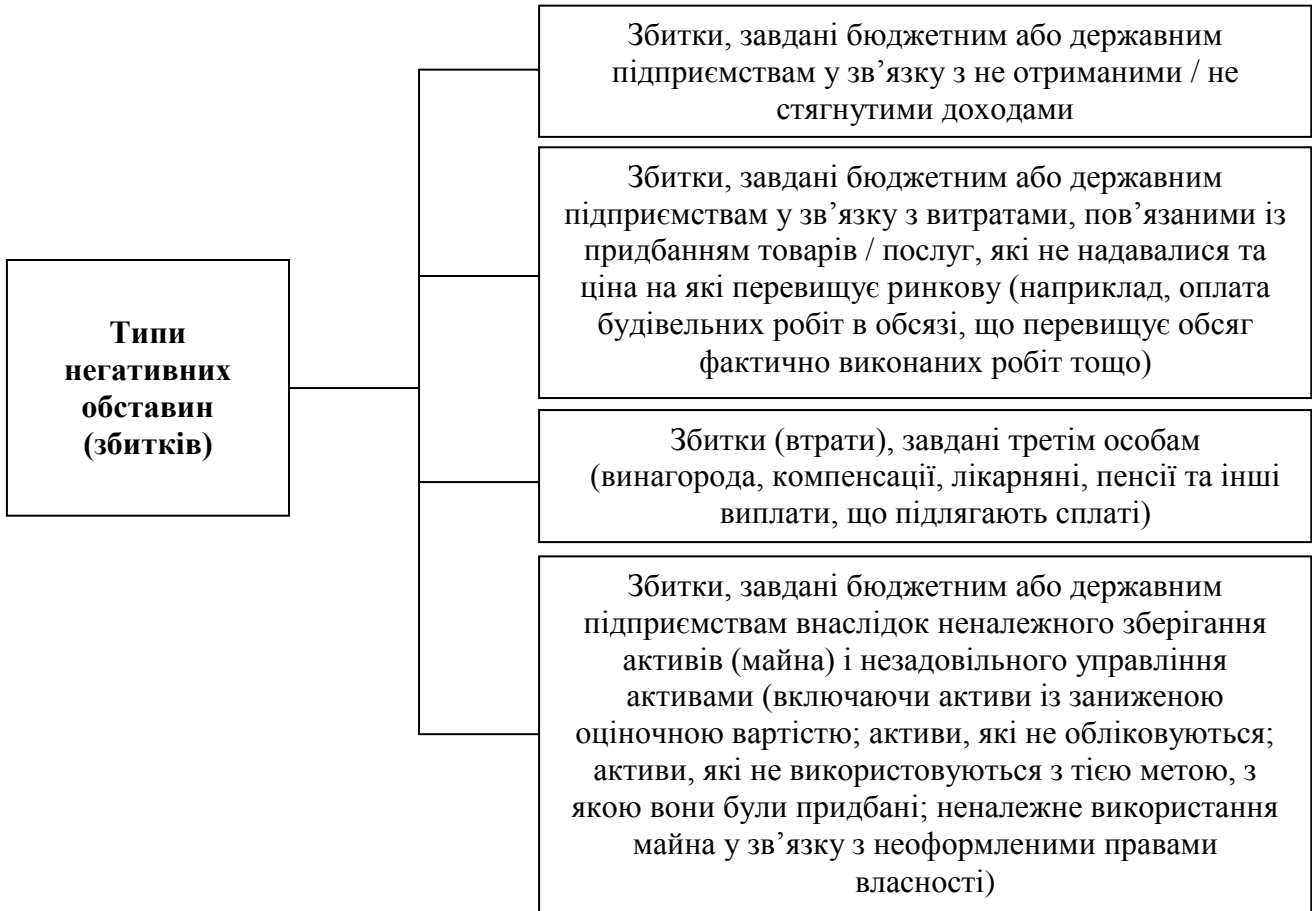


Рис. 5. Різновиди збитків бюджетних установ і державних підприємств

При розробці регламентів здійснення фінансових аудитів за основу взято стандарт *ISSAI 1000 «Загальні основи керівних принципів фінансового аудиту INTOSAI»*, який 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. Ці 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 сектору визнає, що МСА і практичні рекомендації до них є керівництвом для державних аудиторів.

Керівні принципи державного аудиту *INTOSAI* детально представлені у системі класифікації *INTOSAI*, починаючи з *ISSAI 1000* до *ISSAI 2999*.

Досліджено, що відповідальність аудитора щодо контролю в державному секторі 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.

Доведено необхідність посилення ролі внутрішнього контролю в державному секторі. Служба внутрішнього аудиту державної установи має проводити перевірки та оцінки внутрішнього контролю, в т. ч. контроль за фінансовою звітністю. Внутрішні аудитори не повинні усуватись від аналізу 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.

Виходячи з сутності внутрішнього аудиту, цілі і завдання служби внутрішнього аудиту ґрунтуються на реалізації запропонованих принципів, які можуть бути враховані в процесі побудови взаємовідносин зовнішнього державного фінансового контролю і внутрішніх аудиторів органів державної влади, установ сектору державного управління.

Керівництво державної установи має підтримувати організаційну структуру з чітким розподілом відповідальності, повноважень і відносин підзвітності, забезпеченням ефективного здійснення делегованих повноважень. Керівництво несе також відповідальність за розробку процедур управління ризиками, якими виявляються, вимірюються, відстежуються і контролюються ідентифіковані загрози. Доведено доцільність розробки методики внутрішнього контролю і оцінки ефективності системи внутрішнього контролю.

Досліджено, що внутрішній аудит державної установи, незважаючи на 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.

Трансформація контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки має відбуватися відповідно до міжнародних норм, тому проаналізовано усі етапи проведення контрольних заходів для визначення таких елементів міжнародних стандартів, які не імплементовані у вітчизняну практику, але є нормативною реальністю світової практики.

У розділі 4 «Методологічне забезпечення контролю в державному секторі економіки» досліджено особливості організації контролю в державному секторі; розглянуто фактори і умови здійснення контролю в традиційних умовах на основі вітчизняних нормативів і законодавства та з урахуванням стандарту *ISSAI 4100* «Настанови щодо аудиту відповідності для перевірок, що використовуються окремо від аудиту фінансової звітності»; досліджено особливості проведення державного фінансового аудиту з використанням стандартів та запропоновано новий вид

контролю, який полягає у дослідженні використання коштів на функціонування електронних ресурсів, мереж та програм у державному секторі економіки.

Досліджено, що 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). Загалом розробка стандарту здійснення ревізії з урахуванням кращої зарубіжної практики дасть змогу підняти нормативне забезпечення контролю на якісно вищий рівень.

Згідно з діючими вітчизняними нормативними актами 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 та державних фондів або використовували державне чи комунальне майно.

У контексті дослідження проведено порівняння чинних міжнародних нормативів, які регламентують контрольну діяльність, з відповідним вітчизняним законодавством. Зокрема, проаналізовано особливості застосування ISSAI 400 «Основні принципи аудиту відповідності», керівних принципів аудиту відповідності ISSAI 4000 «Загальні положення керівних принципів аудиту відповідності» та ISSAI 4100 «Настанови щодо аудиту відповідності для перевірок, що виконуються окремо від аудиту фінансової звітності».

Зокрема, у стандарті ISSAI 4100 «Настанови щодо аудиту відповідності для перевірок, що виконуються окремо від аудиту фінансової звітності» та в інших фундаментальних стандартах не згадується про можливість або будь-які випадки проведення аудиту без попереднього планування. Плановість заходу аудиту відповідності гарантує існування необхідних передумов для того, щоб ефективно його виконувати. Пунктом 62 цього стандарту передбачено планування самого заходу аудиту відповідності, що узгоджується з вітчизняними нормами.

Крім цього, цим стандартом визначено приклади джерел, які використовуватимуться при отриманні інформації про підконтрольний об'єкт, до них, зокрема, належать: закони і нормативні акти; бюджетне законодавство, затверджений бюджет або асигнування; документи законодавчого органу, пов'язаного з бюджетними законами або резолюціями; положення, що стосуються використання затверджених асигнувань, у тому числі щодо фінансових операцій, фондів; законодавчі або міністерські директиви; інформація органів контролю; офіційні звіти засідань законодавчого органу, державних комітетів або інших державних органів; принципи права; юридичний прецедент; кодекси практики або кодекси поведінки; внутрішні описи політики, стратегічні та оперативні плани і процедури; письмові доручення або вказівки; офіційні угоди (наприклад, контракти); кредитні або грантові угоди; добре усвідомлена теорія і технологія (для виробничих процесів, які покладені в основу кошторисів); загальноприйняті стандарти для тієї чи іншої галузі або сфери (такі стандарти, зазвичай, чітко ідентифікують норми, які законодавчо затверджено; для перевірок чесності управління – принципи ефективного управління державного сектору і поведінки

офіційних осіб державного сектору (принципи поведінки законодавчо затвержені або суспільні очікування щодо поведінки чиновників державного сектору).

Досліджено, що формі та структурі звітів як у вітчизняних нормах, так і в міжнародних стандартах приділено багато уваги. Так, у стандарті *ISSAI 4100* перелічені елементи звіту аудиту відповідності, хоча зазначено, що елементи можуть входити до складу звіту і в іншому порядку (табл. 2).

Таблиця 2

Міжнародна і вітчизняна регламентація структури підсумкової звітності аудиту відповідності та інспектування

Елементи звіту аудиту відповідності (згідно з стандартом <i>ISSAI 4100</i>)	Елементи акту інспектування (згідно з Порядком № 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	3. Дата акту
13. Підпис	4. Підпис

У контексті дослідження з'ясовано, що стандарт *ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності»* ґрунтується на положеннях *ISSAI 100 «Основні принципи аудиту в державному секторі»*. Тому керуючись структурою *ISSAI 300*, що складається з трьох розділів, побудовано за такою ж структурою вітчизняний стандарт, який дозволяє імплементувати основні норми міжнародного підходу.

У першому розділі визначено основні засади і поняття аудиту ефективності, взаємозв'язок з іншими стандартами, які також задіяні під час аудиту ефективності механізмами контролю. Другий розділ сформовано 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 відображає не лише сталі норми, а й забезпечує гнучкість у плануванні індивідуальних зобов'язань для державних аудиторів, щоб реалізувати професійні судження на всіх етапах аудиту.

У контексті дослідження нових форм контролю запропоновано методичні та організаційні основи здійснення аудиту електронних ресурсів і мереж державних підприємств й органів влади.

Доведено, що обов'язковість аудиту електронних ресурсів і 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. Цей вид контролю допомагає зрозуміти, що урядові он-лайн послуги повинні забезпечувати повну й 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 націлений дати відповідь на питання, чи забезпечує електронне середовище співпрацю між державними органами і членами державних чи бізнесових структур, громадянами. 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 та узгодженості державних послуг. Необхідність аудиту електронного середовища діяльності зосереджує роботу державної установи на систематичному зборі інформації про надання послуг для визначення ефективності та результативності.

Дослідженням підтверджено, що потреба відповідного контролю зумовлена значним рівнем витрат 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 визначив 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 та регламентації у вигляді стандартизованого методичного підходу до державного аудиту інформаційних технологій.

У розділі 5 «Аналітична оцінка результатів контролю та формування звітності» розглянуто питання важливості здійснення аналітичної оцінки результативності контрольних заходів, яка виявляє проблемні аспекти в діяльності суб'єктів державного сектору економіки, забезпечує їх аналіз та запобігає їм у майбутньому, завдяки чому контроль буде зорієнтований не лише на кількісних показниках та характеристиках, а й якісних; досліджено підходи до моніторингу й оцінювання результатів державних програм з використанням стандартизованих контрольних дій, які зводяться насамперед до оцінки ефективності діяльності, на відміну від традиційного контролю, який полягає в дослідженні законності фінансово-господарських операцій підприємств і установ.

Досліджено діючі форми звітності за результатами контролю та запропоновано нові підходи до формування звітності, які дозволять проводити більш якісний аналіз слабких місць і недоліків у діяльності суб'єктів державного сектору економіки, що впливатиме на підвищення ефективності господарювання підприємств і установ.

Доведено, що аналіз звітності за результатами контролю переважно здійснюється за абсолютними показникам, що не дає можливості більш якісно провести оцінку контрольних заходів. Такий аналіз запропоновано доповнити розрахунком коефіцієнта ефективності контрольного заходу, який визначається як співвідношення економії фінансових і матеріальних ресурсів, попередження порушень та повернення / відшкодування в грошовому виразі до витрат на функціонування підрозділу контролю, а саме: заробітна плата, господарські та інші витрати, пов'язані із забезпеченням здійснення контрольної діяльності.

Для визначення ефективності контролю запропоновано враховувати не лише фінансові, а й виробничі показники, 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 слід віднести показники, які визначаються співвідношенням кількості наданих пропозицій за результатами аудитів до кількості врахованих таких пропозицій.

Оцінку результатів інспектування (ревізії) варто проводити за допомогою визначення коефіцієнта відшкодування збитків та усунених порушень, тобто співвідношення виявлених недочетів, розкрадань, незаконних та нецільових витрат до абсолютних сум їх відшкодувань.

Таке оцінювання результатів контролю дало змогу сформулювати більш об'єктивне бачення якості контрольних заходів, оскільки необґрунтовано збільшені у звітності суми збитків та некоректні пропозиції за результатами аудиту ніколи не будуть усунені і враховані.

У контексті дослідження підтверджено, що 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) та передачі даних про державні фінансові потоки на макро- і мікрорівнях господарювання для їхнього контролю, зіставлення (даних, отриманих на різних рівнях господарювання і державного управління) та можливості прийняття управлінських рішень як відповідними органами державної влади та управління, так і адміністрацією державних підприємств та установ.

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 в результаті 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 суб'єктів контролю.

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 (стандарты) бухгалтерського обліку державного сектору. 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, має містити також такі важливі дані, як фінансові аспекти діяльності основних органів виконавчої влади й 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, мають бути визначені кількісні і якісні показники, які характеризують мету, що досягається певними фінансово-господарськими операціями, які спричиняють фінансові потоки. Особливу увагу приділено 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.

Доведено, що серед усіх джерел інформаційного забезпечення контролю в державному секторі економіки при плануванні й 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 й офіційні дані інших державних органів та компаній, дані незалежних професійних і громадських організацій, приватних громадян.

У дослідженні обґрунтовано, що складання звітності за результатами контрольних заходів у підприємствах і установах державного сектору економіки має бути спрямоване на: 1) отримання й узагальнення інформації, необхідної для ефективного управління фінансово-господарською діяльністю, яка має стати

елементом управлінського обліку; 2) відображення повної картини фінансової дисципліни та управління грошовими фінансовими і матеріальними активами, тобто оцінювання стану внутрішнього контролю, що також сприятиме виявленню недоліків на підприємстві та, відповідно, пошуку адекватних рішень для недопущення зниження економічної безпеки суб'єкта господарювання.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено наукову генералізацію існуючих підходів та реалізовано нове вирішення наукової проблеми, пов'язаної з теоретичним та методологічним обґрунтуванням, організаційним забезпеченням і практичним удосконаленням контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки через розробку та впровадження національних положень (стандартів) контролю в державному секторі економіки України. Пропозиції теоретично-організаційного і методологічного характеру, які визначають результати окреслених у дослідженні завдань відповідно до визначеної мети, конкретизуються такими висновками:

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 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.

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 сформулювати 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 базуватись 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 карних 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 ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії:

1. Любенко А. М. Концептуальні засади державного фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів : моногр. / А. М. Любенко. – К. : Університет банківської справи Національного банку України, 2014. – 406 с. (20,0 д. а.).

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

2. Любенко А. М. Організація контролю діяльності автоматизованих інформаційних систем / А. М. Любенко, Є. М. Романів // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 132–140 (0,61 д. а.) [Особистий внесок докторанта – (0,4 д. а.): полягає в розробці організаційних та методичних основ контролю в середовищі автоматизованих інформаційних систем бюджетних установ].

3. Любенко А. М. Гармонізація державного контролю: концепції, зарубіжний досвід / А. М. Любенко, В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – Вип. 15. – С. 96–103. – (Серія «Економічна»). (0,64 д. а.)

[Особистий внесок докторанта – (0,3 д. а): полягає в дослідженні стану фінансового контролю та його гармонізації на основі міжнародної практики].

4. Любенко А. М. Перспективи подальшого удосконалення державного фінансового контролю в Україні / А. М. Любенко, Є. М. Романів // Вісник Львівської державної фінансової академії. – 2009. – № 16. – С. 12–19 (0,55 д. а.) [Особистий внесок докторанта – (0,35 д. а.): полягає у дослідженні стану державного фінансового контролю та наданні пропозицій щодо підвищення його ефективності].

5. Любенко А. М. Сучасні вимоги до державного фінансового контролю в Україні / А. М. Любенко // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 441–444 (0,61 д. а.).

6. Любенко А. М. Актуальність впровадження зарубіжного досвіду при реформуванні системи державного фінансового контролю України / А. М. Любенко // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2012. – Вип. 1. – С. 235–242. – (Серія «Економічна»). (0,53 д. а.).

7. Любенко А. М. Використання зарубіжного досвіду при реформуванні системи державного фінансового контролю України / А. М. Любенко // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2012. – Вип. 2. – С. 100–106. – (Серія «Економічна»). (0,57 д. а.).

8. Любенко А. М. Державний аудит електронного середовища державних органів влади на засадах його стандартизації / А. М. Любенко // Вісник Львівської державної фінансової академії. – 2013. – № 25. – С. 42–49 (0,61 д. а.).

9. Любенко А. М. Особливості проведення державного аудиту електронного середовища державних органів влади / А. М. Любенко // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 3 (18). – С. 251–256 (0,55 д. а.).

10. Любенко А. М. Актуальність аналітичної оцінки результатів фінансового контролю / А. М. Любенко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Вип. 9. Ч. 2. – С. 185–188. – (Серія «Економічні науки»). (0,51 д. а.).

11. Любенко А. М. Загальні вимоги до стандартів зовнішнього фінансового контролю / А. М. Любенко // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2014. – № 1 (19). – С. 238–241 (0,56 д. а.).

12. Любенко А. М. Розвиток системи державного фінансового контролю на засадах стандартизації / А. М. Любенко // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2014. – № 2 (20). – С. 199–203 (0,55 д. а.).

13. Любенко А. М. Стандартизація державного фінансового аудиту / А. М. Любенко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – № 6. – С. 167–170. – (Серія «Економічні науки»). (0,51 д. а.).

14. Любенко А. М. Стандартизація підготовчого етапу проведення контрольних заходів / А. М. Любенко // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2014. – № 3 (21). – С. 121–124 (0,63 д. а.).

15. Любенко А. М. Особливості здійснення фінансового аудиту діяльності підприємств державного сектору економіки на засадах стандартизації /

А. М. Любенко // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. – 2015. – Вип. 2 (112). – С. 82–86 (0,62 д. а.).

16. Любенко А. М. Стандартизація взаємодії суб'єктів фінансового контролю / А. М. Любенко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – № 10. – С. 187–190. – (Серія «Економічні науки»). (0,51 д. а.).

в т.ч. у наукових періодичних виданнях інших держав та виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз:

17. Любенко А. М. Моніторинг та оцінка результатів державних програм з використанням стандартизованих контрольних заходів / А. М. Любенко // Незалежний аудитор. Науково-практичне видання. (EBSCO (США)). – 2014. – № 8 (II). – С. 47–51 (0,64 д. а.).

18. Любенко А. М. Особливості аналітичної оцінки результативності системи фінансового контролю [Електронний ресурс]. / А. М. Любенко // Фінансовий простір. Міжнародний науково-практичний журнал. (EBSCO Publishing (США), Open Academic Journal Index (ОАІ), CiteFactor (США), Universal Impact Factor (Австралія), ResearchBib (Японія). – 2014. – № 4 (16). – С. 149–154. – Режим доступу : <http://fp.cibs.ck.ua/files/1404/14lamoao.pdf> (0,47 д. а.).

19. Любенко А. М. Підходи до планування та підготовки до проведення контрольних заходів з урахуванням уніфікації та стандартизації / А. М. Любенко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. Збірник наукових праць. (Index Copernicus (Польща). – 2014. – Вип. 40. – С. 172–181 (0,57 д. а.).

20. Любенко А. М. Стандартизація державного фінансового контролю у відповідності з міжнародними підходами / А. М. Любенко // Zagadnienia społeczno-ekonomiczne, polityczne, kulturalne i religijne w badaniach Polskich, Slowackich oraz Ukrainkich. Tom III. Prawo-Gospodarka-Polityka. Wydawnictwo Panstwowej Wyzszej Szkoły Techniczno-Ekonomicznej im. ks. Bronisława Markiewicza. Jarosław. Poland. – 2014. – P. 179–193 (0,79 д. а.).

21. Lyubenko Andriy. Conceptions of the Centralized and Decentralizing Organization of State Internal Financial Control / A. Lyubenko // Knowledge economy society. Managing organizations: concepts and their applications. Cracow University of Economics. Poland – 2014. – С. 268–275 (0,55 д. а.).

22. Любенко А. М. Актуальні питання стандартизації фінансового контролю / А. М. Любенко // Бізнес інформ. (Ulrichsweb Global Serials Directory (США), Research Papers in Economics (США), Російський індекс наукового цитування (Росія), Index Copernicus (Польща), Directory of Open Access Journals (DOAJ) (Швеція), CiteFactor (США), Academic Journals Database (Швейцарія), Scientific Indexing Services (SIS), Advanced Science Index, Open Academic Journals Index (ОАІ), GetInfo (Німеччина), BASE (Bielefeld Academic Search Engine, Німеччина), InfoBase Index, OpenAIRE (ЄС), WorldCat, SUNCAT (Serials Union Catalogue, Велика Британія), СОРАС (Велика Британія), Соціонет (Socionet, Росія), Open Access Library, J-Gate (Індія), Google Scholar (США), ResearchBib (Японія). – 2015. – № 1 (444). – С. 331–336 (0,5 д. а.).

23. Любенко А. М. Оцінка результативності фінансового контролю на основі стандартизації / А. М. Любенко // Фінансовий простір. Міжнародний науково-

практичний журнал. [Електронний ресурс]. (EBSCO Publishing (США), Open Academic Journal Index (ОАІ), CiteFactor (США), Universal Impact Factor (Австралія), ResearchBib (Японія). – 2015. – № 2 (18). – С. 205–211. – Режим доступу : <http://fp.cibs.ck.ua/files/1502/15lamorf.pdf> (0,45 д. а.).

24. Любенко А. Н. Стандартизация деятельности субъектов контроля как фактор повышения эффективности их взаимодействия / А. Н. Любенко // Экономика и банки. Научно-практический журнал Полесского государственного университета. Республика Беларусь. (Російський індекс наукового цитування (РИНЦ, Росія), Google Scholar (США). – 2015. – № 1. – С. 25–31 (0,56 д. а.).

25. Любенко А. М. Уніфікація організації та методологічного забезпечення діяльності суб'єктів фінансового контролю у стандартах / А. М. Любенко // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць Університету банківської справи Національного банку України. (Ulrich's Periodicals Directory (США), CiteFactor (США), Academic Scientific Journals (США), Index Copernicus (Польща), Google Scholar (США), ResearchBib (Японія), Universal Impact Factor (Австралія), Російський індекс наукового цитування (РИНЦ, Росія), Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського (Україна), Загальнодержавна реферативна база даних «Україніка наукова» (Україна), Український реферативний журнал «Джерело» (Україна). – 2015. – Вип. № 1 (18). – С. 226–237 (0,54 д. а.).

26. Lyubenko Andriy. Standardization of state financial control on the basis of system approach Ekonomika. Vilnius University Faculty of Economics. Lithuania. – 2015. – Vol. 94 (1). – P. 52–60 (0,65 д. а.).

27. Lyubenko Andriy. Interaction of internal and external auditors according to INTOSAI standards. Development, innovation and business potential in view of economic changes. Cracow University of Economics. Poland. – 2015. – P. 213–219 (0,58 д. а.).

Опубліковані праці апробаційного характеру:

28. Любенко А. М. Контроль ефективності управління бюджетними установами через призму зарубіжного досвіду / А. М. Любенко // Фінансовий контроль. – 2002. – № 3. – С. 42–48 (0,66 д. а.).

29. Любенко А. М. Роль державної контрольно-ревізійної служби у забезпеченні економічної безпеки держави / А. М. Любенко, Є. М. Романів // Вісник Львівського інституту внутрішніх справ. – 2003. – Вип. 1. – С. 21–34 (0,55 д. а.) [Особистий внесок докторанта – (0,45 д. а.): полягає у дослідженні місця державних органів фінансового контролю в системі економічної безпеки].

30. Любенко А. М. Ревізія видатків на придбання, використання і списання нематеріальних активів / А. М. Любенко // Фінансовий контроль. – 2004. – № 1 (18). – С. 26–29 (0,53 д. а.).

31. 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» / А. М. Любенко // Вісник Львівської державної фінансової академії. Економічні науки. – 2004. – Вип. 5. – С. 234–243 (0,61 д. а.).

32. Любенко А. М. Сфера особливої уваги органів ДКРС. Про організацію комплексних перевірок виконання бюджетів у Львівській області / А. М. Любенко, Є. М. Романів // Фінансовий контроль. – 2006. – № 1 (30). – С. 38–41 (0,55 д. а.) [Особистий внесок докторанта – (0,35 д. а.): полягає в аналізі діяльності державних органів контролю та пропозицій щодо вдосконалення ефективності контрольної діяльності].

33. Любенко А. М. За критерієм ефективності, або Про перспективи проведення державного фінансового аудиту в Україні / А. М. Любенко // Фінансовий контроль. – 2008. – № 1 (42). – С. 44–46 (0,62 д. а.).

34. Любенко А. М. Державний фінансовий контроль: ревізія чи аудит? / А. М. Любенко // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2009. – Вип. 2. – С. 360–366. – (Серія «Економічна»). (0,52 д. а.).

35. Любенко А. М. Використання зарубіжного досвіду при реформуванні системи державного фінансового контролю України / А. М. Любенко // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., 29–30 листоп. 2012 р. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – С. 214–216 (0,18 д. а.).

36. Любенко А. М. Питання стандартизації державного аудиту електронного середовища державних органів влади / А. М. Любенко // Financial System Stability in Ukraine and Poland. Conference materials. Publishing House of Wroclaw University of Economics, Wroclaw. Poland. – 2014. – С. 58–67 (0,53 д. а.).

37. Lyubenko Andriy. The standards for audit planning risk-based. Банковская система: устойчивость и перспективы развития : сб. научных статей – Междунар. науч.-практ. конф. по вопросам банковской экономики, УО «Полесский государственный университет». г. Пинск, Республика Беларусь, 30–31 октября 2014 г. – Пинск : ПолесГУ, 2014. – С. 195–198 (0,61 д. а.).

38. Любенко А. М. Концепції централізованої та децентралізованої організації державного внутрішнього фінансового контролю та його стандартизація / А. М. Любенко // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 5–6 черв. 2014 р. – Одеса : ОНЕУ, 2014. – С. 119–121 (0,16 д. а.).

39. Любенко А. М. Вимоги до системної стандартизації державного фінансового контролю / А. М. Любенко // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф., 10–11 жовт. 2014 р. – Тернопіль : ТНЕУ, – 2014. – С. 224–226 (0,15 д. а.).

40. Любенко А. М. Загальні вимоги до планування та підготовчого етапу проведення контрольних заходів на основі стандартизації / А. М. Любенко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. тез доп. XVII Всеукр. наук.-практ. конф., 30–31 жовт. 2014 р. – Суми : ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України». – 2014. – С. 115–117 (0,14 д. а.).

41. Любенко А. М. Актуальність стандартизації контролю діяльності підприємств державного сектору / А. М. Любенко // Розвиток бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах трансформації системи управління : матеріали Міжвузівського круглого столу, 22 квіт. 2015 р. – Черкаси, 2015. – С. 67–70 (0,18 д. а.).

42. Любенко А. Н. Организация контроля деятельности субъектов государственного сектора путем стандартизации / А. Н. Любенко // Банковская система: устойчивость и перспективы развития : Сб. научных статей VI Междунар. науч.-практ. конф. по вопросам банковской экономики Полесский государственный университет, 30 июня 2015. – Пинск. Республика Беларусь, 2015. – С. 97–100 (0,55 д.а.).

43. Любенко А. М. Підходи до стандартизації аудиту державних фінансів / А. М. Любенко // Вісник Університету банківської справи. – 2015. – № 1 (22). – С. 116–123 (0,61 д. а.).

АНОТАЦІЯ

Любенко А. М. Трансформація контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки до міжнародних стандартів. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2016.

Дисертація присвячена дослідженню теоретичних, методологічних та організаційних засад контролю в державному секторі економіки в умовах трансформаційних процесів інтеграції контрольної діяльності до міжнародних стандартів. Розроблено та запропоновано проекти стандартів контролю, які визначають єдині підходи до планування, організації здійснення контрольної діяльності, звітування за її результатами, оцінку якості контрольної діяльності як для підрозділів внутрішнього, так і зовнішнього контролю в державному секторі економіки. Запропоновано положення, що регламентують взаємодію суб'єктів внутрішнього і зовнішнього контролю в державному секторі економіки з метою підвищення ефективності контрольних заходів на підприємствах, в установах і організаціях, які використовують державні фінансові і матеріальні ресурси.

Обґрунтовано необхідність охоплення контролем витрачання коштів на забезпечення функціонування електронних ресурсів та мереж у державному секторі та, відповідно, запропоновано новий вид контролю – аудит електронних ресурсів і мереж державних підприємств та органів влади.

Запропоновано підходи до аналітичної оцінки результатів контролю. Розроблено та систематизовано основні звітні документи органів зовнішнього і внутрішнього контролю за результатами контрольної діяльності.

Ключові слова: контроль, міжнародні стандарти, контрольна діяльність, ревізія, трансформація контролю, аудит ефективності, державний сектор економіки, стандарти контролю, стандартизація та уніфікація контрольної діяльності, зовнішній і внутрішній контроль, аудит електронних ресурсів і мереж державних підприємств та органів влади.

АННОТАЦИЯ

Любенко А. Н. Трансформация контроля деятельности субъектов государственного сектора экономики к международным стандартам. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (за видами

экономической деятельности). – Тернопольский национальный экономический университет. – Тернополь, 2016.

Диссертация посвящена исследованию теоретических, методологических и организационных основ контроля в государственном секторе экономики в условиях трансформационных процессов интеграции контрольной деятельности с международными стандартами.

Доказано, что контроль деятельности субъектов государственного сектора экономики играет важное значение в обеспечении эффективности управления финансовыми ресурсами и собственностью предприятий и организаций.

Раскрыта целесообразность стандартизации контроля деятельности субъектов государственного сектора экономики на основе стандартов INTOSAI. Предложены подходы к стандартизации организационного и методологического обеспечения контроля. Доказано, что преимущества стандартизации заключаются не только в упрощении процессов и процедур контроля, но и в их усилении благодаря достоверности.

Исследована сущность риска и важность планирования контроля в государственном секторе по определенным факторам и критериями рисков, которые смогут обеспечить эффективность в осуществлении контрольных мероприятий. Предложено стандартизированный подход организационного этапа осуществления контроля.

Доказано, что трансформация контроля деятельности субъектов государственного сектора экономики должна проходить в соответствии с международными нормами. Проанализированы все этапы проведения контрольных мероприятий для определения таких элементов международных стандартов, которые не реализованы в отечественную практику, но есть нормативной в мировой практике.

В условиях стандартизации контроля, который осуществляется в странах ЕС, обеспечивается соблюдение принципов контрольной деятельности и качества контрольного мероприятия, объективная оценка возможности и потребности имплементации норм контроля в организации и методике инспектирования (ревизии). В целом разработка стандартов проведения ревизии с учетом лучшей зарубежной практики позволит улучшить нормативное обеспечения контроля на качественно более высокий уровень.

Обоснована обязательность аудита электронных ресурсов и сетей государственных предприятий и органов власти не только необходимостью контролировать расходование государственных средств на программное обеспечение электронного доступа к информации о деятельности правительственных учреждений. Данный вид контроля помогает понять, что правительственные он-лайн услуги должны обеспечивать полную и объективную информацию о функциональных обязанностях деятельности государственных учреждений в предоставлении социально значимых потенциальным пользователям услуг по программам, которые финансируются из государственного бюджета.

Доказана важность осуществления аналитической оценки результативности контрольных мероприятий, которая выявляет проблемные аспекты в деятельности

субъектов государственного сектора экономики, обеспечивает их анализ и предотвращает их в будущем, благодаря чему контроль будет ориентирован не только на количественных показателях и характеристиках, а и качественных. Также исследованы подходы к мониторингу и оценке результатов государственных программ с использованием стандартизированных контрольных действий, которые заключаются в первую очередь в оценке эффективности деятельности, в отличие от традиционного контроля состоящий в исследовании законности финансово-хозяйственных операций предприятий и учреждений.

Ключевые слова: контроль, международные стандарты, контрольная деятельность, ревизия, трансформация контроля, аудит эффективности, государственный сектор экономики, стандарты контроля, стандартизация и унификация контрольной деятельности, внешний и внутренний контроль, аудит электронных ресурсов и сетей государственных предприятий и органов власти.

ANNOTATION

Lyubenko A.M. Transformation of entity control in public sector to international standards. – Manuscript.

Thesis for the Doctoral Degree of Economic Sciences, specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by types of economic activities). – Ternopil National Economic University. – Ternopil, 2016.

The research focuses on theoretical, methodological and organizational principles of control in the public sector according to transformation processes of integrating control activities to international standards. Actuality development and implementation of national regulations (standards) control in the public sector. For this construct standard that define common approaches to planning, organizing implementation of control activities, reporting on its results, evaluation of quality control for both internal departments and external control in the public sector. In addition, separately proposed provisions governing the interaction of subjects of internal and external control in the public sector to improve the efficiency of control measures in enterprises, institutions and organizations that accept public financial and material resources.

The necessity of spending control coverage for the operation of electronic resources and networks in the public sector and accordingly proposed a new type of control - audit of electronic resources and networks of public sector and authorities.

Importance analytical assessment of control results, the proposed approach to its implementation. Developed and systematized the basic documents of external reporting and internal control based on the results of the control activities.

Key words: control, international standards, controlling activities, audit, performance audit, transformation of control, public sector, control standards, standardization and unification of the control, external and internal control, audit of electronic resources and networks of public sector and authorities.