

**ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ
ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ
В УМОВАХ МОДЕРНІЗАЦІЇ УПРАВЛІННЯ
ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ**

За редакцією Л. Г. Ловінської

У ДВОХ ТОМАХ

**ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”**

Том 2

**РЕФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ
ЯК СКЛАДОВОЇ ІНСТИТУЦІЙНИХ РЕФОРМ
У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ
ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ**

Київ
ДННУ “Академія фінансового управління”
2013

УДК 657:336.13/.14(477)
ББК 65.052.21(4Укр)
Б94

Автори:

П. П. Андреев (1.2, 3.1); О. О. Чечуліна (1.1, 3.2); І. Ю. Чумакова (2.1, 2.2);
С. П. Чорнуцький (2.4); Л. І. Литвиненко (1.3); А. Ю. Єрмілова (2.4);
Ю. П. Кравченко (2.3); В. М. Лазарева (3.3); О. О. Шестакова (3.4)

Рецензенти:

В. І. Невідомий – доктор юридичних наук, професор;
О. Ю. Редько – доктор економічних наук, професор;
В. О. Шевчук – доктор економічних наук, професор

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Державної навчально-наукової установи
“Академія фінансового управління”
(протокол № 8 від 12 липня 2013 р.)*

ISBN 978-966-2380-62-0
ISBN 978-966-2380-64-4 (Т. 2)

© Автори, 2013
© ДННУ “Академія фінансового
управління”, 2013

Перелік використаних скорочень	7
---	---

Розділ 1. РОЗВИТОК ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ МОДЕРНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

1.1. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі та їх взаємозв'язок з реформуванням державного внутрішнього фінансового контролю та інших складових системи управління державними фінансами в Україні	9
1.2. Спільні риси та відмінності бухгалтерського обліку і фінансового контролю у державному секторі	22
1.3. Казначейський фінансовий контроль в умовах реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі	50

Розділ 2. РЕФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ УПРАВЛІННЯ ЗМІНАМИ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ

2.1. Розвиток функції аудиту в умовах реформування системи державного фінансового менеджменту і контролю	75
2.2. Імплементация міжнародних стандартів аудиту державних фінансів у контексті посилення ролі Рахункової палати у підготовці високоякісної звітності в державному секторі	108
2.3. Розвиток державного фінансового контролю в умовах переорієнтації діяльності Державної фінансової інспекції України	128
2.4. Удосконалення державного фінансового контролю в контексті забезпечення сталого функціонування інституційної системи державних закупівель	149

Розділ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ Й ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

3.1. Організація внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту при здійсненні казначейського обслуговування.	172
3.2. Практика впровадження та актуальні питання забезпечення якості внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах Державної казначейської служби України	188
3.3. Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в установах, що належать до сфери управління Міністерства фінансів України	200
3.4. Роль внутрішнього аудитора у зміні культурних і ментальних підходів у сфері управління державними фінансами	220
Висновки	237
Список використаних джерел	251
Додатки	267

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ СКОРОЧЕНЬ

АРМ	Прості комп'ютеризовані робочі місця
АС	Автоматизовані системи
АСУ	Комп'ютеризовані системи управління
БКУ	Бюджетний кодекс України
ВОФК	Вищий орган фінансового контролю
ДВФК	Державний внутрішній фінансовий контроль
ДКСУ	Державна казначейська служба України
ДФІУ	Державна фінансова інспекція України
ЄДРПОУ	Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України
Мінфін	Міністерство фінансів України
МСБОДС	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору
МСФЗ	Міжнародні стандарти фінансової звітності
МФБ	Міжнародна федерація бухгалтерів
НБУ	Національний банк України
НП(С)БОДС	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі
ОДА	Обласні державні адміністрації

П(С)БО	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку
РК	Розпорядники бюджетних коштів
СВК	Система внутрішнього контролю
ТЗІ	Технічний захист інформації
УДФ	Управління державними фінансами
Фонди	Державні цільові фонди
ЦОВВ	Центральні органи виконавчої влади
СІРФА	Присяжний інститут державних фінансів та обліку
GAO	Бюро звітності уряду США
GFS	Стандарти статистики

РОЗВИТОК ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ МОДЕРНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

1.1. ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ТА ЇХ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК З РЕФОРМУВАННЯМ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ІНШИХ СКЛАДОВИХ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ В УКРАЇНІ

Реформування державного бухгалтерського обліку здійснюється з урахуванням основних завдань щодо реформування та удосконалення інших складових системи управління державними фінансами (далі – УДФ), спрямованих на підвищення результативності та ефективності використання бюджетних коштів, зокрема шляхом впровадження програмно-цільового методу при плануванні та виконанні бюджетів усіх рівнів, розбудови системи державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК) у секторі державного управління.

Так, упровадженням програмно-цільового методу повинна розв'язуватися проблема забезпечення фінансового управління та відповідальності керівника за результати бюджетної програми з урахуванням наявних ресурсів, а також прозорості бюджетного процесу для виборців і попередження можливості зловживань з боку органів влади. Підзвітність (підконтрольність) органів влади в особі їх керівників полягає у наданні суспільству вичерпної інформації про доходи і видатки бюджетів, починаючи з етапу планування і завершуючи його виконанням з підтвердженням результатів. Навіть якщо помилкові дії органів влади є наслідком недосконалого управління, прозора підзвітність дасть змогу своєчасно внести корективи в оперативне управління бюджетним процесом з метою досягнення результатів. Визначення результативності бюджетних видатків являє

собою регулярний процес отримання інформації, починаючи з відстеження попередніх результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів (далі – РК), здійснення аналізу наявних тенденцій і на підставі цього – прийняття чи коригування управлінських рішень та завершуючи отриманням остаточної звітності про досягнення результативних показників, які даватимуть змогу оцінити досягнення мети бюджетної програми. Тому регулярна публікація звітів про досягнуті результати в цілому по бюджету і зокрема по відповідних РК допоможе суспільству реально оцінити роботу уряду. Важливо наголосити, що інформація, яка оприлюднюється на систематичній основі, повинна бути наведена у зрозумілому вигляді і форматі, щоб можна було мати повне уявлення про стан виконання бюджету та можливість порівнювати. Саме для надання відповіді на порушені проблемні питання слід не лише мати доступ до цифрових даних, що характеризують доходи і видатки, але і розуміти доцільність, за якою були вибрані ті чи інші показники та значення, володіти вичерпною інформацією про всі активи та пасиви бюджету (тобто заборгованості та інші зобов'язання).

Тому цілком логічним кроком українського уряду є посилення вимог та удосконалення системи державного бухгалтерського обліку і фінансової звітності у напрямі більшої інформативності через впровадження методу нарахувань, посилення ролі бухгалтерської служби бюджетної установи та зміщення фінансового контролю із зовнішньої сфери до внутрішньої: від контролю за цільовим використанням коштів до контролю за досягненням цільових показників соціальної і економічної ефективності.

Однак запровадження у системі державного управління бухгалтерського обліку за методом нарахувань, внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, що вже довгий час застосовується у приватному секторі, передбачає прийняття багатьох заходів, у тому числі гармонізацію державного бухгалтерського обліку та фінансового контролю до міжнародних стандартів.

Усі заходи з реформування системи УДФ взаємозалежні, і невиконання того чи іншого заходу за однією складовою може вплинути на досягнення прогресу за іншою складовою.

Кінцевою метою бухгалтерського обліку у державному секторі є надання актуальної і достовірної інформації про економічні трансакції, здійснені у системі державного управління. Це висуває високі

вимоги до оформлення, організації і технічного забезпечення бухгалтерського обліку. Відправною точкою є потреба в інформації. І тому, з метою посилення змістовної частини інформації, підвищення ефективності її збирання, оброблення і подання її користувачам, системи бухгалтерського обліку у держсекторі стали предметом масштабного удосконалення у більшості країн. Цей розвиток являє собою розширене застосування методу нарахувань у бухгалтерському обліку, всебічне використання автоматизованих систем та перегляд організаційних форм бухгалтерського обліку у державному секторі. Для розуміння кроків, що відбуваються у цій галузі, розглянемо підстави, що спонукали до таких змін.

Відомо, що бухгалтерський облік означає реєстрацію, оброблення і подання вищим інстанціям бюджетної і фінансової звітності економічних показників. Оброблена інформація може дати відповіді на багато питань, наприклад:

- скільки коштує державі або окремій установі надання відповідної державної послуги;
- скільки грошей витрачено на конкретний момент на реалізацію бюджетної програми, яка триває декілька років;
- який рівень сукупних надходжень і витрат бюджету або бюджетної установи і як вони розподіляються за статтями відповідно до бюджетної класифікації;
- якими активами володіє установа і як змінюється їхня вартість з часом;
- який результат виконання бюджету порівняно із затвердженим бюджетом або з прогнозами.

Інформація, що отримується за допомогою бухгалтерського обліку та звітності, повинна стати основою для прийняття політичних рішень і складання проектів бюджету на наступні періоди, коригування бюджетного процесу поточного бюджетного року і показників результативності. За таких умов бухгалтерський облік у держсекторі повинен сприяти досягненню цих трьох цілей, по-перше, надаючи інформацію для прийняття рішень щодо майбутньої діяльності і, по-друге, забезпечуючи підстави для підзвітності на різних рівнях системи державного управління.

Зрозуміло, що рішення про те, як повинна здійснюватися діяльність держави, приймаються постійно і на різних рівнях. На вищому – загальному рівні – уряд і парламент, формуючи держбюджет,

щороку визначають спрямованість зобов'язань держави і підтримку основних видів діяльності державного сектору. Потім приймаються поточні рішення, що уточнюють і конкретизують зміст державного бюджету. Ці рішення можуть бути як політичними (у тому розумінні, що вони відображають ідеологічні або ціннісні позиції і є вираженням політики, яка проводиться урядом), так і технічними (у формі операційних оцінок, покликаних забезпечити досягнення певної мети з найменшими можливими затратами). Будь-які – чи політичні, чи технічні рішення, незалежно від рівня, на якому вони приймаються, потребують надійної бази даних. Власне з бухгалтерського обліку та бюджетної, фінансової звітності і можна почерпнути цінну та необхідну інформацію про розміри витрат для досягнення мети, про історичний розвиток різних систем компенсацій з держбюджету, про затрати на закупівлю різних вихідних матеріалів при здійсненні відповідного проекту, про зміни вартості державних активів тощо. Фінансова звітність сама по собі часто має обмежену цінність, оскільки обмежена відповідними показниками, але в поєднанні з описовою інформацією про те, що було зроблено у формі поставлених товарів, послуг і робіт, відомості з бухгалтерського обліку стають цінним інструментом для прийняття управлінських рішень під час бюджетного процесу.

Особливе значення при застосуванні програмно-цільового методу матиме ДВФК, який на практиці передбачає використання різних механізмів і процедур моніторингу і оцінки реалізації бюджетних програм.

Так, моніторинг реалізації бюджетної програми є невід'ємною складовою управлінської підзвітності, що забезпечує зворотний зв'язок із її виконавцями на шляху її реалізації. Оцінка процесів визначає, чи реалізується програма, як це було першочергово передбачено, чи відповідає певним професійним стандартам та очікуванням користувачів. Оцінка кінцевих результатів встановлює ступінь досягнення цілей.

Тобто впровадження моніторингу результативності процедур оцінки виконання програм порушує багато нових питань в УДФ, які передбачається вирішити через впровадження внутрішнього контролю та аудиту в державному секторі. Зазначені напрями діяльності передбачають проведення спільного аналізу управлінської і фінансової інформації і потребують особливих знань і навиків.

Тому значну увагу в Стратегії розвитку системи УДФ¹ приділено й напрямкам подальшого удосконалення системи ДВФК. Передбачається, що ДВФК повинен забезпечувати належне (законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре) УДФ і розглядається як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації з міжнародними стандартами. Базовим принципом ДВФК є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит повинен надавати оцінку стану внутрішнього контролю та пропозиції з його покращання.

Слід зазначити, що засади ДВФК закладені в новій редакції Бюджетного кодексу² (далі – БКУ) (стаття 26), Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року³, що реалізується в Україні з 2005 р.

Таким чином, запровадження *внутрішнього аудиту* і *внутрішнього контролю* відповідно до передового зарубіжного досвіду – відносно нова ініціатива в Україні.

Необхідність впровадження в діяльності бюджетних установ *внутрішнього аудиту* зумовлюється не лише загальним становищем України – нестабільністю законодавства, наслідками фінансової кризи, зростанням податкових зборів, дефіцитом бюджету, а й тим, що на сьогодні в Україні в системі контролю за бюджетними ресурсами поки що переважає (близько 70 %) фіскальний (подальший) контроль, і лише незначна частка припадає на попередній і поточний контроль.

Для ефективного і раціонального формування та використання бюджетних ресурсів стало недостатньо функціонування лише системи

¹ Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=246562859&cat_id=244276429.

² Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

³ Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р (із змінами, внесеними згідно з розпорядженнями Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р, від 23.12.2009 № 1601-р, від 07.09.2011 № 968-р) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=158-2005-%F0>.

фіскального (подальшого) контролю, що здійснюється різними державними контролюючими органами у формі інспектування, оскільки метою такого контролю є лише встановлення порушень, а не вивчення причин їх виникнення та попередження. Потрібно змістити акцент в роботі з подальшого контролю на попередній і поточний контроль, як це здійснюється в розвинутих європейських країнах.

На відміну від інспектування, об'єктом внутрішнього аудиту є діяльність всієї бюджетної установи та заходи, що здійснюються її керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності, ефективного та раціонального формування та використання бюджетних ресурсів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади (далі – ЦОВВ) та підприємств, установ та організацій, а також тих, що належать до сфери його управління).

Для установ, які фінансуються безпосередньо з державного бюджету, внутрішній аудит є необхідним і актуальним, оскільки сприятиме ефективному та раціональному формуванню і використанню бюджетних ресурсів, удосконаленню системи управління та прозорості прийняття управлінських рішень при виконанні покладених на установи завдань. Внутрішній аудит – це інструмент оперативного реагування на виникнення або загрози виникнення фактів незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних ресурсів.

У ринкових умовах роль внутрішнього аудиту в бюджетних установах зростає, оскільки потрібно не тільки порівнювати здійснені витрати з отриманими доходами, але й провадити активний пошук ефективного та раціонального використання кожної вкладеної гривні й здійснювати жорсткий контроль за витратами. Необхідність впровадження внутрішнього аудиту в бюджетних установах зумовлюється ще й тим, що сьогодні спостерігається тенденція розширення переліку надаваних платних послуг і робіт, які виконують бюджетні установи залежно від профілю своєї діяльності, наприклад, платне навчання у вищих навчальних закладах, платні медичні послуги, науково-дослідні роботи, транспортні послуги.

У 2011 р. урядом прийнято постанову «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого

аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади¹ (далі – постанова № 1001), яка зобов'язує ЦОВВ утворити підрозділи внутрішнього аудиту з 1 січня 2012 р.; визначає порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту тощо.

Майже одночасно із постановою № 1001 прийнято і вторинне законодавство – відповідними наказами Мінфіну затверджено Стандарти внутрішнього аудиту², Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту³, Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах⁴.

На сьогодні внутрішній аудит у відповідності із зазначеними нормативними актами повинен бути одним з інструментів системи внутрішнього контролю і тому має виконувати відповідні завдання (рис. 1.1).

Разом з тим для досягнення цілей внутрішнього аудиту у бюджетних установах доцільно створювати служби внутрішнього аудиту, виходячи з таких критеріїв:

- наявності (відсутності) в установі підпорядкованих підприємств, установ та організацій;

¹ Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 75. – Ст. 2799.

² Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 85. – Ст. 3131.

³ Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 83. – Ст. 3037.

⁴ Про затвердження Методичних рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 995 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=351955.



Рис. 1.1. Завдання структурних підрозділів внутрішнього аудиту бюджетних установ

Складено за: Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 75. – Ст. 2799.

- кількості та обсягів фінансування бюджетних програм, які виконуються РК відповідно до покладених на них функцій;
- кількості адміністративних послуг, надання яких пов'язане з установами функцій і завдань, кількості контрольно-наглядових функцій.

Ще одним важливим фактором ефективності здійснення внутрішнього аудиту в установі є забезпечення відповідних організаційних умов для служб внутрішнього аудиту. Підрозділ внутрішнього аудиту повинен бути незалежним у проведенні аудитів, що забезпечує об'єктивний підхід до оцінки і виконання поставлених перед ним

завдань та надання об'єктивних висновків і рекомендацій керівнику, спрямованих на вдосконалення діяльності установи, підвищення ефективності процесів управління та сприяння досягненню мети такими установами.

Такі умови для забезпечення максимальної ефективності роботи служб внутрішнього аудиту повинен створити керівник установи. Для цього він має:

- надати підрозділу внутрішнього аудиту повний та безперешкодний доступ до документів, інформації та баз даних, які стосуються внутрішнього аудиту;
- укомплектувати такий підрозділ працівниками відповідної кваліфікації з високими діловими, професійними та моральними якостями, систематично підвищувати їхню кваліфікацію та проводити навчання з профільних питань;
- створити належні умови для проведення внутрішнього аудиту шляхом затвердження планів та підписання звітів, надання достатнього строку для проведення внутрішнього аудиту, своєчасного розгляду аудиторських звітів, рекомендацій;
- вживати відповідних заходів реагування за результатами внутрішніх аудитів.

Таким чином, сформовані служби внутрішнього аудиту й комплекс розроблених планів організаційних заходів, методичного забезпечення його діяльності дадуть змогу постійно здійснювати контроль цільового й ефективного використання бюджетних коштів, давати зважену оцінку об'єктам внутрішнього аудиту в поточний момент і, що важливо, майбутнього стану досліджуваних об'єктів. Оцінка майбутнього стану досліджуваних об'єктів – результат дослідження проблем удосконалювання відповідних складових системи керування бюджетним механізмом.

На сьогодні в державному секторі України відповідно до Стандартів внутрішнього аудиту¹ запроваджено три види (напрями) внутрішнього аудиту – аудит ефективності, фінансовий аудит та аудит відповідності.

Аудит ефективності оцінює діяльність установи в контексті ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня

¹ Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 85. – Ст. 3131.

виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг і виконання міністерством та іншим ЦОВВ контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи.

Фінансовий аудит оцінює діяльність установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку.

Цей вид аудиту має здійснюватися за джерелами формування дохідної частини, що складається з доходів загального й спеціального фондів, з урахуванням специфіки діяльності (проведених витрат) бюджетної установи, що передбачає об'єктивне обстеження й всебічний аналіз здійснюваних витрат загального й спеціального фондів із метою їх скорочення, доцільного перерозподілення.

Аудит відповідності оцінює діяльність установи на предмет відповідності (дотримання законів, інших нормативно-правових актів, планів, процедур, контрактів або інших вимог) щодо стану збереження активів, інформації та управління державним майном.

Внутрішній аудит має поділятися за часом проведення на попередній, поточний та подальший.

За попереднім аудитом здійснюються процедури контролю, що передують прийняттю управлінського рішення чи здійсненню фінансово-господарської операції. Поточний аудит передбачає процедури контролю, що здійснюються в процесі виконання управлінського рішення чи проведення фінансово-господарської операції. При подальшому аудиті здійснюються процедури контролю після виконання управлінського рішення чи фінансово-господарської операції.

Разом з тим керівник установи має бути впевненим у ефективності здійснення внутрішнього аудиту в своїй установі. З цією метою проводяться періодичні зовнішні та внутрішні оцінки якості внутрішнього аудиту.

Оцінка якості внутрішнього аудиту повинна здійснюватися керівником установи (внутрішня оцінка) та Державною фінансовою інспекцією України (далі – ДФІУ), її територіальними органами (зовнішня оцінка) за такими критеріями:

- економність та ефективність – досягнення найкращого результату при використанні визначеного або мінімального обсягу матеріальних і фінансових ресурсів;
- результативність – ступінь досягнення мети внутрішнього аудиту і співвідношення запланованих результатів діяльності з фактичними;
- законність – відповідність всіх аспектів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту вимогам законодавства.

Внутрішня оцінка якості внутрішнього аудиту передбачає періодичний аналіз діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, що проводиться працівниками підрозділу внутрішнього аудиту шляхом самооцінки або іншими працівниками установи, які володіють практичними знаннями у сфері внутрішнього аудиту.

Зовнішня оцінка якості внутрішнього аудиту установи здійснюються ДФІУ, її територіальними органами під час проведення оцінки якості внутрішнього аудиту установи. Предметом оцінки якості внутрішнього аудиту є планування, організація та проведення такого аудиту, моніторинг виконання рекомендацій за результатами його проведення, дотримання посадовими особами підрозділів вимог стандартів внутрішнього аудиту та інших нормативно-правових актів з відповідних питань.

За результатами зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту ДФІУ надає керівникові установи рекомендації щодо його вдосконалення та усунення виявлених недоліків.

Отже, роль внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в реалізації ефективного та раціонального формування і використання бюджетних ресурсів є дуже вагомим, адже внутрішній аудит покликаний підвищити продуктивність використання бюджетними установами наданих державою ресурсів.

Тим паче, в умовах фінансової кризи, де, як відомо, ресурси держави обмежені, тому вони не можуть надаватися у невизначених кількостях, особливо гостро це питання постає в умовах дефіциту бюджету, який існує в Україні. Тому виникає необхідність якомога ефективнішого використання, наданих державою ресурсів для отримання найбільш позитивних результатів діяльності.

Крім того, незважаючи на певний прогрес у запровадженні внутрішнього аудиту, результати проведених ДФІУ досліджень (оцінок якості) першого року діяльності новостворених підрозділів внутріш-

нього аудиту свідчать про недоліки як організації цієї діяльності, так і якості проведених аудиторських досліджень (внутрішніх аудитів) у окремих ЦОВВ.

Внутрішній аудит у бюджетних установах не повною мірою виконує свою функцію як інструмент керівника із налагодження ефективної системи внутрішнього контролю та запобігання порушенням у бюджетному процесі.

Не всі керівники бюджетних установ усвідомлюють свою відповідальність у забезпеченні ефективного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу та не розуміють сутності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту тощо.

Причиною є недостатня обізнаність керівників різних рівнів у суті ДВФК, яка б забезпечила практичну реалізацію реформ у цій сфері, нерозвинутість нормативно-правової бази з питань внутрішнього контролю, в тому числі фінансового управління і відповідальності (підзвітності) керівників бюджетних установ.

У зв'язку з цим існує необхідність у подальшому розвитку ДВФК шляхом посилення відповідальності (підзвітності) керівників бюджетних установ та постійної консультативної, роз'яснювальної, методологічної підтримки внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, в тому числі шляхом проведення круглих столів, семінарів, конференцій, організації навчання керівників і працівників з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Функція гармонізації ДВФК на період реформи до 2017 р. виконується Департаментом гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю ДФІУ (далі – Центральний підрозділ гармонізації), який забезпечує методологічну підтримку ДВФК, здійснює оцінку якості внутрішнього аудиту, організовує та проводить навчальні заходи, в тому числі за підтримки міжнародних експертів тощо. Після 2017 р. функція гармонізації передаватиметься до Міністерства фінансів України (далі – Мінфін).

Водночас відсутність єдиних підходів до оцінювання стану внутрішнього контролю потребує їх нормативного визначення і, отже, посилення інституційної спроможності Центрального підрозділу гармонізації.

Стан розвитку і спроможності служб внутрішнього аудиту та розвиток незалежного зовнішнього аудиту визначатимуть передумови проведення організаційно-структурних та функціональних

змін у ДФІУ, пов'язаних із зосередженням її діяльності на функції інспектування.

З огляду на вищевикладене та для досягнення визначеної мети, подальший розвиток ДВФК у відповідності зі Стратегією розвитку системи УДФ¹ потребує:

- забезпечення постійної консультативної, роз'яснювальної, нормативно-правової, методологічної підтримки внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, в тому числі шляхом проведення круглих столів, семінарів, конференцій, організації навчання керівників і працівників із зазначених питань;
- відстеження проблем практичного впровадження нормативно-правової бази з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту та внесення відповідних змін до неї – зокрема, удосконалення Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю РК у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах з питань фінансового управління, відповідальності (підзвітності) керівника;
- посилення інституційної спроможності Центрального підрозділу гармонізації в реалізації функцій гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до європейських стандартів;
- проведення організаційно-структурних та функціональних змін у ДФІУ з урахуванням стану розвитку внутрішнього аудиту та незалежного зовнішнього аудиту;
- прогресу у виконанні заходів і завдань розвитку інших складових системи УДФ, визначених цією Стратегією та іншими концептуальними і стратегічними документами.

Таким чином, успішна реалізація заходів складових стратегічного планування головними РК та модернізації системи бухгалтерського обліку сприятимуть покращанню відповідальності (підзвітності) керівників бюджетних установ, ефективності та результативності державних витратків.

Слід наголосити, що зазначене є не тільки вимогою БКУ та Національного плану дій на 2013 рік щодо впровадження Програми

¹ Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=246562859&cat_id=244276429.

економічних реформ на 2010-2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”¹, а й вимогою Європейського Союзу (Порядку денного асоціації Україна – ЄС)² щодо формування передумов для запровадження європейської моделі ДВФК в Україні.

1.2. СПІЛЬНІ РИСИ ТА ВІДМІННОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Питання взаємовідносин фінансового контролю і бухгалтерського обліку заслуговує на особливу увагу у зв'язку з тим, що підґрунтям теорії бухгалтерського обліку, на відміну від теорії фінансового контролю, є численні літературні джерела і міцні традиції. Деякі економісти заперечують правомірність відокремлення фінансового контролю від бухгалтерського обліку. При цьому зазвичай наводяться аргументи, що у бухгалтерського обліку і фінансового контролю загальний предмет – стан і використання засобів підприємств, організацій і установ у процесі розширеного відтворення.

Я. Соколов зазначає: “Після деяких роздумів можна зробити висновки про те, що облік виникає у зв'язку з потребою в контролі; тепер же, навпаки, вважається, що контроль – одна з функцій бухгалтерського обліку... Проте історично облік – дитя контролю”³.

Бухгалтерський облік є основним джерелом інформаційного забезпечення для виконання різних функцій управління, у тому числі контролю. Водночас у процесі обліку здійснюється контроль за раціональним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів,

¹ Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” : указ Президента України від 12.03.2013 № 128/2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/128/2013>.

² Про затвердження плану першочергових заходів щодо інтеграції України до Європейського Союзу на 2013 рік : розпорядження Кабінету Міністрів України від 13.02.2013 № 73-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/73-2013-%D1%80>.

³ Соколов Я. В. Очерки развития аудита / Я. В. Соколов, А. А. Терехов. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2004. – С. 10.

збереженням майна, виконанням бюджетів. Контрольні функції виконуються бухгалтерським обліком через всі елементи його методу: документацію й інвентаризацію, оцінку і калькуляцію, систему рахунків та подвійного запису, балансове узагальнення і звітність. Однак при всій важливості бухгалтерського контролю – попереднього, поточного і подальшого – теоретичне обґрунтування і розроблення сукупності питань методології і організації фінансового контролю і аудиту залишаються поза бухгалтерським обліком.

С. Опенишев і В. Жуков¹ вважають, що не можна ототожнювати поняття контрольної функції бухгалтерського обліку з поняттям фінансового контролю, так само як не можна ставити знак рівності між внутрішньою властивістю предмета або явища і його практичним використанням. Якби бухгалтерський облік не володів об'єктивно властивою йому ознакою – контрольною функцією, то держава не могла б використовувати облік як засіб (знаряддя) контролю. Фінансовий контроль є результатом практичного використання державою контрольних функцій бухгалтерського обліку, фінансів, кредиту, господарського розрахунку та інших категорій економіки.

Сам бухгалтерський облік повинен стати об'єктом постійного нагляду з боку органів, що здійснюють фінансовий контроль. До його сфери входить також вивчення ступеня напруженості і обґрунтованості планових показників і нормативів виробничих витрат, виявлення внутрішньогосподарчих резервів.

Безперечно, фінансовий контроль має багато в чому спільну мету і завдання з бухгалтерським обліком, оскільки у них єдиний об'єкт – фінансово-господарська діяльність підприємств і об'єднань або операції з виконання бюджетів. Відмінність полягає в цільовій спрямованості кожної з цих галузей економічних знань. Головний напрям фінансового контролю і аудиту – вивчення господарських процесів і операцій з позицій законності, достовірності, господарської доцільності, забезпечення збереження власності, ефективності використання фінансових коштів, досягнення результатів бюджетної програми.

Як система спеціальних знань фінансовий контроль в галузях народного господарства (так само, як і аналіз господарської діяльності)

¹ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.budgetf.ru/Publications/Schpalata/1999/bulletin/Word/1999-14-11.doc2.3>.

та в бюджетних відносинах виник в надрах бухгалтерського обліку. Проте, увібравши і синтезувавши його досягнення у сфері контролю економічної діяльності підприємств, об'єднань і галузей, фінансовий контроль є окремою галуззю знань, що має свій предмет, метод і специфічні методичні прийоми дослідження. Досягнення своєї мети фінансовий контроль забезпечує тільки йому властивими способами. Він користується обліковою інформацією, прийомами економічного аналізу, зовсім не обмежуючись ними. Наприклад, в попередньому контролі, подальшому (фактичному) контролі часто застосовуються спеціальні джерела даних і методики, що виходять за межі облікової інформації і інструментарію бухгалтерського обліку (спеціальні прийоми логічного контролю, зворотного рахунку, зустрічних перевірок тощо).

Бухгалтерський облік заснований на безперервній, суцільній і документальній реєстрації всіх господарських операцій, пов'язаних з рухом товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів. Фінансовий контроль, на відміну від бухгалтерського обліку, часто ґрунтується на показниках несущільного (вибіркового) спостереження або одноразової дії (контрольні обміри, експертні оцінки тощо). Суб'єктами контролю є не тільки бухгалтерія, але й інші функціональні служби установ і підприємств. Наголошуючи на значенні бухгалтерського обліку в управлінні господарською діяльністю, що також стосується операцій з виконання бюджетів, німецький вчений-економіст І. Шерр¹ ще наприкінці ХІХ ст. зазначав, що "бухгалтерський облік – справедливий суддя минулого, необхідний керівник сучасного і надійний консультант майбутнього кожного підприємства".

У державному секторі державний бухгалтерський облік по-суті є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних коштів і будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконуючи управлінську, контрольну та інформаційну функції.

Водночас система державного бухгалтерського обліку є лише частиною *внутрішнього* контролю, до якої включається і організація, наприклад, з діловодства, із захисту інформації, і система атестації робочих місць тощо.

¹ Шерр І. Ф. Бухгалтерия и баланс / И. Ф. Шерр. – 2-е изд. – М. : Экономическая жизнь, 1925. – С. 16.

Поняття внутрішнього контролю відомо доволі давно. Відмінністю внутрішнього контролю від зовнішнього є приналежність контролюючого суб'єкта підконтрольній системі. Система внутрішнього контролю (далі – СВК) практично завжди не стосується оцінки дій вищого керівництва і спрямована більше на контроль дій співробітників нижчого рангу. Це одна з основних проблем внутрішнього *фінансового* контролю, адже не випадково однією з ознак ефективності організації системи внутрішнього контролю є оцінювання рівня підлеглості контролюючих суб'єктів. Наприклад, якщо головний бухгалтер (а він завжди тією чи іншою мірою виконує контрольні функції) підпорядковується керівнику, він у будь-якому разі має виконати бухгалтерську операцію відповідно до управлінського рішення (відобразити її в бухгалтерському обліку) незалежно від того, законна така операція чи ні.

У цьому контексті зростає значення сутності *системи внутрішнього контролю* як комплексу заходів, що здійснюються керівництвом організації для попередження і виявлення негативних подій.

Сучасний етап історії уніфікації вимог згідно зі Стандартами внутрішнього контролю підприємств розпочався в 1985 р. в США¹, коли за участю і на кошти п'яти професійних саморегульованих організацій – AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), Американської асоціації з обліку і звітності (*American Accounting Association*), FEI (*Financial Executives Institute*), Інституту внутрішніх аудиторів (*Institute of Internal Auditors, IIA*) та Інституту фахівців управлінського обліку (*Institute of Management Accountants*) – була створена національна комісія по боротьбі з недостовірною фінансовою звітністю, відома за іменем свого першого керівника Дж. С. Тредуея (*James C. Treadway*) як Комісія Тредуея².

Виданий Комісією в 1987 р. звіт, крім інших рекомендацій, містив заклик до перерахованих вище організацій – спонсорів Комісії Тредуея об'єднати зусилля навколо досягнення домовленості про єдині для всіх основні поняття внутрішнього контролю. Ґрунтуючись на

¹ Тихомиров А. Ориентируясь на риски, или Как оценивать внутренний контроль / А. Тихомиров [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gAAP.ru/biblio/audit/int/003.asp>.

² Офіційний сайт організації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.coso.org>.

цій пропозиції, робоча група під заступництвом Комітету спонсорських організацій Комісії Тредвея (*Committee of Sponsoring Organizations Treadway Commission, COSO*) провела аналіз наявної на той момент літератури з внутрішнього контролю. Результат цієї роботи був представлений громадськості в 1992 р. під назвою “Інтегрована концепція внутрішнього контролю” (*Internal Control – Integrated Framework*)¹. Стисло цей документ прийнято називати за назвою комітету-організатора концепцією COSO, моделлю COSO, або просто COSO.

Запропонована модель внутрішнього контролю заснована на підході, орієнтованому на оцінку ризиків (*risk focus approach*). Загалом модель можна навести так: необхідно визначити ризики (загрози досягнення мети), розробити заходи із запобігання ризиком і постійно перевіряти працездатність і ефективність цих заходів. Модель COSO була особливо важливою, оскільки акцент в ній був зроблений на відповідальності керівництва установи за стан контролю.

Основи організації внутрішнього контролю в державному секторі були визначені ще в Лімській декларації керівних принципів контролю, прийнятій IX Конгресом Міжнародної організації найвищих органів фінансового контролю (INTOSAI)².

Сьогодні в Україні у ході побудови внутрішнього контролю необхідно виходити з визначення внутрішнього контролю як системи, життєвий цикл якої складається з розроблення і впровадження, функціонування та, за необхідності, її коригування. Функціонування СВК спрямоване на запобігання дублюванню або змішуванню повноважень і відповідальності при виконанні функцій, процесів та операцій і не перешкоджає управлінню.

Водночас навіть за досконалої організації і забезпечення функціонування СВК не можна бути повністю впевненим у тому, що мету та цілі діяльності установи досягнуто. Фактори, які існують за межами дії СВК (наприклад, зовнішні чинники – помилкові судження, неправомірні дії, вчинені для уникнення контролю) або впливу керівництва

¹ Internal Control – Integrated Framework [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.coso.org/ic-integratedframework-summary.htm>.

² Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів (1977) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.

установи, можуть позначатися на здатності установи досягати мету та цілі. Внутрішній контроль забезпечує достатню, проте не абсолютну, впевненість у досягненні цієї мети.

Незважаючи на брак в українських бюджетних установах повноцінної (у наведеному розумінні) СВК, напевно, некоректно говорити про відсутність в установах СВК, оскільки це означало б всездозволеність, а значить, в певному вигляді елементи внутрішнього контролю присутні, інша справа – наскільки це система ефективна. Це визначає й інший постулат – жодна система контролю не є стовідсотковим захистом від негативних подій. І один з основних чинників, що обмежують СВК, – це людський чинник.

У цьому контексті виникає необхідність ефективних методів *оцінки СВК*, у тому числі через систему показників управлінської підзвітності. На практиці міжнародні внутрішні аудитори широко використовують для вивчення та оцінки СВК виявлення у ній можливих відхилень та визначення ризикових сфер, індикатори стану внутрішнього контролю, на які також потрібно зважати вітчизняним внутрішнім аудиторам. Тобто *індикатори стану внутрішнього контролю* – це своєрідна певна система відповідей щодо ознак (сигналів небезпеки) для аудиторів.

Основними ознаками (сигналами небезпеки) в умовах вітчизняного середовища є:

- недосконалий процес управління. Сигналами цього можуть бути: невизначення розподілу повноважень і відповідальності, що призводить до відсутності контрольних процедур¹, заходів контролю², їх недовірливість та/або нездатність працівників користуватися ними в практичній діяльності при здійсненні працівниками функцій, процесів та операцій; незапровадження діяльності з управління ризиками, яка б попереджувала (усувала) виникнення помилок чи інших недоліків у процесі управління; відсутність постійного моніторингу та періодичних оцінок окремих функцій, процедур, рішень тощо;
- помилки і випадки шахрайства, корупційні діяння. Сигналами цього можуть бути: недотримання керівниками вимог законо-

¹ Контрольні процедури – це система заходів, запроваджених в установі, щодо усунення недоліків та проблем у СВК установи.

² Заходи контролю з попередження (усунення) чи обмеження ризиків.

давчих та інших нормативно-правових актів при прийнятті рішень та здійсненні господарських операцій; суттєві порушення і недоліки, які виявляються підрозділом внутрішнього аудиту установи та/або зовнішніми контролюючими органами; нежиття дієвих та ефективних заходів за результатами проведених контрольних заходів (аудитів) такими контролюючими органами (підрозділом внутрішнього аудиту);

- неетична та непрофесійна поведінка керівництва усіх рівнів та працівників, їх безвідповідальність за доручені ділянки роботи. Сигналами цього можуть бути: незрозуміння ролі керівника в організації надійної структури внутрішнього контролю, а зосередження уваги лише на досягненні особистих цілей; використання ситуації на власну користь, висування та схвалення завідомо нездійснених (невигідних) пропозицій (рішень); відсутність (несанкціоноване) виправлення документів; приховування компрометуючої інформації; знищення документів тощо.

Усі наведені ознаки (сигнали небезпеки) потребують детального дослідження аудитором під час вивчення та оцінки СВК.

Узагальнення індикаторів стану внутрішнього контролю господарської діяльності відповідно до сегментів СВК подано у вигляді аудиторського тесту (табл. 1.1), який можна застосовувати у державному секторі для оцінки внутрішнього контролю.

За допомогою тесту, наведеного у табл. 1.1, аудитори можуть визначити ознаки (сигнали небезпеки) у СВК у частині фінансово-господарської діяльності бюджетної установи. Перелік індикаторів спрямовуватиме аудитора у відповідні сегменти СВК (об'єкта внутрішнього аудиту)¹.

¹ Індикатори стану внутрішнього контролю установи державного сектору України / Ян ван Тайнен, П. П. Андреев, О. О. Чечуліна та ін. – К. : Європейський інститут державного управління та аудиту, 2003. – 88 с.

Таблиця 1.1

Тестування СВК за індикаторами стану внутрішнього контролю

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
Облікова політика			
1	Чи затверджено наказ чи інший розпорядчий документ про облікову політику підприємства? Чи погоджено цей документ органом, до сфери управління якого належить підприємство (або уповноваженим органом відповідно до установчих документів підприємства)?		
2	Чи визначає розпорядчий документ про облікову політику підприємства: <ul style="list-style-type: none"> – методи оцінки вибуття запасів; – періодичність встановлення середньозваженої собівартості одиниці запасів; – порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат; – методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, довгострокових біологічних активів та нематеріальних активів; – вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; – періодичність (період) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку; – методи обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності); – перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів; – порядок обліку фінансових витрат; – перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу; – перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); – порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом; – дати визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів; – бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу; – поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку; 		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
	<ul style="list-style-type: none"> – переоцінку необоротних активів; – періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань; – інші передбачені законодавством норми? Чи визначено в установі порядок та правила документо-обігу?		
3	Чи змінювалась облікова політика підприємства у звітному періоді? Якщо так, вкажіть підстави таких змін: <ul style="list-style-type: none"> – змінювались вимоги установчих документів підприємства; – змінювались вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та органу управління? 		
4	Чи переглядалися окремі положення облікової політики з метою забезпечення достовірнішого відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності? Якщо так, чи підтверджено такі зміни відповідними обґрунтуваннями бухгалтерської служби (бухгалтера)?		
5	Чи відображається у звітності вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів?		
6	Чи наводиться облікова політика підприємства та її зміни у примітках до річної фінансової звітності (у формі опису або долучення до звітності копії розпорядчого документа про установалення або зміну облікової політики)?		
<p>Примітка: перелік питань складено на підставі Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV, Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59, Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Мінфіну від 19.12.2006 № 1213, зареєстрованим в Мін'юсті 26 грудня 2006 р. за № 1363/13237, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених наказами Мінфіну</p>			

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
Затвердження та внесення змін до фінансових планів державних підприємств			
1	<p>Чи складаються та затверджуються установою в установленому порядку на кожний наступний рік з поквартальною розбивкою фінансові плани усіх підпорядкованих державних комерційних та казенних підприємств, господарських товариств, у статутному капіталі яких більше 50 % акцій (часток, паїв) належать державі, суб'єктів господарювання, засновником яких є Кабінет Міністрів України?</p> <p>Чи відображають ці плани очікувані фінансові результати в плановому році?</p> <p>Чи дотримується при складанні фінансових планів встановлена законодавством форма такого плану?</p>		
2	<p>Чи мають місце факти несвоечасного подання на розгляд, погодження або затвердження річних фінансових планів, звітів про їх виконання?</p> <p>Якщо так, чи застосовувалась до посадових осіб підприємства адміністративна відповідальність в порядку, встановлену законом?</p> <p>Чи мають місце факти недотримання встановлених термінів затвердження фінансових планів?</p>		
3	<p>Чи мають місце факти недотримання встановлених нормативно-правовими актами обмежень щодо здійснення окремих видів витрат (<i>наприклад, на капітальні інвестиції, благодійну, спонсорську допомогу, придбання/оренду автомобілів, маркетингові, консультативні, аудиторські послуги, страхування, рекламу</i>) у разі незатвердження (непогодження) річних фінансових планів?</p>		
4	<p>Чи аналізується установою обґрунтованість визначених у фінансових планах показників?</p> <p>Чи мають місце факти коригування визначених у фінансових планах показників з боку установи?</p> <p>Чи звіряються основні показники фінансового плану зі звітними документами, на підставі яких вони визначались?</p> <p>Чи існують значні відхилення відповідних показників?</p> <p>Якщо так, чи існують обґрунтовані причини таких відхилень?</p> <p>Чи достатніми є підстави для врахування таких відхилень при складанні фінансового плану?</p>		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
5	<p>Чи передбачають фінансові плани підприємства зростання фінансових результатів діяльності, отримання прибутку?</p> <p>Чи не менший їхній розмір, ніж прогнози та планові показники поточного року?</p> <p>Чи розраховані вони на базі фактично досягнутих показників I кварталу поточного року та прогнозних показників II, III та IV кварталів поточного року з урахуванням прогнозованого рівня інфляції?</p> <p>Чи мають місце факти зменшення у фінансових планах показників чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), валового прибутку або чистого прибутку порівняно з показниками попереднього періоду?</p> <p>Якщо так, чи аналізується суб'єктом управління достовірність, обґрунтувань зменшення таких показників?</p>		
6	<p>Чи не перевищують заплановані у фінансовому плані показники окремих видів витрат (наприклад, на оплату консалтингових та аудиторських послуг, страхування, представницькі заходи, рекламу, благодійну, спонсорську та іншу допомогу) встановлені нормативно-правовими актами граничні обсяги таких витрат?</p>		
7	<p>Чи своєчасно суб'єкти управління вносять зміни до фінансових планів?</p> <p>Чи у повному обсязі здійснюється врахування суб'єктом управління пропозицій підприємств щодо внесення відповідних змін?</p>		
8	<p>Чи не вносилися зміни до затвердженого фінансового плану більше одного разу на рік, у якому затверджувався фінансовий план?</p> <p>Чи не вносились зміни до затвердженого фінансового плану підприємства більше двох разів протягом планового року?</p> <p>Чи не вносились зміни до фінансового плану підприємства у періоди, за якими минув строк звітування?</p> <p>Чи аналізується суб'єктом управління обґрунтованість ініціювання змін до фінансового плану?</p>		
9	<p>Чи аналізується суб'єктом управління стан виконання підприємствами показників фінансових планів?</p>		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
	<p>Чи вживались суб'єктом управління необхідні заходи реагування за результатами аналізу звітів про виконання фінансових планів підприємств?</p> <p>Чи існують значні відхилення фактичних показників від планових?</p> <p>Чи аналізується суб'єктом управління достовірність наведених в пояснювальних записках до звітів обґрунтувань таких відхилень?</p>		
10	<p>Чи вживались суб'єктом управління заходи для виправлення негативних тенденцій у діяльності підприємства та покращання його становища (у випадку постійного невиконання підприємством основних показників фінансового плану)?</p> <p>Чи приймалися стосовно підприємства кадрові рішення?</p> <p>Чи переглядалися умови контрактів з керівниками підприємств?</p> <p>Чи вживались заходи дисциплінарного та матеріального впливу?</p>		
11	<p>Чи встановлювались порушення та недоліки за результатами контрольних заходів, проведених відповідними контролюючими органами щодо:</p> <ul style="list-style-type: none"> – дотримання законодавства при розгляді та затвердженні фінансових планів підприємств, забезпечення контролю за станом їх виконання та внесенням до них змін; – здійснення витрат у разі незатвердження фінансового плану; – дотримання граничних обсягів витрат тощо? <p>Якщо такі порушення та недоліки були встановлені, чи вжито відповідних заходів щодо усунення виявлених порушень та недоліків у повному обсязі?</p>		

Примітка: перелік питань складено на підставі ст. 75 Господарського кодексу України, постанов Кабінету Міністрів України "Про застосування контрактної форми трудового договору з керівником підприємства, що є у державній власності" від 19.03.1993 № 203, "Про Типову форму контракту з керівником підприємства, що є у державній власності" від 02.08.1995 № 597, "Про порядок здійснення витрат суб'єктами господарювання державного сектору економіки у разі незатвердження (непогодження) річних фінансових планів у встановленому порядку" від 03.10.2012 № 899 та "Про стан фінансово-бюджетної дисципліни,

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
<p><i>заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів" від 29.11.2006 № 1673, Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки, затвердженого наказом Мінекономіки від 21.06.2005 № 173 (у редакції наказу Мінекономіки від 16.03.2009 № 216), зареєстрованим в Мін'юсті 11 липня 2005 р. за № 729/11009</i></p>			
Касові операції. Розрахунки з підзвітними особами			
1	<p>Чи укладено договір про повну матеріальну відповідальність за збереження цінностей в касі з посадовою особою, відповідальною за ведення касових операцій?</p> <p>Чи озайомлено її під підпис з Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні?</p> <p>Чи офіційно доведено до матеріально відповідальних осіб зразки підписів посадових осіб, які дали дозвіл на проведення операцій (та/або мають відношення до її проведення)?</p>		
2	<p>Чи здійснюються в установі проведення інвентаризацій наявних грошових коштів, у порядку та терміни, встановлені законодавством?</p> <p>Чи мають місце факти встановлення за результатами інвентаризацій нестач або залишків?</p> <p>Якщо так, чи вживаються відповідні заходи?</p>		
3	<p>Чи мали місце факти збереження в касі грошових коштів, які не підтверджені касовими документами?</p> <p>Чи надано касиром при виявленні в касі установи нестач та/або залишків грошових коштів письмові пояснення щодо причин їх виникнення?</p> <p>Чи досліджено правильність відображення результатів інвентаризації каси (нестач та залишків) у бухгалтерському обліку?</p>		
4	<p>Чи мали місце випадки виконання роботи касира іншою особою без покладання обов'язків касира на цю особу, без укладення договору про повну матеріальну відповідальність та/або без перерахунку цінностей, що перебували у нього в підзвіті?</p>		
5	<p>Чи прошнурована та пронумерована, скріплена печаткою та засвідчена підписами керівника та головного бухгалтера касова книга установи?</p>		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
	Чи виконуються вимоги, встановлені законодавством, при оформленні роздрукованих касових документів (у разі ведення касової книги в електронній формі)?		
6	Чи мають місце випадки неправильного оформлення касових ордерів, розрахункових відомостей, розрахункових документів, документів по операціях із застосуванням платіжних карток, інших касових документів, що фіксують факти надходження, видачі грошових коштів з каси установи? Чи у повному обсязі та правильно відображенні дані цих документів у касовій книзі установи?		
7	Чи в усіх видаткових ордерах є підписи одержувачів про отримання ними готівки? Чи містять видаткові ордери підписи керівника та головного бухгалтера, які дозволили виплату цих коштів? Чи встановлено та дотримується ліміт залишку в касі?		
8	Чи мають місце факти ненадання авансових звітів підзвітними особами у встановлених законодавством порядку та термінами? Якщо так, чи вжито відповідних заходів до осіб, які відповідають за збереження і використання підзвітних сум? Чи здійснюється повернення сум надміру витрачених коштів (залишку коштів понад суму, витрачену згідно із звітом про використання коштів, наданих на відрядження) працівниками установи до каси?		
9	Чи видається наказ (розпорядження) керівника установи на відправлення працівника у відрядження? Чи відповідає мета відрядження службовим обов'язкам працівників, які відправляються до відрядження? Чи підтверджено документально зв'язок відрядження з основною діяльністю установи (наприклад, документами щодо запрошення сторони, що приймає та діяльність якої збігається з діяльністю установи, яка відправляє у відрядження; укладеними договорами чи контрактами; документами, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозиумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з діяльністю установи, яка відряджає працівника, та іншими		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
	<p>документами, які визначають або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини)?</p> <p>Чи мають місце факти відправлення працівників установи до відрядження, які не мають відношення до визначеної мети відрядження?</p> <p>Чи підтверджується факт відправлення у відрядження записами у журналі реєстрації відряджень?</p> <p>Чи мають місце факти недотримання граничної тривалості службового відрядження?</p>		
10	<p>Чи мають місце факти відсутності в оригіналі підтвердних документів, за якими проведено відшкодування витрат на відрядження?</p> <p>Чи містять підтвердні документи всі необхідні реквізити (наприклад, дату документа (за необхідності), підписи осіб, що його склала, у рахунку за проживання в готелі – наявність інформації щодо реквізитів юридичної особи)?</p>		
11	<p>Чи мали місце факти перевищення норм відшкодування витрат на відрядження?</p> <p>Якщо так, чи існує дозвіл керівника щодо таких витрат?</p>		
12	<p>Чи встановлювались порушення та недоліки за результатами контрольних заходів, проведених відповідними контролюючими органами, щодо недотримання встановленого порядку ведення касових операцій та розрахунків з підзвітними особами?</p> <p>Якщо такі порушення та недоліки були встановлені, чи вжито відповідних заходів щодо усунення виявлених порушень та недоліків у повному обсязі?</p>		
<p>Примітка: перелік питань складено на підставі постанови Кабінету Міністрів України "Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів" від 02.02.2011 № 98, Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ, затвердженої наказом Держказначейства від 26.12.2003 № 242, зареєстрованим в Мін'юсті 23 січня 2004 р. за № 106/8705, Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Нацбанку від 15.12.2004 № 637, зареєстрованою в Мін'юсті 13 січня 2005 р. за № 40/10320, Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних</p>			

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
<p><i>установ, затвердженої наказом Головного управління Держказначейства від 30.10.1998 № 90, зареєстрованим в Мін'юсті 16 листопада 1998 р. за № 728/3168, Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон, затвердженої наказом Мінфіну від 13.03.1998 № 59 (у редакції наказу Мінфіну від 17.03.2011 № 362), зареєстрованим в Мін'юсті 31 березня 1998 р. за № 218/2658, Порядку складання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, затвердженого наказом Мінфіну від 05.12.2012 № 1276, зареєстрованим в Мін'юсті 26 грудня 2012 р. за № 2185/22497</i></p>			
Оплата праці			
1	<p>Чи затверджено в установі штатний розпис?</p> <p>Чи мають місце факти невідповідності посадових окладів працівників, визначених у штатному розписі, відповідним розмірам посадових окладів, які передбачені нормативно-правовими актами?</p> <p>Чи відповідають штатні розписи чинним штатним нормативам?</p>		
2	<p>Чи мають місце факти недотримання в установі визначеної нормативно-правовими актами граничної чисельності працівників?</p>		
3	<p>Чи документально підтверджено прийняття на посаду (звільнення з посади) працівників установи та присвоєння їм відповідної категорії (рангу)?</p> <p>Чи відповідають посадові оклади присвоєній категорії?</p>		
4	<p>Чи не допускається утримання посад, які не передбачені штатним розписом?</p>		
5	<p>Чи укладено з нештатними працівниками договори цивільно-правового характеру?</p> <p>Чи здійснюється оплата за цивільно-правовим договором за закінченими результатами роботи нештатних працівників?</p> <p>Чи не укладалось установою з однією і тією ж фізичною особою (якщо вона не зареєстрована як суб'єкт підприємницької діяльності) впродовж року більше трьох цивільно-правових угод?</p>		
6	<p>Чи не залучались нештатні працівники до виконання обов'язків, які покладені на штатних працівників?</p>		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
7	Чи затверджено в установі наказом керівника надбавки, доплати працівникам установи? Чи існують відповідні законодавчі підстави для встановлення надбавок і доплат працівникам установи? Чи не перевищують встановлені надбавки і доплати максимальних розмірів таких надбавок і доплат, які визначені відповідними нормативно-правовими актами?		
8	Чи здійснюється встановлення надбавок, доплат, виплата премій та матеріальної допомоги керівникам та їх заступникам лише за рішенням установи вищого рівня у межах наявних коштів на оплату праці?		
9	Чи здійснюється визначення стажу роботи на підставі трудових книжок та інших документів, які відповідно до законодавства підтверджують стаж роботи?		
10	Чи не завищуються розміри матеріальної допомоги? Чи здійснюється виплата допомоги на оздоровлення один раз на рік при виході у відпустку?		
11	Чи здійснюється преміювання працівників відповідно до затвердженого в установі Положення про преміювання та в межах коштів на оплату праці? Чи не проводилась преміювання працівників у разі наявності у них дисциплінарних стягнень за порушення трудової дисципліни?		
12	Чи здійснюється коригування заробітної плати на коефіцієнт підвищення посадових окладів? Чи включено до розрахунку виплати разового характеру? Чи проводиться в установлених випадках індексація заробітної плати працівників?		
13	Чи мають місце факти дотримання встановленої законодавством тривалості додаткових відпусток?		
14	Чи не працюють за сумісництвом (за винятком наукової, викладацької, медичної і творчої діяльності) керівники установи (підвідомчих установ) та їх заступники? Чи мають місце факти недотримання максимально допустимої за законодавством тривалості роботи за сумісництвом?		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
15	Чи не допускались випадки нарахування заробітної плати працівникам під час перебування їх у відпустках, на лікарняному, на санаторно-курортному лікуванні?		
16	Чи ведуться в установі таблиці обліку робочого часу?		
17	Чи існують в установі факти несвоєчасних виплат та простроченої заборгованості з оплати праці? Якщо так, чи проводиться нарахування компенсації за несвоєчасну виплату заробітної плати відповідно до законодавства?		
18	Чи здійснюється нарахування та сплата ЄСВ з фонду оплати праці та із заробітної плати працівників у встановлених законодавством розмірах?		
19	Чи встановлювались порушення та недоліки за результатами контрольних заходів, проведених відповідними контролюючими органами, щодо дотримання штатної дисципліни та законодавства з оплати праці? Якщо такі порушення та недоліки були встановлені, чи вжито відповідних заходів щодо усунення виявлених порушень та недоліків у повному обсязі?		

Примітка: перелік питань складено на підставі Цивільного кодексу України, Законів України “Про відпустки” від 15.11.1996 № 504/96-ВР та “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 08.07.2010 № 2464-VI, постанов Кабінету Міністрів України “Про затвердження граничної чисельності працівників апарату центральних органів виконавчої влади” від 07.09.2011 № 937, “Про затвердження граничної чисельності працівників територіальних органів центральних органів виконавчої влади” від 14.11.2011 № 1184, “Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери” від 30.08.2002 № 1298, “Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів” від 09.03.2006 № 268, “Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати” від 08.02.1995 № 100, “Про роботу за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій” від 03.04.1993 № 245, “Про затвердження Порядку проведення індексації коштів населення” від 17.07.2003 № 1078, “Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов’язковим державним соціальним страхуванням” від 26.09.2001 № 1266

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
Розрахункова дисципліна			
1	<p>Чи своєчасно та в повному обсязі касиром проводяться записи за здійсненими операціями?</p> <p>Чи визначено у внутрішніх розпорядчих документах установи посадових осіб, яким надано право:</p> <ul style="list-style-type: none"> – розпорядження рахунками і підписання платіжних та інших розрахункових документів відповідно до законодавства; – підпису усіх інших документів за відповідними видами операцій (<i>наприклад, право підпису на договорах</i>)? <p>Чи ознайомлені відповідні працівники установи з цими документами?</p> <p>Чи мають місце факти надання права підпису одній посадовій особі, яка одночасно надає дозвіл (погоджує) проведення операції, а також здійснює контроль за цією операцією?</p> <p>Чи офіційно доведено до матеріально відповідальних осіб зразки підписів посадових осіб, які дали дозвіл на проведення операцій (та/або мають відношення до її проведення)?</p> 		
2	<p>Чи проведено установою у звітному періоді обов'язкову інвентаризацію розрахунків у встановленому законодавством порядку?</p> <p>Чи мають місце факти визначення за результатами інвентаризацій простроченої і безнадійної дебіторської заборгованості та порушень розрахункової дисципліни?</p> <p>Якщо так, чи вживаються відповідні заходи?</p>		
3	<p>Чи існують в установі прострочені (в межах терміну позовної давності) дебіторська та кредиторська заборгованості? Якщо так, чи існують обґрунтовані причини їх виникнення?</p>		
4	<p>У разі списання дебіторської та кредиторської заборгованостей, чи вжито керівництвом установи заходи для стягнення дебіторської заборгованості та вирішення питання щодо погашення кредиторської заборгованості?</p> <p>Чи визначено осіб, які винні у невжитті заходів щодо своєчасного стягнення заборгованості?</p> <p>Чи зверталася установа до судових органів з позовами?</p>		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
5	Чи затверджено керівником установи акт інвентаризації розрахунків з кредиторами по заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка є безнадійною для погашення у разі списання такої заборгованості? У разі подвійної підпорядкованості установи, чи видано наказ головним розпорядником про списання з обліку розпорядника бюджетних коштів нижчого рівня простроченої кредиторської заборгованості?		
6	Чи мають місце факти недотримання в установі встановлених обмежень щодо здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг за бюджетні кошти?		
7	Чи витрачались установою кошти на першочергові витрати, внаслідок чого першочергові витрати залишились несплаченими?		
8	Чи оформлено відповідними договорами усі господарські відносини установи з постачальниками товарів, робіт і послуг, з покупцями, замовниками та іншими дебіторами та кредиторами? Чи зареєстровано всі укладені договори в Книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань? Чи зареєстровані зобов'язання за договорами в органах Державної казначейської служби України?		
9	Чи не здійснювались фактичні розрахунки за більшою, ніж встановлено в договорі, ціною? Якщо так, чи визначено правові підстави збільшення ціни? Чи застосовувались установою штрафні санкції за порушення договірних зобов'язань?		
10	Чи застосовувались до установи штрафні санкції за порушення договірних зобов'язань? Якщо так, чи існують об'єктивні причини застосування штрафних санкцій?		
11	Чи встановлювались порушення та недоліки за результатами контрольних заходів, проведених відповідними контролюючими органами, щодо: – дотримання строків та порядку проведення інвентаризації розрахунків;		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
	<ul style="list-style-type: none"> – дотримання законодавства при взятті зобов'язань за рахунок бюджетних асигнувань; – достовірності дебіторської та кредиторської заборгованостей за наявними в установі документами; – відповідності сплаченої вартості товарів, робіт та послуг умовам укладених договорів; – відповідності кількості та асортименту отриманих товарів, робіт та послуг умовам договорів; – своєчасності розрахунків з дебіторами та кредиторами; – дотримання законодавства при списанні з обліку сум заборгованостей? <p>Якщо такі порушення та недоліки були встановлені, чи вжито відповідних заходів щодо усунення виявлених порушень та недоліків у повному обсязі?</p>		
<p>Примітка: перелік питань складено на підставі Цивільного кодексу України, постанови Кабінету Міністрів України "Питання попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти" від 09.10.2006 № 1404, Порядку списання кредиторської заборгованості бюджетних установ, строк позовної давності якої минув, затвердженого наказом Казначейства від 08.05.2001 № 73, зареєстрованим в Мін'юсті 29 травня 2001 р. за № 458/5649, Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Мінфіну від 02.03.2012 № 309, зареєстрованим в Мін'юсті 20 березня 2012 р. за № 419/20732, Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ, затвердженої спільним наказом Мінфіну та Держказначейства від 30.10.98 № 90, зареєстрованим в Мін'юсті 16 листопада 1998 р. за № 728/3168</p>			
Утворення та використання власних надходжень			
1	<p>Чи здійснюється установою використання власних надходжень за відповідними підгрупами виключно за встановленими напрямками їх використання?</p> <p>Чи здійснюється спрямування установою надпланових обсягів власних надходжень на погашення заборгованості з оплати праці, нарахувань на заробітну плату, стипендій, комунальних послуг та енергоносіїв?</p> <p>Якщо така заборгованість відсутня, чи спрямовуються установою кошти на заходи:</p> <ul style="list-style-type: none"> – що здійснюються за рахунок відповідних надходжень (50 %); 		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
	– необхідні для виконання основних функцій, але не забезпечені коштами загального фонду бюджету за відповідною бюджетною програмою (50 %)?		
2	Чи усі види видатків включені до собівартості продукції (робіт, послуг) у відповідних розмірах? Чи не занижуються ціни (тарифи) порівняно із собівартістю продукції (робіт, послуг)?		
3	Чи не надаються установою не передбачені законодавством пільги з оплати послуг та безоплатні послуги, які повинні надаватися виключно на платній основі?		
4	Чи передбачено у калькуляціях та кошторисі установи видатки на оплату праці осіб, що виконують роботу на платних умовах? Чи передбачені штатні посади і визначено час для здійснення певної роботи на платних умовах?		
5	Чи здійснюється встановлення розмірів плати за надання адміністративних послуг з урахуванням економічно обґрунтованих витрат і встановленої Методики визначення собівартості платних адміністративних послуг?		
6	Чи використовується плата за оренду майна установи на утримання, облаштування, ремонт та придбання майна? Чи не включаються до орендної плати витрати на утримання орендованого майна? Чи відшкодовується орендарем їхня вартість окремо (у разі здійснення установою таких витрат)?		
7	Чи мають місце факти невідображення в обліку і звітності установи благодійної допомоги, одержаної нею у вигляді робіт, послуг і товарів?		
8	Чи не використовуються кошти загального фонду на виплату заробітної плати за роботи, що виконуються на платних умовах, на оплату комунальних послуг, які спожиті при наданні платних послуг, на покриття видатків, що не зумовлені основною діяльністю установи?		
9	Чи встановлювались порушення та недоліки за результатами контрольних заходів, проведених відповідними контролюючими органами щодо: – отримання джерел доходів та їх використання з порушенням законодавства;		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
	<ul style="list-style-type: none"> – дотримання вимог законодавства при визначенні вартості платних послуг; – повноти перерахування необхідної частки власних надходжень до відповідного бюджету; – використання власних надходжень відповідно до визначених напрямів; – покриття видатків, пов'язаних з наданням платних послуг? <p>Якщо такі порушення та недоліки були встановлені, чи вжито відповідних заходів щодо усунення виявлених порушень та недоліків у повному обсязі?</p>		
<p>Примітка: перелік питань складено на підставі ст. 13 Бюджетного кодексу України, Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228, Методики визначення собівартості платних адміністративних послуг, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 27.01.2010 № 66</p>			
Капітальне будівництво, реконструкція та ремонт			
1	<p>Чи затверджено в установі інвестиційні програми і проекти будівництва?</p> <p>Чи проведена їх державна експертиза в установленому порядку?</p>		
2	<p>Чи укладено установою з підрядниками відповідні підрядні контракти (договори)?</p> <p>Чи мають місце факти невідповідності таких контрактів (договорів) визначеним загальним умовам укладання та виконання договорів підряду?</p> <p>Чи визначена договірна ціна у підрядному контракті (договорі) відповідно до вимог нормативних документів у сфері ціноутворення у будівництві?</p>		
3	<p>Чи складена проектно-кошторисна документація на всі види ремонтно-будівельних робіт (крім поточного ремонту)?</p> <p>Чи визначено обсяг і вартість поточного ремонту, що виконується господарським способом, на основі дефектних актів і розцінених описів робіт?</p> <p>Чи вносяться до проектно-кошторисної документації відповідні зміни в установленому порядку у разі потреби у виконанні додаткових обсягів робіт?</p>		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
4	Чи складено титули будов на всі об'єкти нового будівництва, розширення, реконструкції та технічного переоснащення? Чи за усіма завершеними об'єктами будівництва є документи, які підтверджують їх прийняття в експлуатацію (декларації про готовність, сертифікати)?		
5	Чи складено наявні в установі первинні облікові документи (акти приймання виконаних будівельних робіт та довідки про вартість виконаних робіт) за усіма виконаними роботами?		
6	Чи здійснюється установою перевірка правильності застосування кошторисних норм та достовірність внесених до актів обсягів робіт?		
7	Чи є в наявності у виконавців будівельних робіт (генпідрядника чи субпідрядників): – ліцензії на виконання ремонтно-будівельних робіт; – дозволу Держархбудінспекції на виконання будівельних робіт з нового будівництва, реконструкції, реставрації та капітального ремонту будинків, споруд та інших об'єктів, розширення і технічного переоснащення?		
8	Чи ведеться бухгалтерський облік видатків капітального будівництва (виготовлення, створення), поліпшення об'єктів необоротних активів з початку і до закінчення робіт та введення їх в експлуатацію?		
9	Чи встановлювались порушення та недоліки за результатами контрольних заходів, проведених відповідними контролюючими органами, щодо: – наявності законних підстав виділення коштів на проведення будівництва; – дотримання законодавства при проведенні державних закупівель на ремонтно-будівельні роботи; – дотримання законодавства при укладанні контрактів (договорів); – наявності затвердженої в установленому порядку проектно-кошторисної та іншої технічної документації; – дотримання законодавства при проведенні розрахунків між замовником і підрядником, правильність відображення фінансово-господарських операцій, пов'язаних з будівництвом у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
	<p>– правильності визначення вартості будівництва (будівельно-монтажних робіт);</p> <p>– розміру коштів на утримання служби замовника, організацію будівництва, авторський нагляд, виконання проектно-вишукувальних робіт тощо?</p> <p>Якщо такі порушення та недоліки були встановлені, чи вжито відповідних заходів щодо усунення виявлених порушень та недоліків у повному обсязі?</p>		
<p><i>Примітка: перелік питань складено на підставі Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку затвердження проектів будівництва і проведення їх експертизи та визначення такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України” від 11.05.2011 № 560, Загальних умов укладання та виконання договорів підяду в капітальному будівництві, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 01.08.2005 № 668, Порядку затвердження титулів будов (об’єктів), будівництво яких здійснюється із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств державної власності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.09.1997 № 995, Порядку виконання підготовчих робіт, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 13.04.2011 № 466, постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження переліку об’єктів будівництва, реконструкції, капітального та поточного ремонту автомобільних доріг загального користування державного і місцевого значення та обсягів їх фінансування у 2013 році за кредитами, залученими під державні гарантії” від 20.03.2013 № 219, ДБН А.2.2-3-2004, ДБН Д.1.1-1-2000, Д.1.1-7-2000</i></p>			
Державне майно			
1	<p>Чи призначено наказом керівника установи осіб, які відповідають за збереження основних засобів та інших необоротних матеріальних активів?</p> <p>Чи укладено з цими особами договори про матеріальну відповідальність за збереження та використання майна?</p> <p>Чи офіційно доведено до матеріально відповідальних осіб зразки підписів посадових осіб, які дали дозвіл на проведення операцій (та/або мають відношення до її проведення)?</p>		
2	<p>Чи затверджено в установі порядок охорони і збереження матеріальних цінностей?</p> <p>Чи затверджено в установі порядок переміщення матеріальних цінностей?</p>		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
	<p>Якщо так, чи ознайомлені працівники установи з цим порядком?</p> <p>Чи мають місце факти недотримання:</p> <ul style="list-style-type: none"> – процедури виносу (внесення) матеріальних цінностей і майна з (до) приміщення установи; – процедури обліку та переміщення матеріальних цінностей в межах установи? <p>Чи мають місце факти крадіжок матеріальних цінностей в установі?</p> <p>Якщо так, чи вживаються відповідні заходи до посадових осіб, передбачені законодавством?</p>		
3	<p>Чи проводяться в установі періодичні інвентаризації активів та товарно-матеріальних цінностей?</p> <p>Чи мають місце факти встановлення за результатами інвентаризацій недостач та/або залишків?</p> <p>Якщо так, чи вживаються відповідні заходи?</p>		
4	<p>Чи мають місце факти перебування придбаних матеріальних цінностей на відповідальному зберіганні у постачальників протягом тривалого терміну?</p> <p>Чи мають місце факти придбання матеріальних цінностей, які фактично не використовуються та/або не пов'язані з діяльністю установи?</p>		
5	<p>Чи утримується на балансі розпорядника бюджетних коштів будівля, приміщення якої орендують інші установи?</p> <p>Якщо так, чи укладено установою з орендарями договори:</p> <ul style="list-style-type: none"> – оренди індивідуально визначеного (нерухомого або іншого) майна, що належить до державної власності; – про відшкодування витрат балансоутримувача на утримання орендованого нерухомого майна та надання комунальних послуг орендарю? 		
6	<p>Чи виписуються довіреності:</p> <ul style="list-style-type: none"> – при передачі товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання; – на комісію; – на переробку давальницької сировини; – при передачі зворотної тари, техніки з ремонту тощо? <p>Чи своєчасно та в повному обсязі оприбутковано установою матеріальні цінності, на отримання яких було видано довіреності?</p>		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
7	<p>Чи здійснювалося списання основних фондів (засобів) у звітному періоді?</p> <p>Чи здійснювалося списання майна:</p> <ul style="list-style-type: none"> – яке не може бути в установленому порядку відчужене, безоплатно передане підприємствам, установам чи організаціям; – щодо якого не можуть бути застосовані інші способи управління (або їх застосування може бути економічно недоцільним); – коли воно морально чи фізично зношене, непридатне для подальшого використання; – у зв'язку з будівництвом, розширенням, реконструкцією і технічним переоснащенням; – пошкодженого внаслідок аварії чи стихійного лиха та такого, що не підлягає відновленню; – виявленого в результаті інвентаризації як нестача? 		
8	<p>Чи здійснюються списання та відчуження майна установою, на балансі якої воно перебуває, на підставі прийнятого суб'єктом управління рішення про надання згоди на його списання?</p> <p>Чи приймається рішення щодо надання згоди та погодження на відчуження майна за умов, що:</p> <ul style="list-style-type: none"> – майно не заборонене законодавством до відчуження; – відчуження майна не обмежує провадження діяльності установи; – відповідно до економічних, технічних або інших показників подальше використання майна установи є неможливе та/або економічно недоцільне; – відчуження майна не впливає на цілісність майнового комплексу установи? <p>Чи існують відповідні техніко-економічні обґрунтування щодо необхідності списання майна та неможливості (недоцільності його відновлення)?</p>		
9	<p>Чи утворено в установі відповідну постійно діючу комісію, до повноважень якої належить прийняття рішень про списання майна?</p> <p>Чи приймаються постійно діючою комісією установи рішення про списання, можливість подальшого використання матеріалів від списаних матеріальних цінностей та про їх знищення?</p>		

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
	Чи проводиться списання матеріальних цінностей виключно на підставі актів? Чи здійснюється затвердження (погодження) актів про списання майна посадовою особою (керівником установи), уповноваженою згідно із законодавством приймати рішення щодо розпорядження майном?		
10	Чи проводиться продаж будівель (у тому числі приміщень), споруд, транспортних засобів та повністю зношених матеріальних цінностей, які відносяться до необоротних активів, виключно за експертною оцінкою на конкурсних засадах? Чи у повному обсязі здійснюється перерахування отриманих коштів до бюджету, за рахунок якого утримується установа, у разі здійснення операцій з продажу будівель і споруд?		
11	Чи оформлено установою державні акти на усі обліковані земельні ділянки, якими посвідчується право власності або право постійного користування ділянкою? Чи здійснюється облік таких земельних ділянок за грошовою оцінкою?		
12	Чи встановлювались порушення та недоліки за результатами контрольних заходів, проведених відповідними контролюючими органами, щодо: – дотримання установою періодичності та порядку проведення інвентаризації необоротних активів та запасів; – правильності оформлення та відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації необоротних активів та запасів; – стану збереження необоротних активів та запасів; – своєчасності, повноти та правильності оприбуткування придбаних (безкоштовно одержаних) необоротних активів та запасів; – дотримання законодавства при списанні (відчуженні) необоротних активів та запасів; – дотримання законодавства при нарахуванні зносу необоротних активів; – дотримання законодавства при проведенні індексації, дооцінок та іншого перегляду вартості необоротних активів?		

Закінчення табл. 1.1

№ з/п	Індикатори стану внутрішнього контролю	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Примітка (за необхідності надати короткі пояснення)
	Якщо такі порушення та недоліки були встановлені, чи вжито відповідних заходів щодо усунення виявлених порушень та недоліків у повному обсязі?		
<p>Примітка: перелік питань складено на підставі Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ, затвердженої сільським наказом Мінфіну та Держказначейства від 30.10.1998 № 90, зареєстрованим в Мін'юсті 16 листопада 1998 р. за № 728/3168, Інструкції з обліку запасів бюджетних установ, затвердженої наказом Держказначейства від 08.12.2000 № 125, зареєстрованим в Мін'юсті 21 грудня 2000 р. за № 937/5158, Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженої наказом Держказначейства від 17.07.2000 № 64 (у редакції наказу Держказначейства від 21.02.2005 № 30), зареєстрованим в Мін'юсті 31 липня 2000 р. за № 459/4680, Інструкції про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей, затвердженої наказом Мінфіну від 16.05.1996 № 99, зареєстрованим в Мін'юсті 12 червня 1996 р. за № 293/1318</p>			

Складено автором.

1.3. КАЗНАЧЕЙСЬКИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Нині в Україні відбуваються перетворення у фінансово-бюджетній сфері, у тому числі в частині удосконалення державного казначейського контролю.

Однією з важливих ознак класифікації фінансового контролю є форма його здійснення. Залежно від характеру взаємовідносин і суб'єкта контролю фінансовий контроль можна поділити на внутрішній і зовнішній. При внутрішньому контролі суб'єкт і об'єкт належать до однієї системи, а при зовнішньому – суб'єктом контролю є орган, що не належить до тієї ж системи, що й об'єкт. Внутрішній фінансовий контроль – це самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства, установи як за власною фінансовою діяльністю, так і за фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу.

Він є складовою управління організацією і тому провадиться на її розсуд на основі рішень цієї організації.

Відповідно, зовнішній контроль здійснюється стороннім органом, уповноваженим на проведення компетентних дій у сфері перевірки стану додержання фінансової дисципліни окремими учасниками фінансових відносин. У його проведенні беруть участь як органи загальної компетенції, так і спеціальної у сфері фінансових відносин.

За часом проведення фінансовий контроль поділяється на попередній, поточний та подальший. Критерій розмежування цих форм полягає у зіставленні часу здійснення контрольних дій із процесами формування й використання фондів фінансових ресурсів. Водночас вони тісно взаємопов'язані, відображаючи тим самим безперервний характер контролю.

В умовах ринкових відносин дедалі важливішу роль відіграє попередній (превентивний) контроль. Він здійснюється на етапі розгляду і прийняття рішень з фінансових питань. Попередній контроль сприяє забезпеченню об'єктивності оцінки доцільності прийняття або неприйняття певних рішень у сфері фінансової діяльності, додержання фінансової дисципліни тощо. Схему попереднього фінансового контролю, що здійснюється органами ДКСУ, наведено на рис. 1.1.

Поточний фінансовий контроль є органічною частиною процесу оперативного фінансового управління й регулювання фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ, галузей економіки. Він здійснюється під час фінансово-господарських операцій і тому охоплює короткі проміжки часу. Спираючись на дані первинних документів оперативного і бухгалтерського обліку та інвентаризацій, поточний контроль дає змогу регулювати фінансові ситуації, що швидко змінюються, запобігати збиткам і втратам. Органи ДКСУ забезпечують поточний контроль (рис. 1.2). Він має систематичний характер і справляє найбільший вплив на процес формування й використання фінансових ресурсів.

Подальший фінансовий контроль характеризується поглибленим вивченням фінансової діяльності за попередній період, дає змогу виявити вади попереднього й поточного контролю. Він допомагає всебічно проаналізувати нагромаджений досвід, об'єктивно відобразити причини порушень і недоліків, розробити заходи щодо їх усунення.



Рис. 1.2. Схема попереднього контролю ДКСУ

Складено автором.

Із запровадженням інституту головних бухгалтерів відповідно до Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59¹, в системі органів ДКСУ з'явилися нові контрольні функції щодо здійснення попереднього та подальшого контролю. Це, відповідно, погодження призначення (звільнення) головного бухгалтера бюджетної установи та оцінювання його діяльності органами ДКСУ.

Застосування попереднього, поточного та подальшого фінансового контролю в їх єдності та взаємозв'язку робить фінансовий контроль систематичним та підвищує його ефективність.

¹ Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>.

ПОТОЧНИЙ КОНТРОЛЬ		
При здійсненні платежів	При веденні бухгалтерського обліку	При складанні звітності

Рис. 1.2. Структура поточного контролю ДКСУ

Складено автором.

Фінансовий контроль охоплює перевірку достовірності та повноти відображення здійснених операцій з бюджетними коштами у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

У системі фінансового контролю особливе місце належить органам ДКСУ, адже саме через них проходять грошові потоки держави, доходи бюджетів акумулюються на окремих рахунках і проводиться фінансування бюджетних установ та організацій.

Контроль у системі ДКСУ – це сукупність заходів, спрямованих на успішне обслуговування державного та місцевих бюджетів, дієвий важіль в управлінні фінансовими ресурсами.

Проблематика фінансового контролю займає важливе місце у наукових дослідженнях вчених-економістів. Так, теоретичні та практичні аспекти організації і методології фінансового контролю в органах ДКСУ досліджували такі науковці, як М. Білуха, Ф. Бутинець, О. Василик, І. Дрозд, Є. Калюга, Л. Ловінська, О. Чечуліна, В. Сопко, І. Стефанюк, Н. Сушко, В. Шевчук, І. Чумакова та ін. Узагальнення результатів аналізу наукових праць та нормативних документів відображає діючу систему фінансового контролю, однак, зауважимо, що питання вдосконалення фінансового контролю в умовах реформування системи бухгалтерського обліку державного сектору потребує подальшого вивчення.

У ст. 112 БКУ¹ встановлені повноваження ДКСУ з контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

До повноважень ЦОВВ, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, з контролю за

¹ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page>.

дотриманням бюджетного законодавства, належить здійснення контролю за:

- веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;
- бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;
- відповідністю кошторисів РК показникам розпису бюджету;
- відповідністю взятих бюджетних зобов'язань РК відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі);
- відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

ДКСУ в межах своїх повноважень забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ і контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінювання їхньої діяльності.

Слід зазначити, що контрольні повноваження ДКСУ еволюціонували та розширювались у міру її розвитку. Якщо звернутися до історії, то у Положенні про Державне казначейство, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 31.07.1995 № 590¹, контрольні повноваження ДКСУ обмежувалися лише здійсненням контролю за організацією виконання Державного бюджету України та надходженнями і використанням коштів державних позабюджетних фондів, позабюджетних коштів. Із розширенням ДКСУ та зміною статусу зазнали змін і контрольні повноваження, що нею виконуються.

Сьогодні контрольні повноваження ДКСУ визначені у Положенні про Державну казначейську службу України, затвердженому Указом Президента України від 13.04.2011 № 460/2011², та охоплюють ширший спектр операцій, що здійснюються органами ДКСУ. Зокрема, основними завданнями ДКСУ визначено:

¹ Питання Державного казначейства України : постанова Кабінету Міністрів України від 31.07.1995 № 590 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/590-95-%D0%BF>.

² Про Положення про Державну казначейську службу України : указ Президента України від 13.04.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>.

1) здійснення у межах повноважень контролю за:

- веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності;
- бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;
- відповідністю кошторисів РК показникам розпису бюджету;
- відповідністю взятих РК бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі);
- відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням;
- дотриманням правил валютного контролю за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті;
- дотриманням порядку проведення лотерей з використанням електронних систем прийняття сплати за участь у лотереї в режимі реального часу;
- закупівлею товарів, робіт і послуг за державні кошти при здійсненні розрахунково-касового обслуговування РК і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства;

2) здійснює попередження учасників бюджетного процесу про неналежне виконання бюджетного законодавства;

3) зупиняє операції з бюджетними коштами та ініціює зупинення бюджетних асигнувань у разі вчинення учасником бюджетного процесу порушення бюджетного законодавства.

Таким чином, органи ДКСУ здійснюють контроль за операціями з бюджетними коштами, зарахованими на єдиний казначейський рахунок.

Контрольні повноваження органів ДКСУ регламентовано актами законодавства, перелік яких наведено у табл. 1.2.

Процедури казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету, в тому числі: надходжень від повернення бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, зокрема залучених державою або під державні гарантії, визначає Порядок казначейського обслуговування

Таблиця 1.2

Перелік актів законодавства, що регламентують контрольні повноваження органів ДКСУ

№ з/п	Контрольні повноваження	Найменування акта
1	Формування єдиного реєстру та мережі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI; наказ Мінфіну "Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів" від 22.12.2011 № 1691, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 12 січня 2012 р. за № 33/20346
2	Доведення планових показників	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI; постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ" від 28.02.2002 № 228; наказ Мінфіну "Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету" від 28.01.2002 № 57, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 1 лютого 2002 р. за № 86/6374; наказ Мінфіну "Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами" від 24.12.2012 № 1407, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 17 січня 2013 р. за № 130/22662; наказ Мінфіну "Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів" від 23.08.2012 № 938, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 12 вересня 2012 р. за № 1569/21881
3	Зарахування платежів до бюджету та розподіл їх за належністю	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI; наказ Мінфіну "Про затвердження Порядку казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету" від 29.01.2013 № 43, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 19 лютого 2013 р. за № 291/22823; наказ Мінфіну "Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів" від 23.08.2012 № 938, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 12 вересня 2012 р. за № 1569/21881
4	Повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI; наказ Мінфіну "Про затвердження Порядку повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів" від 03.09.2013 № 787 зареєстрований в Міністерстві юстиції України 25 вересня 2013 р. за № 1650/24182

Продовження табл. 1.2

№ з/п	Контрольні повноваження	Найменування акта
5	Відкриття асигнувань (виділення коштів)	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI; наказ Мінфіну "Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами" від 24.12.2012 № 1407, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 17 січня 2013 р. за № 130/22662; наказ Мінфіну "Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів" від 23.08.2012 № 938, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 12 вересня 2012 р. за № 1569/21881
6	Реєстрація зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI; наказ Мінфіну "Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України" від 02.03.2012 № 309, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 20 березня 2012 р. за № 419/20732
7	Відкриття рахунків	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI; наказ Мінфіну "Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України" від 22.06.2012 № 758, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 18 липня 2012 р. за № 1206/21518; наказ Державного казначейства України "Про затвердження інструктивної бази" від 28.11.2000 № 119
8	Проведення видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI; наказ Мінфіну "Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами" від 24.12.2012 № 1407, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 17 січня 2013 р. за № 130/22662; наказ Мінфіну "Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів" від 23.08.2012 № 938, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 12 вересня 2012 р. за № 1569/21881
9	Ведення бухгалтерського обліку операцій з виконання державного та місцевих бюджетів	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI; Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV; наказ Державного казначейства України "Про затвердження інструктивної бази" від 28.11.2000 № 119;

Закінчення табл. 1.2

№ з/п	Контрольні повноваження	Найменування акта
		наказ Державного казначейства України “Про затвердження Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету” від 11.08.2008 № 327; наказ Державного казначейства України “Про затвердження Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню місцевих бюджетів” від 14.12.2008 № 327
10	Складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI; Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV; постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку подання фінансової звітності” від 28.02.2000 № 419; наказ Мінфіну “Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання місцевих бюджетів” від 30.01.2012 № 60; наказ Мінфіну “Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя” від 28.12.2011 № 1774
11	Безспірне списання	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI; постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників” від 03.08.2011 № 845

Складено автором.

доходів та інших надходжень державного бюджету, затверджений наказом Мінфіну від 29.01.2013 № 43¹.

У процесі казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету органи ДКСУ реалізують свої контрольні повноваження при:

¹ Про затвердження Порядку казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету : наказ Міністерства фінансів України від 29.01.2013 № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0291-13>.

- відкритті бюджетних рахунків для зарахування надходжень у національній валюті в головних управліннях ДКСУ в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі (далі – Головні управління Казначейства) та ДКСУ для зарахування до державного бюджету доходів та інших надходжень (далі – платежі);
- здійсненні розподілу платежів між загальним та спеціальним фондами державного бюджету, між державним і місцевими бюджетами відповідно до нормативів відрахувань, визначених бюджетним законодавством, та перерахуванні розподілених коштів за належністю;
- формуванні розрахункових документів і поверненні коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету, за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету;
- формуванні розрахункових документів і проведенні бюджетного відшкодування податку на додану вартість на підставі висновків органів державної податкової служби;
- здійсненні безспірного списання коштів державного бюджету на підставі виконавчого документа у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;
- здійсненні перерахування дотації вирівнювання відповідним місцевим бюджетам;
- веденні бухгалтерського обліку усіх надходжень державного бюджету відповідно до законодавства;
- здійсненні у межах повноважень контролю за бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету;
- формуванні та наданні інформації про виконання доходів та інших надходжень державного бюджету органам, що контролюють справляння надходжень бюджету.

Аналогічні контрольні повноваження здійснюють органи ДКСУ при обслуговуванні місцевих бюджетів за надходженнями.

Процедури повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів, а саме: податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, коштів від повернення до бюджетів бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, у тому числі залучених державою або під державні гарантії, визначає Порядок повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та міс-

цевих бюджетів, затверджений наказом Мінфіну від 03.09.2013 № 787¹.

При поверненні коштів помилково або надміру зарахованих до бюджетів органи ДКСУ перевіряють документи, які подаються платником, а саме: подання разом із його заявою про повернення коштів з бюджету та оригіналом або копією розрахункового документа (квитанції, платіжного доручення тощо), який підтверджує перерахування коштів до бюджету, та здійснює повернення коштів у спосіб, обраний платником, у готівковій або безготівковій формі.

Операції з надходження коштів до державного або місцевих бюджетів, а також про повернення помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів коштів органи ДКСУ відображають на рахунках Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119².

Порядком казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженим наказом Мінфіну від 24.12.2012 № 1407³ (далі – Порядок № 1407), визначено, що з метою забезпечення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів органи ДКСУ в частині виконання державного бюджету за видатками здійснюють:

- попередній контроль – на етапі реєстрації бюджетних зобов'язань РК та одержувачів бюджетних коштів;
- поточний контроль – у процесі оплати рахунків РК та одержувачів бюджетних коштів.

Органи ДКСУ здійснюють контроль за цільовим спрямуванням коштів державного бюджету розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Для цього при здійсненні касових видатків переві-

¹ Про затвердження Порядку повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 03.09.2013 № 787 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1650-13>.

² Про затвердження інструктивної бази : наказ Державного казначейства України від 28.11.2013 № 119 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0119506-00>.

³ Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>.

ряються всі документи, що підтверджують право і законність проведених витрат. У разі виявлення порушень, вживаються заходи впливу за порушення законодавства.

Фінансовий контроль ДКСУ та його територіальних органів за цільовим спрямуванням коштів державного бюджету охоплює весь процес здійснення видатків аж до безпосереднього проведення платежів на користь суб'єктів господарювання, які виконали роботи, поставили товари чи надали послуги РК. Його можна умовно поділити на декілька етапів, що нерозривно пов'язані між собою.

Перший етап. Відповідно до ст. 10 БКУ ДКСУ на основі відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету веде єдиний реєстр РК та одержувачів бюджетних коштів. Єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів (далі – Єдиний реєстр) – автоматизована система збирання, накопичення, обліку та надання інформації про РК та одержувачів бюджетних коштів. При включенні до Єдиного реєстру органи ДКСУ перевіряють Реєстраційну картку та інші документи, які подають розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, відповідно до вимог Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 22.12.2011 № 1691¹ (далі – Порядок № 1691).

Формування Єдиного реєстру забезпечує упорядкування мережі РК нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів (далі – мережа).

Не пізніше ніж за 15 днів до початку бюджетного періоду головні розпорядники надають ДКСУ на паперових та електронних носіях мережу за формою, встановленою законодавством. У разі виникнення протягом бюджетного періоду змін мережі, головні РК складають реєстр змін до мережі.

ДКСУ перевіряє подану інформацію на відповідність встановленим вимогам до складання мережі, даним Єдиного реєстру (код розпорядника/одержувача бюджетних коштів за Єдиним реєстром, код за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (далі – ЄДРПОУ), повне та скорочене (за наявності) найменування,

¹ Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 22.12.2011 № 1691 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0033-12>.

статус установи (РК або одержувач бюджетних коштів), код та найменування органу ДКСУ) та вносить до єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету, про що на документі ставиться відбиток штампа за формою згідно з додатком 3 до Порядку № 1691.

Органи ДКСУ щороку, до 1 березня проводять перевірку відповідності даних Єдиного реєстру даним мережі щодо включення до неї РК (одержувачів бюджетних коштів).

Другий етап. Щороку, на початок нового бюджетного періоду відповідно до закону про Державний бюджет України відкриваються бюджетні рахунки. Спеціальні реєстраційні рахунки, на яких зберігаються залишки коштів для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення, відкриваються у наступному бюджетному періоді відповідно до законодавства. За бюджетними програмами, виконання яких продовжує здійснюватись у наступному бюджетному періоді та бюджетні призначення за якими передбачені у законі про Державний бюджет України, використовуються рахунки попереднього бюджетного періоду.

БКУ встановлено, що не пізніше 31 грудня поточного бюджетного періоду або останнього дня іншого бюджетного періоду ЦОВВ, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, закриває всі рахунки, відкриті у поточному бюджетному періоді для виконання бюджету (ст. 57).

Органи ДКСУ здійснюють перевірку документів, що подають розпорядники та одержувачі бюджетних коштів для відкриття рахунків відповідно до Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Мінфіну від 22.06.2012 № 758¹ (далі – Порядок № 758).

Контроль за правильністю відкриття та закриття рахунків здійснює головний бухгалтер (заступник головного бухгалтера) органу ДКСУ, на балансі якого відкрито або закрито рахунки.

¹ Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України : наказ Міністерства фінансів України від 22.06.2012 № 758 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1206-12>.

Третій етап. Організація роботи органів ДКСУ щодо обліку бюджетних асигнувань та контролю за її дотриманням.

Статтею 44 БКУ встановлено, що ЦОВВ, що забезпечує формування державної бюджетної політики, протягом бюджетного періоду забезпечує відповідність розпису Державного бюджету України встановленим бюджетним призначенням, а також відповідність розподілу бюджетних асигнувань головним РК за загальним фондом державного бюджету за визначеними цим розписом періодами року відповідному прогнозу надходжень загального фонду державного бюджету протягом бюджетного періоду.

ЦОВВ, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, здійснює контроль за відповідністю кошторисів РК розпису бюджету (ст. 47 БКУ).

Мінфін відповідно до Інструкції про складання і виконання розпису Державного бюджету України, затвердженої наказом Мінфіну від 28.01.2002 № 57¹, передає на паперових та електронних носіях ДКСУ оригінал затвердженого розпису.

Згідно з Порядком № 1407 ДКСУ протягом трьох робочих днів після затвердження розпису доводить головним РК витяг із розпису, що є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів, планів асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), планів використання бюджетних коштів та помісячних планів використання бюджетних коштів для вищих навчальних закладів та наукових установ, а також закладів охорони здоров'я, що надають первинну медичну допомогу.

Головні РК протягом трьох робочих днів після отримання витягів з розпису державного бюджету надають ДКСУ зведені планові документи в розрізі РК нижчого рівня і одержувачів бюджетних коштів за територіями відповідно до мережі та отриманого витягу на паперових і електронних носіях.

¹ Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 № 57 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02>.

У разі невідповідності даним мережі, показникам розпису державного бюджету, обсягам відкритих з початку року асигнувань, неправильного застосування економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету зазначені документи повертаються головному РК на доопрацювання з відповідною відміткою в нижній частині документа: зазначаються причини та дата повернення, ставиться підпис відповідальної особи.

Після здійснення контрольних повноважень та узагальнення інформації ДКСУ формує розпис за територіями у розрізі РК нижчого рівня та доводить його Головним управлінням Казначейства. Дії Головних управлінь Казначейства щодо доведення розпису РК, отримання від них планових документів та здійснення контролю аналогічні діям ДКСУ.

На рівні управлінь ДКСУ в районах, районах у містах, містах районного значення (далі – Управління Казначейства) відбуваються аналогічні дії.

Інформація про планові показники за розписом та кошторисні призначення відображається органами ДКСУ в бухгалтерському обліку на відповідних рахунках позабалансового обліку Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів (далі – План рахунків).

Таким чином, на цьому етапі органи ДКСУ забезпечують виконання вимог законодавства щодо контролю за відповідністю кошторисів РК показникам розпису бюджету.

Четвертий етап. Організація роботи органів ДКСУ щодо реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань РК.

Згідно із ст. 48 БКУ ЦОВВ, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань РК і відображає їх у звітності про виконання бюджету. При реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань здійснюється перевірка відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі).

Реєстрація бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань РК та одержувачів бюджетних коштів здійснюється відповідно до Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань РК та

одержувачів бюджетних коштів в органах ДКСУ, затвердженого наказом Мініфіну від 02.03.2012 № 309¹ (далі – Порядок № 309).

У Порядку № 309 встановлені контрольні повноваження органів ДКСУ при реєстрації бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань РК та одержувачів бюджетних коштів, а у п. 2.9 визначені випадки, за яких органи ДКСУ їх не реєструють.

Зобов'язання не реєструються у разі:

- відсутності у РК бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом;
- відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання;
- відсутності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (крім випадків, у яких законодавством не передбачено його затвердження);
- невідповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми;
- неподання або подання неповного пакета підтвердних документів щодо проведення процедур закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- недотримання РК бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами;
- недотримання вимог щодо оформлення поданих документів.

Фінансові зобов'язання органи ДКСУ не реєструють у разі:

- відсутності відповідного бюджетного зобов'язання, відображеного у бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
- відсутності у РК фактичних надходжень спеціального фонду;
- відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного фінансового зобов'язання;
- недотримання вимог щодо оформлення поданих документів;

¹ Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України : наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>.

- невідповідності фінансового зобов'язання відповідному бюджетному зобов'язанню, відображеному в бухгалтерському обліку, виконання державного та місцевих бюджетів;
- недотримання РК бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами.

У таких випадках органи ДКСУ зобов'язання та/або фінансові зобов'язання не реєструють, а застосовують заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, визначені БКУ. Зареєстровані бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання РК та одержувачів бюджетних коштів органи ДКСУ відображають в бухгалтерському обліку на відповідних рахунках позабалансового обліку Плану рахунків.

П'ятий етап. Організація роботи органів ДКСУ щодо відкриття бюджетних асигнувань.

Відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету за видатками, не віднесеними до захищених видатків, та наданням кредитів здійснюється на підставі пропозицій щодо відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету (далі – Пропозиції), складених ДКСУ та затверджених Мініном.

Пропозиції складаються в розрізі головних РК з урахуванням ресурсної забезпеченості загального фонду державного бюджету, тобто очікуваних надходжень до бюджету та обсягів відкритих невикористаних асигнувань, а також наявних та прогнозних залишків коштів єдиного казначейського рахунка.

Відкриття асигнувань за захищеними видатками здійснюється на підставі помісячного розпису асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету) в перший робочий день місяця.

На підставі розпорядчого документа ДКСУ суми відкритих асигнувань зараховуються на рахунки, передбачені для обліку відкритих асигнувань головним РК.

Головні РК після отримання виписки про відкриття асигнувань надають ДКСУ розподіли відкритих асигнувань за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, економічної класифікації видатків і класифікації кредитування бюджету та за територіями у розрізі РК нижчого рівня і одержувачів

бюджетних коштів з урахуванням наявних бюджетних фінансових зобов'язань.

У разі невідповідності вказаних у розподілі сум залишкам на відповідних рахунках, передбачених для обліку відкритих асигнувань, наданій мережі, напряму цільового спрямування відкритих асигнувань, розподілу показників зведених кошторисів, зведених планів асигнувань загального фонду розподіл повертається головному РК на доопрацювання.

Розподіл відкритих асигнувань РК нижчого рівня проводиться Головними управліннями Казначейства за аналогічним порядком без складання пропозицій.

Відкриття асигнувань за рахунок інших надходжень спеціального фонду державного бюджету здійснюється на підставі виписки з рахунків, на яких акумулюються кошти спеціального фонду державного бюджету, помісячного розпису спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків) у розрізі головних РК та видів надходжень.

Пропозиції щодо відкриття асигнувань із спеціального фонду державного бюджету не складаються.

На підставі розпорядчого документа ДКСУ суми відкритих асигнувань зараховуються на рахунки, відкриті головним РК для обліку відкритих асигнувань за узагальненими показниками спеціального фонду державного бюджету.

Головні РК протягом наступного робочого дня після отримання виписки з рахунка відкритих асигнувань подають ДКСУ розподіли відкритих асигнувань за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, економічної класифікації видатків і класифікації кредитування бюджету та за територіями у розрізі РК нижчого рівня і одержувачів бюджетних коштів.

Отримані розподіли перевіряються в автоматизованому режимі щодо відповідності вказаних сум залишкам на відповідних рахунках, передбачених для обліку відкритих асигнувань, наданій мережі, відповідному напряму цільового спрямування відкритих асигнувань, розподілу показників зведених кошторисів та планів асигнувань.

Усі інші дії з розподілу відкритих асигнувань у Головних управліннях Казначейства здійснюються в аналогічному порядку.

Операції з відкриття асигнувань РК та одержувачам бюджетних коштів органи ДКСУ відображають в бухгалтерському обліку на відповідних рахунках позабалансового обліку Плану рахунків.

Шостий етап. Здійснення видатків РК та одержувачами бюджетних коштів.

Органи ДКСУ здійснюють розрахунково-касове обслуговування РК шляхом проведення платежів з рахунків РК та рахунків одержувачів бюджетних коштів, відкритих в органах ДКСУ, відповідно до кошторисів, планів асигнувань загального фонду державного бюджету, планів надання кредитів із загального фонду державного бюджету, планів спеціального фонду державного бюджету або планів використання бюджетних коштів та помісячних планів використання бюджетних коштів.

Відповідно до встановлених повноважень ДКСУ здійснює контроль за наявністю відповідних бюджетних асигнувань для взяття бюджетних зобов'язань та відповідністю взятих бюджетних зобов'язань певним бюджетним асигнуванням за їхніми економічними характеристиками, паспорту бюджетної програми.

Органи ДКСУ здійснюють платежі на підставі платіжних доручень за дорученнями РК та одержувачів бюджетних коштів у разі наявності в обліку відповідного бюджетного зобов'язання та бюджетного фінансового зобов'язання у межах залишків на рахунках для обліку відкритих асигнувань.

У випадках проведення розрахунків на умовах авансування РК та одержувачі бюджетних коштів протягом трьох робочих днів після завершення терміну поставки товарів, виконання робіт, надання послуг, визначеного договірними зобов'язаннями відповідно до законодавства, подають до органів ДКСУ документи, що підтверджують отримання таких товарів, робіт та послуг.

Подані РК та одержувачами бюджетних коштів платіжні доручення перевіряються органами ДКСУ щодо наявності всіх необхідних реквізитів, відповідності підписів відповідальних посадових осіб і відбитка печатки установи зразкам.

Платіжне доручення не приймається до виконання у разі:

а) неправильного заповнення реквізитів, або незаповнення хоча б одного з реквізитів, та/або недотримання вимог до оформлення платіжного документа;

б) відсутності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми, крім бюджетних програм, за якими не складаються паспорти бюджетних програм;

в) відсутності в обліку органів ДКСУ відповідних бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань;

г) невідповідності платежу зареєстрованим бюджетним зобов'язанням та бюджетним фінансовим зобов'язанням;

г) невідповідності зазначеного коду економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету економічній характеристиці платежу;

д) обмеження здійснення видатків та надання кредитів, що встановлюється нормативно-правовими актами;

е) накладення арешту на кошти, що перебувають на відповідному рахунку РК;

є) зупинення операцій з бюджетними коштами на відповідному рахунку РК;

ж) надходження до органів ДКСУ відповідного рішення органу оскарження за результатами розгляду скарги щодо порушення законодавства у сфері державних закупівель та/або копії рішення суду про визнання результатів процедури закупівлі недійсними, яке набрало законної сили;

з) відсутності або недостатності невикористаних відкритих асигнувань у частині загального та спеціального фондів державного бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ) РК (одержувачів бюджетних коштів) та відсутності або недостатності коштів (у частині власних надходжень бюджетних установ) на відповідних рахунках РК;

и) перевищення показників, затверджених у кошторисах, планах асигнувань загального фонду державного бюджету, планах надання кредитів із загального фонду державного бюджету, планах спеціального фонду державного бюджету, планах використання бюджетних коштів РК (одержувачів бюджетних коштів);

і) неподання документів, що підтверджують отримання товарів (робіт, послуг) за договорами, згідно з умовами яких було здійснено авансування.

У разі коли платіжне доручення не прийняте до виконання у зв'язку з порушенням бюджетного законодавства РК (одержувачами бюджетних коштів), органи ДКСУ застосовують заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, визначені БКУ.

Порушення учасником бюджетного процесу встановлених БКУ чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання визнається порушення бюджетного законодавства.

У БКУ визначені порушення бюджетного законодавства та заходи впливу, що можуть застосовуватись до учасника бюджетного процесу залежно від скоєного порушення.

Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, які застосовує ДКСУ відповідно до контрольних повноважень, встановлених БКУ, наведено у табл. 1.3.

Згідно зі ст. 116 БКУ порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів є порушенням бюджетного законодавства. У разі виявлення цього правопорушення застосовується такий захід впливу, як зупинення операцій з бюджетними коштами. З огляду на зазначене, органам ДКСУ при здійсненні контрольних повноважень необхідно чітко дотримувались вимог нормативно-правових актів, які регулюють питання ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів.

У Стратегії зазначено, що для організаційного забезпечення її реалізації передбачається здійснити ряд заходів, які дадуть змогу виправити недоліки системи бухгалтерського обліку та розв'язати нагальні проблеми у сфері державних фінансів, у тому числі шляхом встановлення єдиних підходів та вимог до організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Модернізація фінансово-бухгалтерських служб є складовою напрямку Стратегії створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи.

Очікується, що цей захід сприятиме підвищенню відповідальності, а також статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору.

Роль бухгалтера у створенні цінностей для конкретної бюджетної установи полягає в об'єктивному відображенні та контролі за правомірністю здійснених операцій, ефективністю і результативністю діяльності бюджетної установи¹.

¹ Дрозд І. К. Роль бухгалтера бюджетної установи в створенні цінностей суспільства / І. К. Дрозд, О. Л. Михальська, О. М. Сакалош [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_7/175.pdf.

Таблиця 1.3

Заходи впливу, що застосовуються за порушення бюджетного законодавства органами ДКСУ

№ з/п	Захід впливу за порушення бюджетного законодавства	Порушення бюджетного законодавства
1	Зупинення операцій з бюджетними коштами	<ul style="list-style-type: none"> – Порушення порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів; – взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених БКУ чи законом про Державний бюджет України; – порушення порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань, включаючи необґрунтовану відмову в реєстрації або несвоєчасну реєстрацію бюджетних зобов'язань; – порушення вимог БКУ при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати; – здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтверджених документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів; – інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу
2	Призупинення бюджетних асигнувань	<ul style="list-style-type: none"> – Взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених БКУ чи законом про Державний бюджет України; порушення вимог БКУ при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати; здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтверджених документів чи при включенні до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів; інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу

Закінчення табл. 1.3

№ з/п	Захід впливу за порушення бюджетного законодавства	Порушення бюджетного законодавства
3	Інші заходи впливу, які можуть бути визначені законом про Державний бюджет України	– застосовуються за порушення бюджетного законодавства згідно із законом про Державний бюджет України
4	Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства	– застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства

Складено автором.

На виконання Стратегії постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 затверджено Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, наказом Мінфіну від 21.02.2011 № 214 затверджено Порядок погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи¹ і наказом Мінфіну від 01.12.2011 № 1537 – Порядок проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень². Прийняття цих документів дало змогу виконати одну з казначейських функцій, визначених БКУ – організацію та координацію діяльності бухгалтерів бюджетних установ і контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їхньої діяльності.

З березня 2011 р. органами ДКСУ здійснюється погодження призначення на посаду головного бухгалтера бюджетної установи. За цей період погоджено призначення на посаду близько 8 тис. головних бухгалтерів бюджетних установ державного і місцевих бюджетів.

¹ Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи : наказ Міністерства фінансів України від 21.02.2011 № 214 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0281-11>.

² Про затвердження Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень : наказ Міністерства фінансів України від 01.12.2011 № 537 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1460-11>.

За цей же період надано 704 відмови у погодженні призначення на посаду.

Слід зауважити, що за 2012 р. кількість відмов порівняно з 2011 р. знизилась. У 2011 р. органами ДКСУ надано 377 відмов, а у 2012 р. – 327.

У 2013 р. вперше органами ДКСУ проведена оцінка діяльності головних бухгалтерів 29 463 бюджетних установ, що становить 73 % загальної кількості бюджетних установ (40 271).

Погодження призначення на посаду головного бухгалтера бюджетної установи та проведення оцінки його діяльності є кроком до створення уніфікованої організаційної облікової системи.

Згідно із ст. 56 БКУ бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України проводять органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики. Цей облік має відображати всі активи та зобов'язання держави.

Звітність про виконання Державного бюджету України (кошторисів бюджетних установ) включає фінансову та бюджетну звітність.

Фінансова звітність складається згідно з НП(С)БОДС (ст. 58 БКУ).

У рамках реалізації заходів Стратегії з 1 січня 2015 р. передбачено розробку застосування 19 НП(С)БОДС, які затверджені Мінфіном.

Запровадження НП(С)БОДС потребуватиме адаптації нормативно-правового та методологічного забезпечення щодо здійснення операцій з виконання бюджетів з урахуванням змін у системі бухгалтерського обліку в державному секторі, що і передбачено заходами із запровадження НП(С)БОДС на період до 2015 р., затвердженими Стратегією.

Створення оновленої нормативно-методологічної бази бухгалтерського обліку та звітності про виконання Державного бюджету повинно стати основою інформаційно-аналітичного забезпечення бюджетної системи України.

Л. Ловінська зазначає, що бухгалтерський облік та фінансова звітність суб'єктів державного сектору є ключовою ланкою в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні¹.

¹ Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підґрунтя євроінтеграційних процесів / Л. Г. Ловінська [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ekupr/2009_1/a4.pdf.

Ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів органами ДКСУ ґрунтується на основних принципах, закріплених у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Інформація, яка відобразатиметься в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності про виконання бюджетів та фондів державного соціального та пенсійного забезпечення, має відповідати принципам, передбаченим цим Законом.

Використання нової методологічної бази з питань бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі потребує чіткої удосконаленої методологічної основи для організації та здійснення державного фінансового контролю ДКСУ. Адже головний принцип демократичного суспільства – це професійний зовнішній контроль за розпорядженням державними коштами, незалежний від структур та осіб, які розпоряджаються цими коштами.

Результатом удосконалення фінансового контролю в органах ДКСУ в умовах реформування системи бухгалтерського обліку, як очікується, стане:

- посилення контролю за підзвітністю суб’єктів державного сектору;
- підвищення ефективності використання фінансових і матеріальних ресурсів держави та прозорості бюджетного процесу;
- підвищення якості попереднього і поточного контролю шляхом використання уніфікованої інформаційної-аналітичної системи, побудованої на новій методології бухгалтерського обліку та звітності.

РЕФОРМУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ УПРАВЛІННЯ ЗМІНАМИ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ

2.1. РОЗВИТОК ФУНКЦІЇ АУДИТУ В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ І КОНТРОЛЮ

Курс на модернізацію економіки України, який було взято з прийняттям Програми економічних реформ Президента України “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” (далі – Програма реформ)¹, потребує кардинальної зміни підходів до системи управління державними фінансами (далі – УДФ), спрямованої на забезпечення сталого економічного зростання й гарантованого виконання державою своїх соціальних зобов’язань за рахунок, зокрема, оптимізації управління державними фінансами і поліпшення фінансового менеджменту у цій сфері. При цьому наголошується на необхідності поглиблення міжнародної економічної інтеграції України і врахування стандартів ЄС під час здійснення реформ.

Якість реформування системи УДФ залежить від подальшого вдосконалення державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК) в Україні. Адже неефективність діючої системи ДВФК, в якій контроль за бюджетними ресурсами переважно розуміється як ревізійна діяльність і сприймається відокремлено від управління

¹ Програма економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” / Комітет з економічних реформ при Президентові України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.

установою, а не як частина обов'язків і відповідальності керівника, не сприяє забезпеченню систематичного контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів і тим самим – поліпшенню фінансового менеджменту у державному секторі.

Систематичний контроль дає змогу здійснювати моніторинг за рухом бюджетних коштів, завдяки чому вдається оцінити результати управління ними на об'єктах контролю, виявити порушення чинного законодавства під час проведення фінансово-господарських операцій та вжити заходів щодо усунення негативних наслідків.

Зарубіжний досвід свідчить, що значних успіхів в організації ефективного фінансового менеджменту в органах виконавчої влади досягли саме ті країни, які провели модернізацію контролю і запровадили принципово нову модель ДВФК, що передбачає перехід до формування системи внутрішнього контролю (далі – СВК) і здійснення внутрішнього аудиту в державному секторі, базується на відповідальності керівника і розглядає контроль як функцію управління, що відповідає його потребам.

За загальноновизнаними у світі підходами до державного менеджменту, зокрема такими, на яких ґрунтуються моделі державного управління країн – членів ЄС, відповідальність керівників за управління, створення й періодичну переоцінку внутрішнього контролю та незалежний внутрішній аудит є частиною їх зобов'язань щодо використання державних фінансів. Разом з внутрішнім контролем для гарантування того, що планування, формування бюджету та використання бюджетних коштів відповідають законодавству країни, цілям, визначеним парламентом й урядом та пов'язані з реальним виконанням програм, вищим органом фінансового контролю (далі – ВОФК) країни здійснюється зовнішній аудит.

Основна тенденція розвитку контролю у країнах – членах ОЕСР полягає у переході від прямих інструментів центрального, переважно фінансового, контролю за фінансуванням – до збалансованішої системи зовнішнього і внутрішнього контролю, в якій він частково передається на рівень керівництва органу державного сектору. Головною інновацією у перебудові системи контролю вважається надання керівникам більшої свободи дій і фінансової відповідальності. Разом з цим значно збільшується відповідальність (управлінська підзвітність) конкретних державних органів, які через різноманітні взаємопов'язані механізми мають довести, що вони використали на-

дані їм ресурси у спосіб, що дає змогу ефективно виконувати покладені на них функції¹.

Аудит як один із таких механізмів є інструментом гарантування для органів виконавчої влади (*внутрішній аудит*) та законодавчого органу (*зовнішній аудит*) того, що державні кошти отримані і витрачені згідно з кошторисом, планом, контрактом, нормативним актом та іншими відповідними документами (*аудит відповідності*), звітність про використання коштів достатньо точно відображає фінансовий стан державного органу або країни в цілому (*фінансовий аудит*), а також того, що забезпечене належне співвідношення ціни і якості завдяки економічному, ефективному й результативному управлінню державними коштами (*аудит ефективності*).

У контексті євроінтеграційного вектора розвитку України побудова принципово нової моделі контролю і розвиток функції аудиту у секторі УДФ мають здійснюватися із максимальним врахуванням під час здійснення реформ законодавства ЄС і досвіду розвинутих європейських країн, а також вітчизняних традицій і досвіду у цій сфері.

Наразі зміна ідеології в УДФ, а звідси – в ідеології контролю і, в цьому зв'язку, започаткування внутрішнього аудиту в органах державного сектору та розвиток зовнішнього аудиту як одного із елементів, що формують концептуальну основу ефективної системи УДФ, належать до пріоритетних в Україні. Зауважимо, що одне з центральних місць в комплексі заходів Програми реформ відводиться модернізації системи державних фінансів, до завдань якої віднесено запровадження внутрішнього аудиту в секторі державного управління згідно із стандартами ЄС. Приведення функції зовнішнього аудиту у відповідність зі стандартами Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) і розширення повноважень Рахункової палати як незалежного державного органу фінансового контролю визначені в актах уряду і Президента України² одним із

¹ Див. докладніше: Модернізація державного сектора: підзвітність та контроль / Центр сприяння інституційному розвитку державної служби при Головному управлінні державної служби України // Policy Brief. OECD. – 2007. – Серпень. – 8 с.

² Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”: указ Президента України від

основних напрямів побудови системи УДФ згідно з кращою практикою держав ОЕСР.

На важливості зміни механізмів і концепцій розвитку контролю у сфері УДФ та необхідності запровадження функції аудиту у державному секторі за міжнародними і європейськими стандартами наголошується і у працях науковців та практиків, зокрема таких як М. Бариніна¹, І. Басанцов², С. Булгакова³, І. Дрозд⁴, А. Мамишев⁵, Є. Мних⁶, В. Невідомий⁷, Р. Рудницька⁸, І. Стефанюк⁹, Ю. Футоранська¹⁰,

12.03.2013 № 128/2013; Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 № 633-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/633-2012-p>.

¹ Бариніна М. Уроки шведської, або Тривалий шлях від “елементів аудиту” до повноцінного аудиту державних фінансів за міжнародними стандартами / М. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2008. – № 4. – С. 19–23.

² Басанцов І. Інститут державного фінансового контролю: вдосконалення на часі / І. Басанцов // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1. – С. 44–48.

³ Булгакова С. Удосконалення державного фінансового контролю / С. Булгакова, Н. Яковлева // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2003. – № 1. – С. 28–32.

⁴ Дрозд І. К. Єдність зовнішнього та внутрішнього контролю в системі фінансово-економічного контролю / І. К. Дрозд // Фінанси України. – 2006. – № 3. – С. 135–140.

⁵ Мамишев А. В. Шляхи європеїзації державного аудиту / А. В. Мамишев // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 144–150.

⁶ Мних Є. Пріоритетні напрями вдосконалення фінансового контролю на новому етапі розвитку ринкових відносин в Україні / Є. Мних // Фінансовий контроль. – 2009. – № 4. – С. 56–59.

⁷ Невідомий В. І. Аудит фінансової та бюджетної звітності як виклик часу для держави і суспільства / В. Невідомий // Офіційний сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16738058>.

⁸ Рудницька Р. Методичні підходи до оцінки державного врядування в Україні / Р. Рудницька, М. Лесечко // Науковий вісник. – 2010. – Вип. 5: Демократичне врядування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/DeVr/2010_5/fail/Lesech.pdf.

⁹ Стефанюк І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2011. – № 6. – С. 84–102.

¹⁰ Футоранська Ю. М. Передумови та шляхи реформування системи

О. Чечуліна¹, С. Чорнуцькій², В. Шевчук³ та ін. Вагомий внесок у розвиток ідей реформування механізмів і концепцій контролю у сфері УДФ згідно з міжнародними і європейськими стандартами зробили зарубіжні вчені: Р. де Конінг⁴, А.-Д. Кохен⁵, Ф. Мерчан⁶, А. Пратлі⁷, М. Сіммоні⁸ та ін.

Водночас процес запровадження функції аудиту у секторі державного управління не позбавлений проблем, які можуть перешкодити належному виконанню завдань з реформування системи УДФ з урахуванням вимог європейських стандартів. Дослідження таких проблем і надання рекомендацій з удосконалення функціонування аудиту в умовах управління змінами у системі державних фінансів України на сьогодні є питаннями, робота над якими у достатньому обсязі лише почалася і потребує у подальшому теоретичного і практичного визначення.

Процеси реформування контролю у сфері УДФ розпочалися в Україні близько 10 років тому. Саме тоді були започатковані такі

державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // *Фінанси України*. – 2007. – № 9. – С. 151–158.

¹ Чечуліна О. О. Європейський досвід внутрішнього аудиту / О. О. Чечуліна // *Фінансовий контроль*. – 2011. – № 7. – С. 6–11.

² Чорнуцькій С. П. Європейські ідеї для української реформи державного внутрішнього фінансового контролю / С. П. Чорнуцькій // *Економіка і держава*. – 2011. – № 1. – С. 115–117.

³ Пилипенко І. Національна система аудиту: досвід становлення та спрямування розвитку / І. Пилипенко, В. Шевчук // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2008. – № 3. – С. 5–13.

⁴ Конинг Р. П. Дж., де. Государственный внутренний финансовый контроль / Р. П. Дж. де Конинг ; пер. с англ. Р. Рудницкой. – Словения, 2007. – 336 с.

⁵ Cohen Alain-Gerard. 2005, Controle Interne et Audit Publics / Alain-Gerard Cohen // L.G.D.J, Paris, France.

⁶ Merchan Francisco, 2002, Risk Management at the European Commission/ Francisco Merchan [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://forum.europa.eu.int/Members/irc/budg>.

⁷ Pratley Alan. 1997, Financial Control and Audit in the European Union / Alan Pratley // *SIGMA Paper*. – Nr. 19. – Paris, France, 1996. – P. 145 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd>.

⁸ Simmony Marc. 2002, Le Contrôle Financier Public dans le cadre de l'Union Européenne de son élargissement / Marc Simmony *Revue Française de Finances Publiques*. – No. 77. – Paris, France.

напрями реформування: розвиток системи ДВФК; напрацювання ефективного інструментарію адаптації міжнародної практики державного аудиту до української специфіки фінансового контролю суб'єктів державного сектору економіки; удосконалення методологічних засад контролю і започаткування аудиту ефективності виконання бюджетних програм у контексті зміни ідеології бюджетування та запровадження програмно-цільового методу формування і виконання державного бюджету з використанням паспортів бюджетних програм.

Останнім часом процеси перебудови системи контролю у сфері УДФ в Україні набули певного динамізму та поступу і були ознаменовані ухваленням кількох рішень Уряду, присвячених питанням розвитку системи УДФ, посилення бюджетної дисципліни і контролю за витратами бюджету, формування системи ДВФК європейського зразка, запровадження зовнішнього незалежного аудиту виконання бюджету за доходами і витратами згідно з міжнародними стандартами¹.

Вітчизняна система ДВФК реформується відповідно до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року (далі – Концепція)² і Плану заходів щодо її

¹ Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 № 633-р; Про затвердження Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 24.07.2003 № 1156; Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р (в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р); Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р (в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 № 1601-р); Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 № 888-р.

² Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р (в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р).

реалізації¹. Концепція включає три основні складові європейської моделі ДВФК², які мають бути побудовані країною-претендентом на вступ до ЄС, а саме: запровадження підзвітності керівників у сфері фінансового управління і контролю; започаткування децентралізованого внутрішнього аудиту шляхом поступової зміни інспектування на внутрішній аудит; запровадження функції координації і гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту на центральному рівні.

Основи запровадження зазначених складових європейської моделі ДВФК закладено у Бюджетному кодексі³ (БКУ), новою редакцією якого започатковано інноваційні зміни в контролі за використанням бюджетних коштів, а також передбачена обов'язковість організації розпорядниками бюджетних коштів (далі – РК) в особі їх керівників внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та забезпечення їх здійснення у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах.

Одними із ключових завдань реформ у сфері модернізації вітчизняної системи ДВФК в Україні визнані запровадження нового виду діяльності – внутрішнього аудиту і нової професії – державного внутрішнього аудитора. Важливість реалізації цих завдань отримала офіційне підтвердження у Концепції і Плані заходів щодо її реалізації, якими починаючи з 2012 р. передбачене поетапне створення в органах державного і комунального секторів служб внутрішнього аудиту. Національними планами дій щодо впровадження Програми реформ передбачено забезпечення протягом 2011–2012 рр. функціонування підрозділів внутрішнього аудиту в усіх міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади (далі – ЦОБВ) та приведення до кінця 2014 р. внутрішнього аудиту, що здійснюється в цих органах, у відповідність зі стандартами ЄС⁴.

¹ Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р (в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 № 1601-р).

² В оригіналі – публічного внутрішнього фінансового контролю (Public Internal Financial Control – PIFC).

³ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

⁴ Пункт 1.4 Національного плану дій на 2011 рік щодо впровадження

На виконання дій щодо впровадження Програми реформ 28 вересня 2011 р. Кабінетом Міністрів України затверджено постанову “Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади”¹ (далі – Постанова № 1001), якою були закріплені засади впровадження функції внутрішнього аудиту в секторі УДФ. Для визначення порядку організації і проведення внутрішнього аудиту в ЦОВВ, а також принципів діяльності і правил поведінки державного внутрішнього аудитора та його місця у побудові внутрішнього контролю за стандартами ЄС Мінфіном було прийнято низку наказів².

Точкою відліку у запровадженні діяльності з внутрішнього аудиту на центральному рівні державного управління став 2012 рік. Відповідно до вимог Постанови № 1001, починаючи з 1 січня 2012 р. керівники усіх ЦОВВ повинні запровадити і забезпечити функціонування новостворених підрозділів внутрішнього аудиту, а саме:

- утворити та забезпечити функціонування структурних підрозділів внутрішнього аудиту в межах граничної чисельності працівни-

Програми економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”, затвердженого Указом Президента України від 27.04.2011 № 504/2011; пункт 7.1 Національного плану дій на 2012 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”, затвердженого Указом Президента України від 12.03.2012 № 187/2012.

¹ Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001.

² Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247; Про затвердження Кодексу етики працівника підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217; Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 995.

- ків, реорганізувавши контрольно-ревізійні підрозділи, що здійснювали свою діяльність в системі ЦОВВ згідно з актом Уряду¹;
- забезпечити проведення внутрішнього аудиту в міністерствах, інших ЦОВВ, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших ЦОВВ, відповідно до порядку, затвердженого Постановою № 1001;
 - забезпечити організаційну і функціональну незалежність структурних підрозділів внутрішнього аудиту;
 - вжити заходів із запобігання неправомірному втручання третіх осіб у планування і проведення внутрішнього аудиту та підготовку звіту про його результати.

Постановою № 1001 було рекомендовано утворити структурні підрозділи внутрішнього аудиту з 1 січня 2012 р. і в органах місцевого самоврядування.

За звітними даними, станом на 30.06.2013 створено підрозділи внутрішнього аудиту (введено відповідну посаду або покладено виконання обов'язків державного внутрішнього аудитора на відповідну посадову особу) у 73 із 75 ЦОВВ, утворених відповідно до Указу Президента України². На рівні Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій на зазначену дату утворено підрозділи внутрішнього аудиту (введено відповідні посади чи покладено обов'язки на відповідних працівників) у структурі 27 облдержадміністрацій (далі – ОДА). Наразі в ОДА вживаються заходи щодо укомплектування утворених підрозділів кадрами та формування організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту³.

Незважаючи на прогрес у розбудові функції внутрішнього аудиту в державному секторі України, позитивні зрушення й остаточну зміну пріоритетів у підходах до контролю у напрямі попередження по-

¹ Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 06.01.2010 № 2 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 1. – Ст. 20.

² Про оптимізацію центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/12584.html>.

³ Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні впродовж I півріччя 2013 року / Державна фінансова інспекція України. – К., 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97726>.

рушень, а не подальшого їх виявлення, частка попереднього і поточного контролю в системі контролю за бюджетними ресурсами залишається незначною. Частково попередній і поточний контроль здійснюється органами Державної казначейської служби України (далі – ДКСУ) при взятті бюджетних зобов'язань і здійсненні платежів за цими зобов'язаннями. Проте “левова частка” контролю припадає на подальший контроль, що здійснюється у формі інспектування (ревізій) і перевірок з метою виявлення фінансових порушень, а не вивчення причин їх виникнення. Такі контрольні заходи проводяться Державною фінансовою інспекцією України (далі – ДФІУ), її територіальними органами і Рахунковою палатою.

Так, наприклад, органами ДФІУ щороку проводиться близько 10 тис. контрольних заходів¹. На сьогодні, у контексті обмеження фіскального тиску на суб'єктів господарювання та втручання держави у їхню діяльність, ДФІУ займає позицію щодо зменшення кількості контрольних заходів, розвиває попереджувальний контроль і застосовує ризикоорієнтований підхід до планування контрольно-ревізійної роботи².

Виявляючи факти фінансових порушень, органи ДФІУ та інші зовнішні органи контролю намагаються повернути державі втрачені ресурси, але вони не можуть докорінно змінити ситуацію на майбутнє, оскільки не виконують функцій управління діяльністю перевірених бюджетних установ. Ревізії та інспектування, які проводять ці органи, спрямовані на виявлення порушень і помилок, здійснюються через певний проміжок часу після управлінського рішення (здійснення господарської операції, її відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності) і тому не мають впливу на усунення минулих загроз чи використання вже втрачених можливостей, тобто не мають міцного зв'язку з цілями бюджетної установи. Як наслідок, проведені цими органами контрольні заходи не сприяють по-

¹ Див. докладніше: Звіт про результати діяльності Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97808>.

² Зокрема, починаючи з 2011 р. заборонено проведення у плановому порядку контрольних заходів незалежно від їх різновиду частіше ніж один раз протягом календарного року. Див. докладніше: Звіт Голови Держфінінспекції України про результати діяльності у 2011 році // Фінансовий контроль. – 2012. – № 3 (74). – С. 5.

кращанню фінансово-бюджетної дисципліни, а виявлені ними фінансові порушення зростають.

Так, за оперативними даними ДКСУ¹ щодо результатів проведеного попереднього і поточного контролю, тільки у січні-жовтні 2013 р. цими органами оформлено 11 441 порушення бюджетного законодавства РК та одержувачами бюджетних коштів на суму 2 875,2 млн грн. Крім цього, в процесі подання кошторисів та інших документів, що застосовуються при виконанні бюджету, у разі недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання фінансової і бюджетної звітностей та в інших випадках порушення бюджетного законодавства по державному та місцевих бюджетах, за цей період надано 2 822 попередження на суму 37 263,6 млн грн.

Для порівняння: за аналогічний період 2012 р. органами ДКСУ було оформлено 8 932 порушення бюджетного законодавства на суму 1 616,8 млн грн. Отже, виявлені органами ДКСУ порушення бюджетного законодавства, які були вчинені розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів за січень-жовтень 2013 р., у 1,28 раза (або майже на 1 240 млн грн.) більше, ніж у цьому періоді 2012 р.

Результати роботи органів ДФІУ також засвідчують зростання негативної практики поширення бюджетних правопорушень на рівні розпорядників і одержувачів бюджетних коштів порівняно з попередніми роками (рис. 2.1).

Якщо у січні-жовтні 2012 р. органами ДФІУ було виявлено порушень фінансово-господарської дисципліни, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на 92 % зі 100 перевірених об'єктів, то протягом аналогічного періоду 2013 р. такі порушення мали місце вже на 96 % об'єктів із 100 перевірених. Тобто на сьогодні можна говорити, що тільки 4 % керівників і головних бухгалтерів органів державного сектору, перевірених ДФІУ, діяли в рамках правового поля і забезпечили достовірність даних бухгалтерського обліку і звітності².

¹ Результати попереднього та поточного контролю Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/192082>.

² Аналітично-статистичний збірник за результатами діяльності Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів (січень-жовтень 2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/98056>.

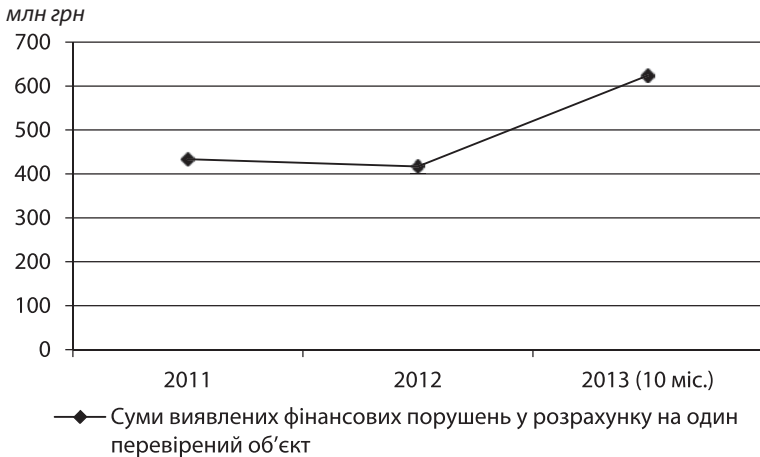


Рис. 2.1. Динаміка порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених органами ДФІУ, у розрахунку на один перевірений об'єкт

Складено за: Аналітично-статистичний збірник за результатами діяльності Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів (січень–жовтень 2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/98056>; Звіти про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/92782>.

Щоб запобігти фінансовим порушенням, попередити їх причини і можливі наслідки треба запровадити відповідні інструменти внутрішнього контролю. Одним із таких інструментів СВК, планування кошторисних призначень, бухгалтерського обліку є внутрішній аудит. Адже його запровадження зумовлене саме потребою у зміщенні акцентів у системі контролю за бюджетними ресурсами із зовнішнього фіскального (подальшого) контролю на забезпечення внутрішнього контролю як інструменту управління.

На відміну від інспектування, об'єктом внутрішнього аудиту є діяльність всієї бюджетної установи та заходи, що здійснюються її керівником для забезпечення ефективного функціонування СВК (дотримання принципів законності, економічної доцільності, ефективності і результативності під час формування та використання бюджетних ресурсів; досягнення результатів відповідно до встановленої

мети; виконання завдань, планів, кошторисів і дотримання вимог щодо діяльності міністерства, іншого ЦОВВ, його територіального органу та бюджетних установ, підприємств, організацій, що належать до сфери його управління).

Для бюджетних установ, що фінансуються з державного бюджету, внутрішній аудит є необхідним, адже його запровадження сприятиме удосконаленню систем управління і внутрішнього контролю в ЦОВВ, прозорості прийняття управлінських рішень при виконанні покладених завдань.

Отже, належне функціонування підрозділів внутрішнього аудиту в ЦОВВ є одним із найважливіших інструментів фінансового менеджменту у системі державних фінансів України. При цьому головна мета їх запровадження – це забезпечення управління ризиками, підвищення якості надання державних послуг і виконання державних функцій, ефективне використання бюджетних коштів і зниження можливих збитків від непрофесійних дій працівників ЦОВВ та підприємств, установ, організацій, що належать до сфери його управління.

Про вищу ефективність такої форми контролю, як внутрішній аудит, та переваги її застосування в системі ЦОВВ, порівняно з внутрішньою контрольно-ревізійною роботою, свідчать результати аналізу звітів, які новоутворені підрозділи внутрішнього аудиту подають до Центрального підрозділу гармонізації¹ (рис. 2.2).

Як бачимо з рис. 2.2, із запровадженням в 2011 р. у системі ЦОВВ функції внутрішнього аудиту динаміка відшкодувань порушень, що призвели до втрат, почала зростати. Протягом 2012 р. рівень відшкодування порушень, що призвели до втрат, які було виявлено підрозділами внутрішніх аудиторів ЦОВВ сягнув 13,3 %, що суттєво перевищує аналогічний показник минулого року (10,5 %) та у 3–6 разів – показники 2009 і 2010 рр., де рівні відшкодування не перевищували 2–4 % виявлених сум порушень. За результатами аудиторських досліджень, проведених підрозділами внутрішнього аудиту, в ЦОВВ тільки протягом 2012 р. було прийнято 2749 управлінських рішень, у тому числі видано наказів – 1961, рішень колегій та інших розпоряджень – 325, інших рішень – 462, згідно з якими 1126 осіб притягнуто

¹ Наразі гармонізація ДВФК виконується Департаментом гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю ДФІУ, який тут і далі іменується як Центральний підрозділ гармонізації.

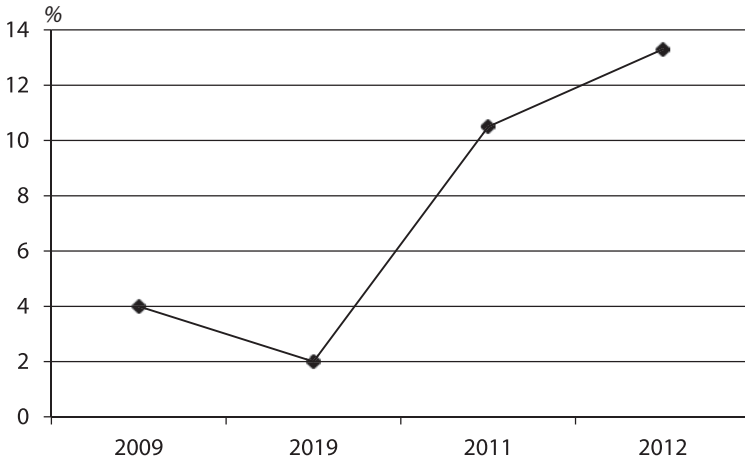


Рис. 2.2. Динаміка рівня відшкодувань порушень, що призвели до втрат

Джерело: Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/93660>.

до дисциплінарної відповідальності і 8 осіб – до адміністративної відповідальності¹.

З огляду на кількість заходів зовнішнього контролю, аудиторських досліджень внутрішніми аудиторами поки що проводиться недостатньо. Так, зокрема, за минулий рік підрозділами внутрішнього аудиту за різними напрямками проведено 3 263 аудиторські дослідження, а у I півріччі 2013 р. – 1 827 досліджень².

¹ Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/93660>.

² Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/93660>; Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні впродовж I півріччя 2013 року / Державна фінансова інспекція України. – К., 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97726>.

Крім того, у зв'язку з проведенням організаційно-структурних змін у системі ЦОВВ на сьогодні має місце негативна тенденція скорочення чисельності внутрішніх аудиторів (рис. 2.3), а це навряд чи сприятиме збільшенню кількості аудиторських досліджень і, отже, – підтриманню керівництва ЦОВВ у ході реалізації місії органу і досягненню загальних цілей внутрішнього контролю.

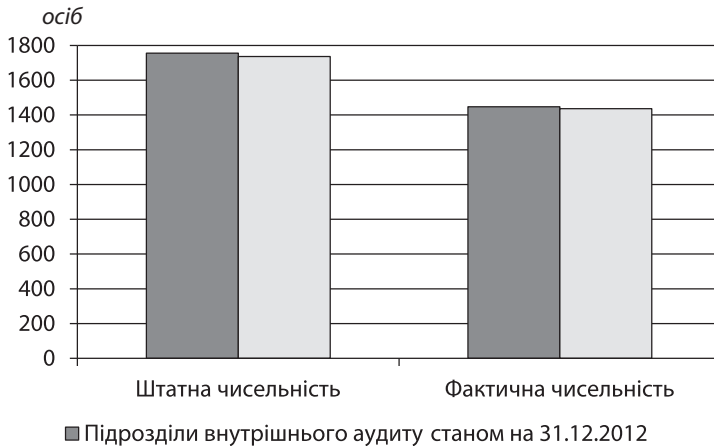


Рис. 2.3. Співвідношення штатної і фактичної чисельності підрозділів внутрішнього аудиту

Джерело: Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні впродовж I півріччя 2013 р. / Державна фінансова інспекція України. – К., 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97726>.

Організація внутрішнього аудиту в ЦОВВ дасть змогу “розвантажити” плановий відділ, бухгалтерію та інші служби органу завдяки реалізації підрозділом внутрішнього аудиту частини функцій таких служб, зокрема подальшого контролю, економічного аналізу, управлінського аудиту. При цьому підрозділ внутрішнього аудиту не замінює собою ці служби органу, а лише тісно співпрацює з ними.

Внутрішній аудит виконує важливі завдання з удосконалення СВК та системи управління в ЦОВВ, попереджує факти незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, запобігає виникненню помилок та інших недоліків у діяльності ЦОВВ, його територіального органу та бюджетної установи.

Однак сьогодні наявна недостатність нормативного забезпечення у сфері внутрішнього аудиту. Цей вид діяльності є абсолютно новим для органів виконавчої влади, а новостворені підрозділи внутрішнього аудиту не у повному обсязі забезпечують виконання завдань, передбачених Постановою № 1001.

Як свідчить аналіз зовнішніх оцінок внутрішнього аудиту в міністерствах, інших ЦОВВ, які проводяться щороку Держфінінспекцією, діяльність підрозділів внутрішнього аудиту у переважній більшості аспектів не враховує ключових особливостей аудиту, його принципів відмінностей від внутрішньої контрольно-ревізійної роботи. “Продовжуючи колишню “ревізорську практику”, внутрішні аудитори вбачають власні функції лише у виявленні фактів фінансових порушень та, відповідно, не приділяють уваги ані вивченню причин їх виникнення, ані розробці дієвих рекомендацій і механізмів їх недопущення або мінімізації у подальшій роботі.... Аудиторські рекомендації мають суто формальний та загальний характер і, як наслідок, про відстеження економічного ефекту за результатами їх впровадження взагалі не йдеться”¹.

Підтвердженням наведених висновків є співвідношення напрямів проведених внутрішніх аудитів (рис. 2.4).

На практиці не є поодинокими випадки, коли керівники органів державного сектору розглядають внутрішній аудит і державного внутрішнього аудитора як універсальне вирішення усіх проблем органу, установи чи організації. Але внутрішній аудитор не може ліквідувати або ідентифікувати всі випадки людських помилок або зловживань, не може проводити аудит кожного процесу щороку. Аудитор не повинен розробляти процедури процесів для підрозділів органу, установи, підприємства. У протилежному випадку це буде суперечити основним принципам внутрішнього аудиту, зокрема принципу незалежності.

Про наявність цих та інших проблем у діяльності підрозділів внутрішнього аудиту ЦОВВ свідчать звіти підрозділів внутрішнього аудиту, які вони подають до ДФГУ двічі на рік².

¹ Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні впродовж I півріччя 2013 р. / Державна фінансова інспекція України. – К., 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97726>.

² Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні



Рис. 2.4. Співвідношення напрямів проведених внутрішніх аудитів упродовж 2012 р.

Джерело: Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2012 р. / Державна фінансова інспекція України. – К., 2012. – С. 26 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97726>.

Сьогодні можна говорити про недостатність нормативного забезпечення у сфері внутрішнього аудиту. Цей вид діяльності є абсолютно новим для органів виконавчої влади, а новостворені підрозділи внутрішнього аудиту не в повному обсязі забезпечують виконання завдань, передбачених у Постанові № 1001.

На жаль, в Україні значення внутрішнього аудиту як самостійного виду контролю керівниками недооцінюється, причому як у державному, так і в корпоративному секторі. Так, дослідивши вітчизняний досвід функціонування внутрішнього аудиту в корпоративному секторі, зазначимо, що, на відміну від аудиту зовнішнього, впровадження внутрішнього аудиту в цьому секторі здійснюється повільніше. І головна причина полягає у відсутності законодавчого регулювання цього процесу, а також у загальному нерозумінні внутрішнього аудиту вищим менеджментом та власниками компаній.

На даному проміжку часу найактуальнішим для вітчизняної практики управління і в корпоративному, і в державному секторах

за 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/93660>; Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні впродовж I півріччя 2013 р. / Державна фінансова інспекція України. – К., 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97726>.

економіки є становлення, передусім, СВК. Наявність СВК, що ефективно функціонує, і є обов'язковою умовою подальшого впровадження і розвитку внутрішнього аудиту.

Відповідно до загальновизнаних міжнародних норм, закріплених у Керівництвах з внутрішнього контролю (INTOSAI GOV)¹, внутрішній контроль має бути інтегрований у процес управління державними коштами, стати частиною делегування повноважень і відповідальності керівника. Керівник має відповідати за свої (фінансові, розпорядчі) рішення і результати управління, а також за розвиток і поліпшення СВК. Для того щоб забезпечити таку відповідальність, керівнику необхідна підтримка внутрішнього аудитора. У свою чергу, внутрішній аудит має бути знаряддям для керівника у підтримці ефективності СВК, управлінні ризиками і наданні в розумних межах гарантії того, що органом державного сектору у ході реалізації місії досягаються такі загальні цілі:

- здійснення послідовних, етичних, економічно доцільних, ефективних та результативних операцій;
- виконання зобов'язань щодо підзвітності;
- дотримання відповідних законів і правил;
- збереження ресурсів від втрат, нецільового використання та збитків.

У Програмному документі з внутрішнього аудиту в Європі, виданому Європейським відділенням Інституту внутрішніх аудиторів², зазначається, що професійний внутрішній аудит лише доповнює дії керівництва шляхом надання об'єктивних гарантій стосовно того, що процес внутрішнього контролю відбувається з урахування прийнятного рівня ризиків. Внутрішній аудитор також надає консалтингові послуги з метою підтримки зусиль керівництва щодо поліпшення системи управління, СВК і надання рекомендацій стосовно наслідків організаційних змін у цій системі.

Згідно із законодавчими актами зарубіжних країн (зокрема країн – кандидатів на вступ до ЄС³) здійснення внутрішнього аудиту базується

¹ INTOSAI GOV 9120 "Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.issai.org/media\(599,1033\)/INTOSAI_GOV_9120_E.pdf](http://www.issai.org/media(599,1033)/INTOSAI_GOV_9120_E.pdf).

² IIA Position Paper on Internal Audit in Europe [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eciia.eu>.

³ Відповідно до законодавства Туреччини до сфер діяльності внутрішніх аудиторів належать: дослідження й оцінка достатності та ефективності СВК

на оцінці ризиків і виконанні аудиторських завдань, які охоплюють різні його сфери. Загалом до функцій підрозділів внутрішнього аудиту у державному секторі цих країн належить виконання аудиторських завдань з надання гарантій, які здійснюються шляхом системних аудитів, аудитів відповідності, операційних аудитів (аудитів ефективності), фінансових аудитів, IT-аудитів¹.

У сфері фінансового контролю цільових програм, окремих напрямів витрачання бюджетних коштів його застосування в класичному, традиційному розумінні визначене у ст. 4 Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, де наголошується, що цей вид аудиту включає всю управлінську діяльність, а не тільки специфічні аспекти управління і спрямований на перевірку того, наскільки економно й ефективно витрачаються державні кошти².

За цих умов функціонування підрозділів внутрішнього аудиту у державному секторі доцільно розглядати аналогічно їх функціону-

у міністерстві; надання рекомендацій з управління ризиками; перевірка впровадження й ефективності політики оцінки ризиків і управління ними; оцінка ефективності та досягнення результативності й економічності використання ресурсів і надання рекомендацій міністерствам за її результатами; аудит відповідності діяльності та операцій міністерства принципам законності, визначеним цілям та курсу; перевірка точності та достовірності бухгалтерських записів і фінансових положень; перевірка точності, достовірності та своєчасності інформації, що надається, а також всіх видів звітів, статистики та фінансових положень, що оприлюднюються; перевірка управління і достовірності системи електронної інформації та урядових послуг (Public financial management and control law No. 5018. – Republic of Turkey, Ministry of Finance [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sgb.gov.tr>).

¹ Зокрема, до функцій підрозділів внутрішнього аудиту Болгарії, Естонії, Румунії, Словаччини, Чеської Республіки входить проведення аудиту систем, аудиту відповідності, операційного аудиту (аудиту ефективності), фінансового аудиту, IT-аудиту. Підрозділи внутрішнього аудиту Албанії та Кіпру здійснюють фінансовий аудит і аудит ефективності, а у Польщі – тільки фінансовий аудит. Див.: Welcome to the world of PIFC – Introducing PIFC into Candidate, Western Balkan and European Neighbourhood Policy countries PIFC”, European Commission, 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ec.europa.eu/budget>.

² Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнята на IX Конгресі ВОФК (INCOSAI) у 1977 р.; на сьогодні діє у редакції 1998 р.

ванню в корпоративному секторі. Адже в обох секторах економічну поведінку і зміст господарських процесів можна вважати цілком ідентичними. І в державному, і в корпоративному секторах відбуваються аналогічні процеси (закупівлі, постачання, реалізація послуг, залучення фінансування, маркетинг тощо). Останнім часом бюджетні установи проводять активну позабюджетну діяльність, яка за сутністю є аналогічною підприємницькій, і націлені на пошук позабюджетних джерел фінансування.

Істотною відмінністю є механізм управління, від якого безпосередньо залежить здійснення контролю. У бюджетній організації існує проблема реалізації принципу персоналізації відповідальності за неефективне витрачання бюджетних коштів завдяки відсутності належної правової бази, управлінської культури, поведінки та інших чинників. У корпоративному секторі завдяки раді директорів або іншому колегіальному органу, що пильно спостерігає за діями виконавчого керівництва (дирекції) задля “максимізації добробуту акціонерів”, таку проблему вирішено.

Зважаючи на те, що комерційні організації за сутністю і змістом економічних процесів несуттєво відрізняються від бюджетних установ, діяльність внутрішніх аудиторів у корпоративному секторі спрямовано на виконання аудиторських завдань, які є предметом дослідження і для підрозділів внутрішнього аудиту у державному секторі (рис. 2.5).

З огляду на термінологію Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту ІІА¹, надання гарантій є незалежною оцінкою процесів управління, управління ризиками і контролю в організації, що становить основу належної підзвітності керівника.

За підходом, прийнятим в ЄС, внутрішній контроль (за термінологією ЄС – фінансове управління і контроль) та внутрішній аудит є дієвими інструментами керівника для реалізації власних повноважень і відповідальності, цілей та завдань очолюваного ним органу. Від того, наскільки достовірною є інформація, що надається цією

¹ Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты). В редакции, действующей с 01.01.2011 / Перевод Российского Института внутренних аудиторов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.iaa-ru.ru>.

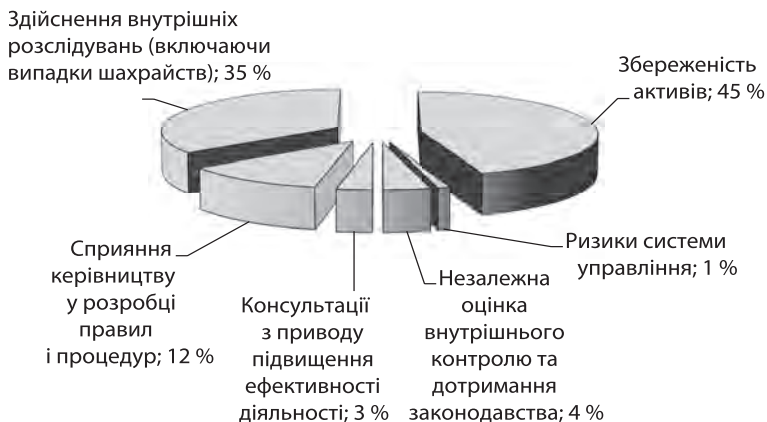


Рис. 2.5. Пріоритетність напрямів діяльності внутрішніх аудиторів українських компаній

Складено за: Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні (Опитування українських компаній і банків про стан внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю) / Міжнародна фінансова корпорація. – 2008 (червень). – С. 23.

системою, залежить обґрунтованість та ефективність управлінських рішень, прийнятих керівниками усіх рівнів.

У забезпеченні дієвості внутрішнього контролю кожен працівник відіграє важливу роль, однак загальна відповідальність за СВК покладається на керівника і не може бути ним делегована. Для того щоб забезпечити впевненість керівника у тому, що діяльність провадиться економно, ефективно, результативно та згідно із законодавством і досягає визначеної установою мети, керівник має бути захищений та, відповідно, забезпечити розробку загальних організаційно-правових засад внутрішнього контролю щодо організації надійної та дієвої СВК.

Внутрішній контроль не є подією або явищем, тобто він не зосереджений тільки на перевірках, призначених на конкретний день або місяць. Він являє собою постійний процес, що поширюється на всю діяльність організації¹. Його не можна розглядати як окремий напрям

¹ INTOSAI GOV 9120 “Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.issai.org/media\(599,1033\)/INTOSAI_GOV_9120_E.pdf](http://www.issai.org/media(599,1033)/INTOSAI_GOV_9120_E.pdf).

діяльності, він повинен бути інтегрований у функції відомства як його невід'ємна частина; максимально ефективним внутрішній контроль є в тому випадку, якщо він вбудований в організаційну структуру і в основні управлінські процеси. Крім того, включення, а не додавання контрольних процедур забезпечує зниження витрат діяльності.

При цьому керівництво органу державного сектору відповідає за визначення базових положень внутрішнього контролю як частини управління ризиками і за його оновлення при змінах у ризиках. Реалізуючи контрольні функції під час здійснення звичайних управлінських, наглядових та інших видів діяльності, керівництво повинне гарантувати ефективність функціонування в органі СВК шляхом проведення регулярних заходів огляду, отримання періодичної звітності зі всіх підрозділів. Такі гарантії є невід'ємною частиною належного функціонування внутрішнього контролю.

Між тим, на практиці має місце несприйняття, а іноді і недостатнє розуміння керівників РК персональної відповідальності за діяльність і досягнення мети очолюваних ними органів та їх підвідомчих установ. У практичному життєвому поняття "внутрішній контроль" та "внутрішній аудит" керівники структурних підрозділів часто отожднюють один з одним.

Незважаючи на те, що новою редакцією ст. 26 БКУ більш чітко визначено персональну відповідальність керівників усіх рівнів за впровадження та ефективне функціонування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, керівники РК не змінили усвідомлення власної відповідальності (підзвітності) за прийняті ними управлінські рішення. Процеси реформування державного управління і децентралізації систем контролю, інтегрованих з управлінням програмами і діяльністю РК, як цього вимагають стандарти ЄС, в Україні на сьогодні не завершені. Проголошені після прийняття нового БКУ інноваційні зміни у контролі та посилення відповідальності (підзвітності) керівників РК за дотримання бюджетного законодавства не змінили ситуацію у сфері управління бюджетними коштами на краще. Зростання обсягів порушень у цій сфері свідчить, що головні РК, отримавши за новим БКУ більше свободи дій і фінансової відповідальності, не використали наданих їм в управління бюджетних коштів ефективно і не досягли визначених результатів при виконанні покладених на них функцій.

Управлінська підзвітність керівників покладає чітку відповідальність за виконання відповідних функцій саме на керівництво (а не на бухгалтера, внутрішнього аудитора, органи ДКСУ чи ДФІУ). Тобто керівник є підзвітним за досягнення цілей державного органу чи організації (беручи до уваги можливі ризики та управління ними). Така відповідальність створює умови, за яких можна повною мірою розвивати функцію внутрішнього аудиту у державному секторі. Внутрішній аудит не може забезпечувати реалізацію всіх цих функцій сам по собі. Його роль полягає в інформуванні керівництва про те, чи надають системи фінансового управління і контролю достатню впевненість у виконанні відповідних повноважень (щодо ефективного та результативного досягнення цілей; застосування і дотримання встановлених стандартів внутрішнього контролю; забезпечення повної відповідності всіх здійснюваних операцій вимогам законодавчих і нормативних актів та ін.). І якщо така впевненість не є достатньою, внутрішній аудитор надає рекомендації з удосконалення систем фінансового управління і контролю.

На відміну від України, де поняття відповідальності традиційно розуміється як покарання за допущені порушення, в Європі під цим терміном розуміється відповідальність за те, що установа досягає належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до визначених нею завдань. Це означає, що СВК працює згідно з цими принципами (тобто забезпечено відповідний рівень бухгалтерського обліку, достовірно оцінено вартість процесів, правильно визначено цілі та створено систему контролю на основі ризиків), установою забезпечується достовірність фінансової, статистичної і управлінської звітності та виконуються встановлені законодавством і керівництвом норми і правила.

В Україні обізнаність керівників і персоналу з процедурами внутрішнього контролю, методологією оцінки ризиків та управління ними перебуває на самому початковому рівні. При цьому поширення і застосування цих знань та досвіду починається з керівників середньої ланки, а не з вищого керівництва, як цього потребує сучасне державне управління в країнах ЄС.

Загалом більшість державних органів не може чітко сформулювати мету діяльності, якої вони намагаються досягти, і навіть якщо мету визначено, вона обмежується декількома роками; у більшості органів різнорівневі цілі відсутні повністю/частково або сформульовані нечітко. Хоча в сучасних умовах для забезпечення належного

УДФ не достатньо лише дотримання законів, необхідно досягати мети у найбільш економний, ефективний та результативний спосіб. Адже цілі є ключовим елементом будь-якої системи, а правильна їх постановка залежить від розподілу повноважень, визначення відповідальних за виконання функцій, процесів, операцій.

Недостатня обізнаність керівників РК різних рівнів щодо сутності ДВФК та нерозвиненість нормативно-правової бази з питань внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту на практиці призводять до їх незацікавленості в організації СВК та у розвитку функції внутрішнього аудиту в органі.

На сучасному етапі розвитку ДВФК в Україні виконання аудиторських завдань з надання гарантій для підрозділів внутрішнього аудиту ЦОВВ є неможливим, оскільки предмет для виконання таких завдань – управлінська підзвітність керівника за всі види діяльності конкретного органу державного сектору (включаючи планування, реалізацію та нагляд за належним функціонуванням, підтриманням і документуванням СВК) – не розвинутий і потребує належного нормативно-правового та методологічного забезпечення.

Адже з прийняттям нового БКУ та ряду інших підзаконних актів, які розроблені в рамках бюджетної реформи або удосконалені для забезпечення імплементації його положень, було посилено вимоги саме до фінансового управління і контролю (внутрішнього фінансового контролю), пов'язаних з реалізацією функцій головного РК. Саме внутрішній фінансовий контроль є розвиненішим нині у світі порівняно з іншими елементами СВК.

Разом з тим у системі управління будь-якої організації, в тому числі державної, контроль і аудит являють собою механізм зворотного зв'язку між об'єктом і суб'єктом управління, оскільки з їх допомогою до керівника доводиться об'єктивна інформація про стан і функціонування об'єкта управління. Тому згідно з міжнародними нормами, досліджуючи внутрішній фінансовий контроль, який є одним з елементів СВК поряд із внутрішнім функціональним контролем і контролем ефективності, варто зауважити, що він спрямований на запобігання вчиненню порушень фінансової дисципліни, виявлення відхилень і життя коригуючих заходів¹.

¹ The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control – integrated Framework [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.coso.org/guidance.htm>.

Отже, в розвинутих європейських країнах внутрішній контроль не обмежується бухгалтерським контролем і традиційним фінансовим управлінням та адміністративним контролем. Його ключові положення є частиною відповіді на ризики, тобто сукупністю дій, вбудованих у систему управління органу та сумісних з основними управлінськими процесами, що здійснюються в державному органі: плануванням, виконанням, моніторингом.

СВК в ЦОВВ є ефективною за наявності адекватної нормативної бази. І саме керівник є головною відповідальною особою за формування такої бази на рівні установи (органу).

Отже, внутрішній контроль є справою кожного, а ролі та відповідальність персоналу повинні бути чітко визначені, формалізовані та ефективно доведені до кожного працівника. Саме тому такі положення повинні бути визначені у посадових інструкціях кожного працівника. Це, в свою чергу, забезпечує можливість кожного бути відповідальним за належне функціонування внутрішнього контролю.

Формування ролей і обов'язків для кожного працівника органу слід здійснювати, базуючись на концепції внутрішнього контролю, визначеній у Керівництвах з внутрішнього контролю для державного сектору INTOSAI (зокрема INTOSAI GOV 9100), в основу яких покладено модель COSO.

Запроваджуючи модель COSO і треба враховувати, що підрозділ внутрішнього аудиту є важливою складовою СВК та здійснює моніторинг реалізації процедур внутрішнього контролю, оцінку їхньої ефективності та розробку пропозицій і рекомендацій щодо укріплення внутрішнього контролю. Внутрішній аудит включається лише до першого (середовище контролю) і п'ятого (моніторинг) компонентів СВК (рис. 2.6).

Загалом оцінюючи нинішню ситуацію з організацією внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в ЦОВВ, можна дійти висновку, що окремі елементи СВК за моделлю COSO все ж мають місце в бюджетних установах і організаціях. Однак ці елементи не мають системного характеру і подекуди є недосконалими або застосовуються формально і тому не можуть бути прийняті за основу, порівняно з якою можна було б оцінити ефективність функціонування СВК в ЦОВВ.

Крім того, у зв'язку з ліквідацією, на виконання вимог Постанови № 1001, відомчих контрольно-ревізійних підрозділів було упущено

деякі аспекти, які є важливими для побудови СВК на рівні ЦОВВ, зокрема: розробка нових методів організації і розподілу контрольних функцій та перерозподілу відповідальності; визначення в діяльності структурних підрозділів установи окремих процесів, операцій і ділянок. За таких умов, що склалися, спостерігається тенденція до переходу функцій від внутрішнього аудиту до внутрішнього контролю. ЦОВВ бракує досвіду, методологічно-довідкових заходів у сфері оформлення внутрішніх нормативних документів щодо побудови СВК, з урахуванням вимог моделі COSO.

Для забезпечення функціонування внутрішнього контролю в ЦОВВ у відповідності з міжнародними та європейськими стандартами новостворені підрозділи внутрішнього аудиту повинні надати керівникові допомогу у побудові СВК. Ураховуючи вітчизняні традиції у сфері державного управління, внутрішній аудитор, крім реалізації традиційних для цього виду діяльності функцій підтримки та посилення, пов'язаних із оцінкою СВК і наданням керівникові рекомендацій щодо вдосконалення відповідності та результативності цієї системи, має сприяти керівництву ЦОВВ на етапі становлення СВК під час розробки правил і процедур внутрішнього контролю та у визначенні бази, порівняно з якою можна оцінювати і забезпечувати ефективність СВК, діючої в органі державного сектору¹.

Розглядаючи систему фінансового менеджменту у цілому, потрібно зробити висновок, що поліпшення якості діяльності органу залежатиме, у тому числі, від підвищення відповідальності його керівника. Керівник повинен бути максимально зацікавленим в організації ефективної СВК і у розвитку функції внутрішнього аудиту, щоб питання, пов'язані з прийняттям стратегічних управлінських рішень, були предметом постійних експертних оцінок з боку внутрішнього аудитора. Висновок останнього має бути певним видом "страхування" особистої відповідальності, а також можливістю отримання максимально ефективного варіанта виконання поставлених завдань.

Слід зазначити, що сьогодні на рівні структурних підрозділів ЦОВВ бракує доступних і зрозумілих для сприйняття методичних

¹ Внутрішній контроль у секторі державного управління України та європейський досвід : посіб.-практикум / П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, Ян ван Тайнен, М. Г. Тимохін та ін. – К. : ТОВ "Європейський інститут державного управління та аудиту", 2012. – С. 13–14.

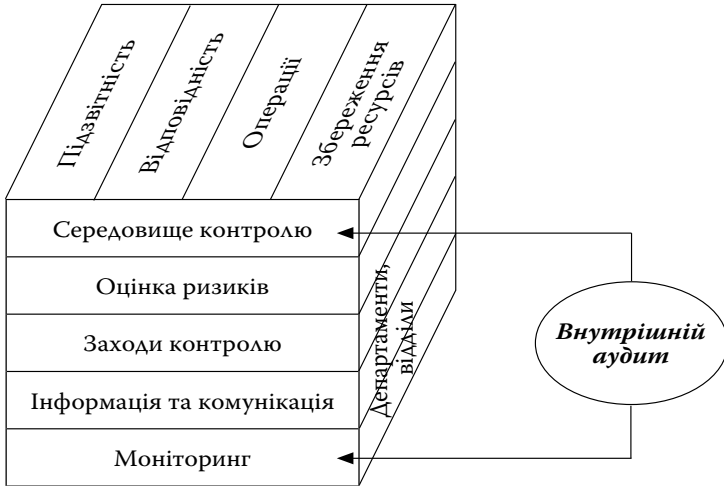


Рис. 2.6. Структура СВК за моделлю COSO I та місце в ній функції внутрішнього аудиту

Складено за: INTOSAI GOV 9120 “Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.issai.org/media\(599,1033\)/INTOSAI_GOV_9120_E.pdf](http://www.issai.org/media(599,1033)/INTOSAI_GOV_9120_E.pdf); *Грачева М. В.* Внутренний контроль и аудит в секторе государственного управления: опыт развитых стран / М. В. Грачева // Государственное управление. – 2007. – Вып. 12. – С. 1–9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://e-journal.spa.msu.ru/images/File/2007/12/Gracheva.pdf>. – С. 6.

рекомендацій щодо оформлення регламентів, які мають включати компоненти, котрі становлять основу структури внутрішнього контролю відповідно до міжнародновизнаної моделі COSO. Саме цю модель використано у Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю¹, якими було визначено головні аспекти побудови та функціонування СВК в окремій установі (органі), де Методичні рекомендації є підґрунтям розробки Інструкції з внутрішнього контролю – ключового документа з побудови і функціонування СВК в цьому органі.

¹ Про затвердження Методичних рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 995.

Прийняті в установі (органі) регламенти, інструкції та інші документи з внутрішнього контролю можуть лише конкретизувати деякі компоненти, які складають структуру внутрішнього контролю (їх п'ять: внутрішнє середовище (середовище контролю), управління ризиками, заходи контролю, моніторинг, інформація та комунікація), і не повинні включати іншу інформацію, яка може призвести до неоднозначного трактування елементів СВК, у тому числі внутрішніми аудиторами.

Крім того, внутрішні регламенти (положення, посадові інструкції, порядок проведення заходів з внутрішнього контролю) в установі (органі), затверджені її керівником, мають бути погоджені всіма заступниками керівника установи, а також на рівні керівників структурних підрозділів та юридичної служби.

Разом з тим на практиці зазначені Методичні рекомендації ЦОВВ для організації внутрішнього контролю не використовують, оскільки наказ Мінфіну, яким прийнято ці рекомендації, не пройшов державної реєстрації і тому може мати виключно рекомендаційно-інформаційний характер і не вважається обов'язковим до виконання. За інформацією зі звітів підрозділів внутрішнього аудиту ЦОВВ, про факт незастосування в роботі Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю повідомила п'ята частина усіх ЦОВВ, що звітували за I півріччя 2013 р.¹

Нагальними питаннями подальшого розвитку ДВФК на сьогодні залишається переведення до Мінфіну ЦПГ, що діє у складі ДФІУ, та проведення відповідних організаційно-структурних і функціональних змін у цьому органі у зв'язку із зосередженням його діяльності на функції інспектування.

За Концепцією² ЦПГ є підрозділом, який відповідає за гармонізацію внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, і на період

¹ Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні впродовж I півріччя 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97742>.

² Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р (із змінами, внесеними згідно з розпорядженнями Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р, від 23.12.2009 № 1601-р, від 07.09.2011 № 968-р) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=158-2005-p>.

реформи до 2017 р. ці функції покладено на Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю, що діє у складі ДФІУ. Департамент забезпечує методологічну підтримку ДВФК, здійснює оцінку якості внутрішнього аудиту, організовує та проводить навчальні заходи, в тому числі за підтримки міжнародних експертів тощо. Після 2017 р. функція гармонізації передаватиметься до Мінфіну.

ДВФК тільки у тому випадку забезпечує більшу прозорість і підзвітність в управлінні державними фінансами, коли його побудовано за стандартами, визнаними на міжнародному рівні. Одним із таких стандартів, за висновками міжнародних організацій і європейських експертів та рекомендаціями, наданими в правових документах Європейської комісії, є зосередження централізованої координації і гармонізації у сфері ДВФК у структурі Міністерства фінансів України.

За висновками міжнародних організацій і європейських експертів, рекомендаціями, наданими в правових документах ЄК, яких дотримуються країни – члени ЄС та країни – кандидати на вступ до ЄС, а також окремі країни США, насамперед, охоплені Європейською політикою сусідства, такий підхід є не найкращим. Нині у країнах – членах ЄС та країнах – кандидатах на вступ до ЄС віддають перевагу іншому підходу, за якого функція централізованої координації і гармонізації у сфері ДВФК зосереджується у структурі міністерства фінансів. Так, зокрема, про це свідчать результати дослідження ОЕСР та Світового банку – центральні відділи координації, створені країнами – членами ОЕСР, у більшості функціонують у складі міністерств фінансів цих країн (рис. 2.7).

Поза сумнівом, вирішення питання щодо переведення ЦПГ із ДФІУ до Мінфіну стане можливим лише за умови підвищення спроможності підрозділів внутрішнього аудиту. Крім того, на даному етапі набувають актуальності заходи з проведення постійного моніторингу стану виконання нормативно-правових актів з питань внутрішнього аудиту та проведення навчання, підвищення кваліфікації керівників і працівників підрозділів внутрішнього аудиту міністерств та інших ЦОВВ. І в цьому питанні однієї методологічної підтримки ДФІУ недостатньо.

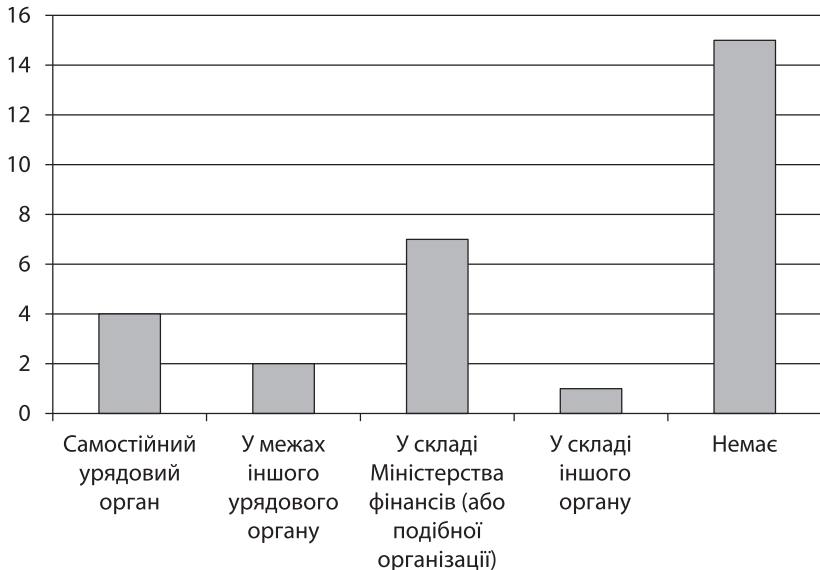


Рис. 2.7. Розподіл ЦПГ з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту за підпорядкованістю в країнах – членах ОЕСР

Джерело: Модернізація державного сектора: підзвітність та контроль / Центр сприяння інституційному розвитку державної служби при Головному управлінні державної служби України // Policy Brief. OECD. – 2007. – Серпень. – С. 4–5.

Разом з тим, відповідно до Плану заходів щодо реалізації Стратегії¹ та розпорядження Кабінету Міністрів України², саме ДФІУ зобов'язується забезпечити:

- організацію та проведення у системі ЦОВВ постійної роз'яснювальної і консультативної підтримки з внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, в тому числі шляхом проведення

¹ План заходів щодо реалізації Стратегії розвитку системи управління державними фінансами: затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=246562859&cat_id=244276429.

² Питання зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни: розпорядження Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 № 148-р (із змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/148-2011-p>.

- круглих столів, семінарів, конференцій, навчання керівників і працівників із зазначених питань з використанням сучасних методів дистанційного навчання (застосуванням програмно-технічного забезпечення);
- відстеження проблем практичного впровадження вимог нормативно-правових актів з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, зокрема удосконалення Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю та їх застосування РК у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах з питань фінансового управління, відповідальності (підзвітності) керівників;
 - розробку і внесення на розгляд проекту постанови Кабінету Міністрів України “Про утворення служб внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади та організацію їх діяльності” (разом з Мінфіном);
 - запровадження, починаючи з 2014 р., щорічного оцінювання фахового рівня керівників і працівників підрозділів внутрішнього аудиту міністерств та інших ЦОВВ шляхом проведення тестування у порядку, встановленому Мінфіном.

З огляду на кращий європейський досвід¹, лідером у сфері розвитку методології внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в державному секторі має бути саме Міністерство фінансів. Лише ЦПГ, який створений і діє у складі Міністерства фінансів, за своїм статусом має право вирішувати конфлікти інтересів між підрозділом внутрішнього аудиту та будь-яким іншим підрозділом будь-якого ЦОВВ у питаннях щодо професійної чесності і функціональної незалежності внутрішнього аудиту.

Зважаючи на це, Мінфін має вибороти в інших міністерств та ЦОВВ право називатися лідером у сфері розвитку методологій внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в державному секторі.

Для подальшого підвищення ефективності функціонування системи УДФ в Україні, у подальшому розвитку функції аудиту в умовах управління змінами у цій системі активну участь має взяти Рахункова палата. Для цього повинно бути забезпечено функціонування Рахункової палати як вищого органу зовнішнього аудиту. Адже чинна нормативно-правова база не дає змоги Рахунковій палаті повною

¹ Конинг Р. П. Дж., де. Государственный внутренний финансовый контроль / Р. П. Дж. де Конинг ; пер. с англ. Р. Рудницкой. – Словения, 2007. – С. 73.

мірою реалізовувати свої повноваження як вищого органу зовнішнього аудиту.

Для набуття дійсного статусу такого органу Рахунковій палаті потрібно, насамперед, позбавитися статусу органу “контролюючого” типу і посилити аудиторську спроможність. Необхідно змінити масштаб і характер контрольно-аналітичних заходів, що здійснюються Рахунковою палатою. Крім того, у світлі перебудови ідеології контролю їй необхідно продовжити роботу у напрямках підвищення рівня професіоналізму працівників і забезпечення здійснення аудиторської діяльності відповідно до стандартів аудиту державних фінансів INTOSAI і кращих міжнародних методик.

Посиленню аудиторської спроможності Рахункової палати сприятиме, зокрема, запровадження аудиту рахунків і систем внутрішнього контролю та підтвердження річної фінансової звітності головних РК. Достовірність даних, які подають головні РК у фінансовій та бюджетній звітності в Україні, сьогодні ніким не засвідчується, завдяки чому існує висока ймовірність того, що показники, відображені у звітах, не відповідають фактичному стану справ щодо використання коштів державного бюджету. Адже державний фінансовий аудит, що здійснюється органами ДФІУ, не дає відповіді на питання, наскільки річні фінансові звіти у всіх істотних аспектах достовірно відображають реальний фінансовий стан РК та чи дає ця звітність правильне уявлення про стан рахунків РК, в тому числі про залишки коштів по загальному та спеціальному фондах.

Таким чином, для посилення аудиторської спроможності Рахункової палати треба зробити ряд кроків, насамперед:

- розробити і прийняти нову редакцію Закону “Про Рахункову палату”, який має унормувати статус Рахункової палати як вищого органу зовнішнього аудиту, а також деталізувати сферу розширення її повноважень з контролю за державними фінансами;
- запровадити у практичну діяльність Рахункової палати аудит рахунків і річної фінансової звітності, що складається головними РБК, оцінку їхньої відповідальності та підтвердження функціонування СВК у відповідності з прийнятою і затвердженою структурою.
- надати Рахунковій палаті відповідні повноваження в частині застосування заходів впливу до порушників бюджетного процесу;

– удосконалити механізми взаємодії з Кабінетом Міністрів України і Верховною Радою України в контексті поліпшення реалізації пропозицій і рекомендацій Рахункової палати за результатами її контрольно-аналітичної діяльності.

На важливості таких кроків наголошують і експерти Світового банку. На їхню думку, висновки, які надаються Рахунковою палатою Верховній Раді України, “мають лише описовий характер і ґрунтуються на ... аудитах відповідності та ефективності.... Щорічний загальний звіт Рахункової палати не містить жодних рішень щодо фінансової звітності Уряду”. Парламент приділяє недостатньо уваги роботі Рахункової палати. Слабкою є підтримка Рахункової палати і від Кабінету Міністрів України та Мінфіну, адже “Уряд є більш зацікавленим в удосконаленні внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а не зовнішнього аудиту”¹. Хоча, як засвідчує досвід країн – членів ОЕСР, посилення ролі Рахункової палати як вищого органу зовнішнього аудиту мало б позитивно впливати на розвиток функції внутрішнього аудиту у державному секторі і модернізації системи УДФ в Україні.

Посилення ролі Рахункової палати у розвитку функції аудиту разом з дієвою, модернізованою згідно зі стандартами ЄС, системою ДВФК сприятимуть, як зазначено в урядовій Концепції², підвищенню прозорості і результативності УДФ, удосконаленню діяльності бюджетних установ завдяки переходу від адміністративної до управлінської культури, в умовах якої керівники установ незалежно і ефективно здійснюватимуть процес УДФ.

¹ Україна: Звіт з ефективності управління державними фінансами : проєкт станом на 11.04.2012 [Неофіційний переклад] / Світовий банк. – 108 с.

² Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 № 633-р.

2.2. ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ У КОНТЕКСТІ ПОСИЛЕННЯ РОЛІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ У ПІДГОТОВЦІ ВИСОКОЯКІСНОЇ ЗВІТНОСТІ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

В епоху глобальних змін і дедалі більшої відкритості світової економіки, значної нестабільності політичного середовища і фінансового дисбалансу, який посилює конкуренцію на міжнародному ринку та висвітлює взаємозалежність державного і приватного секторів економіки, одним із важливих кроків на шляху виходу України на траєкторію сталого економічного розвитку є проведення фундаментальних реформ у державному управлінні та запровадження нової операційної моделі господарювання і фінансового менеджменту у системі державних фінансів. Для того щоб забезпечити модернізаційний прорив у нашій країні і створити умови для переходу до економіки нового типу – економіки, заснованої на знаннях, необхідно забезпечити реалізацію трьох ключових факторів успіху: ефективне управління державними фінансами; ефективне управління людським капіталом; ефективне стратегічне прогнозування і управління ризиками.

Модернізаційні процеси, що здійснюються в економіці України з прийняттям Програми економічних реформ Президента “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” (далі – Програма реформ)¹ і відображаються у зміні підходів до здійснення контролю державних фінансів, спрямовані саме на проведення таких реформ задля забезпечення сталого економічного зростання й гарантованого виконання державою своїх соціальних зобов’язань.

Програма реформ містить завдання щодо створення системи УДФ за рахунок, зокрема, оптимізації управління державними фінансами і поліпшення фінансового менеджменту у цій сфері через посилення фінансового контролю за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів, запровадження внутрішнього аудиту згідно зі стандартами ЄС і забезпечення зовнішнього аудиту вико-

¹ *Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки / Комітет з економічних реформ при Президенті України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/content/ker-program.html>.*

ристання бюджетних коштів на місцевому рівні відповідно до Міжнародних стандартів аудиту державних фінансів (INTOSAI).

Запровадження принципів “нового державного управління” (New public management) призводить до іншого розуміння ролі державних органів, головним завданням яких має бути надання послуг громадянам, бізнесу та іншим сторонам, а це, у свою чергу, веде до наближення методів корпоративного і державного управління. Розглядаючи модель “new public management”¹, яка базується на розумінні, що в основі будь-якої людської поведінки перебуває особистий інтерес і максимізація корисності, та передбачає переміщення методів ринкового ведення бізнесу й управління з приватного сектору до державного, зазначимо, що у державному секторі головним завданням фінансового менеджменту є використання фінансових ресурсів, що належать суспільству, з максимальною корисністю, збільшення обсягу наданих адміністративних послуг зі зниженням їх собівартості, управління ризиками для виявлення загроз і нових можливостей в діяльності органів державного сектору.

Сучасні тенденції і проблеми управління державним сектором ставлять важкі завдання і виклики, які потребують постійних змін від політиків, управлінців, керівників і чиновників, що забезпечують надання послуг. Питання, на які уряди країн повинні відповідати, не мають жодних кордонів і стосуються проблем довгострокового фінансового дисбалансу, національної безпеки, глобальної взаємозалежності, змін в економіці, демографії, науці і технологіях, якості життя і навколишнього середовища, і не в останню чергу – державного управління.

Ці зміни, як зазначають експерти ООН з економічних і соціальних питань у програмному документі “Аудит для соціальних змін”²,

¹ Drechsler Wolfgang. The Rise and Demise of the New Public Management / Wolfgang Drechsler // Post-autistic economics Review. – September 2005. – № 33. – P. 17–28 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.paecon.net/PAERreview/issue33/Drechsler33.htm>.

² Auditing for Social Change: A Strategy for Citizen Engagement in Public Sector Accountability / United Nations // 6th Global Forum on Reinventing Government: Towards Participatory and Transparent Governance (Seoul, Republic of Korea, 26-27 May 2005). – New York, 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.unpan.org/Portals/0/60yrhistory/documents/Publications/Auditing%20for%20Social%20Change.2007.pdf>.

стосуються і аудиторської професії, яка також постійно розвивається і позитивно впливає на довіру суспільства, громадян та інших зацікавлених сторін та їхні очікування від державних органів влади, які діють від імені громадян і здійснюють управління громадськими фінансами¹.

Резолюція Генеральної Асамблеї ООН № А/66/209 “Просування ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом посилення вищих органів фінансового контролю”² підкреслює ключову роль, яку мають відігравати ВОФК в імplementації погоджених міжнародною спільнотою цілей розвитку, включаючи Цілі розвитку тисячоліття.

Громадськість очікує, що ті, хто розпоряджається державними коштами, повинні бути повністю відповідальними за ці кошти і державний аудит є важливою ланкою в цій відповідальності. Він посилює відповідальність, як знизу доверху до обраних або призначених осіб, що надають ресурси, так і назовні до споживачів, платників податків і громадськості в цілому. При цьому, якщо внутрішні аудиторі, що працюють в державних органах, допомагають покращувати систему управління та прийняття рішень, поліпшуючи таким чином використання грошей платників податків, то зовнішні аудиторі (ВОФК) мають безпосередній вплив на те, як державні органи та державні службовці виконують свої обов’язки, і тому відіграють особливу роль у системі УДФ.

У преамбулі до Лімської декларації³ прямо зазначається про те, що головною, невід’ємною метою ВОФК повинна бути розробка

¹ У широкому розумінні термін “громадські фінанси” є синонімом поняття “державні фінанси”. Однак громадські фінанси є ширшою за змістом, узагальнюючою категорією, яка за західною термінологією визначається як головна сфера фінансової системи держави, ціллю функціонування якої є забезпечення (фінансування) реалізації суспільних інтересів. Для характеристики громадських фінансів у спеціальній літературі вживається термін *публічні фінанси* (англ. public).

² Резолюція Генеральної асамблеї ООН № А/66/209 “Просування ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом посилення вищих органів фінансового контролю” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16739373>.

³ Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів

ефективного фінансового управління. Розділ 1 Декларації визначає: “Аудит не самоціль, а невід’ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів та порушень принципів законності, ефективності та економічності управління фінансами на ранній стадії, що дозволяє прийняти корегуючі заходи в окремих випадках, підзвітним прийняти на себе відповідальність, отримати компенсацію, або вжити заходів для попередження – або принаймні уникнення ускладнення – таких порушень”.

Зважаючи на те, що особливі цілі такого аудиту, а саме цільове й ефективне використання публічних фінансів та пошук досконалої системи управління ними, удосконалення адміністративної діяльності та інформування органів державної влади і громадськості шляхом оприлюднення об’єктивних звітів, є необхідними умовами стабільності та розвитку держав у відповідності з цілями ООН, Міжнародна організація ВОФК (INTOSAI) закріпила їх у своєму Стратегічному плані розвитку на 2011–2016 рр¹.

Метою цілі 1 “Підзвітність та професійні стандарти”, наведеної у цьому стратегічному документі, є впровадження Міжнародних стандартів аудиту державних фінансів (INTOSAI). Принципи, викладені у стандартах INTOSAI, побудовані навколо основних очікувань ВОФК щодо внесення змін у життя громадян. Наскільки ВОФК здатні вплинути на життя громадян, залежить від ВОФК: (1) Посилення підзвітності, прозорості і цілісності держави і підконтрольних організацій державного сектору; (2) Демонстрація їх актуальності для громадян, парламенту та інших зацікавлених сторін та (3) Бути зразковою організацією через особистий приклад (рис. 2.8).

Для виконання своїх функцій і забезпечення їх потенційного значення для громадян ВОФК повинні заслуговувати на їх довіру. ВОФК мають бути об’єктивно оцінені і громадянами, і суспільством як надійні, компетентні і незалежні та як такі, що несуть відповідальність за свою діяльність. Для цього ВОФК повинні бути зразковими уста-

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836.

¹ Стратегічний план на 2011–2016 рр. “Спільний досвід на користь всім” / Міжнародна організація Вищих контрольних органів (INTOSAI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16739516>.

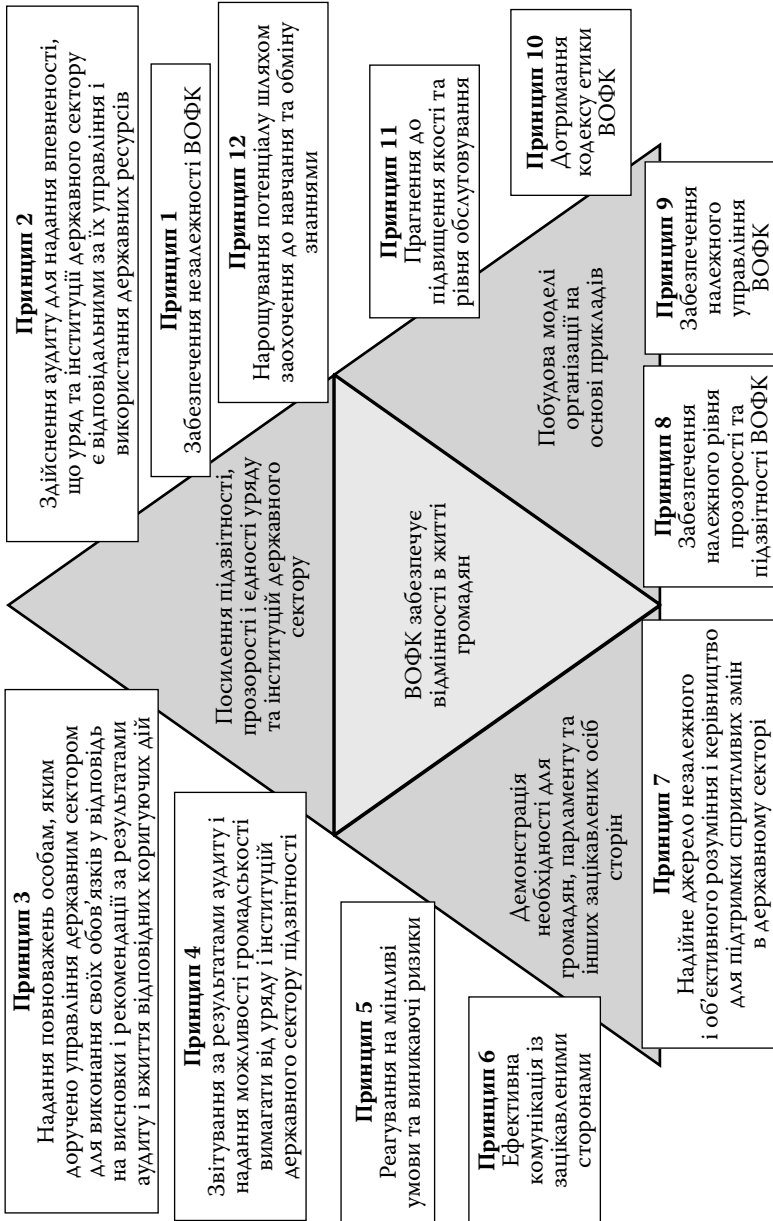


Рис. 2.8. Принципи цінностей і переваг ВОФК відповідоно до кожної з цілей діяльності ВОФК

Джерело: ISSAI 12 "Value and Benefits of SAIs – making a difference to the life of citizens" / Endorsed 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.issai.org/media/51860/endorsement-version-of-issai-12-final_en.pdf.

новами, які подають приклад, завдяки якому інші контрольні органи державного сектору і аудиторські професії багато чому можуть навчитися.

Розвиток глобалізації змушує ВОФК не тільки ставати більш ефективними і прозорими при виконанні внутрішньодержавних завдань, але і брати активнішу участь в інтернаціоналізації аудиту публічних фінансів, що має на меті підвищення за рахунок використання факторів міжнародного співробітництва внутрішньодержавної ефективності діяльності контрольних органів, зокрема для припинення тих проявів глобалізації, які завдають шкоди національним інтересам держави. У міру подальшої наднаціональної інтеграції ВОФК отримують можливість розширити сферу своєї діяльності як кількісно, так і якісно. У цьому зв'язку вивчення і ефективне використання міжнародних стандартів аудиту державних фінансів підвищить рівень професіоналізму державних аудиторів і відповідно якість здійснюваного аудиту.

Питанню імплементації положень міжнародного законодавства із державного контролю й аудиту у вітчизняне нормативне поле та практику УДФ відводиться одне із центральних місць у Програмі реформ. Зокрема, прискорення запровадження в Україні Міжнародних стандартів аудиту державних фінансів, що розробляються Міжнародною організацією ВОФК (INTOSAI), і розроблення нової редакції стандартів проведення Рахунковою палатою аудиту публічних фінансів, гармонізованих із цими стандартами та кращою європейською практикою, є одним із пріоритетних напрямів у Стратегії розвитку системи управління державними фінансами¹.

Прийняття нової редакції стандартів аудиту публічних фінансів, гармонізованих із стандартами INTOSAI, і забезпечення функціонування Рахункової палати як ВОФК відповідно до цих стандартів потребують проведення певних заходів щодо їх імплементації, які мають базуватися, передусім, на вивченні їхньої суті та особливостей класифікації. Адже стандарти INTOSAI є дуже складними за змістом і тому під час їх імплементації можуть виникнути певні проблеми щодо їх практичного застосування.

¹ Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p>.

Стандарти INTOSAI визначають загальний підхід до проведення аудиту публічних фінансів, масштаб аудиторської перевірки, види аудиторських звітів, питання методології та базові принципи, яких повинні дотримуватися державні аудитори (ВОФК), незалежно від умов, в яких проводиться аудит.

Значення стандартів INTOSAI полягає у тому, що вони:

- є критеріями оцінки результатів аудиту, забезпечують концептуальну основу якості досліджень і процедур, що виконуються аудитором;
- визначають принципи і методи аудиту у державному секторі, зокрема перевірки систем, що застосовують автоматизовану обробку даних;
- сприяють реалізації ідеї уніфікації діяльності ВОФК різних держав на базі порівняльного законодавства, що, поза сумнівом, підвищує можливості плідного міжнародного співробітництва;
- сприяють запровадженню в аудиторську практику новітніх наукових досліджень, підвищуючи престиж аудиторської професії.

Міжнародні стандарти INTOSAI офіційно затверджені в 2007 р. і відображають бачення INTOSAI щодо професійних високоякісних стандартів аудиту для своїх членів та інших зацікавлених сторін. На Конгресі INTOSAI у 2010 р. було прийнято серію нових міжнародних стандартів, керівних принципів та положень для державного сектору, що становить чималу цінність для ВОФК країн – членів цієї організації, які використовують Стандарти INTOSAI як професійні стандарти.

Для пояснення структури стандартів INTOSAI слід зазначити, що згідно зі Стратегічним планом INTOSAI на 2005–2010 рр. офіційні документи INTOSAI щодо ролі і діяльності ВОФК отримали назву Міжнародні стандарти INTOSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI), починаючи з листопада 2007 р. Документи, що регламентують правила функціонування органів державної влади, називаються Керівництва INTOSAI щодо належного управління (INTOSAI Guidance for Good Governance – INTOSAI GOV).

Отже, бачення INTOSAI щодо основ і принципів функціонування ВОФК викладено як ISSAIs (Міжнародні стандарти ВОФК) та INTOSAI GOVs (Керівництво INTOSAI щодо належного управління).

Перший повний набір ISSAIs був представлений і схвалений на Конгресі INTOSAI в Південній Африці у 2010 р., а бачення INTOSAI до керівництва ISSAI були відображені в Декларації Конгресу. У подальшому постійно відбувається удосконалення ISSAIs і INTOSAI GOVs внаслідок співпраці з іншими визнаними органами стандартизації та відповідно до належної правової процедури для розроблення, перегляду і відкликання професійних стандартів.

Стандарти INTOSAI містять основні положення та принципи здійснення ВОФК аудиту в державному секторі та рекомендуються до застосування ВОФК різних країн тією мірою, якою вони є сумісними з законодавством цих країн. Незважаючи на те, що оцінка ступеня відповідності стандартів меті заснування ВОФК, з погляду конкретних конституційних, правових та інших особливостей країни, належить до сфери відповідальності ВОФК, один із визначених у Кодексі етики¹ принципів стосується обов'язку зовнішнього державного аудитора застосовувати загальноприйняті стандарти аудиту.

Сучасна структура стандартів INTOSAI містить стандарти і рекомендації та характеризується певним ієрархічним взаємозв'язком документів (рис. 2.9).

З огляду на структуру, яку наведено на рис. 2.9, Міжнародні стандарти ВОФК можуть бути охарактеризовані таким чином:

- структура Міжнародних стандартів вміщує всі документи, затверджені INTOSAI, і передбачає їх систематичну пронумерацію, завдяки чому полегшується їх практичне застосування;
- під назвою ISSAIs (Міжнародні стандарти ВОФК) об'єднані усі документи, що стосуються обов'язків ВОФК щодо проведення аудиту, кожному документу надається окремий номер – ISSAI-number;
- INTOSAI GOVs (Керівництва щодо належного управління) містять документи, що стосуються надання рекомендацій державним органам, наприклад, щодо організації внутрішнього контролю, здійснення бухгалтерського обліку у державному секторі; ці документи мають 4 значний номер – INTOSAI GOV-number;

¹ Кодекс етики INTOSAI : ухвалений на XVI Конгресі INCOSAI у 1998 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/232293?cat_id=32836.

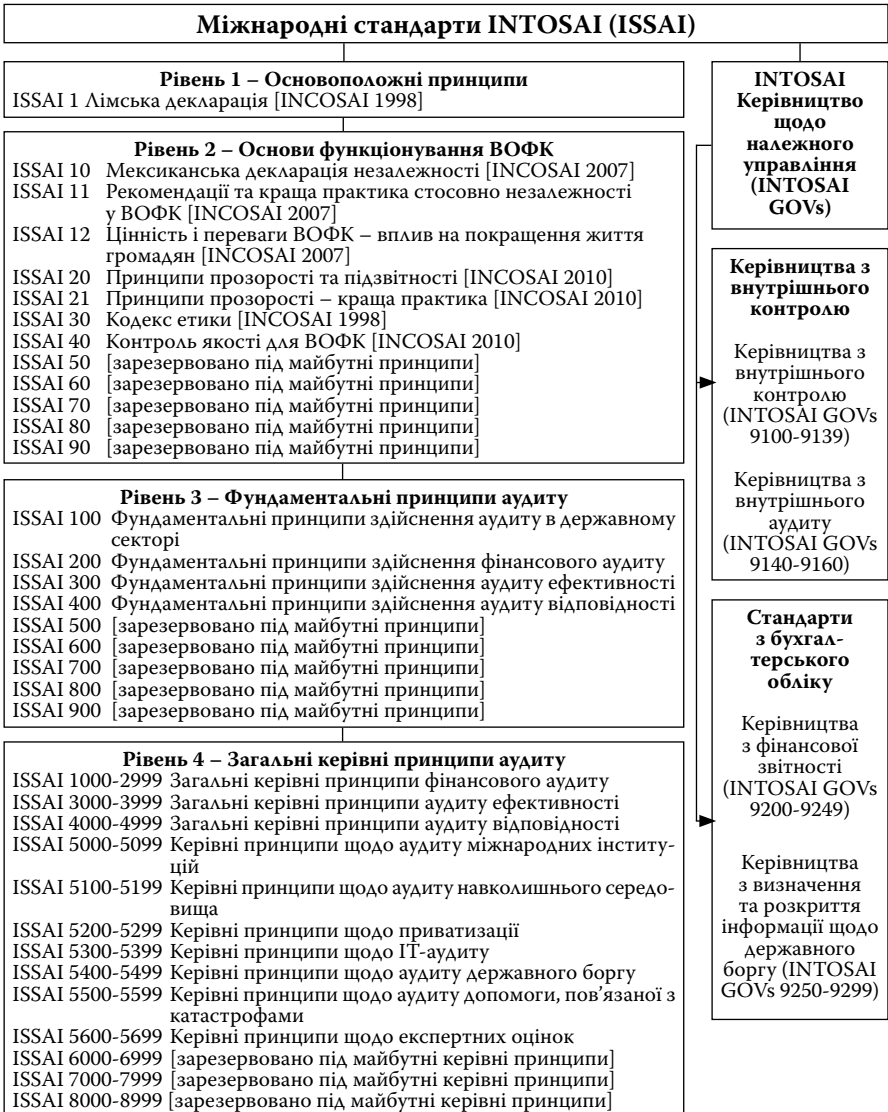


Рис. 2.9. Структура Міжнародних стандартів INTOSAI (ISSAI)

Складено за: Структура ISSAI : затверджена на засіданні XX Конгресу INTOSAI в Йоганнесбурзі (Південно-Африканська Республіка), 21–27 листоп. 2010 р.

- у структурі Міжнародних стандартів спостерігається ієрархічний взаємозв'язок документів; кількість цифр у номері стандарту засвідчує ієрархічний рівень документа.

Наразі є чинними 79 міжнародних стандартів INTOSAI (ISSAIs) і 8 керівництв INTOSAI щодо належного управління (INTOSAI GOVs)¹.

Міжнародні стандарти ВОФК мають чотирирівневу структуру, про що зауважується у преамбулі до Кодексу етики та Стандартів INTOSAI.

Рівень 1 містить основоположні принципи, що мають бути підґрунтям діяльності ВОФК. Такі принципи відображає Лімська декларація, яка визначає чотири цілі аудиту публічних фінансів², проведення якого сприяє:

- належному та ефективному використанню публічних фінансів;
- розвитку ефективного фінансового управління;
- належному виконанню адміністративної діяльності;
- передачі інформації органам державної влади і широким колам громадськості за допомогою публікації об'єктивних звітів.

Рівень 2 – це документи, які являють собою стандарти забезпечення якості аудиту і мають двозначну нумерацію (ISSAI 10-90). До цієї групи входять 7 стандартів. Грунтуючись на основоположних принципах, вони встановлюють вимоги до функціонування ВОФК і загальні повноваження та принципи здійснення керівництва цими установами на вищому рівні. Документи такого рівня не піддаються частим змінам, адже вони містять дані щодо забезпечення якості аудиту. Так, наприклад, до документів цього рівня належать Кодекс етики INTOSAI та нова Мексиканська декларація незалежності, що була запропонована Комітетом з професійних стандартів на XIX Конгресі INTOSAI, на якому планувалося розробити принципи прозорості та відповідальності.

Стандарти **3-го рівня** містять фундаментальні принципи виконання аудиту у державному секторі. Вони мають тризначну нумерацію (ISSAI 100-900) і визначають цілі і принципи проведення аудиту в державному секторі, а також обов'язки ВОФК при виконанні аудиту в

¹ Усі ці стандарти є доступними сайті: www.issai.org.

² Лімська декларація керівних принципів аудиту, прийнята Міжнародною організацією ВОФК INTOSAI в 1977 р. На сьогодні є чинною у редакції 1998 р.

державному секторі. Якщо документи 2-го рівня відіграють регулюючу роль, то стандарти 3-го рівня стосуються питань визначення масштабу, інших складових процесу аудиту в державному секторі. До стандартів цього рівня, у відповідності з новою редакцією стандартів INTOSAI, прийнятих на Конгресі INCOSAI у 2010 р., введено фундаментальні принципи аудиту, розроблені для розвитку базових принципів, відображених в ISSAI 100. Такі стандарти були розроблені та прийняті для вирішення ключових питань, пов'язаних з аудитом фінансової звітності в державному секторі та здійсненням аудиту ефективності й аудиту дотримання правил (аудиту відповідності).

Документи **4-го рівня** містять більш специфічні, деталізовані рекомендації, що є основою для виконання аудиторських завдань з фінансового аудиту, аудиту ефективності і аудиту відповідності. До складу таких стандартів також входять рекомендації та принципи проведення аудиту за окремими об'єктами, наприклад, питання приватизації, державного боргу, навколишнього середовища та міжнародних взаємозв'язків. Нумерація стандартів цього рівня – чотиризначна: від 1000 до 9999, вона може розбиватися на сегменти відповідно до предмета аудиту. Для відображення певних специфічних пунктів, секцій чи підсекцій усередині документів цього рівня можуть зазначатися пункти і підпункти (наприклад, ISSAI 3000/5.4 позначає пункт 5.4 в ISSAI 3000).

Для зручності документи ISSAI можуть включати додатки до головних документів. Пункти у додатках повинні нумеруватися А1, А2, А3... і т. д. для уникнення плутанини з номерами пунктів головного документа.

До окремої групи входять керівництва INTOSAI щодо належного управління (INTOSAI GOVs). Поява цих документів зумовлена тим, що професійні стандарти аудиту, видані INTOSAI для ВОФК, не обмежуються стандартами та рекомендаціями для проведення аудиту у державному секторі. INTOSAI надає важливі рекомендації також для державних органів стосовно організації внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку.

З огляду на важливість та відмінність природи документів цієї групи, для неї виокремлено назву (Керівництва щодо належного управління) і аббревіатуру (INTOSAI GOVs) та відповідну нумерацію (INTOSAI GOVs 9000-9999). До документів цієї групи належать Керівництва з внутрішнього контролю (Керівництва з внутрішнього

контролю та Керівництва з внутрішнього аудиту) і Стандарти з бухгалтерського обліку (Керівництва з фінансової звітності та Керівництва з визначення та розкриття інформації щодо державного боргу).

Стратегічний план INTOSAI та Модель впровадження ISSAI, яка була затверджена INCOSAI у жовтні 2011 р., передбачають імплементацію Міжнародних стандартів INTOSAI ВОФК в окремій взятій країні у чотири кроки, які охоплюють запровадження ISSAI 2-го і 4-го рівнів, тобто ISSAI з фінансового аудиту, аудиту ефективності та аудиту відповідності, а саме:

Крок 1. Оцінити необхідність імплементації ISSAI 2-го і 4-го рівнів (з фінансового аудиту та аудитів ефективності та відповідності) ВОФК країни на регіональному й інституціональному рівнях відповідно до рамок ISSAI.

Крок 2. Створити спроможність для ISSAI 2-го і 4-го рівнів за допомогою глобальних публічних продуктів і посередників з імплементації ISSAI на глобальному, регіональному та інституційному рівнях.

Крок 3. Полегшити початок імплементації на інституціональному рівні через впровадження підтримки для оцінки ВОФК власних імплементаційних потреб шляхом розроблення Стратегії імплементації ISSAI, а також координованих аудитів, заснованих на стандартах ISSAI, та іншої діяльності ВОФК, яку вони можуть розвивати, виходячи з цієї стратегії.

Крок 4. Створити активне обізнане співтовариство шляхом поширення знань через веб-портал у мережі імплементації ISSAI та для ширшого кола зацікавлених у цьому процесі.

Ураховуючи зазначене, Рахункова палата має розглянути усю систему стандартів ISSAI в цілому і сформулювати власну Стратегію імплементації стандартів INTOSAI для правильного розуміння взаємозв'язків стандартів на різних рівнях.

Крім того, оскільки подальший розвиток системи УДФ в Україні потребує подальшого удосконалення чинних стандартів аудиту Рахункової палати та реального набуття нею статусу ВОФК, що діє на принципах Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів (1977 р.) і Мексиканської декларації незалежності вищих органів фінансового контролю (2007 р.), надзвичайно актуальним є питання розвитку повноважень Рахункової палати та її участі у підтримці і розширенні підзвітності у державних органах влади.

Серед головних кроків, зроблених в Україні за останні роки у напрямі вирішення цього питання, слід назвати, насамперед, запровадження з 1 січня 2011 р. нового БКУ та подання Президентом України до Верховної Ради і прийняття законопроекту “Про внесення змін до статті 98 Конституції України”.

Протягом 2005–2010 рр., завдяки отриманню відповідних конституційних повноважень, Рахункова палата мала можливість здійснювати контроль за дохідною частиною державного бюджету і реалізувати на практиці більшість компетенцій ВОФК, зокрема стосовно надання професійних незалежних рекомендації щодо адміністрування та справляння доходів державного бюджету країни¹. Проте зміни, внесені у вересні 2010 р. до ст. 98 Конституції України, змінили повноваження Рахункової палати. Як наслідок, повноваження цього органу були обмежені проведенням аудиту ефективності використання коштів державного бюджету.

18 січня 2013 р. Президентом України було подано та Верховною Радою України прийнято законопроект щодо розширення компетенції Рахункової палати в частині надання їй повноважень щодо здійснення контролю за надходженнями до Державного бюджету України. Саме зі зміною ст. 98 Конституції приведено у відповідність із міжнародними стандартами норми вітчизняного законодавства.

Проте, незважаючи на позитивні зміни, чинна нормативно-правова база не дає змоги Рахунковій палаті повною мірою реалізувати свої повноваження як ВОФК. Це заважає прозорості УДФ та негативно впливає на виконання Плану дій Україна – ЄС, одним із пунктів якого передбачено забезпечення функціонування Рахункової палати відповідно до міжнародних стандартів INTOSAI. Саме ці стандарти визначають керівні принципи фінансового аудиту, аудиту відповідності та аудиту ефективності, що мають здійснюватися ВОФК стосовно операцій щодо надходження коштів та їх використання. Предметом такого аудиту мають стати державний бюджет і позабюджетні фонди, державне майно та кошти місцевих бюджетів.

¹ Див. докладніше: Роман Магута: “Контроль – найважливіший елемент управління у сфері державних фінансів” // Офіційний сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16742402>.

Оновлена на кращих світових підходах і міжнародних принципах система державного фінансового контролю покликана підвищити рівень прозорості управління державними фінансами та інституційної спроможності і функціональної ефективності діяльності органів державного сектору. Це гарантуватиме повне і достовірне інформаційне відображення реального стану справ щодо УДФ в країні та функціонування СВК на урядовому рівні.

Однак сучасна система державного фінансового контролю в Україні є недостатньо ефективною, надміру розгалуженою і здебільшого спрямованою на фіскальні заходи у системі управління потоками державних фінансів і тому не може задовольнити очікування виборців, інтереси громадян – платників податків та інших зацікавлених сторін. За таких умов не тільки змінюються масштаби та характер контрольно-аналітичних заходів, а й інформаційне забезпечення, яке використовується під час їх проведення і для прийняття різноманітних управлінських рішень у державному секторі.

Йдеться про інтегровану звітність як новий підхід до звітності, робота з розроблення підходів щодо складання якої останніми роками здійснюється дуже інтенсивно в усьому світі. Зокрема, Міжнародним комітетом з інтегрованої звітності (МКІЗ) опубліковано комплекс матеріалів для обговорення напрямів, у яких має розвиватися звітність, яка має максимально відображати комплексність процесів, що відбуваються в організації, і при цьому об'єднувати різні напрями звітності, забезпечуючи різноманітні вимоги управління¹.

Таким чином, інтегрована звітність об'єднує всю важливу інформацію про стратегію організації, корпоративне управління, показники її діяльності і перспективи так, щоб вони відображали її економічне, соціальне і екологічне середовище, в якому здійснює свою діяльність організація. Загалом необхідність формування інтегрованої звітності зумовлена такими факторами і тенденціями в світі: глобалізація, екологічні проблеми, зростання чисельності населення, фактична і потенційна нестача ресурсів, необхідність формуван-

¹ На один шаг ближе к интегрированной отчетности: новый подход в 21 веке / Международный комитет по интегрированной отчетности [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.svb.org.ua/publications/na-odin-shag-blizhe-k-integrirovannoi-otchetnosti-novyi-podkhod-v-21-veke>.

ня адекватної політики у відповідь на ризики, зростаючі очікування у сфері прозорості компаній та їхньої звітності.

Протягом останніх двох десятиліть на міжнародному рівні¹ дедалі частіше висловлюється стурбованість щодо кризи управління та звітності в країнах, що розвиваються, і спрямовуються зусилля на пошук відповідей і рішень. Хоча структури і механізми для забезпечення державної фінансової підзвітності існують у всіх країнах, в багатьох випадках вони є не дуже успішними у розв'язанні проблем, пов'язаних з державним управлінням.

У секторі корпоративного управління, де накопичено певний досвід застосування міжнародних стандартів, кодексів та інших наднаціональних засобів регулювання для прийняття управлінських рішень, корпоративна звітність, складена на основі міжнародних стандартів, є важливим елементом у залученні фінансових ресурсів. Інвестори шукають прозору і послідовну корпоративну інформацію для того, щоб ухвалити належні й обґрунтовані рішення. Універсальна мова бізнесу має вирішальне значення для того, щоб інвестори мали змогу порівняти інвестиційні можливості та розподілити свої ресурси з погляду ефективності та прибутковості. Інструменти розвитку бухгалтерського обліку забезпечують кількісний орієнтир позиції країни на даний час, а також вимір його прогресу на шляху до повної реалізації цих стандартів і норм.

Зелена книга Європейської комісії "Політика аудиту: уроки кризи"² зважає на те, що сучасні інформаційні потреби користувачів виходять за межі підтвердженої інформації фінансової звітності про минулі події, вони розширюються в напрямі очікувань отримання релевантної інформації про чутливість компаній до впливу майбутніх ризик-подій, а також про припущення щодо безперервності їхньої діяльності. Цей документ яскраво демонструє прихильність європейських регуляторних органів до відновлення довіри інвесторів

¹ Фінансове управління у державному секторі на основі прозорості і підзвітності: використання Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі / Міжнародна федерація бухгалтерів. – № 3. – 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Policy%20Position%20Paper%204%20For%20Issue.pdf>.

² Зелена книга Європейської комісії. Політика аудиту: уроки кризи (на основі досвіду європейської економіки) : пер. з англ. – К. : ФПБАУ, 2011. – 42 с.

на фінансових ринках за допомогою вдосконалення функції аудиту і інструментів розвитку звітності у напрямі сприяння зміцненню фінансової стабільності.

Саме на це спрямоване й запровадження з 1 січня 2012 р. у вітчизняну облікову практику корпоративного сектору економіки України Міжнародних стандартів фінансової звітності. У державному секторі планується запровадження національних стандартів (Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС)), розроблених на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS).

IPSAS дають змогу розкривати у межах одного фінансового звіту різноманітну інформацію відповідно до конкретних інформаційних потреб користувачів. Користувачами фінансових звітів загального призначення є платники податків, представники законодавчої влади, кредитори, постачальники, представники засобів масової інформації та інші¹.

Наразі відповідними наказами Міністерства фінансів України затверджено 19 НП(С)БОДС². Запровадження з 1 січня 2015 р. у вітчизняну облікову практику суб'єктів державного сектору НП(С)БОДС, які повністю гармонізовані з IPSAS, потребуватиме, у свою чергу, впровадження необхідних інституційних механізмів для підтримки прозорості та підзвітності в державному секторі, зокрема незалежного аудиту фінансової звітності суб'єктів державного сектору, яку складено із застосуванням методу нарахування.

Адже, як визнає Міжнародна федерація бухгалтерів³, прийняття Стандартів IPSASs і підготовка фінансової звітності на основі методу нарахування самі по собі ще не сприятимуть підвищенню прозорості і підзвітності уряду. Для покращення фінансового управління в

¹ МСБОДС 1 – Подання фінансових звітів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81047/1a.pdf>.

² НП(С)БОДС є доступними за адресою: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.

³ Фінансове управління у державному секторі на основі прозорості і підзвітності: використання Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі / Міжнародна федерація бухгалтерів. – № 3. – 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Policy%20Position%20Paper%204%20For%20Issue.pdf>.

державному секторі уряди повинні оприлюднювати інформацію принаймні щомісяця; публікувати не пізніше, ніж протягом шести місяців після закінчення звітного періоду, незалежно проаудовану фінансову звітність в державному секторі, готувати і публікувати перевірений і засвідчений ВОФК державний бюджет, складений на основі методу нарахувань.

Наведені фактори свідчать про наближення процесів стандартизації у сфері корпоративної звітності та звітності в державному секторі. Крім сфери бухгалтерського обліку та фінансової звітності, процеси імплементації міжнародних стандартів стосуються і аудиту, що здійснюється у цій сфері.

Застосовуючи підхід конвергенції (наближення) підходів до проведення аудиту фінансової звітності та її підготовки у державному і корпоративному секторах Міжурядова робоча група експертів ООН з міжнародних стандартів обліку та звітності – ЮНКТАД (далі – ISAR) оцінює національні системи бухгалтерського обліку й аудиту в країнах – членах ООН та надає рекомендації щодо посилення прозорості та ефективності управління з метою підвищення довіри інвесторів і інтеграційних процесів в економіках цих країн.

В Україні така оцінка стану вітчизняної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а також аудиту за методикою ISAR проводиться протягом 2013 р. Ця міжнародна організація займається розробленням інструментів розвитку бухгалтерського обліку впродовж останніх трьох років з метою надання допомоги країнам, що розвиваються, і країнам з перехідною економікою у створенні потенціалу для високоякісної звітності з довгостроковим наміром поліпшення інвестиційного клімату в країні.

Тому, крім корпоративного сектору в Анкеті для оцінки потенціалу країни у галузі підготовки високоякісної корпоративної звітності, розробленої ISAR, приділяється особлива увага й стану бухгалтерського обліку та аудиту в державному секторі.

За результатами опитування двадцяти експертів було отримано інформацію щодо підготовки фінансової звітності в державному секторі та її аудиту, яка підтверджена відповідними джерелами інформації (додаток А).

Як свідчать результати опитування, наразі вітчизняні бюджетні установи (міністерства, головні РК) подають зведену квартальну і річну фінансову та бюджетну звітність, складену у відповідності з

Порядком складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів¹, не тільки Рахунковій палаті, а й ДКСУ, яка забезпечує достовірність інформації про виконання Державного бюджету України (ст. 58 БКУ).

Рахункова палата не проводить незалежного державного аудиту фінансової та бюджетної звітності головних РК. Вона лише здійснює розгляд річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України, готує і подає Верховній Раді України висновки про використання коштів Державного бюджету України з оцінкою ефективності такого використання, а також пропозиції щодо усунення порушень, виявлених у звітному бюджетному періоді, та вдосконалення бюджетного процесу загалом (ст. 62 БКУ).

І це незважаючи на те, що з прийняттям нової редакції ст. 26 БКУ було створено підґрунтя для запровадження у практичну діяльність Рахункової палати незалежного фінансового аудиту. Адже згідно із цією статтею розмежовано функції і повноваження Рахункової палати та інших контролюючих органів у системі виконавчої влади, а також визначено сфери їх контролю у бюджетному процесі. У положеннях цієї статті уперше втілено розуміння необхідності проведення на всіх стадіях бюджетного процесу оцінок управління бюджетними коштами, включаючи державний фінансовий аудит, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності.

Не підлягає обов'язковому аудиту фінансова звітність бюджетних установ і з боку незалежних професійних аудиторів. Так, згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність"² проведення такого аудиту є обов'язковим для підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємств державного сектору, якщо державне підприємство є емітентом цінних паперів.

На сьогодні в Україні нагляд (моніторинг) за дотриманням стандартів установами державного сектору здійснюється з боку Рахункової

¹ Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

² Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

палати і урядових органів державного фінансового контролю – ДКСУ і ДФІУ під час здійснення контролю за веденням бухгалтерського обліку і складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності.

Відповідно до ст. 112 БКУ органи ДКСУ здійснюють контроль при складанні фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів щодо:

- достовірності включених даних до звітів про виконання державного бюджету (місцевого бюджету), річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), а також дотримання порядку та термінів подання таких звітів;
- дотримання встановлених вимог до складання звітності про виконання бюджетів;
- дотримання встановлених порядку та термінів подання фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ, а також подання такої звітності у повному обсязі;
- відповідності даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку.

Органи ДФІУ наділені, згідно з профільним Законом¹, повноваженнями щодо здійснення державного фінансового контролю за станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів. Відповідно до ст. 113 БКУ до таких повноважень органів ДФІУ, зокрема, належать здійснення контролю за станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

На виконання вимог Постанови № 1001² ДФІУ проводить оцінку якості внутрішнього аудиту ЦОВВ, його територіального органу та

¹ Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : закон України від 26.01.1993 № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

² Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів

бюджетної установи, у тому числі стосовно дотримання вимог стандартів внутрішнього аудиту (прийняті наказом¹ і введені в дію з 01.01.2012) посадовими особами підрозділів внутрішнього аудиту, які утворені в цих органах (установах).

Крім того, державні аудитори ДФІУ, у відповідності з наказом², під час проведення аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ можуть здійснювати моніторинг операцій на рахунках установ, відкритих в органах ДКСУ, та фінансової звітності бюджетних установ.

На підставі ст. 110 БКУ Рахункова палата здійснює контроль використання коштів Державного бюджету України і бюджетів державних цільових фондів, у тому числі на обслуговування і погашення державного боргу. Основними формами такого контролю є перевірки та аудит ефективності, під час проведення яких здійснюється аналіз внутрішніх документальних доказів об'єкта контролю відносно вибраних критеріїв оцінки. Як джерела таких критеріїв можуть бути обрані стандарти бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту, які встановлені і діють в установах державного сектору.

Узагальнення результатів оцінювання стану реформування національної системи бухгалтерського обліку й аудиту в державному секторі, яке було зроблено під час опрацювання відповідей експертів, свідчить про необхідність розвитку інституційної складової забезпечення впровадження у національну практику державного управління НП(С)БОДС і міжнародних стандартів INTOSAI.

Нині управління, стратегія і сталість повинні бути нероздільними. На цьому, зокрема, наголошується й у Програмі економічних реформ, і завданням Рахункової палати має бути знаходження таких резервів, які забезпечили б сталий розвиток країни та підвищення

виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BE>.

¹ Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.

² Про затвердження Методичних рекомендації з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 19.12.2005 № 451 (із змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/document/fpart31/idx31790.html>.

соціальних стандартів життя громадян. За таких умов система державного фінансового контролю в Україні має ґрунтуватися на узгодженій діяльності органів зовнішнього і внутрішнього аудиту у державному секторі, чіткому розмежуванні функцій і повноважень парламентських і урядових контрольних органів. У протилежному випадку не вдасться забезпечити єдиний підхід до реалізації засад бюджетної політики у формуванні та використанні коштів бюджету та готувати якісну звітність у державному секторі.

2.3. РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ПЕРЕОРІЄНТАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНСПЕКЦІЇ УКРАЇНИ

У процесі євроінтеграції перед Україною постає низка завдань з реформування всіх сфер діяльності, зокрема сфери державного фінансового контролю, і приведення їх у відповідність з вимогами Європейського союзу. Задля послідовного виконання таких завдань у найстисліші строки Комітетом з економічних реформ при Президентові України розроблено Програму реформ¹. На виконання Програми реформ та з метою оптимізації системи ЦОВВ, усунення дублювання їхніх повноважень, а також підвищення ефективності державного управління Указом Президента України “Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади” від 09.12.2010 № 1085² Головне контрольно-ревізійне управління було реорганізовано в ДФІУ. Згодом, згідно з постановою Кабінету Міністрів України “Про утворення територіальних органів Державної фінансової інспекції” від 20.07.2011 № 765³, відбулися відповідні зміни і його територіальних органів.

¹ Програма економічних реформ “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” на 2010–2014 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua>.

² Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : указ Президента України від 09.12.2010 № 1085 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010>.

³ Про утворення територіальних органів Державної фінансової інспекції : постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.2011 № 765 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/765-2011-п>.

Оскільки одним з основних кроків, передбачених Програмою реформ в рамках стабілізації державного бюджету, було посилення фінансового контролю за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів, то виникла необхідність реформування державного фінансового контролю в Україні. Розпочалися реформи з удосконалення нормативно-правих актів у цій сфері. Зокрема, 2 грудня 2012 р. було прийнято Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо діяльності Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, інших центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується через відповідних міністрів”, яким внесено комплексні зміни до Закону України “Про контрольно-ревізійну службу в Україні”, зокрема змінено його назву (нині – Закон України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні”)¹.

Відповідно до оновленого Закону України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні”² здійснення державного фінансового контролю забезпечує ЦОВВ, уповноважений Президентом України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, тобто ДФІУ. Її основними функціями визначено контроль за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку й фінансової звітності в органах виконавчої влади, державних фондах, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів, дотриманням законодавства про державні закупівлі тощо.

Незмінними залишилися форми проведення державного фінансового контролю, а саме інспектування, перевірки державних закупівель та державний фінансовий аудит.

Існуюча система державного фінансового контролю в Україні є недостатньо дієвою та ефективною. Про це свідчить зростання кількості

¹ Хомин О. Колегіальні підсумки 2012 року / О. Хомин // Фінансовий контроль. – № 1 (84). – 2013. – С. 7.

² Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : закон України від 26.01.1993 № 2939-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

фінансових порушень і зловживань. Так, за 10 місяців 2013 р. ДФІУ виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму 3207053,25 грн, що на 40041,15 грн більше, ніж за аналогічний період 2012 р.¹ Найпоширенішими порушеннями було визначено зайву оплату за виконані роботи внаслідок завищення їхньої вартості чи обсягу, незаконне списання коштів, недостача товарно-матеріальних цінностей, незаконне відчуження майна, порушення законодавства з оплати праці тощо².

Проте з підвищенням рівня злочинності з року у рік кількість контрольних заходів, що здійснюються органами ДФІУ, зменшується (рис. 2.10).

Зазначеними контрольними заходами протягом 10 місяців 2013 р. було охоплено 5140 підприємств, установ і організацій, з них 3433 бюджетні установи. При цьому виявлено фінансові порушення на 4932 підприємствах, установах і організаціях, або на 96 % загальної кількості перевірених (за аналогічний період 2012 р. цей показник становив 92 %) ³.

Крім того, за період 2010–2012 рр., хоча кількість контрольних заходів зменшувалася, кількість планових контрольних заходів значно перевищувала позапланові. Підтвердженням цього факту є дані, наведені на рис. 2.11⁴.

Зменшення кількості контрольних заходів ДФІУ здійснюється завдяки підвищенню їхньої якості шляхом впровадження ризикоорієнтованого підходу до планування роботи ДФІУ. Адже саме планові перевірки у вигляді інспектування становлять лівову частку контрольно-ревізійної діяльності вітчизняного контролюючого органу.

Пошукам шляхів удосконалення державного фінансового контролю присвячено багато праць таких відомих науковців і практиків,

¹ Статистичні звіти Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/73557>.

² Андреев П. П. Державний фінансовий контроль: що досягнуто й чого очікувати / П. П. Андреев // Все про бухгалтерський облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vobu.com.ua/ukr/interview/10>.

³ Статистичні звіти Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/73557>.

⁴ Там само.

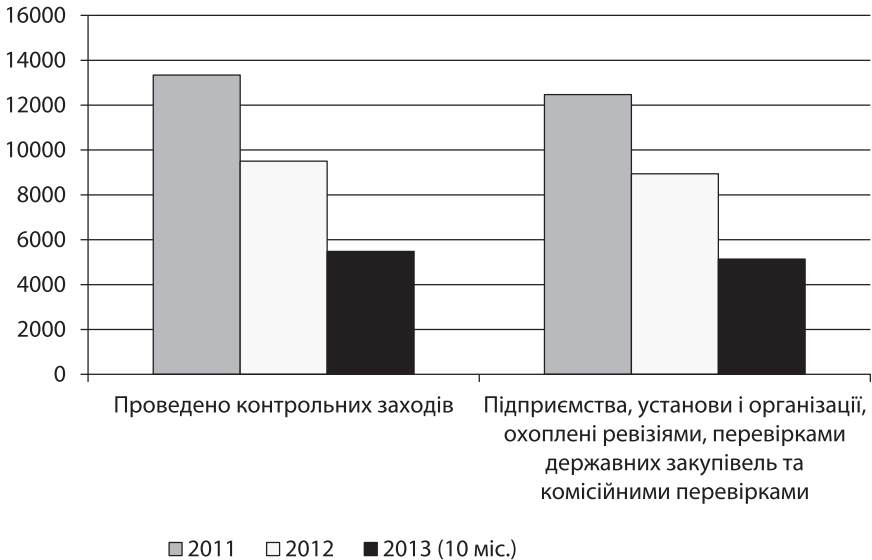


Рис. 2.10. Кількість проведених ДФІУ контрольних заходів та підприємств, установ і організацій, охоплених ними

Складено за: Статистичні звіти ДФІУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/73557>.

як М. Бариніна, Н. Вітвицька, І. Дрозд, М. Коцупатрий, І. Стефанюк, М. Фенченко, О. Чечудіна, І. Чумакова та ін. Віддаючи належне дослідженням цих науковців, зазначимо, що практика застосування ризикоорієнтованого підходу під час здійснення державного фінансового контролю вивчена недостатньо.

Інспектування здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб¹.

¹ Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : закон України від 26.01.1993 № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

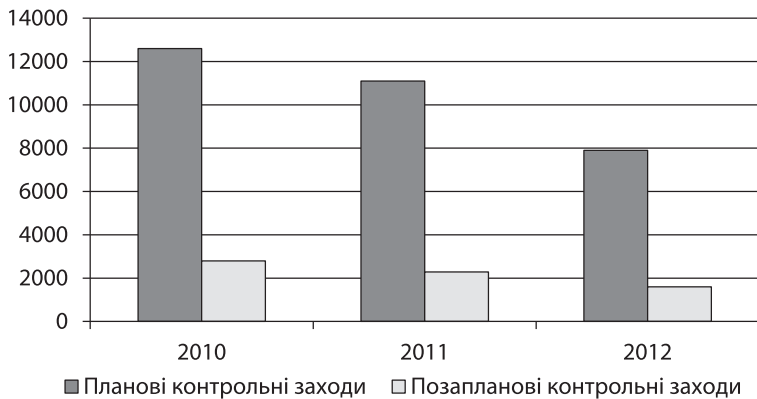


Рис. 2.11. Кількість планових та позапланових контрольних заходів, проведених ДФІУ

Складено за: Статистичні звіти ДФІУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/73557>.

Задля побудови ефективного ризикоорієнтованого інспектування діяльності бюджетних установ необхідно при плануванні діяльності ДФІУ враховувати всі можливі ризики. Передусім органи ДФІУ мають зосередити наявні трудові ресурси на забезпеченні контролю за бюджетними організаціями, в яких проводяться найбільш ризикові фінансові операції з підвищеною ймовірністю вчинення фінансових порушень. До ризикових фінансових операцій належать:

- 1) господарська операція об'єкта контролю, щодо якої існує ймовірність наявності ризику фінансових порушень;
- 2) господарська операція об'єкта контролю, щодо якої існує ймовірність її здійснення з порушенням фінансово-бюджетного законодавства України;
- 3) господарська операція об'єкта контролю, щодо якої існує ймовірність її здійснення з порушенням фінансово-бюджетного законодавства, або здійснення якої призвело/може призвести до втрат ресурсів внаслідок невизначеності законодавства;
- 4) будь-яка господарська операція (незалежно від факту відображення її в обліку), здійснення якої може призвести до втрат фінансових чи матеріальних ресурсів, зменшення вартості активів, незакон-

ного отримання доходів тощо внаслідок порушення чинного законодавства або законодавчої нерегульованості відповідних питань¹.

Саме тому нещодавно наказом ДФІУ “Про внесення доповнень до Положення про планування контрольно-ревізійної роботи” від 14.02.2012 № 59 було внесено зміни до Положення про планування контрольно-ревізійної роботи щодо відбору до плану виключно тих об’єктів, у діяльності яких існують обґрунтовані ризики фінансових порушень, а також змінено підходи до формування планів контрольно-ревізійної роботи територіальних органів ДФІУ.

Крім того, задля забезпечення ефективного використання ризикоорієнтованого підходу ДФІУ під час планування своєї діяльності протоколом засідання Методологічної ради ДФІУ від 23.04.2012 № 7 було затверджено Концепцію ризик-орієнтованого відбору об’єктів контролю до Плану контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції України та її територіальних органів (далі – Концепція). Концепція розроблена з метою забезпечення єдиного підходу до ризикоорієнтованого відбору об’єктів контролю до Планів контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції України та її територіальних органів.

З метою розгляду цього підходу необхідно насамперед з’ясувати, що ж являє собою ризик? У різних джерелах поняття “ризик” визначається по-різному. Так, в Законі України “Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності”² ризик визначено як кількісну міру небезпеки, що враховує ймовірність виникнення негативних наслідків від здійснення господарської діяльності та можливий розмір втрат від них.

Наказ Державного казначейства України “Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України”³ визначає ризики як ймовірності

¹ Дослідження механізму запровадження європейської моделі управління ризиками, як складової державного внутрішнього фінансового контролю : звіт про науково-дослідну роботу / КНУ ім. Тараса Шевченка ; кер. І. К. Дрозд ; вик. : І. О. Лютий та ін. – К., 2010. – С. 68.

² Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : закон України від 05.04.2007 № 877-V (із змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/877-16>.

³ Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України : наказ Державного казначейства України від 07.10.2008 № 417. – Термінологічна база, п. 12 [Електрон-

настання подій, які негативно впливатимуть на здатність Державного казначейства, його структурних підрозділів та працівників виконувати відповідні функції, процеси, операції, або матимуть негативні фінансово-господарські, юридичні та/або інші наслідки. Приміром, науковець Т. Королюк¹ ризиком вважає елемент невизначеності господарських операцій, небезпеку отримання негативного результату.

Розбіжності в трактуванні цього поняття пояснюються тим, що розуміння сутності такого терміна визначається сферою, в якій він вживається, і безпосередньо залежить від наслідків подій, ймовірність настання яких небажано для конкретної сфери діяльності.

Проаналізувавши наведені визначення, узагальнимо трактування поняття “ризик”. Ризик – це можливість виникнення певної події, що може негативно вплинути на очікуваний результат, або ймовірність настання негативного наслідку, вчинення помилки. Для органу державного сектору таким негативним наслідком є неефективне використання бюджетних коштів внаслідок зловживання службовим становищем чи вчинення будь-яких інших порушень. Тому ризик, який необхідно враховувати при здійсненні контрольних процедур, спрямованих на дослідження діяльності бюджетної установи, доцільно визначити з огляду на ефективність управлінських рішень. Відтак, ризик слід розглядати як ймовірність прийняття управлінських рішень, які призведуть до неефективного використання бюджетних коштів та завдання збитків державі і, як наслідок, – до невиконання основних державних функцій, наприклад, таких як соціальна.

Класифікація ризиків, що відображає поділ ризиків за різними ознаками та сприяє ефективнішому управлінню ними в межах організації наведена на рис. 2.12.

Згідно з Концепцією ризики поділяються на ризики бюджетних установ та ризики для суб'єктів господарювання (небюджетних установ). Для кожного з ризиків бюджетних установ визначено критерії ризику, ступінь ризику та бали для їх оцінки. До Плану контрольно-ревізійної роботи включаються об'єкти контролю, в яких ступінь

ний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0417506-08>.

¹ Королюк Т. М. Історичний генезис поняття “ризик”: обліково-економічний аспект / Т. М. Королюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vlca_ekon/2011_36/43.pdf.

РИЗИКИ	За можливим фінансовим результатом: чисті, спекулятивні
	За розміром можливого збитку: катастрофічні, великі, середні, малі
	За ознакою прогнозованості: прогнозовані, непрогнозовані
	За тривалістю дії: довгострокові, короткострокові (кон'юнктурні)
	За масштабами впливу: національні, регіональні, галузеві, окремих суб'єктів господарювання
	Залежно від форми інвестування: реального інвестування, фінансового інвестування
	За походженням: природно-екологічні, економічні, геополітичні, соціально-політичні, демографічні, адміністративно-законодавчі, адміністративні, макроекономічні, підприємницькі
	За ступенем системності: системні, несистемні
	За областю ураження: мегаризики, макроризики, мезоризики, мікроризики
	За характером дії: динамічні, статичні
	За сферою впливу: зовнішні, внутрішні
	За формою прояву: дискретні, неперервні
	За ступенем обґрунтованості: раціональні (обґрунтовані), нераціональні (частково обґрунтовані), авантюрні (азартні)
	За відношенням об'єкта: ризики активної діяльності, ризики пасивного очікування
	За ступенем правомірності: правомірні, неправомірні
	За можливістю страхування: ризики, які можливо застрахувати та які неможливо застрахувати
	За об'єктивністю ймовірності виникнення: об'єктивні, суб'єктивні, об'єктивно-суб'єктивні
	За специфікою економічної діяльності: операційні, фінансові, інвестиційні, комерційні, відсоткові, виробничі, кредитні, інноваційні, валютні
	За джерелами мінімізації: ризики, наслідки яких можна мінімізувати або ліквідувати власними коштами, і залученими коштами
	За кількістю осіб, які приймають рішення: індивідуальні, групові, масові
	За ситуацією: стохастичні (на умовах ймовірності), невизначені (на умовах невизначеності), конкурентні (на умовах конфлікту і конкуренції)
	За часом врахування: випереджувальні, своєчасні і запізнілі
За терміном дії: ретроспективні, поточні, перспективні	
За сферами діяльності: господарські, бюджетні, фінансові	
За нелегальністю діяльності: корупційні ризики та ризики "відмивання" злочинних доходів, ризики вчинення інших видів злочинної діяльності	
За професійною спрямованістю: бухгалтерські, аудиторські, інші професійні ризики	

Рис. 2.12. Класифікація ризиків з огляду на певні ознаки

Складено автором.

ризик у за сумою балів має максимальне значення. При плануванні враховуються показники за результатами діяльності об'єктів контролю за три попередні роки (за сумарними показниками звітності та/або станом на відповідну дату (дати) звітного періоду залежно від ризику)¹.

Оцінка ризиків, передбачена Концепцією, здійснюється за алгоритмом, наведеним на рис. 2.13.

Згідно з додатком 1 до Концепції спочатку визначаються і досліджуються ризики, притаманні конкретній бюджетній установі. Наприклад, для оцінки ризику 1 "Бюджетні призначення (асигнування)" у додатку джерелом інформації є Звіти про надходження та використання коштів загального фонду (Форми № 2а, № 2м). На основі даних цих звітів за три останні роки розраховується сумарний показник, який у подальшому порівнюється з наведеним у додатку 1 критерієм (до 1 млн грн, від 1 до 100 млн грн, понад 100 млн грн) і таким чином визначається ступінь ризику (низький, середній чи високий). Наступним кроком є присвоєння бальної оцінки, яка становить 0,05, 0,5 чи 5 відповідно. Після цього за аналогічною методикою проводиться оцінка наступного ризику.

Дослідивши всі притаманні бюджетній установі ризики, визначають загальний рівень ризику діяльності бюджетної установи. Установи з найвищим рівнем оціненого ризику включають до Плану контрольно-ревізійної роботи ДФІУ.

Описана методика дає змогу оцінити лише ризики, пов'язані з виконуваними установами операціями, і взагалі не враховує ризиків середовища, в якому здійснює діяльність бюджетна установа, такі як, наприклад, ризики корупції та легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом. У зв'язку із цим вбачається необхідним доповнення зазначеної методики ризиками, оцінка яких залежатиме не від суми у мільйонах гривень, а від кількості зареєстрованих правоохоронними органами порушень, що пов'язані з вчиненням працівниками установи корупційних діянь чи використанням даної бюджетної установи у схемах відмивання "брудних" грошей.

¹ Концепція ризик-орієнтованого відбору об'єктів контролю до Плану контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції України та її територіальних органів : протокол засідання Методологічної ради Держфінінспекції України від 23.04.2012 № 7.

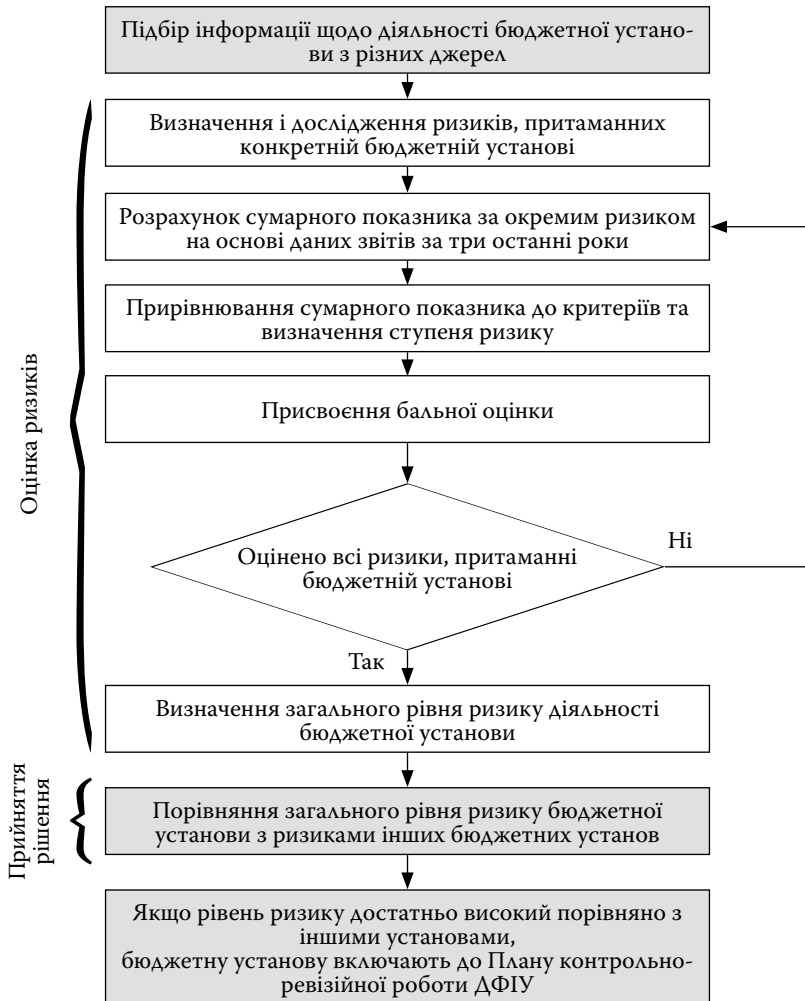


Рис. 2.13. Алгоритм здійснення оцінки ризиків бюджетних установ з метою їх включення до Плану контрольно-ревізійної роботи ДФІУ

Складено за: Концепція ризик-орієнтованого відбору об'єктів контролю до Плану контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції України та її територіальних органів : протокол засідання Методологічної ради Держфінінспекції України від 23.04.2012 № 7.

Необхідність наведеного удосконалення Концепції пояснюється зростанням протягом останніх років кількості корупційних порушень державними службовцями. Так, за результатами Індексу сприйняття корупції від Transparency International, у 2012 р. Україна отримала лише 26 балів зі 100 можливих, посівши 144-те місце із 176 країн, охоплених дослідженням (у 2011 р. цей індекс становив 27 балів зі 100). Будь-який результат, менший за 30 балів, з погляду Transparency International, вважається “ганьбою для нації”¹. Проте, окрім корупційних фактів, які увійшли до офіційної статистики, поза межами дослідження (в тіні) залишається значна кількість порушень. Така ситуація свідчить про істотні обсяги тіньового сектору країни. Оскільки тіньовий сектор є безпосереднім джерелом “брудних” коштів, які згодом намагаються легалізувати (відмити), то особливого значення набуває оцінювання ризиків легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом.

Отже, Концепцію необхідно доповнити ризиком корупції та легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом. Оцінка корупційних ризиків та ризиків легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, допоможе виокремити саме ті бюджетні установи, які з високою ймовірністю можуть бути використані та/або використовувалися з метою легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, а також працівники яких схильні до корупційних дій. Як наслідок, ДФІУ зможе скоротити витрати часу та фінансові ресурси на проведення контрольних заходів, а також оптимізувати кількість перевірок, підвищивши їх ефективність.

Враховуючи наведені недоліки, можна зазначити, що використання ризикоорієнтованого підходу все ще перебуває на низькому рівні. Це пов’язано, передусім, з недосконалим механізмом збору інформації про підконтрольного об’єкта. Наприклад, для оцінки ризиків діяльності установ ДФІУ необхідно в письмовому вигляді звертатися до інших компетентних органів, які мають змогу надати необхідну інформацію (Генеральна прокуратура України, Служба безпеки України та ін.), а це потребує значних витрат часу і перешкоджає ефективному його розподілу на проведення перевірок.

¹ Ключові виклики для України в напрямку становлення доброчесних публічних фінансів та підзвітної влади [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ti-ukraine.org/files/u/124/docs/ti_ukraine_priorities_for_2013.pdf.

Тому нагальною необхідністю є впровадження загальної бази даних, доступ до якої матимуть не лише правоохоронні органи, а й інші, такі як ДФІУ, ДКСУ, тощо, а також доповнення наявної методологічної бази роз'ясненнями та іншими, потрібними для ефективного функціонування системи державного фінансового контролю, нормативно-правовими документами.

Підвищення ефективності ризикоорієнтованого підходу є надзвичайно актуальним й для здійснення перевірок державних закупівель. Адже цей підхід передбачає зосередження уваги перевіряючих на операціях, які містять високу ймовірність вчинення правопорушень. Такими є операції у сфері державних закупівель. Підтвердженням цього факту є те, що протягом 10 місяців 2013 р. ДФІУ було направлено до суду 1198 протоколів про адміністративне порушення законодавства про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти внаслідок проведення 7 перевірок державних закупівель¹. Крім того, протягом останніх років ДФІУ застосовується попереджувальний контроль у формі моніторингу держзакупівель шляхом опрацювання та аналізу інформації, розміщеної на сайті Міністерства економічного розвитку і торгівлі України та у “Віснику державних закупівель”. За результатами такого контролю було попереджено незаконні витрати на загальну суму майже 0,9 млрд грн у 2010 р., 1,1 млрд грн – у 2011 р. та понад 1,7 млрд грн – у 2012 р. У 2013 р. цей показник наразі становить 556,2 млн грн².

Відповідно до Закону України “Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності”³ перевірка державних закупівель полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органом державного фінансового контролю на всіх стадіях державних закупівель.

¹ Статистичні звіти Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/73557>.

² Андреев П. П. Державний фінансовий контроль: що досягнуто й чого очікувати / П. П. Андреев // Все про бухгалтерський облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vobu.com.ua/ukr/interview/10>.

³ Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : закон України від 05.04.2007 № 877-V (із змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/877-16>.

Згідно з типологічним дослідженням Євразійської групи з протидії легалізації злочинних доходів і фінансуванню тероризму сфера державних закупівель значною мірою піддається різним ризикам вчинення правопорушень¹. Основні правопорушення у розрізі етапів проведення державних закупівель наведені у табл. 2.1.

Зазначені правопорушення можуть бути критеріями підозрілості для контролерів при перевірці ними державних закупівель. Використання ризикоорієнтованого підходу, що побудований на основі критеріїв підозрілості, для контролю операцій зі здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти дасть змогу підвищити результативність перевірок шляхом скорочення часу на проведення контрольних заходів та охоплення перевірками більшої кількості підконтрольних об'єктів.

Наступною формою державного фінансового контролю є державний фінансовий аудит. Державний фінансовий аудит до Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" було введено у 2005 р. Законом України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна"². Його визначено як різновид державного фінансового контролю, що полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування СВК.

Перевірка та аналіз фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і

¹ Отчет о результатах работы по типологическому исследованию по теме: "Противодействие правонарушениям в сфере размещения заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд" / Евразийская группа по противодействию легализации преступных доходов и финансированию терроризма [Електронний ресурс]. – Режим доступу: eurasiangroup.org/WGTYR_2011_6_rus.doc.

² Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : закон України від 15.12.2005 № 3202-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3202-15>.

Таблиця 2.1

Основні правопорушення у сфері державних закупівель

Назва етапу	Правопорушення
Створення тендерного комітету	<ul style="list-style-type: none"> – Відсутність рішення про створення тендерного комітету та відповідність кількісного складу тендерного комітету вимогам законодавства; – відсутність відповідних свідоцтв встановленого зразка про проходження навчання чи підвищення кваліфікації з питань організації та здійснення процедур закупівель; – відсутність затвердженого положення про тендерний комітет та його відповідність вимогам законодавства; – не визначено функцій кожного члена тендерного комітету, не призначено заступника голови та секретаря тендерного комітету
Планування державних закупівель	<ul style="list-style-type: none"> – Своєчасність затвердження річного плану, його відповідність кошторису, плану використання державних коштів, програмі, фінансовому плану підприємства, плану капітальних вкладень; – визначення відповідності обрання процедур закупівель та предметів закупівлі вимогам законодавства; – ділення державних закупівель на частини з метою уникнення проведення відкритих торгів із зменшення ціни; – правильність визначення предмета закупівлі
Розміщення замовлення та укладання договору	<ul style="list-style-type: none"> – Не оприлюднені оголошення про проведення торгів та не встановлено підтвердження факту оприлюднення оголошення про проведення відкритих торгів в інформаційних системах у мережі Інтернет; – тендерна документація містить умови, що обмежують конкуренцію та призводять до дискримінації учасників; – тендерна документація не містить обов'язкової інформації, зокрема замовниками для визначення найкращої тендерної пропозиції взагалі не визначено переліку критеріїв та методики їх оцінки для визначення найкращої тендерної пропозиції та не зазначено основних умов, які обов'язково повинні включатись до договору про закупівлю; – методика оцінки містить два підходи до оцінки тендерних пропозицій, що може призвести до перекручення результатів торгів; – поділ загальної суми контракту і проведення закупівлі за спрощеною процедурою; – технічна специфікація містить посилання на конкретні торговельні марки чи фірми або тип предмета закупівлі, джерело його походження або виробника. Такі посилання суттєво обмежують конкурентне середовище у сфері державних закупівель, не забезпечують прозорості процедур закупівель, що унеможливає досягнення оптимального і раціонального використання державних коштів; – відсутній детальний опис товару; – включення до тексту повідомлення різних незрозумілих символів;

Закінчення табл. 2.1

Назва етапу	Правопорушення
	<ul style="list-style-type: none"> – не зазначено способу оцінки і порівняння альтернативних тендерних пропозицій; – участь в одному конкурсі афілійованих постачальників; – подання заявки з демпінговими цінами; – попередня змова між учасниками конкурсу про заявлену ціну контракту; – необґрунтоване відхилення заявок з боку конкурсної комісії; – неправомірний допуск до участі в конкурсі; – визначення переможцем постачальника, заявка якого підлягає відхиленню; – порушено строки акцептування тендерної пропозиції, що визнана найкращою за результатами оцінки, та направлення повідомлення всім учасникам процедур закупівель (акцепт: 15 – робочих днів; повідомлення: 3 – запит та у одного постачальника; 5 – інші процедури); – допущено до оцінки та акцептовано тендерну пропозицію переможця, яка не відповідала вимогам тендерної документації та мала бути відхиленою; – акцептовано пропозицію учасника – переможця за лотом, за яким замовник відхилив пропозицію цього учасника; – акцептовано тендерну пропозицію переможця на підставі оцінки тендерних пропозицій, яка суперечила методиці, визначеній у тендерній документації
Виконання договору	<ul style="list-style-type: none"> – договір вважатиметься недійсним за таких умов: він був укладений у строк раніше ніж 5 робочих днів з моменту надіслання цього повідомлення; якщо протягом 7 календарних днів замовник не передав для оприлюднення оголошення про результати відкритих торгів, двоступеневих торгів, торгів з обмеженою участю і редуційну згідно з формою, встановленою уповноваженим органом; його укладено в період зупинення процедури закупівлі в разі подання скарги замовнику або уповноваженому органу; – необґрунтоване укладення додаткової угоди до державного контракту (при цьому його ціна може перевищувати вартість основного контракту); – оплата невиконаного обсягу робіт; – порушення технологічного циклу робіт; – використання матеріалів, що не відповідають стандартам для даного виду робіт

Складено за: Отчет о результатах работы по типологическому исследованию по теме: “Противодействие правонарушениям в сфере размещения заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд” / Евразийская группа по противодействию легализации преступных доходов и финансированию терроризма [Електронний ресурс]. – Режим доступу: eurasiangroup.org/WGTYR_2011_6_rus.doc; *Гладишев М. П.* Найбільш суттєві порушення тендерного законодавства / М. П. Гладишев // Офіційний сайт Сумської обласної державної адміністрації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.state-gov.sumy.ua/docs/xls/porushen_tender.doc.

майна, інших активів держави по суті є аудитом ефективності, а перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування СВК – фінансовим аудитом. Проте зарубіжний досвід, зокрема міжнародні стандарти ВОФК¹, свідчить про необхідність врахування аудиту відповідності у трактуванні поняття державного фінансового аудиту. Крім того, з 1 січня 2015 р. планується введення в дію НП(С)БОДС, які забезпечать перехід від застосування касового методу в бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору до методу нарахування та складання фінансової звітності з відображенням бюджетної інформації.

У зв'язку із цим термін “державний фінансовий аудит” необхідно визначити як перевірку напрямів та підстав використання бюджетних коштів та державного майна (*аудит ефективності*), перевірку даних бухгалтерського обліку, показників фінансової звітності бюджетних установ з метою висловлення незалежної думки про її достовірність в усіх суттєвих аспектах в аудиторському звіті і рівня функціонування СВК (*фінансовий аудит*), а також перевірку діяльності бюджетної установи на предмет її відповідності вимогам законів України, інших нормативно-правових актів (*аудит відповідності*).

Аналіз законодавчих актів, досліджень вітчизняних науковців та міжнародних стандартів дає змогу сформулювати класифікацію видів державного фінансового аудиту залежно від певних ознак (рис. 2.14).

Зовнішній аудит – аудит, який здійснюється зовнішньою щодо підконтрольної установи інституцією, а саме Рахунковою палатою України і Держфінінспекцією, аудиторськими фірмами.

Внутрішній аудит – аудит, що здійснюється підрозділами внутрішнього аудиту, які входять до структури підконтрольного об'єкта та підзвітні керівникові і допомагають йому в реалізації цілей організації в найбільш ефективний та економний спосіб.

Аудит виконання бюджетних програм – перевірка використання підконтрольним об'єктом бюджетних коштів і здійснення оцінки досягнення ним запланованих результатів, єдиної мети та завдань, передбачених паспортом бюджетної програми, а також формування пропозицій у разі відхилення здійснюваних заходів від запланованих з метою усунення таких невідповідностей.

¹ International Standards of Supreme Audit Institutions [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.issai.org>.

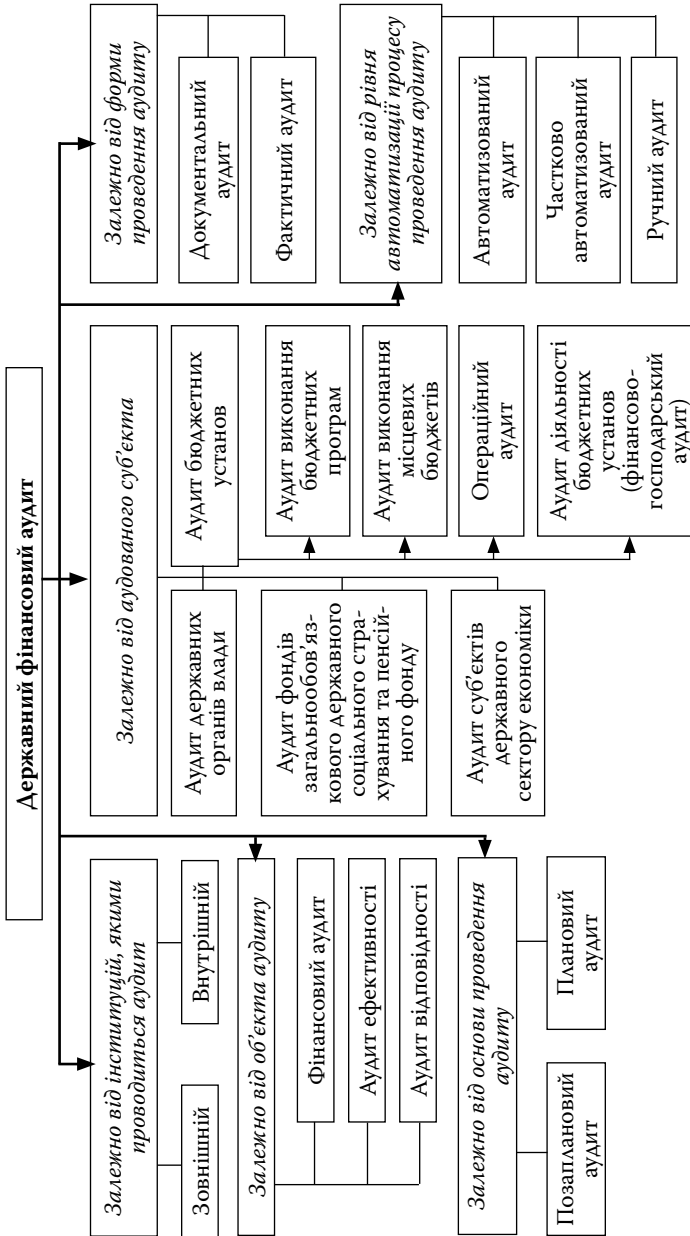


Рис. 2.14. Класифікація видів державного фінансового аудиту залежно від певних ознак

Складено за: Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : закон України від 26.01.1993 № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>; International Standards of Supreme Audit Institutions [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.issai.org> ; Звіти про результати діяльності ДФІУ та її територіальних органів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/96312>.

Аудит виконання місцевих бюджетів – перевірка використання підконтрольним об'єктом коштів місцевих бюджетів з метою встановлення причин, що перешкоджають належному виконанню місцевих бюджетів, а також формування пропозицій з метою усунення та попередження бюджетних порушень на місцевому рівні.

Операційний аудит – перевірка ефективності і продуктивності здійснюваних підконтрольним об'єктом операцій та формування пропозицій щодо підвищення ефективності діяльності бюджетної установи в майбутньому.

Аудит діяльності бюджетних установ (фінансово-господарський аудит) – перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного майна, достовірності фінансової звітності та рівня організації внутрішнього фінансового контролю з метою запобігання бюджетним порушенням.

Плановий аудит – перевірка, здійснення якої передбачається планом роботи інституції, котрою проводиться чи проводитиметься аудит, обов'язковість проведення якого регламентована відповідним законом.

Позаплановий аудит – перевірка, яка здійснюється за зверненням правоохоронних органів та інших органів, уповноважених на ініціювання проведення аудиту, наприклад, за рішенням суду, ухваленим на підставі клопотання слідчого, прокурора для забезпечення розслідування під час кримінального провадження.

Документальний аудит – аудит, що здійснюється на основі перевірки відповідних документів, *фактичний аудит* – аудит, що здійснюється на основі інвентаризації, контрольних замірів, експертних оцінок, спостережень на місцях тощо.

Автоматизований аудит – аудит, що проводиться з використанням відповідного програмного забезпечення.

Частково автоматизований аудит – аудит, під час проведення якого лише окремі аудиторські процедури проводяться з використанням відповідного програмного забезпечення.

Ручний аудит – аудит, що проводиться без використання відповідного програмного забезпечення, всі аудиторські процедури реєструються власноручно.

Незважаючи на те, що у вітчизняне законодавство державний фінансовий аудит було введено як один із ефективних засобів поперед-

ження бюджетних порушень, нині він охоплює незначну частку діяльності ДФІУ. Основним напрямом діяльності ДФІУ все ще залишається інспектування. Так, протягом 10 місяців 2013 р. ДФІУ було проведено 185 державних фінансових аудитів, що становить лише 3,38 % загальної кількості проведених у цьому періоді контрольних заходів¹.

Крім того, з переліку наведених видів державного фінансового аудиту бюджетних установ протягом I півріччя 2013 р., за даними звітів про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів, проводилися лише державні фінансові аудити виконання місцевих бюджетів та виконання бюджетних програм і державні фінансові аудити суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

Операційний аудит проводився ДФІУ починаючи з липня 2009 р. до листопада 2012 р., хоча у звітах про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів, оприлюднених на офіційному сайті ДФІУ, дані щодо проведення такого виду аудиту не відображено. Проте фактично завдяки операційному аудиту було попереджено бюджетних порушень на значні суми, зокрема у січні-листопаді 2012 р. втрат доходів внаслідок потенційних порушень законодавства було попереджено на загальну суму 633,22 грн, упущених вигід внаслідок неефективних управлінських рішень – на суму 75,05 грн, незаконних та нецільових витрат державних ресурсів – на суму 13093,94 грн, непродуктивних (зайвих) витрат – на суму 49,83 грн, інших фінансових порушень – на суму 938793,27 грн. Незважаючи на ефективність такого аудиту, у 2012 р. його проведення було припинено, що пояснюється намаганням уникнути дублювання функцій підрозділів внутрішнього аудиту, які були утворені у 2011 р. на виконання Постанови № 1001.

Проведення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ нині регламентовано Порядком проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ², і на виконання постанови, якою

¹ Статистичні звіти Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/73557>.

² Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ : постанова Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-п>.

цей порядок затверджений, діють Методичні рекомендації з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ¹. Ці методичні рекомендації є доволі прогресивними, оскільки розроблені на основі зарубіжного досвіду. Проте, судячи з інформації, наведеної у звітах про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів, такий вид аудиту фактично проводився лише у 2007 р. і зараз не здійснюється, навіть попри те, що державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ є чи не єдиним видом аудиту, який допомагає оцінювати ефективність прийнятих управлінських рішень.

Таким чином, можна констатувати, що не встигнувши з'явитися, така форма державного фінансового контролю, як державний фінансовий аудит, поступово починає зникати (рис. 2.15).

Причинами того, що державні фінансові аудити витісняються з вітчизняної практики здійснення контрольно-ревізійної діяльності ДФІУ, є:

- сформований менталітет перевіряючих, діяльність яких завжди спрямовувалася на проведення ревізій;
- відсутність належного методологічного забезпечення здійснення окремих видів державного фінансового аудиту (наприклад, якщо методичні рекомендації щодо проведення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ є керівництвом високого рівня, яке дає змогу реалізувати всі цілі та завдання проведення такого аудиту, то методологічне забезпечення здійснення операційних аудитів потребує удосконалення);
- необхідність підвищення кваліфікації перевіряючих шляхом проведення заходів (семінарів, круглих столів тощо), спрямованих на роз'яснення цілей, завдань державного фінансового аудиту, його методики та організації;
- зниження рівня втручання держави в діяльність інституцій державного сектору економіки, що передбачено державними програмними документами;

¹ Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 19.12.2005 № 451 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0451501-05>.

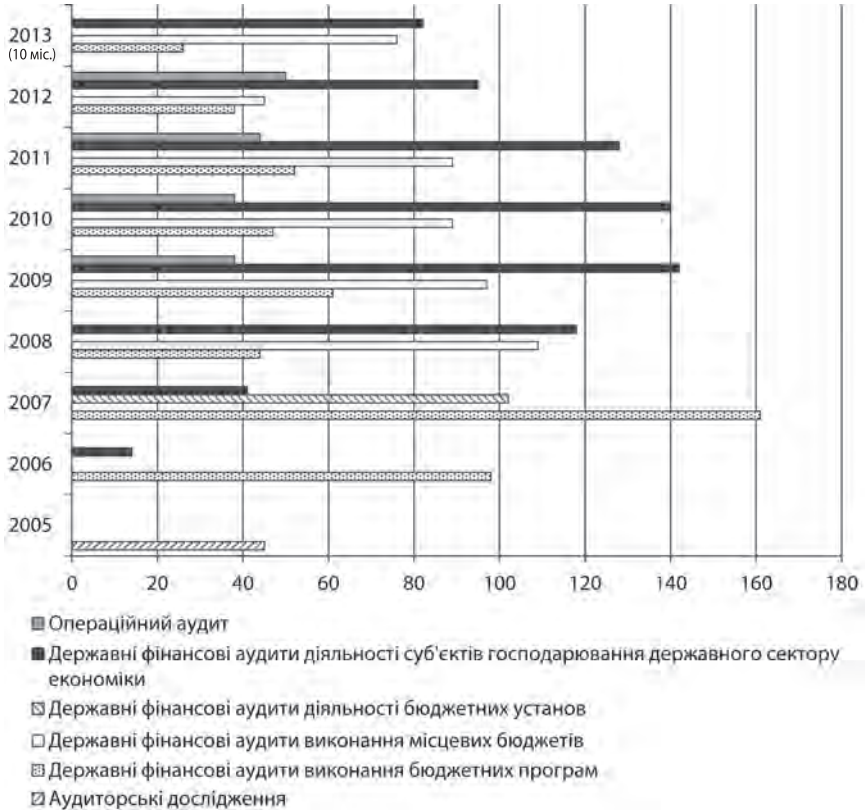


Рис. 2.15. Проведення ДФІУ державного фінансового аудиту за видами, кількість контрольних заходів

Складено за: Статистичні звіти ДФІУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/73557>.

– перехід від кількості здійснюваних контрольних заходів до їх якості шляхом використання ризикоорієнтованого підходу до планування та здійснення державних фінансових аудитів тощо.

Отже, заходи з розвитку системи державного фінансового контролю, що проводилися протягом останніх років, не розв'язали всіх нагальних проблем, тому пріоритетними все ж залишаються такі завдання: скорочення кількості порушень, що здійснюються суб'єктами державного сектору, подальше удосконалення ризикоорієнтованого

підходу в плануванні діяльності ДФІУ з метою скорочення кількості контрольних заходів, недопущення фактів перешкоджання органам державного фінансового контролю під час проведення контрольних заходів; забезпечення абсолютної незалежності органів державного фінансового контролю; забезпечення здійснення моніторингу виконання рекомендацій органів державного фінансового контролю.

2.4. УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНСТИТУЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

У міру зростання обсягу та вартості державних закупівель, посилилося їхнє значення і для забезпечення зайнятості та для національної економіки в цілому. Законодавство із закупівель на ранніх етапах розроблялося для захисту вітчизняної економіки. Водночас конкуренція між національними компаніями за державні замовлення збільшувалася тими ж темпами, що і державні витрати на товари, роботи та послуги. Законодавство із закупівель визначає право національних постачальників на рівне ставлення і отримання рівного доступу до державних контрактів. Як наслідок, стандартний спосіб закупівлі передбачає публікацію оголошення про заплановані закупівлі, щоб залучити до участі в торгах усі компанії (резиденти і нерезиденти), зацікавлені в отриманні державного контракту. Це сприяло розробленню детальних правил щодо опротестування результатів торгів.

Щороку держава закуповує товарів, робіт і послуг на мільярди гривень. Закупівля товарів, робіт і послуг за бюджетні кошти здійснюється для виконання державою покладених на неї функцій: національної оборони, утримання доріг і земель загальнодержавного призначення, забезпечення освіти та охорони здоров'я тощо. Іншими словами, державними закупівлями є суми грошей, витрачені на товари, роботи та послуги, що безкоштовно надаються населенню.

Економічна політика держави є складовою загальної державної політики, яка реалізується в певних напрямках. Проаналізувавши світовий досвід, можна констатувати, що без активної регулюючої ролі держави не може бути ефективною соціально орієнтованою економікою та повноцінних товарних ринків. Одним із методів державного

регулювання економіки є функціонування системи державних закупівель. Їм відводиться роль перспективного та важливого макроекономічного регулятора, за допомогою якого може здійснюватися стабілізаційна політика в країні.

Для систематизації діяльності суб'єктів та організації фінансового контролю у сфері державних закупівель Верховною Радою був прийнятий Закон України "Про здійснення державних закупівель"¹ (далі – Закон).

Державна закупівля (далі – закупівля) – придбання замовником товарів, робіт і послуг за державні кошти у порядку, встановленому цим Законом.

Термін "закупівля" у розмінні Закону, як правило, використовується у ширшому розумінні, ніж "купівля", та передбачає не тільки укладання договору купівлі-продажу (у розумінні Цивільного кодексу України), а й здійснення покупцем аналізу потреб у відповідній продукції, вибір постачальника (продавця) на конкурентних засадах, здійснення контролю за виконанням договору тощо.

Зарубіжний досвід свідчить про те, що поєднання жорсткої конкуренції, професіоналізму в умовах ринку та запровадження ефективних недискримінаційних процедур закупівлі можуть забезпечити значне зниження цін, підвищення якості продукції і, як наслідок, досягнення ефективності використання державних коштів.

Отже, метою Закону є створення конкурентного середовища у сфері державних закупівель, запобігання проявам корупції у цій сфері, розвиток добросовісної конкуренції, забезпечення раціонального та ефективного використання державних коштів.

Учасниками процедури закупівлі (далі – учасники) є фізичні особи, в тому числі фізичні особи – підприємці, юридичні особи (резиденти або нерезиденти), які письмово підтвердили намір взяти участь у процедурі закупівлі та/або подали пропозицію конкурсних торгів, або цінову пропозицію, або взяли участь у переговорах у разі застосування процедури закупівлі в одного учасника.

Згідно із цим визначенням для набуття статусу учасника, особи, зацікавлені в участі у процедурі закупівлі, повинні:

¹ Про здійснення державних закупівель : закон України від 01.06.2010 № 2289-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2289-17>.

- письмово підтвердити намір взяти участь у процедурі закупівлі та подати відповідну пропозицію;
- подати відповідну пропозицію (чи взяти участь у переговорах – у разі застосування процедури закупівлі в одного учасника).

Відповідно до Закону процедура торгів здійснюється шляхом виконання послідовних дій (регламентованих процедур), що передбачають здійснення конкурентного відбору учасників та завершуються укладенням договору про закупівлю з переможцем торгів.

При проведенні процедур закупівель слід враховувати, зокрема, бюджетне законодавство (у разі якщо замовник є розпорядником або одержувачем бюджетних коштів) та сферу застосування Закону.

Так, ст. 48 БКУ¹ встановлено, що РК беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, узятих на облік органами ДКСУ.

Щодо державних комерційних підприємств, то ст. 75 Господарського кодексу України² передбачає проведення ними закупівель, виходячи з фінансових планів, затверджених у встановленому порядку.

Вагомим, на нашу думку, є факт поширення дії Закону зі змінами на підприємства. Законом України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань державних закупівель” від 08.07.2011 № 3681-VI³, який набрав чинності 03.10.2011, внесені зміни до Закону та виключені “кошти підприємств та їх об'єднань” із поняття “державні кошти”.

Так, згідно з частиною першою ст. 2 Закону цей Закон застосовується до всіх замовників та закупівель товарів, робіт та послуг, які повністю або частково здійснюються за рахунок державних коштів, за умови, що вартість предмета закупівлі товару (товарів), послуги (послуг) дорівнює або перевищує 100 тис. грн (у будівництві – 300 тис. грн), а робіт – 1 млн грн, крім закупівель за процедурою

¹ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

² Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

³ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань державних закупівель : закон України від 08.07.2011 № 3681-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3681-17>.

електронного реверсивного аукціону, умови застосування якої встановлені розд. VIII цього Закону.

Визначення понять “державні кошти”, “замовники”, “підприємства” та “розпорядник державних коштів” наведені у пунктах 4, 10, 21 та 27 частини першої ст. 1 Закону відповідно.

У свою чергу, з 05.08.2012 набрав чинності Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань державних закупівель” від 04.07.2012 № 5044-VI¹, яким внесено зміни до Закону, зокрема абзаци другий–п’ятий частини першої ст. 2 Закону замінено двома абзацами такого змісту: “Дія цього Закону поширюється на підприємства, визначені у п. 21 частини першої ст. 1 цього Закону, лише у разі здійснення ними закупівель за рахунок державних коштів, визначених у п. 4 частини першої ст. 1 цього Закону. Дія цього Закону не поширюється на випадки укладення трудових договорів”.

З огляду на це, у разі якщо замовник є підприємством у розумінні Закону та здійснює закупівлі товарів, робіт і послуг не за рахунок державних коштів, визначених в п. 4 частини першої ст. 1 Закону, то на такі закупівлі дія Закону не поширюється.

Частиною третьою ст. 2 Закону встановлені випадки, коли його норми не застосовуються, а частиною четвертою цієї ж статті передбачається можливість встановлення іншими законами України особливостей здійснення закупівель певних товарів, робіт і послуг.

Так, дія цього Закону не поширюється на випадки, якщо предметом закупівлі є, зокрема, придбання, оренда землі, будівель, іншого нерухомого майна або майнових прав на землю, будівлі, інше нерухоме майно.

Відповідно до частини першої ст. 181 Цивільного кодексу України² до нерухомих речей (нерухоме майно, нерухомість) належать земельні ділянки, а також об’єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їхнього призначення.

У свою чергу, згідно зі ст. 190 Цивільного кодексу України майном як особливим об’єктом вважаються окрема річ, сукупність ре-

¹ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань державних закупівель : закон України від 04.07.2012 № 5044-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5044-17>.

² Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

чей, а також майнові права та обов'язки. Майнові права є неспоживчою річчю. Майнові права визнаються речовими правами.

Таким чином, у разі якщо предметом закупівлі є придбання, оренда землі, будівель, іншого нерухомого майна або майнових прав на землю, будівлі, інше нерухоме майно, таку закупівлю замовник може здійснювати без проведення процедур закупівель відповідно до частини третьої ст. 2 Закону.

У зв'язку з удосконаленням законодавства у системі державних закупівель поширеними є випадки щодо завершення процедур, розпочатих до набрання чинності Законом України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань державних закупівель".

Важливо знати, що відповідно до ст. 58 Конституції України закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи.

Частиною другою ст. 5 Цивільного кодексу України передбачено, що акт цивільного законодавства не має зворотної дії у часі, крім випадків, коли він пом'якшує або скасовує цивільну відповідальність.

При цьому у частині другій ст. 4 Цивільного кодексу України вказано, що актами цивільного законодавства, зокрема, є закони України.

Разом з тим відповідно до рішення Конституційного Суду України від 09.02.1999 № 1-рп/99 надання зворотної дії в часі нормативно-правовим актам може бути передбачено шляхом прямої вказівки про це в законі або в іншому нормативно-правовому акті.

Ураховуючи, що така вказівка у Законі відсутня, процедури закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти, розпочаті до набрання чинності Законом, завершуються відповідно до порядку, що діяв до дня набрання чинності цим Законом.

Зокрема, у разі коли замовник розпочав процедуру закупівлі до набрання чинності Законом, інформація публікується та оприлюднюється відповідно до вимог, що діяли до набрання чинності Законом.

Якщо рішення про одностороннє розірвання договору про закупівлю, укладеного до набрання чинності Законом, прийняте після набрання ним чинності, інформація про одностороннє розірвання договору про закупівлю оприлюдненню не підлягає.

Згідно з частиною першою ст. 5 Цивільного кодексу України¹ акти цивільного законодавства регулюють відносини, які виникли з дня набрання ними чинності.

Відповідно до ст. 11 цього кодексу цивільні права та обов'язки виникають із дій осіб, що передбачені актами цивільного законодавства, зокрема з договорів та інших правочинів.

Таким чином, у разі внесення змін до договору про закупівлю шляхом укладення додаткової угоди після набрання чинності Законом, до таких правовідносин застосовуються норми Закону.

Ураховуючи викладене, норми щодо підстав та порядку внесення змін до істотних умов договору про закупівлю, в тому числі щодо продовження дії договору про закупівлю, передбачені частинами п'ятою, шостою ст. 40 Закону зі змінами, поширюються на договори про закупівлю, укладені до набрання чинності Законом.

Також Міністерство економічного розвитку і торгівлі України як уповноважений орган, що здійснює регулювання та координацію у сфері державних закупівель (далі – Уповноважений орган), звертає увагу всіх суб'єктів сфери державних закупівель, що відповідно до п. 3 розд. II Прикінцевих положень Закону до приведення актів законодавства у відповідність із цим Законом закони та інші нормативно-правові акти застосовуються у частині, що не суперечить цьому Закону.

З огляду на те, що Україна прагне до укладання Угоди про вільну торгівлю з ЄС, функціонування системи державних закупівель в нашій державі має відповідати міжнародним нормам та вимогам. Однак вихід із критичного стану потребує значних зусиль від усіх учасників цього ринку. Забезпечення конкуренції та прозорості державних закупівель без внесення змін до чинного законодавства є неможливим.

У зв'язку із цим одним з основних завдань розвитку системи державних закупівель в Україні є створення єдиної електронної системи держзакупівель. І якщо вітчизняні фахівці роблять тільки перші кроки до реалізації цієї ідеї, то в США та країнах Європейського союзу вже давно застосовують високі технології.

Американські держзакупівлі. За кордоном найбільший досвід інформаційного забезпечення держзакупівель накопичений в Сполуче-

¹ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

них Штатах Америки. Перший закон щодо регулювання федеральної системи державних закупівель був прийнятий у США в 1792 р. Згідно із цим законом повноваження у сфері закупівель на державні потреби були надані міністерствам фінансів і оборони. В цілому система закупівель на національні потреби в США нецентралізована. Нині здійснення закупівель для потреб федеральних органів влади у США є прерогативою General Services Administration – Управління загальних послуг (УЗП). На основі заявок міністерств та відомств це управління організовує великі оптові закупівлі, використовуючи конкурсні процедури, насамперед тендери. Товари зберігаються на складах УЗП, потім продаються замовникам за оптовою ціною з утриманням невеликого відсотка, який направляється на забезпечення функціонування управління. Закупівлі на потреби національної оборони здійснює Міністерство оборони (Department of Defense) США. Спеціалізовані закупівлі проводяться також деякими іншими відомствами, такими як Агентство з дослідження та розвитку в галузі енергетики (Energy Research and Development Agency), Національне управління з авіонавтики і дослідження космічного простору (National Aeronautics and Space Administration, NASA) тощо.

Моніторинг федеральних закупівель покладено на Управління федеральної закупівельної політики (Office of Federal Procurement Policy), а міжміністерська координація в галузі закупівельної політики здійснюється Радою з регулювання федеральних закупівель (Federal Acquisition Regulatory Council). Законодавчу основу системи державних закупівель у США становлять Правила закупівель для федеральних потреб (Federal Acquisition Regulations, FAR) і Правила закупівель для потреб оборони (Defense Federal Acquisition Regulations-Supplement, DFARS). Ці документи регламентують усю систему федеральних закупівель і відрізняються досить детальною розробкою принципів і процедур. Всі закони, що належать до цієї сфери, можна поділити на дві категорії. Перша – загальнофедеральне законодавство, яке регламентує організацію процесу закупівель і встановлює юридичні норми, що стосуються конкретних видів закупівель, які належать до компетенції відповідних органів виконавчої влади на федеральному рівні. Друга – спеціальне законодавство, яке відповідає за процедури та форми контрактів, а також інформаційне забезпечення процесів державних закупівель і аналіз їх результатів.

В управлінні системою державних закупівель в США є три основних принципи, що випливають з американського підходу до функцій і завдань держави:

- досягнення справедливості, тобто забезпечення рівних умов для всіх учасників у конкурентній боротьбі за державні замовлення;
- принцип прозорості й боротьби з корупцією при здійсненні державних закупівель;
- економія та ефективність, тобто забезпечення закупівель товарів і послуг найвищої якості за максимально низькими цінами з мінімальними витратами на проведення державних закупівель.

Система держзакупівель США включає близько 100 федеральних відомств, які представляють державний, господарський і науково-технічний комплекси. Вони щороку розміщують замовлення на товари і послуги через центральний федеральний орган управління, власні відомчі центри та 12 регіональних центрів федерального уряду, які знаходяться в найбільших містах країни.

Законодавство США також регламентує діяльність органів, відповідальних за формування та використання інформаційних ресурсів по державних закупівлях. Зокрема, законодавством визначені повноваження та функції органів, відповідальних за наповнення інформаційного ресурсу: збирання, оброблення й поширення даних про закупівлі, забезпечення та управління функціонуванням інформаційної бази системи закупівель для федеральних потреб і Федерального реєстру контрактів. Центр даних по федеральних закупівлях регулярно видає розпорядження з приводу подання таких даних, де містяться:

- повний перелік відомств, які звітують або не звітують;
- необхідні інструкції для збору даних у кожному відомстві;
- роз'яснення (які дані вимагаються і періодичність їх надання).

У 1994 р. у законодавстві США посилено роль закупівель продукції для державних потреб. Результатом перевірки стало прийняття нового Закону про вдосконалення федеральних придбань, який спричинив модернізацію інформаційної політики з питань формування та використання інформаційних ресурсів у системі. Було проаналізовано також організацію процедур закупівель (до 1994 р. налічувалося 889 загальних законів та правил). Тепер федеральним уповноваженим органам закупівель надавалася більша самостійність при виборі форм, методів і способів проведення закупівель для по-

треб держави. Закон суттєво спростив контрактну процедуру для дрібних закупівель і одночасно підтримав електронну комерцію. Під терміном “електронна комерція” у цьому випадку розуміються інформаційні технології для забезпечення ділових дій, включаючи електронну пошту, Інтернет, електронні дошки оголошень, платіжні картки, переказ грошових коштів, віртуальний обмін даними тощо.

У відповідності з новим законом потрібно було усунути паперовий документообіг і ведення записів, як того потребували численні правила та процедури стосовно підрядних закупівель на суму менше 100 тис. дол., що дало змогу застосовувати спрощену процедуру закупівель щодо 45 тис. угод на суму 3 млрд дол. щороку.

На сьогодні кожне федеральне відомство Америки зобов'язане формувати та підтримувати ведення комп'ютерної бази даних, що містить несекретні відомості по всіх контрактах одиначною вартістю понад 25 тис. дол. за п'ять останніх фінансових років. Усі відомства повинні надсилати таку інформацію до Центральної інформаційної системи федеральних закупівель. Для надання відомостей по контрактах федеральні відомства використовують стандартні форми документів та уніфіковані формати даних. На додаток до зазначеного переліку, відомства повинні мати в електронному вигляді дані, що ідентифікують суб'єктів по контрактах на загальну суму 5 мн дол. і більше.

Інформаційна система федеральних закупівель забезпечує облік відомостей по 400–500 тис. контрактах одиначною вартістю понад 25 тис. дол. і 17 мн контрактів малої одиначної вартості, які щороку укладаються федеральними відомствами (на загальну суму близько 200 млрд дол.). Центральна інформаційна система федеральних закупівель є джерелом консолідованої інформації про держзакупівлі.

Дані, що містяться в Центральній інформаційній системі федеральних закупівель, використовуються як основа для формування періодичних та спеціальних звітів президенту, Конгресу, Бюджетному управлінню США, а також надаються федеральним відомствам, діловим групам і громадськості.

З урахуванням цих відомостей Центральна інформаційна система щороку готує та видає звіт. На платній основі надаються звіти, складені за індивідуальними запитами споживачів.

Мета впровадження електронних торгів при здійсненні федеральних закупівель – не лише автоматизація рутинних процесів

взаємодії закупівельних органів із потенційними підрядниками, а й зниження витрат на виконання закупівельних процедур і скорочення термінів проведення цих операцій. Масштаби використання електронних торгів при здійсненні федеральних закупівель в США на сьогодні є відносно невеликими порівняно з їх застосуванням при укладенні угод з комерційними фірмами. Електронні торги переважно використовуються для закупівель за спрощеними процедурами, по контрактах вартістю до 100 тис. дол. Це зумовлено невиправдано жорсткою регламентацією процедур федеральних закупівель, котра повністю задовольняє умови проведення закупівель з використанням документів на паперових носіях, але створює певні складнощі при проведенні закупівель за допомогою електронних торгів. Важливою умовою застосування електронних торгів є ефективне та розвинуте законодавство у сфері регулювання використання Інтернет-технологій та засобів зв'язку, захисту інформації, а також наявність базових стандартів безпеки для комп'ютерних мереж.

Інформаційні ресурси забезпечують реалізацію вказаних принципів – публічності процесу закупівель продукції для державних (федеральних) потреб, рівноправності у процесі закупівель і відкритого доступу до інформації по укладених контрактах. Відповідно до вимог законодавства забезпечення публічного відкритого доступу до цих ресурсів здійснюється шляхом їх публікації на єдиному урядовому порталі. Електронна версія Федерального реєстру контрактів також розміщена в Інтернеті.

Основна перевага американської інформаційної системи федеральних закупівель полягає в тому, що вона забезпечує:

- високу оперативність і точність надання Конгресу, адміністрації президента, федеральним відомствам і приватному сектору даних про стан справ у сфері закупівлі для державних потреб;
- отримання відомостей про федеральні закупівлі в різних аспектах по роках, відомствах, виконавцях тощо.

Водночас слід навести такі недоліки системи:

- неповне надання даних окремими федеральними відомствами;
- недостатня активність використання інформаційних ресурсів як з боку урядових відомств, так і з боку населення;
- недостатня інформаційна сумісність між різними ланками системи та ін.

Європейська система держзакупівель. Досвід США був використаний і при створенні єдиної системи закупівель Європейського союзу. У країнах Євросоюзу створена єдина система наднаціонального законодавства. Її головними цілями є:

- оптимізація закупівель для державних потреб при мінімізації витрат;
- забезпечення рівних умов конкуренції при укладенні контракту, в тому числі рівноправної конкуренції на національних ринках і в цілому на ринку ЄС;
- дотримання вимоги публічності;
- сприяння забезпеченню чесності та відкритості бізнесу;
- допомога малим і середнім підприємствам в отриманні урядових замовлень.

Американський досвід був використаний також при розробленні в Євросоюзі процедур, способів і методів проведення закупівель для державних потреб, основ побудови їх інформаційного забезпечення. Такі роботи в Європі почалися пізніше, і створення наднаціонального законодавства з цих питань тут є складнішою проблемою через наявні відмінності у законодавствах країн, що входять до Євросоюзу.

Основні інформаційні ресурси, що забезпечують процес закупівель і містять відомості про укладені контракти країн – членів Європейського союзу, включають всі відомості, які стосуються пропозицій про закупівлі та повинні бути обов'язково опубліковані в "Офіційному журналі ЄС". Паперова версія цього видання була скасована в 1998 р. Тепер офіційною є електронна база даних "Щоденний електронний тендер" (Tender Electronics Daily, TED). База даних TED випускається на компакт-дисках і доступна через Інтернет. Вона щодня поповнюється 500-750 новими оголошеннями і також містить деякі відомості про укладені контракти. Детальніші дані про контракти і постачальників наведені в національних інформаційних системах країн, що входять до Євросоюзу. Крім того, існує більше 200 інформаційних центрів, що надають довідкові та консультаційні послуги учасникам держзакупівель.

У країнах ЄС є дві домінуючі моделі організації закупівельної діяльності: розподілена (децентралізована) та централізована. За розподіленої моделі кожен підрозділ компанії (департаменти, міністерства і т. д.) проводить необхідні для задоволення своїх потреб закупівлі самостійно. З цією метою в його структурі створюються спеці-

алізовані закупівельні відділи чи інші аналогічні за функціями одиниці. Централізована модель передбачає створення своєрідного закупівельного центру, куди надходять заявки на закупівлі від підрозділів. У разі максимального рівня централізації формується спеціальне відомство, що відповідає за всі держзакупівлі, або відповідний закупівельний департамент для великої компанії.

Плюси і мінуси обох схем очевидні: розподілена модель вельми гнучка, проте більш витратна. У свою чергу, централізована модель, яка забезпечує низькі ціни за рахунок значних оптових закупівель, менш мобільна і не завжди враховує всі нюанси в заявках на придбання необхідних товарів і послуг. Обидві описані моделі давно використовуються у всьому цивілізованому світі. Так, у Великобританії вони є прерогативою Державного казначейства (Her Majesty's Treasury).

У ЄС найефективнішим виявляється комбінування моделей, коли, наприклад, загальне керівництво закупівельною діяльністю (розроблення нормативно-правової бази, планування, контроль і координація) здійснює міністерство фінансів або економіки, зокрема шляхом формування бюджету, а конкретні закупівлі проводяться спеціалізованими закупівельними структурами (відділами). Саме таку структуру має система державних закупівель у Великобританії, де крім головного координуючого відомства – Казначейства, діють спеціалізовані галузеві закупівельні служби, такі як National Health Service Supplies (служба закупівель для системи національної охорони здоров'я).

Аналіз світового досвіду застосування різних закупівельних процедур свідчить, що однією з найефективніших форм організації великих закупівель товарів і послуг є проведення відкритих конкурсів (тендерів).

Тендери є підґрунтям державних закупівель в переважній більшості розвинутих країн. Правила закупівель, головним методом яких є конкурсні процедури, ООН і СОТ рекомендують для всіх своїх членів. Комісія ООН з права міжнародної торгівлі (ЮНСІТРАЛ) навіть запропонувала типовий закон про закупівлі товарів (робіт) та послуг, що є зразком і можливим базисом для законодавства з держзакупівель. Вимоги по закупках до країн – членів Світової організації торгівлі зафіксовані в багатосторонній угоді про державні закупівлі в рамках СОТ. Закупівельна діяльність країн Європейського Співтовариства регламентується відповідними директивами ЄС.

У європейській закупівельній практиці існує усталена система базових принципів, які включають:

- прозорість (Transparency) – відкритість і доступність інформації про закупівлі;
- підзвітність і дотримання процедур (Accountability and due process) – чітке дотримання закупівельних процедур при державному та громадському контролі;
- відкриту й ефективну конкуренцію (Open and effective competition) – недопущення дискримінації;
- справедливість (Fairness);
- рівні можливості для всіх учасників закупівель.

Ці принципи стали основою законодавства багатьох країн і закріплені низкою міжнародних документів, зокрема багатосторонньою угодою про державні закупівлі в рамках Світової організації торгівлі.

У деяких країнах ЄС місцевим постачальникам і підрядникам при держзакупівлях надаються різного роду преференції, зазвичай на рівні 5–10 %. Однак є винятки: наприклад, в Угорщині рівень преференцій протягом певного періоду становив 20 %. У деяких країнах частина державного замовлення резервується для певних категорій постачальників, зокрема для малого бізнесу. Іноді з цією ж метою великі лоти навмисне ділять на дрібніші.

Крім спеціальних обмежень доступу іноземних постачальників до держзамовлень, дедалі частіше використовуються інші способи, такі як митні збори і нетарифні обмеження (стандарти, сертифікати, ліцензії тощо), а то й пряма заборона. Зараз ця практика багато в чому завдяки діяльності міжнародних організацій, передусім СОТ, поступово скорочується, але повністю відмовляться від неї, напевно, ще нескоро.

Німецький досвід. На думку експертів, найцікавіший досвід організації електронної системи держзакупівель серед країн Євросоюзу має Німеччина. Німеччина як член ЄС зобов'язана неухильно виконувати всі без винятку положення європейського законодавства про державні закупівлі, в іншому випадку існує великий ризик прийняття дисциплінарних заходів з боку Європейської комісії та подальших розглядів у Європейському суді. Німеччині вдалося порівняно легко адаптувати своє законодавство у сфері розміщення державних замовлень до вимог Євросоюзу, оскільки створення конкурентного се-

редовища і неприпустимість дискримінації дають змогу раціонально витратити державні кошти. Європейське законодавство у сфері державних закупівель знайшло відображення не в спеціальному законі, а в розділі німецького закону про неприпустимість обмеження конкуренції (антимонопольне законодавство) – це відповідає положенням проекту європейської Конституції, де задоволення державних потреб розглядається у контексті принципів ринкової економіки.

Система контролю за процедурою держзакупівель, чинна в Німеччині, відповідає вимогам ЄС, але має певну специфіку. До сфери її дії потрапляють всі організації, прирівняні до державних замовників, відповідно до дефініції Євросоюзу. Таким чином, держзамовником вважається і цілий ряд приватних структур. Система контролю включає дві інстанції:

- 1) апеляційну – у формі незалежного установи;
- 2) судову – у формі судового органу.

Можливість оскаржувати рішення про розміщення держзамовлення в суді стала в Німеччині успішним нововведенням. Постанови, що виносяться обома інстанціями, публікуються і служать подальшому розвитку права у сфері держзакупівель. Оскільки законом для цих інстанцій встановлено прискорений порядок розгляду скарг на дії замовника, оскарження не призводить до затримки інвестування коштів. Процес закупівель для задоволення державних потреб у країні децентралізований. Федеральні, регіональні та місцеві органи влади, а також приватні структури, які працюють в секторах життєзабезпечення, розміщують заявки, керуючись положеннями чинного законодавства під власну відповідальність. Тут досі діє роздільна система правил розміщення державних замовлень: вище і нижче порогових величин (у грошовому вимірі), передбачених у відповідних директивах ЄС. Зокрема, використовується різний порядок контролю та оскарження дій замовника.

Робота з удосконалення процесу державних закупівель ведеться під керівництвом федерального міністерства економіки, якому вдалося організувати постійний і плідний обмін думками між учасниками процесу і домогтися загального підходу і розуміння положень нормативних актів, на регулярній основі готуються пропозиції і поправки. Крім того, в Німеччині давно і успішно діє громадська організація експертів і вчених “Форум держзамовлення”, в рамках якої відбувається обмін думками, формується ставлення до нових явищ у сфері держза-

купівель всередині країни і за кордоном. Позиції фахівців і вчених, сформульовані в робочих органах форуму, регулярно доводяться до відома уряду. Крім того, форум щороку присуджує премію за кращу наукову роботу в сфері державних закупівель (Public Procurement Award). У Німеччині поширені випадки, коли замовники шляхом “творчого” тлумачення окремих положень законодавства про держзакупівлі намагаються уникнути його сфери дії, а отже й додаткових зобов’язань. Деякі потенційні підрядники використовують прийоми недобросовісної конкуренції аж до спроб підкupu представників замовника. Тому в державних установах практикується призначення незалежних осіб (у зв’язку з неможливістю їх звільнити), відповідальних за розміщення державних замовлень. Робота цих чиновників контролюється вищими органами нагляду та Рахунковою палатою.

На основі проведеного дослідження світового досвіду можна зробити висновок, що вітчизняне законодавство у сфері державних закупівель потребує удосконалення. Хоча після прийняття Закону України “Про здійснення державних закупівель” усі положення, що передбачені цим законодавчим актом, надали можливість забезпечити належний ефективний контроль та аналіз у сфері державних закупівель, а також дотримання головного принципу державних закупівель – ефективного витрачання державних коштів на засадах конкурентності.

Створення комплексного законодавства з фінансового контролю, що зменшить фіскальний тиск на підконтрольні об’єкти та чітко регламентуватиме процес контролю за здійсненням закупівель, є одним із найвагоміших інструментів для формування прозорої та дієвої системи державних закупівель. Це пояснюється не лише дефіцитом державного бюджету, а й необхідністю закупівлі якісних товарів, робіт та послуг за обґрунтованими цінами¹.

Тому розвиток об’єктивного середовища у системі здійснення державних закупівель, запобігання проявам корупції у цій сфері, створення умов для добросовісної конкуренції потребують низки заходів законодавчого і методичного рівня².

¹ *Шангіна Н. Г.* Організаційно-економічні засади здійснення державних закупівель у бюджетних установах: сучасні проблеми та напрями підвищення ефективності / Н. Г. Шангіна // Продуктивність агропромислового виробництва (економічні науки). – 2011. – № 21. – С. 30.

² *Майборода О. В.* Державний фінансовий контроль за проведенням

Питанням законодавчого і методичного забезпечення здійснення державних закупівель присвячені роботи багатьох вітчизняних науковців, серед яких І. Бурковський, Н. Ткаченко, О. Міняйло, Г. Пінькаса, О. Майборода, Н. Шангіна та ін. Аналіз наукових робіт цих авторів свідчить про відсутність об'єктивної законодавчої системи, що регулює контроль за здійсненням державних закупівель в Україні.

Важливим елементом у системі контролю за здійсненням державних закупівель є формування та введення в дію Порядку проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами¹, який регламентує проведення перевірки державних закупівель.

До цього часу, протягом двох років, перевірка державних закупівель проводилась у складі інспектування або державного фінансового аудиту, тобто не як окремий контрольний захід. Хоча Закон України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю”² визначає перевірку державних закупівель як окрему форму державного фінансового контролю.

Контроль за проведенням державних закупівель здійснюється ДФІУ шляхом запиту документів у об'єкта контролю щодо ризикових процедур державних закупівель, за результатами перевірки яких, згідно із п. 1 ст. 8 Закону України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю”, ДФІУ надавались рекомендації об'єкту контролю про усунення встановлених порушень, зокрема щодо розірвання договорів про закупівлю чи відміни торгів.

Також на виконання заходів Програми реформ (розділ “Поліпшення бізнес-клімату й залучення інвестицій”, блок “Дерегуляція і розвиток підприємництва”, п. 5 “Державний нагляд і контроль”)³

конкурсних процедур державних закупівель / О. В. Майборода, А. А. Казіна // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2011. – № 5. – С. 40.

¹ Порядок проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами : постанова Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 631 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/631-2013-p>.

² Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : закон України від 26.01.1993 № 2939-XI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

³ Програма економічних реформ “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” на 2010–2014 роки [Електрон-

щодо переходу від подальшого контролю до профілактики й запобігання порушення значну увагу ДФІУ приділено розвитку попереджувального контролю, зокрема попередньому дослідженню інформації про здійснення державних закупівель стосовно можливих порушень і зловживань.

Зокрема, за ініціативою ДФІУ прийнято розпорядження Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 № 148-р “Питання зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни”¹, яким передбачено можливість здійснення моніторингу інформації, розміщеної в офіційному державному друкованому виданні “Вісник державних закупівель”.

За результатами такого моніторингу відбираються найбільш ризикові закупівлі щодо можливості допущення порушень, а відповідна інформація враховується під час здійснення контрольних заходів.

Таким чином, застосування такого профілактичного заходу контролю у сфері державних закупівель, з одного боку, дає змогу попередити порушення, а з другого – цілком відповідає визначеному Президентом України курсу з дерегуляції господарської діяльності, оскільки не потребує виходу на об’єкт контролю. Більше того, у контексті дерегуляції зазначений попереджувальний контроль не є контрольним заходом, а отже, за його результатами у ДФІУ немає права на: складання акта, звернення до суду, застосування адміністративного стягнення. ДФІУ не висуває вимог до усунення виявлених порушень законодавства, а надсилає об’єктові контролю пропозиції, які мають рекомендаційний характер.

Так, у 2012 р. шляхом запиту документів ДФІУ вдалося попередити втрати державних коштів на закупівлю товарів, робіт та послуг на загальну суму 1,7 млрд грн, а за 9 місяців 2013 р. – 1,5 млрд грн (рис. 2.16).

Як бачимо з рис. 2.16, контроль за здійсненням державних закупівель дає змогу попередити втрати державних коштів, проте недоліки правового та організаційно-методичного забезпечення здійснення державних закупівель створюють передумови для виникнення низки

ний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua>.

¹Питання зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни : розпорядження Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 № 148-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/148-2011-p>.

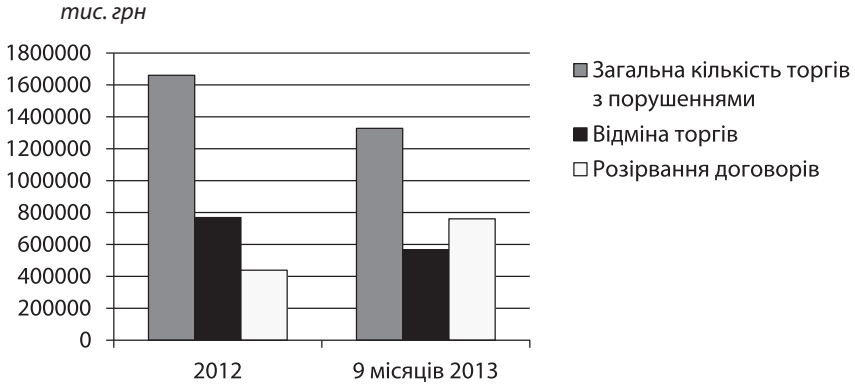


Рис. 2.16. Стан попередження втрат державних коштів на закупівлю товарів, робіт, послуг

Складено за: Офіційний сайт ДФІУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dci.gov.ua/>.

негативних явищ, які, в свою чергу, знижують ефективність використання бюджетних коштів. Найпоширенішими з них є:

- корупція, що спричиняє зниження рівня конкурентоспроможності та якості товарів, робіт, послуг, неефективне використання бюджетних коштів, ігнорування основних суспільних потреб та обсягу бюджетних витрат. Вона проявляється у виникненні особистої зацікавленості осіб, що здійснюють державні закупівлі, у результатах конкурсу на постачання товарів, робіт чи надання послуг. Найчастіше корупція проявляється у завищенні вартості контрактів, зниженні якості продукції, що закуповується, та затягуванні виконання угод;
- лобізм, що полягає у просуванні особами, відповідальними за здійснення державних закупівель, пропозицій деяких постачальників та може проявлятися у недотриманні встановленого законодавством порядку здійснення державних закупівель і визначення переможця торгів або проведення тендерів із завчасно написаними вимогами, що підходять для певного суб'єкта господарювання та його товару;
- зниження суспільної корисності товарів, що закуповуються за державні кошти. Тобто товар закуповується за принципом найменшої ціни, але при цьому не враховується його якість. Як

наслідок, товари отримуються у сумнівних постачальників і, тим самим, не досягаються законодавчо встановлені цілі закупівель¹.

Для унеможливлення перелічених негативних явищ необхідно удосконалювати систему законодавства, що регламентує проведення торгів та контроль за їх здійсненням.

Зважаючи на це, одним із шляхів оптимізації системи контролю є вдосконалення чинного порядку, який регламентує його здійснення. Для цього перевірку державних закупівель необхідно визначати як контрольний захід, що проводиться за наявності підстав, передбачених чинним законодавством, щодо об'єкта контролю у приміщенні органу контролю шляхом проведення запиту документації з державних закупівель та інших документів, необхідних для проведення перевірки.

Здійснення перевірки без виходу на об'єкт дасть змогу отримати такі переваги:

- зменшення фіскального тиску на підконтрольні об'єкти;
- економія робочого часу та, як наслідок, підвищення ефективності роботи працівників;
- раціоналізація системи проведення перевірок;
- підвищення якості перевірки з одночасним зниженням втручання контролюючих органів у роботу підконтрольних об'єктів.

При цьому порядок здійснення перевірки та оформлення її результатів не зміниться, крім того, що не буде необхідності виписувати направлення на перевірку працівника.

Однією з форм державного контролю у сфері державних закупівель є громадський контроль, який здійснюється неурядовими організаціями, аналітичними центрами, бізнес-організаціями та медіа, з використанням власного права.

Що ж таке громадський контроль та який порядок його здійснення на сьогодні законодавчо врегульовано в Україні?

Громадський контроль – один з видів соціального контролю, який здійснюється об'єднаннями громадян та самими громадянами. Він є важливою формою реалізації демократії і способом залучення населення до управління суспільством та державою.

¹ Горин В. Фінансові аспекти системи державних закупівель / В. Горин // Вісник КНТЕУ “Фінанси та банківська справа”. – 2011. – № 6. – С. 6–7.

Згідно зі ст. 38 Конституції України¹ громадяни мають право брати участь в управлінні державними справами, у всеукраїнському та місцевих референдумах, вільно обирати і бути обраними до органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Така конституційна норма передбачає як у теоретичному, так і в практичному контексті громадський контроль за органами державного управління і місцевого самоврядування.

Суб'єктами громадського контролю є громадські об'єднання і політичні партії, професійні спілки, молодіжні та інші громадські організації, органи самоорганізації населення, трудові колективи, збори громадян за місцем проживання, а також окремі громадяни.

Громадський контроль як засіб забезпечення законності в діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування суттєво відрізняється від інших видів контролю. Ця відмінність полягає насамперед у тому, що всі суб'єкти громадського контролю виступають від імені громадськості, а не держави. Їхні контрольні повноваження зазвичай позбавлені юридично владного змісту, а рішення за результатами перевірок мають, як правило, рекомендаційний характер.

Характерною рисою громадського контролю є запобігання порушенням у сфері державного управління за допомогою засобів суспільного впливу, об'єктом – діяльність органів державної влади та органів місцевого самоврядування.

Відповідно до ст. 9 Закону громадський контроль забезпечується через вільний доступ до всієї інформації щодо державних закупівель, яка підлягає оприлюдненню відповідно до Закону. Замовники і учасники процедур закупівель та Уповноважений орган повинні сприяти залученню громадськості до здійснення контролю у сфері закупівель відповідно до Законів України “Про громадські об'єднання”², “Про звернення громадян”³ і “Про інформацію”⁴.

¹ Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

² Про громадські об'єднання : закон України від 22.03.2012 № 4572-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4572-17>.

³ Про звернення громадян : закон України від 02.10.1996 № 393/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/393/96-вр>.

⁴ Про інформацію : закон України від 02.10.1992 № 2657-XII [Електронний

Громадяни і громадські організації та їхні спілки не мають права втручатися у діяльність Уповноваженого органу та процедуру визначення замовником переможця торгів.

Під час проведення процедур розкриття пропозицій конкурсних торгів мають право бути присутніми представники засобів масової інформації. Замовники зобов'язані забезпечити безперешкодний доступ представників засобів масової інформації на їхню вимогу до процедури розкриття пропозицій конкурсних торгів.

Також Законом України “Про доступ до публічної інформації”¹ визначено порядок здійснення та забезпечення права кожного на доступ до інформації, що знаходиться у володінні суб’єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації, визначених цим Законом, та інформації, що становить суспільний інтерес.

Суб’єктами відносин у сфері доступу до публічної інформації, зокрема, є запитувачі інформації – фізичні, юридичні особи, об’єднання громадян без статусу юридичної особи, крім суб’єктів владних повноважень.

Громадський контроль за забезпеченням розпорядниками інформації доступу до публічної інформації здійснюється депутатами місцевих рад, громадськими організаціями, громадськими радами, громадянами особисто шляхом проведення відповідних громадських слухань, громадської експертизи тощо.

При цьому запитувач має право звернутися до розпорядника інформації із запитом на інформацію незалежно від того, стосується ця інформація його особисто чи ні, без пояснення причини подання запиту.

Винятком є публічна інформація з обмеженим доступом. Не може бути обмежено доступ до інформації про розпорядження бюджетними коштами, володіння, користування чи розпорядження державним, комунальним майном, у тому числі до копій відповідних документів, даних про умови отримання цих коштів чи майна, прізвища, імена, по батькові фізичних осіб та найменування юридичних осіб, які отримали ці кошти або майно.

ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>.

¹ Про доступ до публічної інформації : закон України від 13.01.2011 № 2939-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>.

Також не належать до інформації з обмеженим доступом, зокрема, відомості, зазначені у декларації про майно, доходи, витрати і зобов'язання фінансового характеру, оформленої за формою і в порядку, що встановлені Законом України "Про засади запобігання і протидії корупції".

Слід зазначити, що обмеженню доступу підлягає інформація, а не документ. Якщо документ містить інформацію з обмеженим доступом, для ознайомлення надається інформація, доступ до якої не обмежений.

У підсумку кожний громадянин має право звернутися не лише до органів влади, а й до державних підприємств або приватних компаній, які отримують гроші платників податків, незалежно від того, стосується ця інформація особи, яка звертається, чи ні, і навіть, чи живе ця особа в цьому місті.

Це означає, що кожен має право знати подробиці, скажімо, конкурсних торгів на послуги з постачання водяної пари і гарячої води комунальним лікувально-профілактичним закладом, будівництво газопроводу публічним акціонерним товариством з газопостачання та газифікації або закупівлю відділом освіти районної адміністрації харчових продуктів.

Найактивнішу участь у забезпеченні громадського контролю у сфері державних закупівель на сьогодні в Україні бере Центр протидії корупції шляхом активної співпраці з окремими народними депутатами України та партнерства з Інтернет-порталом "Наші гроші". Кожна зацікавлена особа може ознайомитися з результатами такого контролю, зокрема в частині направлених від депутатів запитів та звернень до ДФІУ, Генеральної прокуратури, Головного управління по боротьбі з корупцією Служби безпеки України, Антимонопольного комітету та отриманих відповідей на сайті громадської організації (<http://antac.org.ua>).

Отже, державні закупівлі є основою діяльності будь-якої державної установи чи підприємства. Їхні обсяг, якість, порядок та законність здійснення впливають не лише на економічне становище держави, а й на суспільну корисність. При цьому створення комплексного законодавства із фінансового контролю, що зменшить фіскальний тиск на підконтрольні об'єкти та чітко регламентує процес контролю за здійсненням закупівель, є одним із найвагоміших ін-

струментів для формування прозорості та дієвої системи державних закупівель.

Таким чином, у результаті дослідження визначено, що нагальною необхідністю є удосконалення не лише законодавства, що регламентує процес закупівлі товарів, робіт, послуг, а й законодавства із контролю за здійсненням торгів.

Як спосіб удосконалення та оптимізації контрольних заходів необхідно здійснювати перевірку державних закупівель у приміщенні ДФІУ та її територіальних органів шляхом запиту документів у підконтрольних об'єктів.

3.1. ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ

Поступовий розвиток України на шляху інтеграції в європейське суспільство, а також поліпшення соціально-економічного розвитку в країні відповідно до європейських стандартів потребують створення сильного потенціалу для ефективного фінансового управління в органах державного управління на різних рівнях. Основним важелем успіху у цьому процесі є утвердження підзвітності та відповідальності керівника, що базується на ефективній та результативній системі фінансового управління і контролю.

Відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) від 08.07.2010 № 2456-VI¹, Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року² та на виконання Програми економічних реформ України на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”

¹ Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

² Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р (із змінами, внесеними згідно з розпорядженнями Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р, від 23.12.2009 № 1601-р, від 07.09.2011 № 968-р) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=158-2005-%F0>.

ва” (далі – Програма реформ)¹ конкретні кроки із розвитку фінансового управління і контролю та створення служб внутрішнього аудиту, які б відповідали міжнародним стандартам, передбачено зробити починаючи вже із 2011 р.

Ці умови стали підґрунтям відповідних дій Державної фінансової інспекції України (далі – ДФІУ) як установи, відповідальної за впровадження реформи державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК), до проведення дослідження регулюючих документів, що визначають систему внутрішнього контролю (далі – СВК) у Державній казначейській службі України (далі – ДКСУ). Завданням такого дослідження було з’ясувати, наскільки регулюючі документи такої інституції як ДКСУ, що концентрує на єдиному казначейському рахунку кошти державного і місцевого бюджетів, відповідають міжнародним стандартам.

Проведений аналіз отриманої інформації за результатами дослідження надав можливість зробити такі узагальнюючі висновки.

Основною метою аудиту було: дослідження внутрішніх нормативних документів ДКСУ з питань внутрішнього контролю для приведення їх у відповідність із міжнародними стандартами (за необхідності).

Для досягнення цієї мети аудиторам потрібно відповісти на головне запитання: “Чи можуть внутрішні нормативні документи з питань внутрішнього контролю ДКСУ бути основою для розроблення так званої української Інструкції з питань внутрішнього контролю, яку мають в подальшому застосовувати бюджетні установи при організації СВК і чи відповідають вони в цілому міжнародним стандартам у цій сфері?”

Аудиторами були чітко визначені масштаб аудиту, а також об’єкт аудиту – ДКСУ. Часовий графік аудиту був обмежений півтора місяцями, включаючи планування аудиту, підготовку звіту та надання одержаних результатів, висновків і рекомендацій. Як еталон для порівняння була використана модель внутрішнього контролю COSO-ERM. Ця модель була застосована для розробки запитань та підпитань для аудиту, а також для формулювання комплексу аудиторських змінних.

¹ Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки / Комітет з економічних реформ при Президенті України. Версія для обговорення 2 червня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://prezident.gov.ua/>.

Основними методами, що використовувалися, були: дослідження документів, анкетування та інтерв'ю. Аналіз результатів та їх порівняння базувалися на аналізі результатів відхилень та узагальненні в трьох аудиторських звітах.

Через відмінності в об'єкті та спрямованості аудиту, що впливають із різних рівнів організації СВК, а також з метою уникнення непорозумінь і плутанини, чіткого уявлення про результати аудиту та рекомендації дослідження було поділено на три частини:

частина I: зосередження на документах та інструкціях ДКСУ, що визначають вимоги до СВК;

частина II: зосередження на наказі Голови ДКСУ щодо порядку складання технологічних регламентів ДКСУ¹ (голландська ідіома: адміністративні описи організації та внутрішнього контролю) процесів;

частина III: зосередження на технологічному регламенті, що стосується виконання бюджету ДКСУ.

З метою досягнення визначеної цілі у кожній частині аудиту дослідження базувалося навколо катих підпитань:

- Як оцінюється якість регулюючих документів з позиції міжнародної практики?
- Як на практиці реалізуються ці документи?
- Як організовано моніторинг реалізації цих документів?

Незважаючи на зосередженні аудиту на різних документах ДКСУ, у підсумку рекомендації надавалися в контексті побудови ефективної та цілісної СВК, в якій питання управління ризиками, опис адміністративних процедур і т. д. розглядаються як її невід'ємні складові в контексті вимог міжнародних документів COSO та INTOSAI.

За результатами аудиту були сформульовані такі висновки:

- на період проведення аудиту в ДКСУ не було чинних документів, які визначали б засади СВК згідно із вимогами моделей INTOSAI та COSO. Це може означати незабезпечення впевненості керівництва у досягненні цілей внутрішнього контролю. Регулюючі документи, які було розроблено у минулому, не повністю відповідають чинним міжнародним стандартам. Пере-

¹ Про затвердження Порядку складання технологічних регламентів Державного казначейства України : наказ Державного казначейства України від 15.12.2008 № 526 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/>.

важно це пояснюється використанням при підготовці цих документів “старої” моделі COSO, а також деякі елементи моделі логічно не відповідали одне одному та були “розкидані” по різних документах;

- наявна система внутрішнього фінансового контролю ДКСУ відрізняється від моделі ДВФК Генерального директорату з питань бюджету Європейської комісії, зокрема, в частині наявності в її структурі підрозділу відомчого контролю, основним завданням якого є реалізація подальшого інспекційного контролю. Крім того, в ДКСУ контрольні операції не класифіковані за видами контролю (попередній, поточний та подальший), і відповідно не здійснений їх розподіл між відповідними функціональними структурними підрозділами ДКСУ;
- *Інструкція з ідентифікації, оцінки та управління ризиками в Державному казначействі України та Головних управліннях Державного казначейства України* (яка втратила чинність) коротко і чітко описує процес, як повинні відбуватися ідентифікація ризиків, їх оцінка та управління ризиками у ДКСУ. Однак наявність чіткого взаємозв’язку цього документа із регулюючими документами, зокрема *Положенням про систему внутрішнього контролю*, аудиторами встановлено не було. Крім того, на відміну від міжнародних стандартів, запропонований спосіб організації процесу управління ризиками знизу-вверх із чітким зосередженням на індивідуальних функціях та процесах, відволікає увагу керівництва від загального внутрішнього середовища та ідентифікації загальніших ризиків і призводить до неправильного визначення заходів контролю;
- аналіз Порядку складання технологічних регламентів засвідчив, що цей документ є належним інструментом контролю, однак, виходячи із міжнародної практики, до нього не включені деякі важливі частини, зокрема не визначені вимоги щодо формулювання цілей технологічних регламентів. Тому вони можуть бути основою для розробки Інструкції з внутрішнього контролю лише у разі приведення у відповідність із європейськими нормами та правилами;
- для наявної на сьогодні СВК у ДКСУ технологічний регламент виконання кошторису розглядається як необхідний, а тому його якість має вагоме значення. Аудит відповідності щодо

дотримання виконавцями технологічних регламентів підтверджено результатами інтерв'ю, яке також засвідчило, що систематичного механізму моніторингу його актуалізації не існує. Водночас було зроблено висновок, що технологічний регламент складний для користувача (читача), деякі важливі частини відсутні, як, наприклад, посилання на СВК. Цього можна досягнути шляхом поєднання технологічних регламентів із документами, що описують систему контролю в цілому.

Тому відповідь на основне питання аудиту було сформульовано таким чином:

“Наявні інструкції внутрішнього контролю у ДКСУ можуть розглядатися як належна основа для розроблення українських стандартів внутрішнього контролю, у разі їх доопрацювання з урахуванням вимог міжнародних стандартів.”

Таким чином, аудиторам було надано такі рекомендації:

Для ДКСУ:

1. Підготувати проект нової Інструкції про СВК з відповідним посиланням на технологічні регламенти, що є базисом для здійснення в ДКСУ відповідних процесів, об'єднавши попереднє Положення про систему внутрішнього контролю та Інструкцію з ідентифікації та управління ризиками, взявши за основу модель COSO-ERM (практичні вказівки);

2. У технологічному регламенті виконання кошторису рекомендується згрупувати за відповідними групами (категоріями) нормативно-правові акти, що, в свою чергу, полегшить сприйняття документа.

3. Залучити вище керівництво до процесів підготовки та виконання цих документів та запропонувати систему постійного спостереження (моніторингу) за реалізацією заходів контролю, а також інформувати про результати, щоб керівники мали змогу приймати рішення щодо коригування результатів.

Для ДФІУ:

1. Відповідно до рекомендацій, наданих ДКСУ, ДФІУ рекомендується використовувати у навчальній програмі для внутрішніх аудиторів перероблені та уточнені регулюючі документи, що описують СВК ДКСУ і базуються на моделі COSO-ERM.

2. Порядок складання технологічного регламенту може бути продемонстровано у навчальній програмі для внутрішніх аудиторів як належний приклад організації та здійснення відповідних функцій

(процесів) в установі, враховуючи, що СВК впроваджена. Технологічний регламент виконання кошторису ДКСУ є хорошим прикладом для застосування у навчальному процесі, особливо у разі його доопрацювання з урахування викладених у цьому звіті пропозицій.

Виконання функцій, процесів і процедур ДКСУ, а також контроль за їх реалізацією визначаються із допомогою наказів та технологічних регламентів. Керівники структурних підрозділів, які виконують відповідні функції, процеси та процедури, насамперед несуть (особисто) відповідальність за належне управління і контроль за операціями. Завдяки організації роботи та відповідному розподілу повноважень (функцій) і обов'язків (замовлення, зобов'язання, отримання платежів, бухгалтерський облік) у ДКСУ діє система жорсткого контролю. Така СВК повинна забезпечити керівництво ДКСУ достатніми гарантіями щодо належного виконання завдань і функцій, що звітність є своєчасною, достовірною і справедливою.

Керівництво центрального рівня управління з допомогою відповідних механізмів моніторингу періодично і систематично повідомляється про хід виконання завдань структурними підрозділами. Зокрема, відповідальність за виконання моніторингу несуть підрозділи: бюджетного планування та відомчого контролю.

У ДКСУ діє відділ відомчого контролю, який здійснює заключні ревізії щодо виконання операційних та фінансових процесів. Відділ відіграє важливу роль у процесі моніторингу.

Зовнішній фінансовий контроль, що здійснюється з боку Міністерства фінансів України (далі – Мінфін), стосується центрального регулювання і координації питань підготовки та використання бюджету центрального рівня.

Зовнішній фінансовий контроль, що здійснюється ДФІУ, полягає у подальшій перевірці операційних і фінансових процесів.

Рахункова палата як орган зовнішнього незалежного фінансового контролю здійснює перевірки виконання бюджету ДКСУ та виконання операцій ДКСУ.

СВК, що існує в ДКСУ, унормована такими документами:

- порядок складання технологічних регламентів ДКСУ (функцій, процесів і процедур);
- технологічні регламенти Державного казначейства України, затверджені наказами Мінфіну і Державного казначейства Украї-

ни від 09.07.2009 № 274, від 09.07.2009 № 275, від 09.07.2009 № 276, від 09.07.2009 № 277¹;

- правила ДКСУ;
- нормативні документи, що визначають внутрішній контроль в ДКСУ;
- інструкції для центрального апарату ДКСУ.

Порядок складання технологічних регламентів ДКСУ було розглянуто аудиторами. Конкретні знахідки та висновки цього аналізу наведені в окремому звіті про результати аудиту.

Наказ Державного казначейства України “Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України” від 07.10.2008 № 417 втратив чинність відповідно до наказу від 26.02.2010 № 63. У зв’язку із реорганізацією Державного казначейства України і створення ДКСУ у відповідності з Указом Президента України² втратило чинність *Положення про систему внутрішнього контролю в Державному казначействі України та Головних управліннях Державного казначейства України* (наказ Державного казначейства України від 26.02.2010 № 63) (далі – Положення про СВК) та було скасовано *Інструкцію з ідентифікації, оцінки та управління ризиками в Державному казначействі України та Головних управліннях Державного казначейства*

¹ Про затвердження Технологічного регламенту Державного казначейства України за функцією № 1 “Обслуговування бюджетів, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, інших клієнтів” : наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 09.07.2009 № 274; Про затвердження Технологічного регламенту Державного казначейства України за функцією № 2 “Управління фінансовими ресурсами” : наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 09.07.2009 № 275; Про затвердження Технологічного регламенту Державного казначейства України за функцією № 3 “Ведення бухгалтерського обліку та складання звітності” : наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 09.07.2009 № 276; Про затвердження Технологічного регламенту Державного казначейства України за функцією № 4 “Здійснення повноважень розпорядника коштів” : наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 09.07.2009 № 277 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/>.

² Про оптимізацію центральних органів виконавчої влади : указ Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/12584.html>.

України (наказ Державного казначейства України від 26.02.2010 № 63) (далі – Інструкція з ідентифікації ризиків).

Однак зазначені документи були оцінені аудиторами на предмет можливості їх використання для підготовки внутрішніх аудиторів як належного українського прикладу, що базується на стандартах INTOSAI та моделі COSO щодо формування єдиної СВК.

Наявна у ДКСУ СВК відрізняється від європейської моделі ДВФК, зокрема щодо існування у ДКСУ відділу відомчого контролю, який є частиною системи внутрішнього фінансового контролю. Стосовно структурних підрозділів ДКСУ, які перевіряє цей відділ, він є органом зовнішнього фінансового контролю. Відділ відомчого контролю здебільшого зосереджується на подальшому контролі, в той час як внутрішній фінансовий контроль включає також контроль попереднього, поточного та подальшого характеру.

Під час дослідження не оцінювалося, як здійснюється координація діяльності відділу відомчого контролю ДКСУ з боку ДФІУ. Чи сприяє діяльність відділу відомчого контролю зменшенню кількості контрольних заходів або інших видів контролю, здійснюваних із боку ДФІУ?

Аудитори також не досліджували контрольних функцій структурних підрозділів ДКСУ і те, як впливає здійснення контрольних повноважень цими підрозділами на діяльність відділу відомчого контролю. Також не досліджувалося, наскільки контроль, що реалізується структурними підрозділами, відповідає положенням ДКСУ та чи ефективні заходи контролю, що здійснюються цими підрозділами. Для отримання відповідей на ці запитання потрібні додаткові дослідження.

На сьогодні у ДКСУ не існує чинних регламентуючих документів, які визначають формування цілісної СВК у відповідності з керівними принципами INTOSAI та моделлю COSO. Наявні регулюючі документи, які унормовують систему внутрішнього фінансового контролю ДКСУ, не передбачають інтегрованої СВК, яка б відповідала керівним принципам INTOSAI та COSO. Нормативні документи ДКСУ, що втратили чинність¹, ставили за мету

¹ Про затвердження Положення про систему внутрішнього контролю в Державному казначействі та Головних управліннях Державного казначейства України : наказ Державного казначейства України від 26.02.2010 № 63 ;

визначити правила побудови інтегрованої СВК в ДКСУ та розробити СВК ДКСУ відповідно до міжнародних рекомендацій. Причинами втрати чинності цими документами є те, що керівництво ДКСУ не було переконане у перевагах використання інтегрованої СВК на основі міжнародних стандартів, а також відсутність закону про ДВФК чи будь-якого іншого акта, затвердженого Кабінетом Міністрів України.

Хоча аудитори не досліджували дієвості наявної у ДКСУ СВК, базуючись на результатах інтерв'ю з трьома ключовими особами про виконання частини одного із основних технологічних регламентів (додаток Б), можна зробити висновок, що на рівні операційних процесів технологічні регламенти містять достатньо вказівок для належного виконання операційних процесів.

За результатами проведених досліджень було надано пропозиції щодо організації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в організаційній системі ДКСУ.

Для організації внутрішнього контролю доцільно підготувати і затвердити (на рівні робочої групи) технологічні регламенти для виконання таких функцій:

- обслуговування бюджетів, розпорядників бюджетних коштів (далі – РК) та одержувачів бюджетних коштів, інших клієнтів;
- управління наявними фінансовими ресурсами;
- ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- здійснення повноважень РК.

Для організації внутрішнього аудиту потрібно підготувати регламенти щодо:

- систематизації порушень, наявних у роботі структурних підрозділів ДКСУ;
- розроблення і затвердження інструкцій для здійснення внутрішнього аудиту у ДКСУ.

На час проведення аудиту у ДКСУ не було чинних документів, які безпосередньо б визначали існування комплексної СВК.

Про затвердження Інструкції з ідентифікації, оцінки та управління ризиками у Державному казначействі України та Головних управліннях Державного казначейства України : наказ Державного казначейства України від 26.02.2010 № 63 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/>.

Під час проведення аудиту, у зв'язку з відсутністю чинних документів, які безпосередньо б визначали існування комплексної СВК в ДКСУ, для отримання відповідей на ключові запитання використано (частково), у тому числі, зазначені документи, незважаючи на те, що дія їх була скасована.

Положення про СВК включає такі параграфи:

1. Загальні положення про умови, визначення, принципи та види внутрішнього контролю;
2. Система внутрішнього контролю в ДКСУ;
3. Структура внутрішнього контролю в ДКСУ.

Під час аналізу цього документа з'ясувалося, що він базується на моделі COSO I. Межі середовища контролю, визначені моделлю COSO I, є обмеженими, порівняно із внутрішнім середовищем відповідно до COSO-ERM. Це означає, що під час ідентифікації ризиків ДКСУ, найімовірніше події зовнішнього впливу залишатимуться осторонь. Середовище контролю, описане у Положенні про СВК, не відповідає значенню середовища контролю, визначеного моделлю COSO I. Питання визначення цілей у Положенні про СВК не розглядається.

Визначення поняття внутрішнього контролю більш-менш відповідає моделі COSO, але не є достатньо лаконічним. Цілі внутрішнього контролю тією чи іншою мірою відповідають визначеним у моделі COSO.

Філософія внутрішнього контролю описана за допомогою принципів внутрішнього контролю, що зосереджені на організаційних аспектах. Проте у Положенні про СВК відсутній комплексний підхід до організації СВК.

В управлінні ризиками відсутній наголос на аспекті загального управління та визначення стратегічних ризиків, а також не охоплено багато аспектів внутрішнього середовища. Починаючи із рівня департаментів, управління ризиками охоплює функції, процеси і процедури. У Положенні про СВК не пояснено методології оцінки ризиків та управління ризиками (але це зроблено в Інструкції з ідентифікації ризиків).

Цілі СВК, визначені у Положенні про СВК, більш-менш відповідають моделі COSO та міжнародним стандартам.

Чітко не визначено відповідальності та підзвітності керівників центрального рівня у цьому процесі. Відповідальність і підзвітність

керівників структурних підрозділів ДКСУ виписана побічно, у випадках, коли зазначено обов'язки структурних підрозділів. За результатами інтерв'ю аудиторамі з'ясовано, що керівники структурних підрозділів ДКСУ несуть персональну відповідальність за належне управління та організацію контролю у своїх підрозділах. Аудиторам не відомо, чи керівники центрального рівня також несуть персональну відповідальність у випадках виявлення відхилень на рівні підрозділів та несвоечасної їх ідентифікації системою моніторингу.

Сфера внутрішнього контролю у ДКСУ зосереджена на функціях, процесах та процедурах. Процеси стратегічного рівня та багато аспектів внутрішнього середовища не охоплені.

Структура опису СВК у Положенні про СВК потребує більшої систематизації, проте рівень деталізації інформації щодо компонентів СВК загалом відповідає вимогам COSO. Однак при описуванні п'яти компонентів СВК вони не розглядаються у тій послідовності, як цього вимагається у моделі COSO I. Після контрольного середовища має йти компонент "Управління ризиками", а наступним – компонент "Заходи контролю". Компоненти "Інформація та комунікації" і "Моніторинг" також розглядаються в зворотному порядку. "Інформація та комунікації" розглядається в односторонньому напрямі: знизу – доверху, щодо процесів та підрозділів – вищому керівництву (але не вниз); крім того, обсяг інформації стосується усіх інформаційних потоків (не виключно контролю). Компонент "моніторинг" представлений коротко і належним чином. Однак немає чіткого розмежування між моніторингом функцій та моніторингом системи контролю.

Отже, Положення про СВК ґрунтується на моделі COSO I за винятком деяких дублювань у тексті, а також відхилень від типового опису моделі COSO I у частині послідовності розгляду п'яти компонентів СВК. Загалом можна зробити висновок, що це Положення про СВК доволі вичерпно описує вимоги для формування інтегрованої СВК у ДКСУ. Разом з тим методологія оцінки ризиків та управління ризиками потребує додаткової уваги в Положенні про СВК.

Для приведення Положення про СВК у відповідність із міжнародними стандартами INTOSAI та моделлю COSO-ERM, що визначають вимоги до формування середовища внутрішнього контролю, потрібно:

- переглянути середовище контролю;
- додати компоненти моделі COSO-ERM щодо формулювання цілей, визначення подій, оцінки та управління ризиками (об'єднати із Інструкцією із ідентифікації ризиків);
- привести у відповідність структуру Положення про СВК та деякі визначення, зокрема щодо поняття внутрішнього контролю.

Належним чином удосконалене згідно з наведеними рекомендаціями Положення про СВК забезпечить вище керівництво ДКСУ додатковими гарантіями виконання СВК поставлених завдань: дотримання законів, правил та визначеної політики, в ефективний, дієвий, етичний та економний спосіб, досягнення цілей і завдань діяльності, формування достовірної, своєчасної та адекватної звітності про реалізацію заходів і фінансових процесів та збереження активів у ДКСУ.

Інструкція з ідентифікації ризиків складається з таких пунктів:

1. Загальні положення щодо методології, рівня застосування (структурні підрозділи), завдань департаменту відомчого контролю для центрального рівня, завдань управління модернізації органів ДКСУ щодо зміни технологічних регламентів;
2. Ідентифікація та оцінка ризиків;
3. Управління ризиками.

У додатку В наведені результати інтерв'ю щодо застосування Інструкції з ідентифікації ризиків, на основі яких було проведено аналіз цього документа. Такий аналіз довів, що процес ідентифікації в Інструкції з ідентифікації ризиків розглядається як завдання для окремих осіб (працівників), відповідальних за функції або операції, а не групи чи підрозділу. Ідентифікація операцій напряму зосереджена на діяльності (функції, процесі), і не стосується інших аспектів внутрішнього середовища, як, наприклад, керівництво установою, управління людськими ресурсами, прийняття нових законів, стихійні лиха, збої в ІТ тощо.

Процес виявлення та оцінки ризиків не розглядається як завдання для керівників ДКСУ. Оцінка ризиків розпочинається на рівні підрозділів і базується на пріоритизації ризиків на цьому рівні. Ризики з вищим пріоритетом передаються для прийняття рішення щодо реагування на центральний рівень. Ризик-апетит є таким, що потребує розроблення заходів контролю для кожної операції на рівні функцій, процесів і процедур.

В Інструкції з ідентифікації ризиків не описано видів реакції на ризики: відповідь, попередження, усунення, пом'якшення. Зосередження на ризиках відбувається під час здійснення заходів контролю щодо процесів, починаючи із рівня підрозділу.

Відповідальність за заходи контролю визначена таким чином:

- відділ відомчого контролю ДКСУ систематизує інформацію, отриману від структурних управлінь;
- відділ відомчого контролю формує щороку план управління ризиками для категорії ризиків, оцінених від 1 до 10, та для категорії ризиків від 12 до 25 (внесення змін до нормативно-правових документів ДКСУ, кадрові та фінансово-господарські питання);
- план погоджується з керівниками структурних підрозділів ДКСУ та подається на затвердження начальнику Головного управління ДКСУ;
- відділ відомчого контролю контролює та аналізує план центрального апарату ДКСУ.

В Інструкції з ідентифікації ризиків не наведено списку заходів контролю, які є типовими для ДКСУ. Відповідно до відповідей на анкету ці заходи є такими: авторизація та дозволи, розподіл обов'язків, контроль доступу до ресурсів та облік, перевірки, узгодження, аналіз операцій, процесів і діяльності, затвердження, нагляд та навчання.

В Інструкції з ідентифікації ризиків також немає аналізу витрат/вигід впровадження заходів контролю.

Моніторинг переважно є завданням відділу відомчого контролю. Роль цього відділу є домінуючою, в той час як вона повинна бути координуючою. У багатьох випадках їм відводиться ключова роль, як, наприклад, у підготовці плану управління ризиками.

Таким чином, Інструкція з ідентифікації ризиків чітко описує, хто і як повинен виявляти ризики, проводити їх оцінювання та здійснювати управління ризиками в ДКСУ. Відповідно до міжнародних стандартів погляд на виявлення ризиків є загальним, що знайшло відображення в класифікації ризиків, як внутрішніх, так і зовнішніх.

В Інструкції з ідентифікації ризиків немає посилання на вказане Положення про СВК. Крім того, Інструкція з ідентифікації ризиків не враховує важливих елементів моделі COSO, в цьому документі також не пояснюється основна мета оцінки та управління ризиками.

Як зазначено у міжнародних стандартах, такою метою є формування основ для встановлення відповідних ризикам заходів контролю.

Організація процесу виявлення, оцінки та управління ризиками визначена для рівня структурних підрозділів. Цей спосіб організації процесу управління ризиками “знизу вгору”, з характерним для нього акцентом на окремих функціях і процесах, відволікає увагу вищого керівництва від внутрішнього середовища в ширшому контексті. Ефективність управління ризиками може призвести до надмірної кількості бюрократичних процедур, де багато зусиль приділяється контролю невеликих операційних ризиків і як, наслідок, до недостатньої участі і розуміння відповідальності вищим керівництвом. Керівники на всіх рівнях (стратегічному, операційному) повинні брати активну участь в оцінці ризиків, а не пасивно очікувати результатів оцінки від співробітників та відділу відомчого контролю. Відділ відомчого контролю повинен бути координатором процесу управління ризиками, однак не зобов’язаний здійснювати управління (оцінювання, реагування, планування управління ризиками). Нейтралізація, мінімізація та прийняття можуть бути дієвими формами контролю у контексті реакції на ризики. Аналіз вигід і витрат є обов’язковим і повинен бути наведений належним чином в Інструкції з ідентифікації ризиків. Потрібно намагатися працювати у рамках заданих заходів контролю, пов’язаних із видами здійснюваних операцій. Доцільно змінити назву “План управління ризиками”, і викласти її як “План заходів контролю”.

Дослідження якості (концепцій) регулюючих документів, які не були затверджені відповідними наказами ДКСУ, зокрема *Інструкції з організації внутрішнього контролю в Державному казначействі України (2009)* (далі Інструкція – 2009), дає змогу зазначити таке.

Інструкція – 2009 містить такі пункти:

1. Загальні положення щодо мети та видів внутрішнього контролю, внутрішньої інспекції, термінології та понять внутрішнього контролю, його складових, принципів, цілей інструкції, структури внутрішнього контролю та правових підстав для цього документа.

2. Середовище контролю: принципи, умови, розподіл зобов’язань між суб’єктами та роль відділу відомчого контролю.

3. Заходи контролю: правила, умови, зобов’язання суб’єктів, зміст та оновлення технологічних регламентів, відповідальність за

технічні регламенти, фінансовий облік (переплутана послідовність компонента із управлінням ризиками).

4. Управління ризиками: аналіз діяльності з урахуванням впливу ризиків та оцінки ризиків, збирання/систематизація і аналіз інформації для проведення ідентифікації та оцінки ризиків, розроблення плану заходів контролю.

5. Моніторинг: визначено як подальший контроль, призначений для проведення внутрішніх перевірок з метою виявлення порушень правил виконання функцій, процесів і операцій, а також збирання, систематизації та аналізу інформації про виявлені порушення і винних осіб. Шляхи проведення моніторингу (перевірок документів, діяльності об'єкта перевірки). Висновки моніторингу – підстава для внутрішнього інспектування. Права, обов'язки та відповідальність суб'єктів внутрішнього контролю. Підготовка у здійсненні внутрішнього контролю. Впорядковане виконання внутрішньої перевірки. Форма подання результатів внутрішньої перевірки. Звітність про результати внутрішньої перевірки.

6. Обмін інформацією.

Інструкція – 2009 базується на моделі COSO I лише стосовно діяльності і завдань. У зв'язку із цим компоненти внутрішнього середовища і постановки цілей у цьому документі не розглядаються. Визначення внутрішнього контролю в цілому відповідає COSO, але не є достатньо лаконічним. Цьому документу також властиві дублювання та непослідовність викладення визначень. Цілі внутрішнього контролю відповідають моделі COSO, але не сформульовані лаконічно. Не описана власна філософія внутрішнього контролю. Не визначено кінцеву відповідальність і управлінську підзвітність (вищого) керівництва, а також результати аналізу витрат і вигід. Бракує належної уваги до бюрократичних перешкод у СВК та умовних заходів контролю, які позбавлені безпосередньої практичної доцільності. Крім того, в Інструкції – 2009 не розкрито реальної участі (вищого) керівництва у процесі ідентифікації ризиків, оцінці та управлінні ними, у попередженні розгляду заходів внутрішнього контролю керівництвом як інструментів, якими розпоряджаються на власний розсуд лише фінансові фахівці (інспектори, бухгалтери, аудитори).

Загальна структура Інструкції – 2009 та її параграфів не є логічною, особливо п. 1 (загальні положення). Цей пункт є дуже неоднорід-

ним за змістом, йому не вистачає належної структури. Діяльність у сфері внутрішнього контролю переважно пов'язана із відділом відомчого контролю. У підсумку складається враження, що лише цей відділ несе відповідальність за належне функціонування СВК. Пункти про інформацію і комунікації, а також про моніторинг розглядаються в неправильній послідовності.

Реакція на ризики в Інструкції – 2009 адресована неналежним чином, в результаті чого може видатися, що організація зобов'язана запропонувати заходи контролю для кожної операції.

Заходи контролю та план контрольних заходів переплутано з інформацією. Інформація та комунікації розглядаються односторонньо: знизу – доверху, від процесів та підрозділів – до вищого керівництва, а навпаки. Обсяг інформації не стосується виключно заходів контролю. Відділ відомчого контролю відіграє ключову роль у процесах інформації та комунікації, а також у здійсненні моніторингу. Роль (вищого) керівництва в цьому контексті чітко не окреслена.

У результаті опрацювання відповідей на запитання, надані представниками підрозділів ДКСУ, було підготовлено коротку презентацію (додаток Г).

Метою презентації є ознайомлення з практикою використання інструментів управління ризиками в рамках моделі ДВФК. На прикладі податкового департаменту ДКСУ було продемонстровано використання моделі управління ризиками.

На підставі аудиторських знахідок висновків можна зазначити таке:

- на сьогодні не існує єдиного чинного регулюючого документа, який би описував підхід до побудови СВК у ДКСУ, що не сприяє досягненню цілей контролю;
- регулюючі документи, що були розроблені в минулому, практично не відповідають чинним міжнародним стандартам і нормам. Здебільшого це пояснюється фактом невикористання для їх підготовки сучасних підходів, що базуються сучасній моделі COSO. Деякі важливі компоненти моделі в документах наведені, але цього недостатньо для того, щоб зробити висновок про відповідність цих документів чинним міжнародним стандартам і нормам;
- у документах визначені заходи контролю, однак не вистачає систематичної системи моніторингу. Вище керівництво не

повністю залучено до процесу розроблення СВК та подальшого моніторингу СВК.

Таким чином, нині регламентуючі документи щодо внутрішнього контролю ДКСУ не відповідають вимогам міжнародних стандартів і тому не можуть бути основою для формування вітчизняних стандартів внутрішнього контролю.

У порядку рекомендацій для ДКСУ варто зауважити про доцільність підготовки проекту нового регламентуючого документа, що визначає СВК, шляхом:

- об'єднання двох документів: Положення про СВК та Інструкції з ідентифікації ризиків;
- підготовки цього спільного документа на базі моделі COSO-ERM і доповнення його параграфами щодо внутрішнього середовища та визначення цілей, пов'язаних із оцінкою ризиків, управлінням ризиками та заходами з їх контролю;
- додаткового наголосу на аспектах моніторингу СВК в цілому, включення заходів моніторингу у загальний цикл управління та залучення до цього процесу вищого керівництва;
- дотримання такої послідовності параграфів: Загальні положення. Визначення принципів. СВК (послідовність із 8 компонентів COSO-ERM).

Для ДФІУ рекомендується, враховуючи пропозиції, надані ДКСУ, використовувати для потреб навчання внутрішніх аудиторів удосконалені та переписані документи ДКСУ, які відповідають моделі COSO-ERM. Їх можна буде розглядати як належний вітчизняний приклад формування СВК в інших державних інституціях України.

3.2. ПРАКТИКА ВПРОВАДЖЕННЯ ТА АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Дослідження СВК і діяльності структурного підрозділу внутрішнього аудиту ДКСУ, як зазначалося в попередньому параграфі, було поділено на три окремі частини.

Зосередимо увагу на дослідженні другої частини, а саме наказу Голови Державного казначейства щодо порядку складання технологічних регламентів Державного казначейства (від 15.12.2008 № 526), дослідження сукупності яких дає уявлення про діяльність інституції.

Цілями цієї частини аудиту було визначено:

1) інформування керівництва ДКСУ щодо якості та практичного використання Порядку складання технологічних регламентів та подання рекомендацій з його вдосконалення та/або покращання його застосування;

2) інформування керівництва ДКСУ щодо моніторингу відповідності процедур структурних департаментів технологічним регламентам та розроблення за необхідності відповідних рекомендацій.

З метою досягнення окреслених цілей дослідження зосереджувався на таких питаннях:

- наскільки Порядок складання технологічних регламентів відповідає міжнародній практиці?
- як Порядок використовується в практичній діяльності ДКСУ в цілому?
- як організовано моніторинг відповідності практичної організації процесів та процедур структурних підрозділів технологічним регламентам?

Для цілісного розуміння СВК у ДКСУ необхідно розглянути всі кроки, що здійснювалися при проведенні аудиту у зв'язку один з одним.

Аудит розпочався з підготовки програми його проведення (додаток Д). Програма містить посилання, об'єкт та масштаб аудиту, ключове запитання та підпитання аудиту, а також методи його проведення. З цієї програмою ДКСУ мало змогу ознайомитися до початку проведення аудиту.

Крім того, було підготовлено аудиторські змінні (критерії порівняння), які випливають із посилань та аудиторських запитань (додаток Е). Такі аудиторські змінні є спільною основою для методів, що були використані при проведенні аудиту.

Зокрема, аудит базувався на:

- аналізі документів, що регламентують систему внутрішнього аудиту у ДКСУ;
- заповненні анкети представниками ДКСУ;

- зустрічі та обговоренні із ключовими працівниками відділу стратегічного управління та відділу відомчого контролю.

У додатку Ж міститься опитувальник (на основі аудиторських змінних) та відповіді представників ДКСУ.

У додатку И наводяться результати аналізу відхилень між бажаним станом ("Soll") та існуючим ("Ist").

На підставі аналізу результатів дослідження та їх порівняння аудиторські знахідки та висновки були наведені у форматі аналізу відхилень (див. додаток И). Ґрунтуючись на цих знахідках і висновках аудитори відповіли на ключове запитання та розробили рекомендації.

Існуюча система внутрішнього фінансового контролю ДКСУ відрізняється від моделі ДВФК Генерального директорату з питань бюджету Європейської комісії. Відділ відомчого контролю здебільшого зосереджується на подальших формах контролю, в той час як внутрішній фінансовий контроль включає також контроль превентивного, поточного та подальшого характеру. Аудитори не досліджували, як здійснюється координація діяльності відділу відомчого контролю ДКСУ із ДФІУ. Чи сприяє діяльність відділу відомчого контролю зменшенню кількості контрольних заходів, чи інших видів контролю з боку ДФІУ? Аудитори також не досліджували, як структурні підрозділи здійснюють власний фінансовий контроль і як це впливає на діяльність відділу відомчого контролю. Крім того, аудитори не можуть дати відповідь, чи контроль, що реалізується структурними підрозділами, відповідає положенням ДКСУ, чи структурні підрозділи розробили власну систему контролю. Це стосується і ефективності заходів контролю. Для відповіді на ці запитання потрібне додаткове дослідження.

Регулюючі документи

На сьогодні у ДКСУ не існує чинних регламентуючих документів, які визначають формування цілісної СВК у відповідності з керівними принципами INTOSAI та моделей COSO. Наявні регулюючі документи, в тому числі Порядок складання технологічних регламентів, які визначають систему внутрішнього фінансового контролю ДКСУ, не передбачають інтегрованої СВК, яка б відповідала керівним принципам міжнародної практики організації цього процесу. Порядок складання технологічних регламентів являє собою набір вказівок/правил, які встановлюють процедуру опису основних первинних процесів ДКСУ.

Розглянемо підсумки дослідження аудиторами якості Порядку складання технологічних регламентів (далі – Порядок).

Цей документ розроблено з урахуванням ISO 9001-2001. Оскільки документи, які регулюють та визначають формування у ДКСУ СВК, та управління ризиками втратили свою чинність, Порядок не вбудований у СВК.

Він підготовлений у відповідності із нормативно-правовими актами та регламентуючими документами, що визначають діяльність ДКСУ, і розроблений за підтримки вищого керівництва організації, затверджений наказом ДКСУ з метою регламентування порядку виконання структурними підрозділами ДКСУ відповідних функцій. Поняття “Порядок” не розтлумачено, однак зі змісту складових цього документа зрозуміла його суть.

Порядок – це документ, який визначає універсальні підходи до побудови технологічних регламентів. Він не містить опису чи вимог до включення в технологічні регламенти заходів контролю.

Порядок чітко визначає обов’язкові та необов’язкові частини, що повинні бути включені до регламентів. Так, обов’язковими частинами технологічних регламентів є:

- основні поняття;
- блок-схема процесу;
- стисла характеристика процесу.

Необов’язковими частинами є:

- додаток “технологічна карта”;
- список прийнятих скорочень.

Такий розподіл є доречним і попереджає дублювання.

Порядок має чітку структуру. Це перелік правил, а тому він не передбачає гнучкості, що також можна вважати перевагою цього типу документів. Таким чином забезпечується єдиний підхід до розроблення технологічних регламентів. Також цей документ містить чіткі вказівки та інструкції щодо використання. Відправною точкою у підготовці технологічних регламентів, відповідно до Порядку, є функції та процеси, а не цілі організації щодо досягнення поставлених завдань (стратегічні, тактичні, операційні).

Порядок призначений для опису внутрішніх процесів організації. У ньому визначені такі функції ДКСУ:

- обслуговування бюджетів, РК та одержувачів бюджетних коштів;
- управління наявними фінансовими ресурсами;

- ведення бухгалтерського обліку та звітності;
- здійснення повноважень РК.

Іншими словами, Порядок поширюється на первинні процеси (функції) ДКСУ. Наприклад, щодо бюджетного процесу самого ДКСУ розроблено два технологічні регламенти (формування та виконання бюджету). За словами експертів ДКСУ, на вторинні процеси, такі як управління людськими ресурсами, ІТ та адміністрування, дія Порядку не поширюється.

Рівень деталізації, що використовується у Порядку, є достатнім для користувача при підготовці технологічного регламенту. Блок-схеми повинні окреслювати (в цілому, не надто детально) чітко та вичерпно стан процесу. У Порядку не міститься зайвої інформації.

Документ поділений на частини, наведені у логічній послідовності: загальні положення переходять у зазначені п'ять блоків. Порядок не містить вимоги щодо наявності як обов'язкової частини із опису відповідних заходів контролю процесу.

Порядок не охоплює питання типів заходів контролю. Можливо, до описової частини технологічних регламентів доцільно включити опис заходів контролю та їх відповідність. Правильне використання Порядку вже саме по собі є важливим заходом контролю.

Порядок зрозумілий, конкретний, лаконічний та має практичне значення.

Він доведений до всіх структурних підрозділів ДКСУ через наявну системну мережу, в якій містяться всі необхідні документи, включно із цим документом. Аудиторам не відомо, чи зміни до Порядку доводяться до працівників ДКСУ у такий же спосіб.

Аудитори не володіють інформацією щодо потреб керівництва у інформації про практичне використання Порядку у ДКСУ. За словами експертів ДКСУ, керівництву не надходить інформація про практичне використання Порядку в організації.

Крім того, немає механізму моніторингу відповідності використання Порядку.

Завдання з внесення змін до технологічних регламентів покладається на відповідні структурні підрозділи, однак це не є частиною моніторингу.

Керівник підрозділу дослідження змін та стратегічного розвитку несе відповідальність за внесення змін до Порядку.

Для наявної СВК ДКСУ Порядок є обов'язковим документом і його якість як інструкції має вагоме значення. З погляду вітчизняного досвіду та практики управління, можна зробити висновок про належну якість цього документа. Він є хорошою інструкцією для підготовки технологічних регламентів.

Враховуючи зарубіжний досвід управління, доцільно зазначити, що Порядок є якісно розробленим, однак не містить деяких невід'ємних частин та, наприклад, не має взаємозв'язку із інтегрованою СВК. У разі відсутності відповідних регулюючих документів, що визначають СВК, у Порядку варто було б зазначити, що він є складовою такої системи. Крім того, не вписано чітких цілей. Отже, у Порядку рекомендується чітко сформулювати цілі, яких передбачається досягнути з допомогою цього документа. Згідно з міжнародною практикою до Порядку необхідно включити опис заходів контролю, їхнє місце у технологічному регламенті та спосіб наведення. Також у Порядку немає інформації про оцінку ризиків та управління ризиками, яка є основою для розроблення заходів контролю. Нині розроблений Порядок є доволі якісним, проте врахування зазначених рекомендацій забезпечило б відповідність цього документа міжнародним стандартам та практиці внутрішнього контролю.

На додаток до Порядку Департаментом дослідження змін та стратегічного розвитку розроблено концепцію документа, який визначає питання модифікації технологічних регламентів. Цілями цього документа є:

- затвердження переліку структурних підрозділів ДКСУ, відповідальних за збирання та узагальнення пропозицій щодо змін технологічних регламентів ДКСУ;
- урегулювання процесів перегляду та модифікації технологічних регламентів ДКСУ.

Для кожної функції та відповідних процесів визначено відповідальний структурний підрозділ. Порядок перегляду та внесення змін до регламентів визначає відповідальних і терміни реалізації.

Причинами перегляду та модифікації технологічних регламентів визначено:

- нові положення або внесення змін до чинних нормативно-правових актів, що впливають на послідовність реалізації функції, процесу чи процедури;

- уведення нових форм реалізації процесу чи внесення змін до наявних функцій, процесів чи процедур.

Відповідно до зазначеного документа Департамент дослідження змін та стратегічного розвитку (назва станом на 01.01.2011) одержує від відповідальних структурних підрозділів перелік змін щодо процесу та функції, а також перелік зацікавлених структурних підрозділів, з якими ці зміни необхідно погодити.

На основі запропонованих змін Департамент дослідження змін та стратегічного розвитку готує відповідне рішення ДКСУ, забезпечує координацію процесу та погодження із Правовим департаментом (назва станом на 01.01.2011) та заступниками Голови ДКСУ.

Департамент дослідження змін та стратегічного розвитку вносить зміни до технологічного регламенту та готує проект рішення для їх затвердження.

Також у процесі дослідження практичного використання Порядку аудиторями було виявлено таке.

Не розроблено механізму моніторингу дотримання відповідності технологічних регламентів розробленому Порядку. На переконання співробітників Департаменту дослідження змін та стратегічного розвитку, технологічні регламенти чітко відповідають крокам, визначеним у Порядку. Така впевненість пояснюється визначеністю самого документа – Порядку та характером його написання (чітко встановлені правила).

Аудитори не отримали інформації щодо систематичного збору даних про дотримання Порядку, який би здійснювався або Департаментом дослідження змін та стратегічного розвитку, або відділом відомчого контролю.

Як наслідок, дотримання відповідності Порядку підтверджують експерти ДКСУ, але фактично воно здійснюється несистематично і, крім того, відсутній механізм моніторингу.

Аудитори також не отримали інформації щодо дотримання процесів та процедур, функцій, визначених та описаних відповідними технологічними регламентами, яку мали б надати або Департамент дослідження змін та стратегічного розвитку, або відділ відомчого контролю. Це означає, що вище керівництво ДКСУ не поінформоване належним чином про практичну відповідність процесів та процедур описам технологічних регламентів і має менше гарантії того, що Порядок реалізується як слід та в цілому досягаються цілі

внутрішнього контролю. Така ситуація суперечить узвичаєній міжнародній практиці.

Зважаючи на вказані знахідки, аудитори дійшли таких висновків:

1) Щодо якості Порядку складання технологічних регламентів.

З погляду вітчизняного досвіду та практики управління, можна зробити висновок про належну якість документа. Він є хорошою інструкцією для підготовки технологічних регламентів. Проте цей документ не має взаємозв'язку із документами, що визначають інтегровану СВК, а також не містить опису управління ризиками та відповідних заходів контролю.

2) Щодо практичного використання Порядку.

Дотримання відповідності Порядку підтверджують експерти ДКСУ, але фактичного механізму моніторингу відповідності немає.

3) Щодо моніторингу використання технологічних регламентів.

Вище керівництво ДКСУ не поінформоване належним чином про практичну відповідність процесів та процедур описам технологічних регламентів.

За підсумками проведеного дослідження було сформовано такі рекомендації для:

• **ДКСУ:**

1. У вступній частині Порядку навести належний опис СВК (включаючи встановлення ризиків), а також включити деякі вказівки щодо визначення та впровадження належних заходів контролю, наприклад, шляхом посилань на практичні вказівки із внутрішнього контролю, розроблені міжнародними експертами.

2. У вступній частині Порядку не лише зробити посилання на стандарти ISO 9001-2001 (управління якістю), але і виписати цілі Порядку. Можна навести стисле пояснення філософії ISO 9001-2001. В результаті, користувач розумітиме базові принципи стосовно якості та ефективності. Цілі COSO можуть бути належним прикладом для формулювання цілей Порядку.

3. Додати до Порядку окремий параграф, який визначатиме необхідність опису заходів контролю відповідної функції чи процесу.

4. Доповнити наказ Голови ДКСУ щодо порядку складання технологічних регламентів Казначейства від 15.12.2008 № 526 відповідним документом про внесення змін до технологічних регламентів.

5. Поінформувати керівництво про практичне впровадження цього Порядку в межах організації та практичне використання технологічних регламентів.

6. Визначити Департамент дослідження змін та стратегічного розвитку відповідальним за процес моніторингу та інформування про його результати керівництва ДКСУ. Для цього Департамент повинен розробити механізм моніторингу. В результаті, Департамент дослідження змін та стратегічного розвитку і/або відділ відомчого контролю систематично збиратимуть інформацію про відповідність процедур та процесів описам у технологічних регламентах. Узагальнена інформація надсилатиметься вищому керівництву для прийняття відповідних рішень у випадках недотримання технологічних регламентів.

• **ДФІУ:**

1. Порядок може бути наданий у процесі навчання внутрішніх аудиторів як складова СВК державних інституцій.

2. Порядок не може бути належним прикладом керівництва, що відповідає міжнародним стандартам та кращим практикам. Студенти можуть отримати завдання самостійно оцінити Порядок на відповідність міжнародним стандартам. І лише після доопрацювання Порядку він зможе бути відповідним прикладом керівництва, що відповідає міжнародним стандартам та кращим практикам.

Третя частина аудиту спрямована на дослідження технологічного регламенту стосовно виконання бюджету ДКСУ (далі – Технологічний регламент).

Цілями цієї частини аудиту було визначено:

1) інформування керівництва ДКСУ про якість та практичне використання Технологічного регламенту та подання рекомендацій щодо його вдосконалення;

2) інформування керівництва ДКСУ про моніторинг використання Технологічного регламенту.

З метою досягнення окреслених цілей дослідження зосереджувався на таких питаннях:

– наскільки Технологічний регламент відповідає міжнародній практиці?

– як Технологічний регламент використовується в практичній діяльності ДКСУ в цілому?

– як організовано моніторинг використання Технологічного регламенту?

Розглянемо основні знахідки щодо якості Технологічного регламенту.

Технологічний регламент підготовлено у відповідності із нормативно-правовими актами та документами, що регламентують діяльність ДКСУ, за підтримки вищого керівництва організації і затверджено наказом ДКСУ.

Метою цього регламенту є опис послідовності процесу виконання кошторису працівниками ДКСУ та встановлення взаємодії з іншими учасниками процесу виконання кошторису. Регламент являє собою інструкцію для персоналу ДКСУ зі здійснення операцій у процесі виконання кошторису згідно із чинними нормативно-правовими актами. Вже сам по собі цей документ є заходом контролю. Його побудовано без урахування філософії управління ризиками. Регламент не встановлює нових норм; він є узагальненням чинних нормативно-правових документів, яких повинні дотримуватися працівники ДКСУ, виконуючи кошторис. Крім того, регламентом не визначено (видів) конкретних заходів контролю, які мають використовуватися у процесі виконання кошторису.

Регламент є сукупністю правил, що впливають із різних нормативно-правових актів, що визначають межі процесу виконання кошторису. Процес виконання кошторису у регламенті описаний у формі блок-схеми та технологічної карти. Опис документообігу, що супроводжує цей процес, не деталізовано.

Наскільки детально цей процес регулюється нормативно-правовими актами, із регламенту не зрозуміло, і аудитори не розглядали цього питання окремо. Не аналізувалося також питання, чи підготовлені на основі цього чи подібних технологічних регламентів із виконання функцій та процесів детальніші інструкції. У технологічному регламенті не йдеться про заходи контролю за реалізацією окремих операцій із виконання кошторису та їх взаємозв'язку.

Із технологічного регламенту чітко зрозуміло, що всі складові процесу є обов'язковими для виконання.

Він стосується всього процесу та відповідних операцій із виконання кошторису. По суті процес виконання бюджету є доволі громіздким. У документі розглядаються 25 операцій.

Технологічний регламент має таку структуру:

Розділ I: Основні поняття

– 71 нормативно-правовий акт, що регулюють виконання процесу;

- призначення документа;
- внутрішні та зовнішні учасники процесу;
- 40 документів документообігу;
- прикладне програмне забезпечення.

Розділ II: Блок-схема процесу

Розділ III: Короткий опис процесу (для 25 операцій)

Додаток 1: Технологічна карта

Додаток 2: Список прийнятих скорочень

Технологічний регламент відповідає логічній послідовності та структурі, визначеній Порядком.

Розділи не розподілено на підрозділи, приміром, немає категорій нормативно-правових актів, групування типових операцій. Це б спростило документ.

Розділ I (основні поняття) являє собою простий перелік 71 нормативно-правового акта та список із 40 документів.

Розділ II (блок-схема) відображає загальну, але повну схему процесу.

Розділ III містить короткий опис 25 операцій.

У зв'язку із значною кількістю законів та інших правових актів, кількістю документів, наявних у документообігу, технологічний регламент є складним документом.

Частини I та II розділу I технологічного регламенту потребують кращої структури. Нормативно-правові акти можна розподілити на групи або категорії. У великому переліку документів містяться ті, що регулюють різні підпроцеси, наприклад: закупівлі, виплати зарплат, соціальні виплати та податки. Для конкретного користувача технологічного регламенту таке групування нормативно-правових актів навколо підпроцесів було б дуже корисним.

Технологічний регламент не визначає заходів контролю та не регламентує їх застосування щодо процесу виконання кошторису. Передбачення та опис заходів контролю у технологічних регламентах не вимагається Порядком щодо їх підготовки. Перевірка правильного використання даних технологічних регламентів також є заходом контролю.

Після інтерв'ю із експертами аудитори змогли знайти у технологічному регламенті відповідні операції та нормативно-правові документи. За рахунок кращої структуризації розділів та короткого опису основних підпроцесів цей документ буде зрозумілішим та чіткішим для користувачів.

Технологічний регламент доводиться до відома всіх працівників ДКСУ через системну мережу. Аудиторам не відомо, чи в такий же спосіб до користувачів доводяться будь-які зміни до цих документів.

Також аудитори не з'ясували потреби керівництва щодо поінформованості у використанні технологічних регламентів у ДКСУ. За словами експертів ДКСУ, керівники не одержують інформації про застосування технологічних регламентів в організації.

Немає механізму моніторингу відповідності використання регламентів. Завдання з внесення змін до технологічних регламентів накладається на відповідні структурні підрозділи.

Керівник департаменту планування несе відповідальність за внесення змін до технологічного регламенту.

Таким чином, для наявної СВК ДКСУ Технологічний регламент є обов'язковим документом і його якість має вагоме значення. З позиції вітчизняного досвіду та практики управління, можна зробити висновок про належну якість документа. Він є інструкцією високого рівня для виконання кошторису.

Оскільки Технологічний регламент є описовим документом, аудитори рекомендують до його вступної частини включити напрями: “як впроваджувати заходи контролю” та “управляти ризиками”.

У результаті дослідження використання Технологічного регламенту було виявлено відсутність механізму моніторингу дотримання відповідності Технологічного регламенту виконавцями кошторису.

Як наслідок, керівництво ДКСУ належним чином не поінформоване про практичну відповідність процесу виконання кошторису описам, визначеним технологічним регламентом, тому воно не має гарантії того, що положення Технологічного регламенту виконуються і здійснюється контроль за процесом. Це суперечить міжнародній практиці.

Базуючись на вказаних знахідках, аудитори дійшли таких висновків:

1. Оскільки Технологічний регламент не є інтегрованою складовою СВК ДКСУ і в зв'язку з тим, що у ньому не наводиться питання оцінки, управління ризиками та опис відповідних заходів контролю, якість такого документа не відповідають міжнародним стандартам.

2. Через відсутність простого механізму моніторингу, ані координуючі департаменти ДКСУ, ані аудитори не можуть підтвердити вищому керівництву ДКСУ той факт, що всі необхідні та передбачені Технологічним регламентом операції здійснюються належним чином.

У результаті проведеного дослідження було сформовано такі рекомендації для:

• **ДКСУ:**

1. У вступній частині Технологічного регламенту рекомендується описати взаємозв'язок цього документа і наявної СВК ДКСУ, в тому числі Порядку складання регламентів, а також визначати цілі відповідно до COSO.

2. Рекомендується включити до Технологічного регламенту окремий розділ із описом відповідних заходів контролю щодо визначених операцій та підпроцесів. За рахунок кращої структуризації розділів та короткого опису підпроцесів регламент буде чіткішим та доступнішим.

3. Для конкретних користувачів Технологічного регламенту доцільно згрупувати відповідні нормативно-правові акти.

4. Варто поінформувати керівництво про дотримання Технологічного регламенту в межах всієї організації.

5. Визначити Департамент планування (назва станом на 01.01.2011) відповідальним за збирання інформації щодо дотримання Технологічного регламенту та процес здійснення моніторингу. Після узагальнення ця інформація повинна подаватися на розгляд вищого керівництва із пропозицією щодо реалізації відповідних заходів у випадках порушення вимог регламенту.

• **ДФІУ:**

1. Технологічний регламент може бути наданий у процесі навчання внутрішніх аудиторів як складова СВК державних інституцій, але не може бути належним прикладом керівництва, що відповідає міжнародним стандартам та кращим практикам.

3.3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УСТАНОВАХ, ЩО НАЛЕЖАТЬ ДО СФЕРИ УПРАВЛІННЯ МІНІСТЕРСТВА ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

Еволюційні зміни в економіці України та модернізація системи державних фінансів потребують забезпечення дієвого нагляду за ефективним використанням державних ресурсів та своєчасним виявленням негативних відхилень від поставлених завдань та цілей.

Одним із важливих інструментів, які сприяють удосконаленню системи державного управління, дають змогу досягти визначених завдань та зменшити кількість проблемних питань у діяльності державних установ, є побудова надійної системи внутрішнього контролю та здійснення ефективного внутрішнього аудиту.

Отже, одним з пріоритетних напрямів розвитку контролю є підвищення (покращення) якості управління, що, в свою чергу, не може бути ефективним без налагодження системи внутрішнього контролю. Законодавчими та іншими нормативно-правовими актами України передбачено, що СВК і внутрішній аудит мають базуватися безпосередньо на відповідальності і управлінській підзвітності керівника будь-якого рівня, які повинні стати їхніми дієвими інструментами для досягнення ефективного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу. Саме така система цінностей, що відповідає європейській моделі, прийнята в Україні за основу процесів реформування внутрішнього контролю.

У процесі здійснення реформ, оптимізації ЦОВВ (структури, функцій, завдань, мінімізація кількості) та бюджетних програм, особливої уваги потребує саме функція керівників, відповідальних за створення належної СВК та діяльності з внутрішнього аудиту як інструменту організації та забезпечення функціонування ефективної СВК (за допомогою її оцінки та надання рекомендацій з її удосконалення).

В Україні в міністерствах, інших ЦОВВ, у тому числі в установах, що належать до сфери управління Мінфіну, з 1 січня 2012 р. утворені підрозділи внутрішнього аудиту, на базі реорганізованих внутрішніх контрольно-ревізійних підрозділів, що раніше діяли в їх системі, згідно з Постановою № 1001.

Запровадження в установах, що належать до сфери управління Мінфіну, підрозділів з внутрішнього аудиту не є формальною заміною назви підрозділу та самого виду діяльності “контрольно-ревізійна робота” на “внутрішній аудит”. Це стало кроком на вищу сходинку у здійсненні системного контролю за виконанням покладених на них завдань. Адаже проведення аудиторського дослідження – це не лише виявлення порушень і недоліків в діяльності, а, насамперед, вивчення причин, які їх зумовили, та надання практичних рекомендацій щодо вдосконалення роботи.

Впровадження реорганізаційних змін є обґрунтованим, адже інспекційна діяльність, яку здійснюють контрольно-ревізійні підрозді-

ли, спрямовувалася на виявлення правопорушень і притягнення винних в їх вчиненні осіб до відповідальності, а не на оцінку, дослідження стану результатів, досягнутих в управлінні державними ресурсами.

Водночас попри те, що мережа об'єктів контролю не змінювалася, із року в рік показники звітності контролюючих органів свідчили про зростання порушень, що дає змогу зробити висновки про існування ризиків в бюджетному процесі, зокрема в процесах використання державних ресурсів. Так, за результатами 20 перевірок Головним контрольным управлінням Адміністрації Президента України, за участю компетентних контролюючих органів ЦОВВ та 6 облдержадміністрацій протягом останніх двох років, виявлено системні недоліки та порушення чинного законодавства в діяльності органів виконавчої влади¹.

Контрольно-ревізійна діяльність не сприяла виявленню ризиків, оскільки являла собою частину контролю, яка здійснюється у формі подальшого контролю – через певний проміжок часу (два три і більше років після прийняття управлінського рішення). Тому така діяльність не може активно впливати на усунення минулих загроз чи найкраще використання вже втрачених можливостей для досягнення мети в минулому. Як наслідок, повернути втрачені кошти і майно постфактум є практично невиконуваним завданням.

Натомість внутрішній аудит покликаний досліджувати всі аспекти діяльності установи і заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування СВК (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до поставленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності установи, в якій функціонує служба внутрішнього аудиту, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління відповідного ЦОВВ), включаючи всі засоби попереднього та поточного контролю, які сприяють оперативному реагуванню на виникнення або загрозу виникнення фактів незаконного, неефективного та нерезультативного використання державних ресурсів, удосконаленню системи управління та прозорості прийняття управлінських рішень при виконанні, покладених на організації та установи, завдань.

¹ Стан запровадження системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні // Фінанси України. – 2013. – № 6. – С. 108.

Результати досліджень чинної законодавчої бази стосовно нормативного забезпечення процесів внутрішнього контролю та аудиту засвідчили, що основними нормативно-правовими документами, які регламентують проведення таких процесів, є Постанова № 1001¹, Стандарти внутрішнього аудиту², а також Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту³.

Стандарти внутрішнього аудиту⁴ для державного сектору розроблені відповідно до визначеного у БКУ терміна внутрішнього аудиту та на основі ключових положень Стандартів внутрішнього аудиту Інституту внутрішнього аудиту (ІІА, США)⁵, Стандартів аудиту INTOSAI⁶, які розроблені Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), і основних принципів фінансового контролю, зафіксованих у Лімській декларації керівних принципів контролю⁷, прийнятій IX Конгресом INTOSAI у жовтні 1977 р.

¹ Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 75. – Ст. 2799.

² Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 85. – Ст. 3131.

³ Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 83. – Ст. 3037.

⁴ Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 85. – Ст. 3131.

⁵ Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты). В редакции, действующей с 01.01.2011 / пер. Российского Института внутренних аудитором [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iaa-ru.ru>.

⁶ INTOSAI GOV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.issai.org>.

⁷ Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів (1977) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.

Важливим є те, що Стандарти внутрішнього аудиту – це документ, який є обов’язковим до виконання внутрішніми аудиторами в бюджетних установах, адже вони формулюють правила щодо професійної діяльності у сфері внутрішнього аудиту та оцінки його ефективності.

Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту¹ враховує цінності та принципи Кодексу етики², прийнятого на XVI Конгресі INTOSAI в 1998 р., та являє собою задекларовану в принципах систему моральних і професійних цінностей та правил поведінки працівників підрозділу внутрішнього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження зі здійснення внутрішнього аудиту.

Відповідно до європейського досвіду в основу загального принципу створення підрозділів внутрішнього аудиту покладено єдині (стандартизовані) організаційні підходи. Зокрема, підґрунтям діяльності підрозділів внутрішнього аудиту є принцип незалежності, що забезпечує об’єктивний підхід до оцінки і виконання поставлених перед ними завдань, у тому числі надання об’єктивних висновків і рекомендацій керівнику установи, спрямованих на удосконалення діяльності установи, підвищення ефективності процесів управління та сприяння досягненню мети такими установами.

За даними ДФІУ, на виконання вимог Постанови № 1001 із 76 ЦОВВ, утворених відповідно до Указу Президента України “Про оптимізацію центральних органів виконавчої влади” від 09.12.2010 № 1085³, у 73 (або 96 %) утворено підрозділи внутрішнього аудиту (або введено відповідну посаду)⁴.

При цьому повноваження щодо регулювання внутрішнього аудиту в системі ЦОВВ надано ДФІУ. Методичне та інформаційне забез-

¹ Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 83. – Ст. 3037.

² Кодекс етики / INTOSAI. – 1998 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.issai.org>.

³ Про оптимізацію центральних органів виконавчої влади : указ Президента України від 09.12.2010 № 1085 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/ru/documents/12584.html>.

⁴ Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні впродовж I півріччя 2013 р. / Державна фінансова інспекція України. – К., 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97726>.

печення, міжгалузеву координацію, а також контроль за станом внутрішнього аудиту ДФІУ здійснює шляхом оцінки якості внутрішнього аудиту, яка проводиться у формі дослідження відповідно до Постанови № 1001.

Основною функцією підрозділів внутрішнього аудиту є проведення аудиторських досліджень. Користь внутрішнього аудиту для установи полягає у рекомендаціях, які внутрішні аудитори надають за результатами цих досліджень.

Прийняття нових нормативно-правових документів з питань контролю, а також практика впровадження нормативно-правових актів з вересня 2011 р. по вересень 2013 р. визначили необхідність уточнення і дослідження організації та методики здійснення державного фінансового контролю.

Мінфін є головним органом у системі ЦОВВ з формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної політики у сфері державного фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку, випуску і проведення лотерей, організації та контролю за виготовленням цінних паперів, документів суворої звітності, видобутку, виробництва, використання та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння, їх обігу та обліку, у сфері запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму¹. Саме тому завдання з розроблення основних нормативно-правових документів у сфері державного внутрішнього фінансового контролю покладено на Мінфін.

Зокрема, на виконання Постанови № 1001 Мінфіном були розроблені Стандарти внутрішнього аудиту². Водночас, з метою забезпечення єдиних підходів при організації та здійсненні внутрішнього контролю в РК, закладах та у підвідомчих бюджетних установах,

¹ Положення про Міністерство фінансів України : указ Президента України від 08.04.2011 № 466 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>.

² Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 85. – Ст. 3131.

а також забезпечення реалізації частин першої та другої ст. 26 БКУ, розроблені та затверджені наказом Мінфіну Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах¹. При цьому слід зауважити, що наказ, яким затверджений нормативний документ, не пройшов реєстрацію в Міністерстві юстиції України, тому Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах мають суто рекомендаційний характер.

Зазначені нормативно-правові акти суттєво змінили й порядок здійснення внутрішнього контролю в установах, що належать до сфери управління Мінфіну, та інших органах сектору загального державного управління. При цьому фактично попередня система організації і проведення внутрішнього контролю була зруйнована, а нова донині ще не сформована.

Перелічені документи було розроблено в зв'язку із тим, що адаптація ДВФК України до правил країн ЄС відповідно до 32 глави Плану дій Україна – ЄС є однією з передумов вступу України до Європейського союзу. Тому з метою підвищення ефективності використання державних фінансів та приведення державних стандартів фінансового контролю у відповідність з міжнародними стандартами ще в 2005 р. було схвалено Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю².

З метою реалізації цієї Концепції було затверджено План заходів³, яким передбачено утворення в міністерствах, інших ЦОБВ

¹ Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=351955.

² Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.06.2005 № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-p>.

³ План заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1347-2008-p>.

служб внутрішнього аудиту та організації їхньої діяльності з 2012 р., запровадження з 2011 р. єдиних підходів та процедур внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Зазначене дає змогу стверджувати, що в Україні розпочалась докорінна перебудова внутрішнього фінансового контролю в державному секторі економіки та гармонізація внутрішнього контролю з міжнародними стандартами.

Однак шлях удосконалення контролю в Україні відрізняється від шляхів, якими йдуть країни Західної Європи. Так, в більшості країн ЄС з початку 1970-х років почала розвиватися нова форма контролю – аудит ефективності, а також тенденція до поступової відмови від фінансового аудиту (ревізії). Передумовою цього процесу стала наявність в іноземних країнах ефективної системи державного фінансового контролю, суттєвої зміни в структурі бюджетних порушень¹.

Основною передумовою впровадження в Україні внутрішнього аудиту в бюджетній сфері вважається погіршення стану фінансово-бюджетної дисципліни, зростання обсягу фінансових порушень, наслідками яких є значні збитки, нездатність за допомогою інспектування зменшити кількість та обсяги таких порушень². Крім того, контролюючі органи з року в рік у ході контрольних заходів виявляють суттєві порушення фінансово-бюджетної дисципліни практично на кожних 96–97 підконтрольних суб'єктах із 100 перевірених. При цьому повернути державі втрачені кошти і майно вдається рідко.

Причинами низького відсотка відшкодування збитків є виявлені чинники, що негативно позначаються на цьому показникові. Переважно це небажання або відмова керівників об'єктів контролю від відшкодування збитків та відсутність дієвої системи відповідаль-

¹ Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К. : ТОВ “Імекс-ЛТД”, 2007. – 304 с.

² Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід : навч. посіб. / П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, Ян ван Тайнен та ін. – К. : Кафедра, 2011. – 120 с.; Про затвердження Стратегії підготовки кадрів для запровадження системи внутрішнього контролю та створення служб внутрішнього аудиту : наказ Головного контрольно-ревізійного управління від 14.12.10 № 467 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/70486;jsessionid=553777631F72E7DEA6067D81620712D5>.

ності за це. На практиці існують випадки, коли керівники, які допустили значні втрати державних ресурсів, продовжують свій шлях кар'єрними сходами.

Попри те, що прийнято значну кількість нормативно-правових документів у сфері ДВФК, більшість їх положень виконуються не повною мірою. Так, більшість працівників підрозділів внутрішнього аудиту на сьогодні не пройшли навчання, також не визначеним залишається порядок отримання сертифікатів, до наявних в Україні довідників професій не включено професію “державний внутрішній аудитор” та відповідний їй напрям. Практичні вказівки із внутрішнього аудиту, описані у Посібнику міжнародної професійної практики (IPPF), до відома фахівців, які здійснюють внутрішній аудит в бюджетній сфері, під час навчання не доводилися.

Таким чином, нині існує чимало невирішених проблемних питань у сфері ДВФК. Тому доцільно організувати навчання, в процесі якого слід довести до кожного державного та внутрішнього аудитора основні положення Посібника міжнародної професійної практики. Також доцільно розробити Посібник української професійної практики.

Безумовно, позитивним моментом у провадженні внутрішнього аудиту в державному секторі економіки є посилення попереднього та поточного контролю шляхом закріплення аудитора за кожною бюджетною установою і постійного моніторингу фінансово-господарської діяльності на предмет дотримання законного та ефективного використання коштів і майна, а також оцінки можливих ризиків, що дасть змогу попередити зайві й неефективні витрати або негайно реагувати на них.

Руйнування колишньої системи контролю за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання у державному секторі економіки та побудова нової на базі міжнародних стандартів потребують розвитку методологічних підходів до організації та здійснення внутрішнього аудиту в державному секторі економіки з урахуванням особливостей бюджетної сфери, видання практичних рекомендації щодо проведення контрольних заходів, документування виявлених порушень та оформлення матеріалів перевірок. Так, чинна нормативна база, що створена Урядом для визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту, свідчить, що проведення внутрішнього аудиту передбачає збирання аудиторських доказів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту і має застосовувати мето-

ди, методичні прийоми і процедури, що забезпечують обґрунтованість висновків за його результатами.

У працях вітчизняних і зарубіжних науковців та практиків¹ значна увага приділяється вивченню цього питання. Проте як у вказаних джерелах, так і в Постанові № 1001, Стандартах внутрішнього аудиту немає єдиних підходів до визначення методу і його складових елементів (прийомів аудиту).

Зокрема, відповідно до Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання² метод аудиту (рис. 3.1) застосовується як сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають аудиту.

До складу таких прийомів належать:

- перевірка – перевірка кількісного та якісного стану об'єктів аудиту шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів, а також перевірка документів і записів;
- аналіз – комплексне вивчення фінансового стану суб'єкта господарювання та ефективності управління активами з метою оцінки досягнутих результатів, що проводиться за допомогою методів фінансового аналізу за даними бухгалтерського обліку, фінансової, податкової і статистичної звітності, звітності про виконання фінансового плану тощо;
- письмове пояснення – полягає в одержанні письмової відповіді від посадових осіб суб'єкта господарювання на поставлені державним аудитором питання;
- анкетування – отримання необхідної для проведення аудиту інформації від посадових осіб суб'єкта господарювання або осіб, які є користувачами товарів, робіт та послуг суб'єкта господарювання, шляхом застосування анкет;

¹ М. В. Бариніна, Ю. М. Футоранська, О. О. Чечуліна, С. П. Чорнуцький, Р. де Конінг та ін.

² Про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 04.08.2008 № 300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1037-08>.

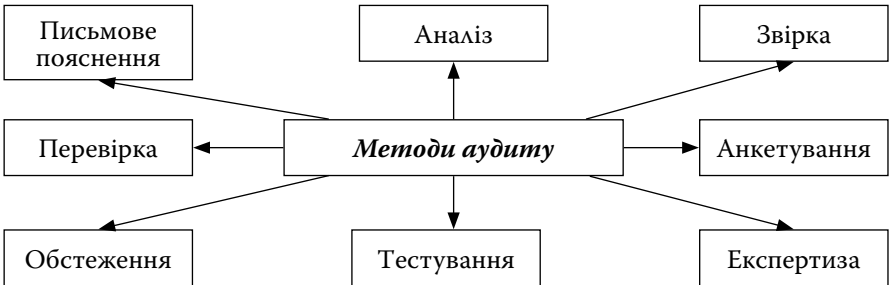


Рис. 3.1. Методи аудиту

Складено автором.

- звірка – полягає у письмовому підтвердженні третіми особами точності інформації, яке може бути здійснено шляхом зустрічної звірки або шляхом письмового запиту;
- обстеження – дає змогу одержати загальну характеристику можливостей суб'єкта господарювання на підставі візуального огляду;
- тестування – полягає у формулюванні переліку питань для оцінки об'єкта дослідження за відповідями, на які встановлюються фактори ризику та надається оцінка відповідності;
- експертиза – здійснюється із залученням фахівців вузької спеціалізації.

Разом із тим обумовлено, що норми цієї Методики не поширюються на бюджетні установи.

Для здійснення збору достатніх і доречних аудиторських доказів аудитор необхідно виконати ряд процедур, до яких належать:

- інспектування – перевірка записів, документів або матеріальних запасів;
- спостереження – вивчення процесів або процедур, що виконуються іншими особами;
- запит і підтвердження – пошук та отримання інформації в обізнаних осіб в межах або за межами об'єкта;
- підрахунок – перевірка арифметичної точності;
- аналітичні процедури – аналіз значущих показників та тенденцій, включаючи різного роду відхилень показників.

Вимоги та джерела аудиторських доказів, які аудитори отримують внаслідок виконання вказаних процедур, наведені на рис. 3.2.

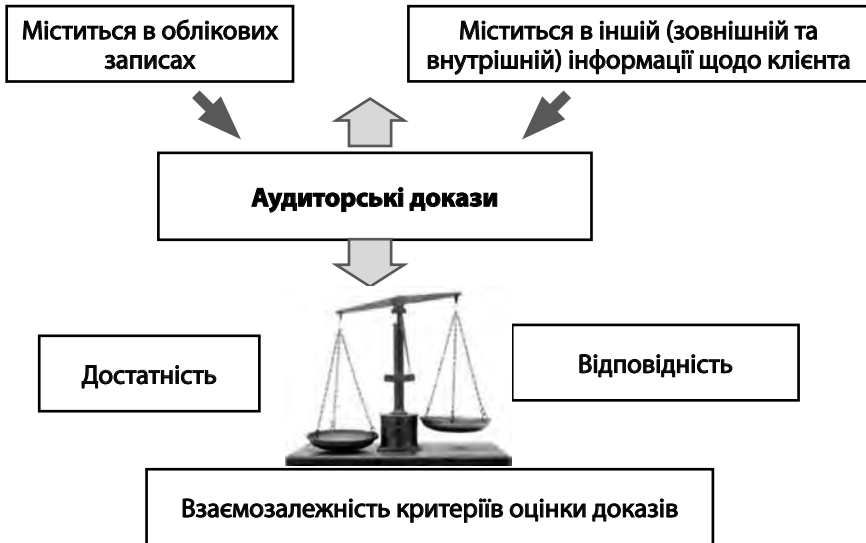


Рис. 3.2. Вимоги до аудиторських доказів та джерела їх отримання

Джерело: Рядська В. В. Аудит : навч. посіб. / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/16330826/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/_auditorski_dokazi_metodi_priyomi_auditu_#779.

Отже, сучасний етап розвитку аудиту (щодо відповідності очікуванням зацікавлених користувачів і суспільства) має на меті та спрямовується на об'єднання ідей і механізмів як системно-орієнтованого, так і ризик-орієнтованого підходів. Такий процес передбачає оцінку й висловлення незалежної думки щодо розширеного складу об'єктів, які включають системи акумулювання інформаційних потоків у середовищі установи з урахуванням впливу ризиків їх неефективності на майбутній розвиток.

Для побудови такої ефективною системи внутрішнього контролю в установах Мінфіну, відповідно до нормативних документів, що регламентують бюджетний процес та заходи щодо внутрішнього аудиту керівники мають забезпечити розроблення загальних організаційно-правових засад внутрішнього контролю щодо організації надійної та дієвої системи внутрішнього контролю. Необхідно пам'ятати, що внутрішній контроль є важливим інструментом управління, який являє собою структуровану модель, що повинна допомогти керівникам усіх

рівнів досягати виконання поставлених завдань, контролювати доходи та видатки і зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних з цією діяльністю.

Його метою є забезпечення законного, економічного, ефективного, результативного та прозорого управління державними ресурсами.

Однією з основних складових організаційно-правових засад внутрішнього контролю в установі має стати Інструкція з внутрішнього контролю, яка повинна базуватися на системі формалізованих та задокументованих правил і процедур контролю. При цьому, якщо відповідні правила і процедури контролю не задокументовані, то вважається, що в цьому сегменті контроль відсутній.

Інструкція має розроблятися самостійно кожною установою. Структура Інструкції повинна бути побудована відповідно до моделі COSO-ERM – міжнародно визнаної структури внутрішнього контролю та в межах визначених законодавством мети, завдань та функцій для установи, а також повинна містити:

- адміністративні, фінансово-господарські, технологічні та інші процеси, здійснення яких забезпечується структурними підрозділами та працівниками установи відповідно до встановлених повноважень та відповідальності;
- розподіл обов'язків між структурними підрозділами та працівниками, встановлення меж їхньої відповідальності у межах функціональних повноважень в процесі прийняття рішень або виконання інших дій;
- контрольні операції, які повинні бути класифіковані за видами контролю (попередній, поточний та подальший), з відповідним їх розподілом між структурними підрозділами установи;
- внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом для досягнення поставленої мети, які дають змогу визначити якість та ефективність виконання структурними підрозділами та працівниками функцій, процесів та операцій, а також забезпечення максимального охоплення стандартизованими контрольними процедурами всіх аспектів діяльності установи;
- потенційні для установи ризики (з ідентифікацією та класифікацією за категоріями, групами, видами), правила та процедури їх оцінки, способи реакції на них та відповідні заходи, які здійснюються установою в процесі управління ризиками.

Правила, порядок і послідовність виконання працівниками установи операцій за окремими процесами та взаємодія з іншими пов'язаними учасниками мають визначатися в технологічних регламентах. Вони повинні затверджуватися керівником установи та містити:

- опис процесів та операцій, що здійснюються в межах виконання відповідної операції, із зазначенням їх учасників;
- схеми документообігу за відповідною операцією, процесом;
- перелік нормативно-правових актів та програмно-технічних комплексів, які використовуються при здійсненні процесів та операцій.

Так, наприклад, у науковій установі, що належить до сфери управління Мінфіну, розроблено технологічні картки в розрізі операцій, з яких складаються процеси планово-фінансового відділу (табл. 3.1).

Такі регламенти повинні систематично переглядатися та доопрацьовуватися відповідними структурними підрозділами установи у разі:

- прийняття нових або внесення змін до чинних актів законодавства чи внутрішніх нормативно-правових документів установи, які змінюють порядок виконання функцій, процесів, операцій;
- затвердження у встановленому порядку заходів з попередження, усунення та/або мінімізації ризиків і виявлених порушень, які передбачають внесення змін до технологічних регламентів.

Крім того, в науковій установі, що належить до сфери управління Мінфіну, розроблено технологічний регламент у вигляді Перерозподілу завдань, функцій, видів діяльності між штатними одиницями підрозділу (додаток К).

Розроблені установою зазначені документи мають допомогти керівнику установи налагодити цілеспрямоване, ефективне, раціональне та економне управління її діяльністю, чітко визначити індивідуальну відповідальність працівників установи, попередити, усунути або мінімізувати ризики, які негативно впливають на здатність структурних підрозділів та працівників установи виконувати відповідні функції, процеси, операції, а також запровадити новітні підходи та принципи, що відповідають міжнародним стандартам у сфері внутрішнього контролю. Адаже загальну відповідальність за розроблення, формалізацію, впровадження та моніторинг системи внутрішнього контролю несе керівник. Крім того, ці документи повинні бути методологічним посібником для управлінців усіх рівнів та внутрішніх аудиторів у їхній щоденній роботі.

Таблиця 3.1

Завдання та документарі на вихід з планово-фінансового відділу

№ з/п	Назва	Підстава	Кому надано	Джерело формування	Тип надання інформації	Опис процесу у відділі	Середовище у разі автоматизації	Вихідний документ з відділу
1	Обрунтована потреба в придбанні предметів, товарів і наданих послуг	Службова записка планово-фінансового відділу	Усі структурні підрозділи Академії	Заявки підрозділів	Паперовий / електронний	Збір, узагальнення	Робочі таблиці Excel	Інформація буде включена до бюджетного запиту
2	Формування попунктових показників проекту державного бюджету (п. 3.1.1)	Лист Мініфу	Бухгалтерія, аспірантура, відділ кадрів, науково-організаційний відділ, науково-виробничий центр, Інститут післядипломної освіти	Основні прогнози макропоказників економічного і соціального розвитку, паспорт бюджетної програми, звіт про виконання паспорта, обритування до кошторису, штатний розпис, накази з аспірантури та відділу кадрів, фактичні дані бухгалтерії	Паперовий	На підставі звітних документів відділу – внесення даних у об'єднані форми, розрахунок внутрішнього ФЗП на підставі штатного розпису на проектний рік	Робочі таблиці Excel	Попередній проект бюджету на наступний рік
3	Бюджетний запит до проекту державного бюджету (п. 3.1.2)	Лист Мініфу	Бухгалтерія, аспірантура, відділ кадрів, науково-організаційний відділ, науково-виробничий центр, Інститут післядипломної освіти	Основні прогнози макропоказників економічного і соціального розвитку, паспорт бюджетної програми, звіт про виконання паспорта, попередній фактичні дані бухгалтерії	Паперовий	На підставі звітних документів відділу, даних бухгалтерії, попереднього проекту бюджету – внесення даних до програмного забезпечення	АІС "ГРК"	Бюджетний запит

Продовження табл. 3.1

№ з/п	Назва	Підстава	Кому надано	Джерело формування	Тип надання інформації	Опис процесу у відділі	Середовище у разі автоматизації	Вихідний документ з відділу
4	Штатний розпис (п. 4.1.1)	Постанова КМУ від 28.02.2002 № 228		Накази відділу кадрів та роботи з персоналом	Паперовий	На підставі отриманих наказів здійснюється розрахунок ФЗП відповідно до вимог чинного законодавства	Робочі таблиці Excel	Штатний розпис
5	Зміни до штатного розпису (п. 4.1.2)	Постанова КМУ від 28.02.2002 № 228		Накази відділу кадрів та роботи з персоналом (зміна структури)	Паперовий	На підставі отриманих наказів та зміненої структури оформлюються зміни до штатного розпису	Робочі таблиці Excel	Зміни до штатного розпису
6	Паспорт бюджетної програми (п. 2.1.1)	Наказ МФУ від 29.12.2002 № 1098		Бюджетний запит		Коригування бюджетного запиту на відповідність граничним обсягам (лімітній довілі) та внесення даних до програмного забезпечення	АІС "ГРК"	Паспорт бюджетної програми
7	Звіт про виконання паспорта (п. 2.2.1)	Наказ МФУ від 29.12.2002 № 1098	Бухгалтерія, аспірантура, відділ кадрів, науково-організаційний відділ, науково-видавничий центр,	Паспорт бюджетної програми , фактичні дані бухгалтерії, звіт про наукову діяльність, штатний розпис , держзамовлення	Паперовий (усний)	На підставі звітих наданих документів – внесення даних до програмного забезпечення	АІС "ГРК"	Звіт про виконання паспорта

Продовження табл. 3.1

№ з/п	Назва	Підстава	Кому надано	Джерело формування	Тип надання інформації	Опис процесу у відділі	Середовище у разі автоматизації	Вихідний документ з відділу
8	Оцінка ефективності (п. 2.3.1)	Лист Мініфіну	інститут післядипломної освіти	Звіт про виконання паспорта		На підставі звітних наданих документів – внесення даних до таблиць	Робочі таблиці Excel	Оцінка ефективності
9	Складання кошторису, плану використання, обґрунтування (підпункти 1.1.1 – 1.1.4)	Постанова КМУ від 28.02.2002 № 228		Паспорт бюджетної програми, бюджетний запит		Аналіз фактичного виконання попередніх періодів, моніторинг цін та розрахунок	Робочі таблиці Excel	Кошторис
10	Зміни до кошторису (п. 1.2.1)	Постанова КМУ від 28.02.2002 № 228, виробнича необхідність (за потребою)		Кошторис, план використання, обґрунтування		Аналіз необхідності внесення змін, моніторинг та розрахунок	Робочі таблиці Excel	Зміни до кошторису

Продовження табл. 3.1

№ з/п	Назва	Підстава	Кому надано	Джерело формування	Тип надання інформації	Опис процесу у відділі	Середовище у разі автоматизації	Вихідний документ з відділу
11	Додаток до річного плану закупівель	ЗУ "Про здійснення державних закупівель" від 01.08.2010 № 2289-VI	Внутрішньо	Обрунтування до кошторису, державний класифікатор товарів та послуг АК 016-2010	Паперовий	Присвоєння кодів за кожною позицією товарам та послугам, відстеження граничних сум	Робочі таблиці Excel	Додаток до річного плану закупівель
12	Зміни у додаток до річного плану закупівель	ЗУ "Про здійснення державних закупівель" від 01.08.2010 № 2289-VI	Внутрішньо	Зміни до кошторису, державний класифікатор товарів та послуг АК 016-2010	Паперовий	Присвоєння кодів за кожною позицією товарам та послугам, відстеження граничних сум	Робочі таблиці Excel	Зміни у додаток до річного плану закупівель
13	Взяття бюджетних зобов'язань (п. 7.1)		Внутрішньо	Скориговані обгрунтування до кошторису, залишки асигнувань (відхилення касових видатків від плану)	Паперовий	Переїрка відповідності та наявності асигнувань у кошторисі	Робочі таблиці Excel	Завізовані документи для здійснення проплати
14	Залишки асигнувань		Бухгалтерія	Обрунтування до кошторису, зміни до кошторису, фактичні дані бухгалтерії	Паперовий, електронний	Формування скоригованих обгрунтувань, рознесення касових видатків, формування залишків асигнувань	Робочі таблиці Excel	Формування звідної таблиці для перевірки взятих зобов'язань

Продовження табл. 3.1

№ з/п	Назва	Підстава	Кому надано	Джерело формування	Тип надання інформації	Опис процесу у відділі	Середовище у разі автоматизації	Вихідний документ з відділу
15	Виконання зведених планів використання бюджетних коштів (п. 10.1)	Лист Мінфіну	Бухгалтерія	План використання внесених змін, фактичні дані бухгалтерії	Паперовий	Внесення даних бухгалтерії до відповідних звітних форм	Робочі таблиці Excel	Звіт про виконання зведених планів використання бюджетних коштів
16	Основні результати наукової, науково-технічної, інноваційної діяльності (п. 9.1)	Лист Мінфіну	Науково-організаційний відділ	Паспорт бюджетної програми, фактичні дані бухгалтерії, звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт (№ 3 – наука)	Паперовий	Внесення наданих даних до відповідних форм	Робочі таблиці Excel	Звіт для МОН
17	Калькуляція кошторисної вартості НДР (п. 5.1)	Постанова КМУ від 20.07.1996 № 830	Науково-організаційний відділ	Тематичний план, список виконавців НДР, штатний розпис	Паперовий, електронний	Розрахунок собівартості НДР на підставі наданих даних	Робочі таблиці Excel	Калькуляції кошторисної вартості НДР
18	Формування та розміщення держзамовлення (п. 6.1)	Постанова КМУ від 29.02.1996 № 266						

Закінчення табл. 3.1

№ з/п	Назва	Підстава	Кому надано	Джерело формування	Тип надання інформації	Опис процесу у відділі	Середовище у разі автоматизації	Вихідний документ з відділу
19	Розрахунки для встановлення стипендій аспірантам та докторантам з відливом від виробництва (п. 6.2)	Постанова КМУ від 12.07.2004 № 882						
20	Складання статистичної звітності (п. 8.1)							
21	Інформація щодо чисельності (п. 11.1)							
22	Ведення реєстру договорів, взятих зобов'язань		Внутрішньо					

Складено автором.

3.4. РОЛЬ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТОРА У ЗМІНІ КУЛЬТУРНИХ І МЕНТАЛЬНИХ ПІДХОДІВ У СФЕРІ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ

Фундаментальні засади економічного та соціального добробуту країни закладаються в процесі належного функціонування системи державного управління, структурним елементом якої є сукупність державних органів, які відповідають за ефективне розпорядження державними ресурсами. Системне вдосконалення управління та забезпечення прозорішої діяльності таких органів пов'язане із злагоженою діяльністю всіх механізмів СВК. В Україні в рамках системної модернізації державних фінансів та впровадження більш ефективного та раціонального підходу до використання державних коштів РК для таких цілей впроваджена та поступово удосконалюється система ДВФК. Чільне місце у цій системі посідає внутрішній аудит, реалізація якого забезпечується через діяльність відповідних підрозділів (служб) у структурі органів виконавчої влади.

Зважаючи на історичні особливості економічного устрою України протягом тривалого періоду часу поняття аудиту в державному секторі не застосовувалося. Лише з прийняттям Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна” від 15.12.2005 № 3202 цей термін під назвою “державний фінансовий аудит” вкоренився у державному секторі як різновид державного фінансового контролю. Поняття саме внутрішнього аудиту у державному секторі виникло у 2005 р. з прийняттям Концепції розвитку ДВФК в Україні на період до 2017 р., затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р. Однак нормативно ця функція була закріплена лише у новій редакції БКУ від 08.07.2010 як діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на вдосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю¹.

¹ Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.

Для поетапного реформування системи ДВФК, та внутрішнього аудиту зокрема, в межах реалізації завдань Концепції було прийнято ряд нормативних документів, які формують організаційну та методичну базу для проведення внутрішнього аудиту. Так, постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 “Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади” (Постанова № 1001) регламентовано створення, починаючи з 1 січня 2012 р., підрозділів внутрішнього аудиту у визначених державних установах в рамках реорганізації контрольно-ревізійних підрозділів, у чисельності, оптимальній для належного виконання внутрішнього аудиту.

На підставі результатів Звітів про стан розвитку ДВФК в Україні за 2012 р., I півріччя 2013 р. можна констатувати, що наразі процес впровадження функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору має ряд перешкод. Зокрема, це недостатність кадрового потенціалу для забезпечення потреб органів державного сектору спеціалістами з внутрішнього аудиту, недосконалість нормативно-правові бази з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту і, найголовніше – неусвідомлення керівниками органів державного сектору ролі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту та, як наслідок, відсутність їх підтримки у розвитку цієї діяльності¹. Ця проблема чи не найбільше властива і “новоствореним” внутрішнім аудиторам, які в процесі реорганізації ревізійних служб не мають повного та чіткого уявлення про їх роль та основні завдання в рамках діяльності підрозділів внутрішнього аудиту. В таких умовах важливо проаналізувати зарубіжний досвід із зазначеного питання.

Так, світовий досвід засвідчив, що внутрішній аудит вже не одне десятиріччя ключовим елементом належного управління у державному секторі, адже завдяки йому забезпечується неупереджена та об’єктивна оцінка відповідального й ефективного управління дер-

¹ Звіти про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні впродовж I півріччя 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97750>.

жавними ресурсами виконавчими органами; досягнення підзвітності та чесності у їхній діяльності; покращання організаційної ефективності управління та забезпечення довіри з боку громадськості.

Ще не так давно внутрішній аудит у державному секторі відіграв роль адміністративних процедур, які насамперед стосувались перевірки точності здійснюваних операцій, контролю оплат, наявності активів та надання різного роду звітності керівництву. Однак останнім часом дедалі більше уряди європейських країн спрямовують зусилля на підвищення прозорості, чесності та неупередженості у власній діяльності, що свідчить про їхнє відповідальне ставлення до взятих на себе обов'язків щодо ефективного розподілу державних ресурсів, якісного надання державних послуг тощо.

Роль аудитора, виходячи з моделі взаємовідносин “принципал/агент”, що існує в демократичних країнах між державою та народом, є балануючою. Адже цілком зрозуміло, що між принципалом та агентом може виникати конфлікт інтересів з приводу наданих останньому владних повноважень щодо розпоряджання державними ресурсами. Відповідно, аудитор повинні підтвердити (проконтролювати) діяльність агента та надати незалежну та об'єктивну оцінку його діяльності принципалу¹.

Інститутом внутрішніх аудиторів визначено, що внутрішній аудит² – це діяльність з приводу надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультації, які спрямовані на вдосконалення діяльності установи. Це забезпечується через систематичний та динамічний підхід до оцінювання та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю і управління. Для реалізації цих положень внутрішній аудитор може використовувати такі засоби, як проведення фінансового аудиту, аудит ефективності та надання консультативних послуг. Вони, в свою чергу, спрямовані на здійснення оцінки аудитором як поточного стану, так і майбутніх перспектив у діяльності виконавчих органів.

¹ *Lapointe J.* How Audit Can Contribute to Better Governance? / J. Lapointe [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ccaf-fcvi.com> ; The role of auditing in public sector governance : Professional guidance IIA [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.theiia.org>.

² Определение внутреннего аудита / Институт внутренних аудиторов России [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iia-ru.ru>.

Наведене тлумачення є базовим у розумінні сутності та ролі внутрішнього аудиту в більшості європейських країн. Зважаючи на європейськи орієнтований підхід України в організації вітчизняної системи ДВФК¹, важливо детальніше ознайомитися із запропонованим Інститутом внутрішніх аудиторів роз'ясненням ролі внутрішнього аудиту у державному секторі.

Так, роль внутрішнього аудиту розкривається через три компоненти:

- здійснення оцінки поточного стану діяльності;
- визначення можливостей підвищення ефективності;
- здійснення оцінки майбутніх перспектив².

У ході оцінки поточного стану діяльності виконавчих органів внутрішні аудитори визначають фактично, чи відповідає діяльність останніх тій, якою вони повинні займатися, чи витрачаються державні ресурси на ті цілі, які були задекларовані, чи відповідають вони чинним законам та нормам. Також внутрішні аудитори оцінюють та звітують про ефективність контролю та ризик-менеджмент у відповідній державній структурі; виявляють та попереджують прояви корупції у державному секторі, включаючи шахрайство, та інші форми зловживання владними повноваженнями.

Для визначення шляхів підвищення ефективності діяльності виконавчих органів внутрішній аудитор спочатку встановлює, які з державних програм є результативними та виправданими, спираючись при цьому на власний досвід та відповідні аналітичні методики; надає рекомендації щодо покращення тих процесів та операцій, які були менш ефективними та результативними і потребують удосконалення.

Зважаючи на перспективу, внутрішні аудитори можуть відігравати важливу роль у визначенні ризиків, які можуть постати перед організацією, та визначити можливості, які б пом'якшили їхній вплив. На сьогодні важливим здійснення ризикоорієнтованого аудиту, спрямованого на ідентифікацію та попередження небажаних ризиків.

¹ Відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України “Про внесення змін до Концепції розвитку державного фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 року” від 22.10.2008 № 1347-р.

² The role of auditing in public sector governance : Professional guidance ПА. – Р. 11–13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.theiaa.org>

Відповідно до документа PIFC¹, який Європейський союз рекомендує використовувати країнам-кандидатам в організації власних систем ДВФК, роль внутрішнього аудиту полягає у забезпеченні об'єктивної оцінки наявної СВК, виявленні слабких сторін та наданні рекомендацій керівництву щодо здійснення відповідних удосконалень системи. Додатково наголошується, що внутрішній аудит суттєво відрізняється від традиційного інспектування і перевірки. Враховуючи потенційні ризики, аудитор визначає, наскільки ефективно та результативно досягнуто цілі, при цьому не беручи безпосередньої участі у виконанні управлінських завдань.

Вітчизняне бачення ролі внутрішнього аудиту наведено у Концепції розвитку ДВФК. Воно зводиться до надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, метою яких є забезпечення впевненості у досягненні органами державного і комунального секторів мети та функціонування системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності².

У Постанові № 1001³ зазначається, що в процесі здійснення внутрішнього аудиту підрозділи внутрішнього аудиту повинні надавати незалежні та об'єктивні гарантії щодо:

- функціонування СВК та її удосконалення;
- поліпшення системи управління;
- запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів;

¹ Welcome to the World of PIFC / European Commission. – 2006. – 56 p. – Introducing PIFC into Candidate, Western Balkan and European Neighbourhood Policy countries PIFC. – P. 6–7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf.

² Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 22. – Ст. 1224.

³ Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 75. – Ст. 2799.

– запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності ЦОВВ, його територіального органу та бюджетної установи.

Виходячи з наведеного тлумачення ролі внутрішнього аудиту у вітчизняному законодавстві, можемо зробити висновок, що вона практично тотожна існуючій у європейських країнах, однак потребує більшого ризикоорієнтованого підходу.

Хоча на практиці, як вже зазначалося, ситуація з розумінням керівниками органів державного сектору та безпосередньо внутрішніми аудиторами їхніх ролі та ключових завдань є вкрай незадовільною. Яскравим підтвердженням цього є те, що, незважаючи на вимоги Постанови № 1001, в 5 ЦОВВ здійснення внутрішнього аудиту покладено на посадових осіб бухгалтерських, фінансових та інших служб. За такого поєднання функцій виникає конфлікт інтересів, а проведення внутрішнього аудиту є абсолютно безрезультативним. Завантаження внутрішніх аудиторів другорядними функціями негативно впливає на здійснення ними основної діяльності з виконання запланованих внутрішніх аудитів та забезпечення належної їх якості.

По-друге, діяльність внутрішніх аудиторів на сьогодні переважно зосереджена на проведенні фінансових аудитів та аудитів відповідності (93 %) ¹. Щодо таких видів аудиту, як аудит ефективності та комплексний аудит, то вони майже не використовуються останніми. Як наслідок, у більшості органів і надалі залишається поширеною практика зосередження уваги на дріб'язкових порушеннях і помилках бухгалтерів замість глибокого вивчення наслідків управлінських рішень, можливостей для зловживань та схем незаконного використання державних ресурсів. Внутрішні аудитори вбачають власні функції лише у виявленні фактів порушень та, відповідно, не приділяють уваги ані вивченню причин їх виникнення, ані розробленню дієвих рекомендацій і механізмів їх недопущення або мінімізації у подальшій роботі, ані, принаймні, забезпеченню їх відшкодування ².

¹ Звіти про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні впродовж I півріччя 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97750>.

² Там само.

Тобто на рівні персонального усвідомлення своїх функцій внутрішні аудитори залишилися “ревізорами”. Переосмислення ними своєї ролі та функцій можливе лише за рахунок навчання, професійних тренінгів та формування культури “внутрішнього аудитора”, адже позиції ревизора і внутрішнього аудитора є концептуально різними і не можуть здійснюватися з використанням ідентичних підходів.

З огляду на інформацію опублікованих звітів ДФІУ, наразі існує гострий дефіцит у кваліфікованих кадрах у сфері внутрішнього аудиту, а також відсутня чітка державна політика по залученню громадян до нової для України професії “державного внутрішнього аудитора”. Так, останні дані щодо кількості осіб, які пройшли навчання із внутрішнього аудиту, є доволі невтішними. Лише 150 осіб із 1756 в ЦОВВ пройшли підготовче навчання із внутрішнього аудиту у 2012 р.¹ При цьому підготовче навчання розраховане на 50–100 внутрішніх аудиторів на рік і не може задовольнити потреб у підвищенні кваліфікації внутрішніх аудиторів.

У рамках проведення навчання внутрішніх аудиторів вважаємо особливо актуальним не просто надання лише практичних знань та прийомів працівникам підрозділів внутрішнього аудиту, але й виховання в них “внутрішніх аудиторів” на психологічному рівні.

Огляд зарубіжних джерел засвідчує, що успіх впровадження ефективного внутрішнього аудиту багато в чому залежить від персональних характеристик найманого персоналу на посаду внутрішнього аудитора. В цьому випадку на особливу увагу заслуговують такі персональні характеристики внутрішнього аудитора, як відповідальність та скептицизм.

Зважаючи на особливу гостроту проблеми шахрайства в діяльності державних органів України (зокрема, результати діяльності органів ДФІУ засвідчили негативну практику незаконного використання державних ресурсів – майже на кожному з перевірених органами ДФІУ у 2012 р. об'єктах виявлені значні порушення, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у процесі скоєння шахрайських махінацій та корупції²), зосередимо увагу саме на питанні відповідальності

¹ Звіт про стан державного внутрішнього контролю в Україні за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/40416>.

² Звіти про стан розвитку державного внутрішнього фінансового конт-

та скептицизму внутрішніх аудиторів щодо попередження і виявлення фактів шахрайства.

Проблема шахрайства та роль внутрішнього аудиту у протидії шахрайству досліджувалась багатьма вітчизняними і зарубіжними вченими. Однак психологічний бік цього питання наразі знайшов відображення лише в працях зарубіжних вчених, зокрема Т. Де Зурта, Р. Мороні, Г. Кастор, П. Корама, Д. Крессея, П. Харісона, К. Ферг'юсона, Б. Шленкера та ін. Також варто зазначити, що психологічні характеристики здебільшого досліджувались у колі внутрішніх аудиторів приватного сектору. Отримані результати, проте, не втрачають своєї актуальності і для аналізу діяльності державних внутрішніх аудиторів.

У розрізі організаційної структури установи внутрішнім аудиторам відводиться унікальне місце для виявлення та оцінки нетипових подій, які можуть бути "симптомами" шахрайства. На відміну від зовнішніх аудиторів, вони краще розуміються на нюансах роботи організації, знають особливості її корпоративного середовища та діяльності працівників.

Внутрішні аудитори, проводячи відповідні аудиторські процедури, можуть виявити сфери діяльності, в яких контроль є слабким та неефективним та зумовлює збільшення ймовірності виникнення шахрайства. Разом з тим слід зазначити, що такі завдання для внутрішніх аудиторів є доволі складним. Це передусім пояснюється тим, що специфіка їх роботи пов'язана із досить широким колом неоднозначних ситуацій, в яких внутрішньому аудитору доводиться відігравати роль як прибічника, так і опонента, налагоджувати ефективні взаємини з добре мотивованим персоналом, а також із тими, хто схильний до вчинення шахрайства.

Враховуючи те, що головним завданням внутрішнього аудитора щодо шахрайства є оцінка ризиків його виникнення, вважаємо за доцільне розглянути основні умови, яких повинні дотримуватись внутрішні аудитори.

Зокрема, ми поділяємо думку П. Зіхмунда про те, що внутрішні аудитори повинні¹:

ролю в Україні впродовж I півріччя 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97750>.

¹ *Zikhmud P.* 4 steps to a successful fraud risk assessment: internal auditing is in an excellent position to identify fraud schemes and scenarios and evaluate the

- мати достатні знання для оцінки ризиків шахрайства, вміти коректно їх врахувати при написанні аудиторської програми;
- бути обізнаними стосовно діяльності підприємства та ризиків, які є характерними для такого роду діяльності;
- вміти оцінити СВК та наявні на підприємстві програми із запобігання шахрайству;
- вміти ранжувати шахрайські махінації, з них визначати найпріоритетніші та враховувати їх при написанні аудиторської програми першими.

У процесі оцінки ризиків шахрайства внутрішні аудитори повинні дотримуватись таких кроків:

Перший крок – Оцінка факторів, які можуть призвести до виникнення шахрайських махінацій. Внутрішній аудитор повинен розглянути всі можливі фактори, які спричиняють зростання ризику виникнення шахрайства на підприємстві. Вони повинні проаналізувати галузь діяльності, притаманні бізнес-процеси, провести відповідні обговорення з менеджментом, переглянути в цілому діяльність компанії, оцінити шахрайські махінації, які траплялися у конкуруючих підприємств, тощо.

Другий крок – Визначення можливих форм здійснення шахрайських махінацій. Цей крок вимагає від внутрішніх аудиторів ґрунтовних, спеціалізованих знань стосовно виявлення та розслідування шахрайства.

Третій крок – Проведення ранжування виявлених ризиків. На цьому етапі, з метою належного проведення пріоритизації ризиків, внутрішні аудитори повинні розглянути дію таких факторів, як: фінансовий вплив на організацію, ризики негативного впливу на репутацію, пов'язані із шахрайством, зменшення продуктивності та ефективності діяльності, можливі збитки від втрати активів підприємством тощо.

Четвертий крок – Оцінка можливості пом'якшення контролю. На цьому етапі внутрішній аудитор оцінює найсуттєвіші ризики шахрайства та визначає прийнятні в даній ситуації форми контролю, які сприятимуть зменшенню ризиків виникнення шахрайства.

У відповідності із пунктами 1210.A2, 2120.A2 Стандартів внутрішнього аудиту внутрішні аудитори повинні належним чином про-

водити “оцінку ризику шахрайства та яким чином організація управляє даним ризиком”¹. Вони не несуть прямої відповідальності за сам факт шахрайства в організації та не можуть гарантувати його відсутність, як і відсутність можливостей для його скоєння. Адже завжди існує ризик, що персонал може увійти у змову та оминати систему і процедури контролю. Аудитори повинні бути достатньо компетентними та ставитися до поставлених завдань відповідально, скептично, аби розпізнати ознаки та ситуації, які призводять до здійснення неправомірних дій і шахрайства.

Враховуючи викладене, зосередимося на розгляді особистої відповідальності, ступеня її усвідомлення внутрішніми аудитором в процесі проведення оцінки ризику шахрайства.

Для оцінки ступеня відповідальності внутрішнього аудитора та взаємозв'язку відповідальності, підзвітності і результатів діяльності звернемося до моделі трикутника відповідальності, запропонованої Б. Шленкером (рис. 3.3).

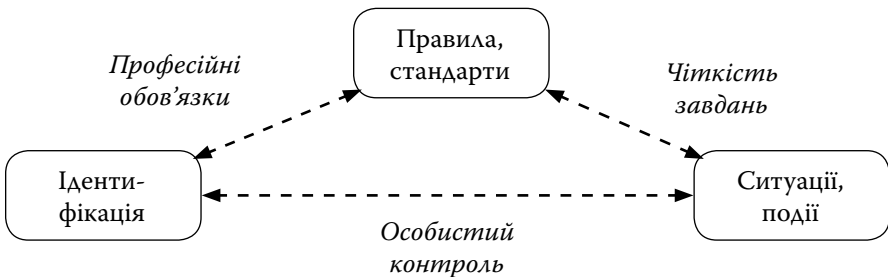


Рис. 3.3. Модель трикутника відповідальності Шленкера

Складено за: DeZoort T. An evaluation of Internal auditor responsibility for fraud detection / T. DeZoort, P. Harrison; The Institute of internal auditor research foundation. – 2008. – September. – Р. 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.theiia.org/bookstore/downloads/freetomembers/0_2013-eval_fraud.pdf.

Ця модель описує три найвагоміші аспекти, які впливають на відповідальність внутрішнього аудитора, а саме – правила, процедури та стандарти, їх усвідомлення внутрішнім аудитором (ідентифікація) і ситуації, на які поширюється дія правил та стандартів. Взаємозв'язок

¹ Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту // Інститут внутрішніх аудиторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.iaa-ru.ru/international_professional_standards.

кожних двох елементів вказує на форму виправдання, до якої може вдатися внутрішній аудитор у разі неналежного виконання своїх професійних обов'язків. Зокрема:

1. *Відкидання персональних обов'язків.* В цьому випадку існує слабкий зв'язок між правилами, стандартами та їх ідентифікацією. Тобто наявні стандарти роботи недостатньо усвідомлюються та сприймаються внутрішнім аудитором (наприклад, внутрішній аудитор може відповісти: "Це не моя проблема").

2. *Заперечення особистого контролю.* Існує слабкий зв'язок між особливостями ситуації та їх ідентифікацією, наприклад, внутрішній аудитор може відповісти: "Я не можу жодним чином зарадити, вплинути на ситуацію".

3. *Відсутність чіткого розуміння правил, процедур, стандартів.* Між правилами, процедурами, стандартами та ситуацією внутрішній аудитор не вбачає жодного зв'язку.

Дослідження причин ухилення від відповідальності внутрішніх аудиторів, проведене Т. Де Зуртом та П. Харрісоном, засвідчило, що внутрішні аудитори найчастіше відкидають свій професійний обов'язок стосовно вирішення того чи іншого питання¹. Для проведення опитування науковці використовували питання:

- Чи передбачає ваша діяльність виявлення фактів шахрайства? Чи зобов'язані ви виявляти шахрайство на підприємстві? (питання професійних обов'язків)
- Наскільки чітко ви дотримуетесь інструкцій щодо виявлення шахрайських махінацій? Чи відомо вам про процедури, яких слід додержуватись? (питання чіткості задач)
- Якого рівня контролю від вас очікують, аби була можливість виявити шахрайство? На вашу думку, який внесок ви можете зробити для виявлення шахрайства?(питання особистого контролю).

При визначенні ступеня усвідомлення внутрішніми аудиторами особистої відповідальності за виявлення шахрайства важливо оцінити вплив тиску підзвітності та типів шахрайства. Ми поділяємо думку

¹ DeZoort T. An evaluation of Internal auditor responsibility for fraud detection / T. DeZoort, P. Harrison ; The Institute of internal auditor research foundation. – 2008. – September. – P. 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.theiia.org/bookstore/downloads/freetomembers/0_2013-eval_fraud.pdf.

Б. Шленкера про те, що “відповідальність особи впливає із його підзвітності”¹. Таким чином, підзвітність є нічим іншим як формою тиску на внутрішнього аудитора з боку керівництва, комітету з аудиту, стандартів внутрішнього аудиту тощо, а усвідомлювана аудитором відповідальність – це внутрішня відповідь на такий тиск. Тому можна констатувати: чим вища міра підзвітності внутрішнього аудитора, тим сильніша його відповідальність за виявлення шахрайства.

Підтверджують це твердження результати проведеної оцінки особистої відповідальності внутрішніх аудиторів (табл. 3.2). Так, анонімні учасники опитування в цілому показали нижчий рівень відповідальності (58,80 %) порівняно із підзвітними (62 %). Хоча у розрізі країн ця тенденція спростовується. Наприклад, у Мексиці та США, де загальний рівень відповідальності є вищим порівняно з іншими країнами, підзвітні учасники також показують високий рівень відповідальності – 71,00 % та 62,60 % відповідно. Разом з тим у Бельгії та Канаді вищий рівень відповідальності демонструють анонімні учасники – 55,58 % та 55,96 % відповідно. В цілому найвищий рівень відповідальності серед усіх опитаних показали підзвітні респонденти з Мексики – 71 %.

Другим важливим моментом є визначення впливу типу шахрайських махінацій на особисту відповідальність внутрішнього аудитора. В стандартах внутрішнього аудиту немає диференціації відповідальності залежно від типу шахрайства, що справляє безпосередній вплив на фінансову звітність, а саме – фальсифікація фінансової звітності, незаконне привласнення активів, прояви корупції. Однак у спеціалізованій науковій літературі наводяться докази, що особиста відповідальність внутрішнього аудитора може різнитися залежно від типу шахрайства.

Наприклад, дослідження американських науковців Т. Де Зурта та П. Харрісона² щодо впливу типів шахрайства на особисту відповідальність зовнішнього аудитора засвідчило, що останні відчувають

¹ *Schlenker B. Personal responsibility : Application of the Triangle Model. Research in Organizational Behaviour / B. Schlenker. – Greenwich, CT: JAI Press.*

² *DeZoort T. The effects of fraud type and accountability pressure on auditor. Fraud detection responsibility and brainstorming performance / T. DeZoort, P. Harrison. – 2007. – December. – P. 6–7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://aaahq.org/audit/midyear/04midyear/papers/DeZoortAcctbltyPaper11-03.pdf>.*

Таблиця 3.2

Оцінка усвідомлення особистої відповідальності внутрішніми аудиторами за виявлення фактів шахрайства¹

Тип шахрайства	Рівень підзвітності респондентів	Фальсифікація фінансової звітності, %	Розкрадання майна, %	Корупція, %	Всього, %
Країна					
Всі країни	Анонімні	55,44	60,99	59,54	58,80
	Підзвітні	62,82	63,39	59,58	62,07
	Усі респонденти	58,28	62,03	59,55	60,07
Австралія	Анонімні	44,29	48,81	53,60	48,82
	Підзвітні	69,05	51,22	59,60	59,69
	Усі респонденти	56,67	50,07	56,60	54,34
Бельгія	Анонімні	48,33	65,83	53,00	55,58
	Підзвітні	40,75	65,00	37,50	48,62
	Усі респонденти	45,30	65,42	45,85	52,40
Мексика	Анонімні	66,86	71,22	62,22	66,55
	Підзвітні	63,00	75,74	71,46	71,00
	Усі респонденти	65,73	72,78	64,44	67,85
США	Анонімні	53,72	57,47	62,52	57,99
	Підзвітні	60,28	67,04	59,71	62,60
	Усі респонденти	56,23	61,67	61,29	59,93
Канада	Анонімні	52,33	58,50	57,06	55,96
	Підзвітні	60,00	60,45	42,00	54,19
	Усі респонденти	54,77	59,36	51,85	55,30

Примітка. Шкала результатів від 0 до 100 %, де 0 % – “відповідальність відсутня”, 100 % – “найвищий рівень відповідальності”.

Джерело: *DeZoort T. An evaluation of Internal auditor responsibility for fraud detection / T. DeZoort, P. Harrison ; The Institute of internal auditor research foundation. – 2008. – September. – Р. 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.theiaa.org/bookstore/downloads/freetomembers/0_2013-eval_fraud.pdf.*

¹ У дослідженні взяли участь 783 внутрішніх аудиторів з п'яти країн світу, переважно чоловіки 40 років, з освітою бакалавра, більшість з яких працює у сфері фінансів та в державних структурах.

більшу відповідальність за виявлення фактів фальсифікації фінансової звітності порівняно із виявленням випадків розкрадання активів або корупції. Цікаво, що кількість випадків фальсифікації фінансової звітності є меншою порівняно із розкраданням майна та корупцією, однак ризикованість та витрати на проведення аудиту є більшими. Внутрішні аудитори, на відміну від зовнішніх, відчують більшу відповідальність за виявлення фактів розкрадання активів підприємства (див. табл. 3.1).

Найбільше уваги цьому типу шахрайства приділяється у Мексиці (72,78 %) та Бельгії (65,42 %). Хоча в Австралії робота внутрішніх аудиторів більше спрямована на виявлення фактів фальсифікації фінансової звітності та корупції.

Поряд з поняттям відповідальності внутрішніх аудиторів не менш важливо розглянути питання впливу особистого скептицизму внутрішніх аудиторів на їхні професійні навички при оцінці ризиків шахрайства.

Професійний скептицизм є ключовим фактором в одержанні неупередженої критичної оцінки достовірності зібраних доказів внутрішніми аудиторами.

Стандарти аудиту вимагають від аудиторів “посиливати” їхній особистий рівень скептицизму, відкидати впевненість в чесності менеджменту. Однак на практиці впровадити вимогу “посилення скептицизму” доволі проблематично без наявності об’єктивних мірил.

Заслужує на увагу дослідження, проведене Р. Фулertonом та С. Дуртсі¹. Науковці проаналізували, як реагують внутрішні аудитори з різним рівнем скептицизму на можливі “симптоми” шахрайства. Для аналізу була застосована модель скептицизму Харта, в якій наведена характеристика професійного скептицизму внутрішніх аудиторів (рис. 3.4) та найпоширеніші “симптоми” шахрайства, взяті із досвіду та професійної літератури.

“Симптоми” шахрайства були об’єднані у три групи: “симптоми”, пов’язані із корпоративним кліматом в компанії, що характеризується стилем управління керівництва, загальною корпоративною етикою, взаємовідносинами із сторонніми організаціями, загальним станом справ у галузі та ін.; “симптоми” вчинення порушень, пов’язані

¹ Fullerton R. The effect of professional scepticism on the fraud detection skills of internal auditors / R. Fullerton, C. Durtschi [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=617062.

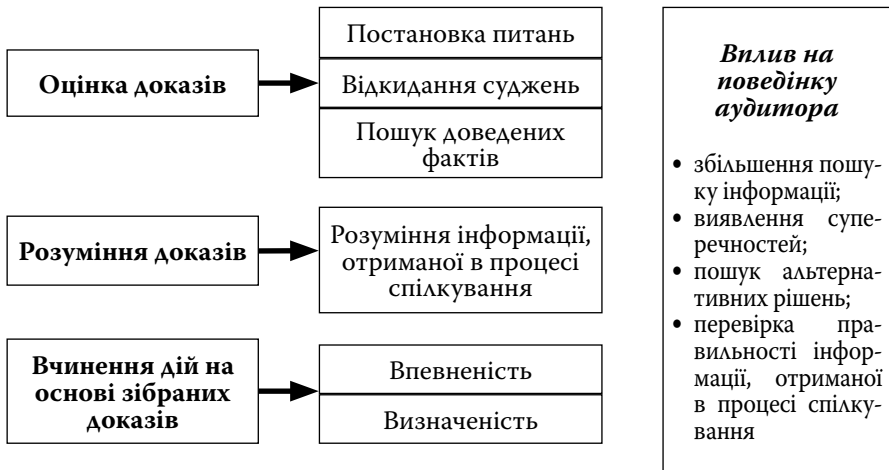


Рис. 3.4. Характерні ознаки скептицизму відповідно до моделі Харта

Складено за: Fullerton R. The effect of professional scepticism on the fraud detection skills of internal auditors / R. Fullerton, C. Durtschi [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=617062.

із фінансовим або загальноотрудовим тиском, наявністю можливості вчинити шахрайство та обґрунтувати свої дії; “симптоми”, пов’язані із фінансово-обліковими записами.

Результати дослідження засвідчили, що чим більше у внутрішнього аудитора є характерних ознак скептицизму, тим з більшою ймовірністю він здійснюватиме пошук інформації, за допомогою якої можливо буде виявити шахрайство.

Також цікавою виявилася тенденція довіряти особам, з якими встановлені дружні стосунки, і які є неформальними лідерами. Жоден з аудиторів не намагався отримати більше інформації про цих осіб. Тому, можливо, це, з-поміж іншого, пояснює, чому вказані особи з більшою ймовірністю можуть вчинити шахрайські махінації порівняно з тими особами, поведінка, зовнішній вигляд яких є підозрілими.

Важливо зазначити, що наведене твердження про важливість скептицизму в діяльності внутрішнього аудитора поділяють не всі науковці. Зокрема, Г. Кастор, на підставі проведеного нею дослідження, спростовує вплив рівня професійного скептицизму на оцінку

ку ризиків шахрайства¹. Наявність у внутрішнього аудитора високого/низького рівня скептицизму не впливає на ймовірність виявлення шахрайських дій. Як свідчить практика, багато внутрішніх аудиторів у процесі професійної діяльності можуть лише раз зустрітися із здійсненням шахрайських дій в організації. Тому вони можуть просто не мати відповідного досвіду і знань для оцінки ризиків шахрайства. Роки досвіду також жодним чином не впливають на рівень професійного скептицизму.

Вважаємо, що поряд із скептицизмом як аудиторський засіб внутрішній аудитор повинен розвивати критичне мислення для оцінки ризику шахрайства: здатність до аналізу та оцінки суті питання в процесі його огляду.

У рамках впровадження функції внутрішнього аудиту в державному секторі України наразі спостерігаємо гостру проблему відсутності усвідомлення керівниками органів державного сектору і “новоствореними” внутрішніми аудиторами ролі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на практиці.

Зважаючи на особливу гостроту проблеми шахрайства в діяльності державних органів України, вважаємо за потрібне приділити особливу увагу питанню відповідальності та скептицизму внутрішніх аудиторів за попередження і виявлення фактів шахрайства.

Аналіз останніх досліджень показав, що аудитори повинні бути достатньо компетентними та відноситись до поставлених задач відповідально та з високою долею скептицизму, аби розпізнати ознаки та ситуації, які сприяють здійсненню неправомірних дій та шахрайства. Рівень відповідальності та скептицизму внутрішніх аудиторів є важливою характеристикою їх діяльності і залежить як від особистих якостей внутрішнього аудитора, так і від впливу окремих факторів, зокрема рівня підзвітності внутрішніх аудиторів, типів шахрайства, видів аудиторських процедур тощо. Так, чим вища міра підзвітності внутрішнього аудитора, тим сильніша його відповідальність за виявлення шахрайства. Серед основних причин ухилення від відповідальності, до яких найчастіше можуть вдаватися внутрішні аудитори, є відкидання свого професійного обов’язку у вирішенні певного питання порівняно із запереченням особистого контролю або не-

¹ *Castro G. S. Internal auditors scepticism in detecting fraud: Quantitative study / G. S. Castro [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=2222097>.*

розумінням наявних правил та стандартів. Серед можливих типів шахрайських дій внутрішні аудитори відчують більшу відповідальність за виявлення фактів розкрадання активів порівняно із виявленням випадків фальсифікації фінансової звітності.

Наявність професійного скептицизму у діяльності внутрішніх аудиторів є не менш важливим чинником якісної оцінки ризиків шахрайства. Окремі дослідження підтвердили, що чим більше у внутрішнього аудитора є характерних ознак скептицизму, тим з більшою ймовірністю він здійснюватиме пошук інформації, за допомогою якої можна буде виявити шахрайство. Однак це твердження не означає, що внутрішній аудитор з високим рівнем скептицизму з більшим ступенем ймовірності виявить факт шахрайства. Як свідчить практика, багато внутрішніх аудиторів у процесі професійної діяльності можуть лише раз зустрітися зі здійсненням шахрайських дій в організації. Відсутність професійного досвіду у виявленні шахрайства може цілком нівелювати значення професійного скептицизму внутрішнього аудитора. Тому, вважаємо, що поряд із скептицизмом як аудиторський засіб внутрішній аудитор повинен розвивати в собі критичне мислення для оцінки ризику шахрайства.

ВИСНОВКИ

1. Запровадження внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю відповідно до передового зарубіжного досвіду – відносно нова ініціатива в Україні. Це зумовлено великою мірою тим, що на сьогодні в Україні в системі контролю за бюджетними ресурсами поки що переважає фіскальний (подаальший) контроль і лише незначна частка припадає на попередній та поточний контроль.

2. У ринкових умовах роль внутрішнього аудиту в бюджетних установах посилюється, оскільки потрібно не тільки порівнювати здійснені витрати з отриманими доходами, а й проводити активний пошук ефективного та раціонального використання кожної введеної гривні й забезпечувати жорсткий контроль за витратами. Необхідність впровадження внутрішнього аудиту в бюджетних установах зумовлюється ще й тим, що нині спостерігається тенденція зростання кількості різноманітних платних послуг і робіт, які виконують бюджетні установи залежно від профілю своєї діяльності (наприклад, навчання у вищих навчальних закладах, медичні послуги, науково-дослідні роботи, транспортні послуги).

3. Сформовані служби внутрішнього аудиту й комплекс розроблених планів організаційних заходів, методичного забезпечення їхньої діяльності дадуть змогу постійно здійснювати контроль цільового й ефективного використання бюджетних коштів, давати об'єктам внутрішнього аудиту зважену оцінку на час перевірки і, що важливо, на перспективу. Оцінка майбутнього стану досліджуваних об'єктів – результат вивчення проблем удосконалювання відповідних складових системи управління бюджетним механізмом.

4. Роль внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в реалізації ефективного та раціонального формування і використання бюджетних ресурсів є дуже вагомою, адже внутрішній аудит покликаний підвищувати продуктивність використання бюджетними установами наданих державою ресурсів з метою отримання найбільш

позитивних результатів діяльності. Особливо гостро це питання постає в умовах дефіциту бюджету, який існує в Україні. Незважаючи на певний прогрес у запровадженні внутрішнього аудиту, підсумки проведених ДФІУ досліджень (оцінок якості) першого року діяльності новостворених підрозділів внутрішнього аудиту свідчать про недоліки як організації цієї діяльності, так і якості проведених аудиторських досліджень (внутрішніх аудитів) у окремих ЦОВВ.

5. Подальший розвиток ДВФК відповідно до Стратегії розвитку системи УДФ потребує:

- забезпечення постійної консультативної, роз'яснювальної, нормативно-правової, методологічної підтримки внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, в тому числі шляхом проведення круглих столів, семінарів, конференцій, організації навчання керівників і працівників із зазначених питань;
- відстеження проблем практичного впровадження нормативно-правової бази з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту і внесення відповідних змін до неї – зокрема, удосконалення Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю РК у закладах та підвідомчих бюджетних установах з питань фінансового управління, відповідальності (підзвітності) керівника;
- посилення інституційної спроможності Центрального підрозділу гармонізації (ЦПГ) Мінфіну в реалізації функцій гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до європейських стандартів;
- проведення організаційно-структурних і функціональних змін у ДФІУ з урахуванням стану розвитку внутрішнього аудиту та незалежного зовнішнього аудиту;
- удосконалення у виконанні заходів і завдань розвитку інших складових системи УДФ, визначених цією Стратегією та іншими концептуальними і стратегічними документами.

6. Усі заходи реформування системи УДФ взаємозалежні, і невиконання того чи іншого заходу за однією її складовою може вплинути на досягнення прогресу реформування іншої складової. Так, успішна реалізація заходів складових стратегічного планування головними РК та модернізації системи бухгалтерського обліку сприятимуть підвищенню відповідальності (підзвітності) керівників бюджетних установ, ефективності та результативності державних видатків.

7. Нагальною необхідністю є застосування ефективних методів оцінки СВК, зокрема через систему показників управлінської підзвітності. На практиці іноземні внутрішні аудитори широко використовують для вивчення та оцінки СВК, виявлення можливих відхилень у цій системі та визначення ризикових сфер індикаторів стану внутрішнього контролю, на які також потрібно зважати вітчизняним внутрішнім аудиторам.

8. Індикатори стану внутрішнього контролю – це своєрідна система відповідей на ознаки (сигнали небезпеки) для внутрішніх аудиторів. Основними ознаками (сигналами небезпеки) в умовах вітчизняного середовища є:

- недосконалий процес управління. Сигналами цього може бути невизначення розподілу повноважень і відповідальності, що призводить до відсутності контрольних процедур, заходів контролю, їхньої недовістості та/або нездатності працівників користуватися ними в практичній діяльності при здійсненні функцій, процесів та операцій; незапровадження діяльності з управління ризиками, яка б попереджувала (усувала) виникнення помилок чи інших недоліків у процесі управління; відсутність постійного моніторингу та періодичних оцінок окремих функцій, процедур, рішень тощо;
- помилки і випадки шахрайства, корупційні дії. Сигналами цього може бути недотримання керівниками вимог законодавчих та інших нормативно-правових актів при прийнятті рішень і здійсненні господарських операцій; суттєві порушення і недоліки, які виявляються підрозділом внутрішнього аудиту установи та/або зовнішніми контролюючими органами; невжиття дієвих та ефективних заходів щодо результатів проведених контрольних операцій (аудитів) такими контролюючими органами (підрозділом внутрішнього аудиту);
- неетична та непрофесійна поведінка керівництва усіх рівнів та працівників, їхня безвідповідальність за доручені ділянки роботи. Сигналами цього може бути нерозуміння ролі керівника у побудові надійної структури внутрішнього контролю, а зосередження уваги лише на досягненні особистих цілей; використання ситуації на власну користь, висування та прийняття заздалегідь нездійсненних (невигідних) пропозицій (рішень); відсутність

(несанкціоноване) виправлення документів; приховування ком-прометуючої інформації; знищення документів тощо.

9. Належне функціонування підрозділів внутрішнього аудиту в ЦОВВ є одним із найважливіших інструментів фінансового менеджменту у системі державних фінансів України. При цьому головна мета їх запровадження – це забезпечення управління ризиками, підвищення якості надання державних послуг і виконання державних функцій, ефективне використання бюджетних коштів і зниження можливих збитків від непрофесійних дій працівників ЦОВВ та підприємств, установ, організацій, що належать до сфери його управління.

10. Внутрішній контроль не є подією або явищем і не зосереджений тільки на перевірках, призначених на конкретний день або місяць. Він являє собою постійний процес, що поширюється на всю діяльність організації. Його не можна розглядати як окремий напрям діяльності, він повинен бути інтегрований у діяльність відомства як його невід’ємна частина; максимально ефективним внутрішній контроль є в тому разі, якщо він вбудований в організаційну структуру і основні управлінські процеси. Крім того, включення, а не додавання контрольних процедур забезпечує зниження витрат діяльності.

11. У розвинутих європейських країнах внутрішній контроль не обмежується бухгалтерським контролем і традиційним фінансовим управлінням та адміністративним контролем. Його ключові положення є частиною відповіді на ризики, тобто сукупністю дій, вбудованих у систему управління органу та сумісних з основними управлінськими процесами, що здійснюються в державному органі: плануванням, виконанням, моніторингом.

12. З огляду на кращий європейський досвід, лідером у сфері розвитку методології внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в державному секторі має бути саме Мінфін. Лише ЦПГ, який створено і діє у складі Мінфіну, за своїм статусом має право вирішувати конфлікти інтересів між підрозділом внутрішнього аудиту та будь-яким іншим підрозділом будь-якого ЦОВВ у питаннях професійної чесності і функціональної незалежності внутрішнього аудиту.

13. Для набуття чинного статусу ВОФК Рахунковій палаті потрібно, насамперед, позбавитися статусу органу “контролюючого” типу і посилити її аудиторську спроможність. Необхідно змінити

масштаб і характер контрольно-аналітичних заходів, що здійснюються нею. Крім того, у світлі перебудови ідеології контролю Рахунковій палаті слід продовжити роботу у напрямках підвищення рівня професіоналізму її працівників і забезпечення здійснення аудиторської діяльності відповідно до стандартів аудиту державних фінансів INTOSAI і кращих міжнародних методик. Таким чином, для посилення аудиторської спроможності Рахункової палати треба зробити ряд кроків, а саме:

- розробити і прийняти нову редакцію Закону України “Про Рахункову палату”, який має унормувати статус Рахункової палати як вищого органу зовнішнього аудиту, а також деталізувати сферу розширення його повноважень з контролю за державними фінансами;
- запровадити у практичну діяльність Рахункової палати аудит рахунків і річної фінансової звітності, що складається головними РБК, оцінку їхньої відповідальності та підтвердження функціонування СВК згідно з прийнятою і затвердженою структурою. Достовірність даних, що подаються РБК у фінансовій та бюджетній звітності, та ефективність функціонування СВК сьогодні ніким не засвідчується, тому існує висока ймовірність невідповідності відображених у звітах показників фактичному стану справ щодо використання коштів державного бюджету;
- надати Рахунковій палаті відповідні повноваження в частині застосування заходів впливу до порушників бюджетного процесу;
- удосконалити механізми взаємодії з Кабінетом Міністрів України і Верховною Радою України в контексті поліпшення реалізації пропозицій та рекомендацій Рахункової палати за результатами її контрольно-аналітичної діяльності.

14. Прийняття нової редакції стандартів аудиту публічних фінансів, гармонізованих зі стандартами INTOSAI, і забезпечення функціонування Рахункової палати у вигляді ВОФК відповідно до цих стандартів потребують проведення певних заходів щодо їх імплементації, які мають базуватися, насамперед, на вивченні їхньої суті та особливостей класифікації. Зважаючи на те, що стандарти INTOSAI (ISSAI) є дуже складними за змістом і під час їх імплементації можуть виникнути певні проблеми щодо їх практичного застосування, Рахункова палата має розглянути усю систему стандартів ISSAI і

сформулювати власну Стратегію імплементації стандартів INTOSAI для правильного розуміння взаємозв'язків стандартів на різних рівнях.

15. Для реального набуття Рахунковою палатою статусу ВОФК, що діє на підставі Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів (1977 р.) і Мексиканської декларації незалежності вищих органів фінансового контролю (2007 р.), надзвичайно актуальним є питання розвитку повноважень Рахункової палати та її участі у підтримці і розширенні підзвітності у державних органах влади.

16. Нині управління, стратегія і сталість повинні бути нероздільними. Про це, зокрема, наголошується й у Програмі реформ, і завданням Рахункової палати має бути знаходження таких резервів, які забезпечили б сталий розвиток країни та підвищення соціальних стандартів життя громадян. За таких умов система державного фінансового контролю в Україні має ґрунтуватися на узгодженій діяльності органів зовнішнього і внутрішнього аудиту у державному секторі, чіткому розмежуванні функцій та повноважень парламентських і урядових контрольних органів. У протилежному випадку не вдасться забезпечити єдиного підходу до реалізації засад бюджетної політики у формуванні та використанні коштів бюджету та здійснити якісну звітність у державному секторі.

17. Протягом останніх двох десятиліть на міжнародному рівні дедалі частіше висловлюється стурбованість щодо кризи управління та звітності в країнах, що розвиваються, тож, відбувається пошук відповідей і рішень. У секторі корпоративного управління, де накопичено певний досвід застосування міжнародних стандартів, кодексів та інших наднаціональних засобів регулювання для прийняття управлінських рішень, корпоративна звітність, складена на основі міжнародних стандартів, є важливим елементом у залученні фінансових ресурсів. Інвестори шукають прозору і послідовну корпоративну інформацію для ухвалення належних й обґрунтованих рішень. Універсальна мова бізнесу має вирішальне значення для того, щоб інвестори мали змогу порівняти інвестиційні можливості та розподілити свої ресурси з погляду ефективності й прибутковості. Інструменти розвитку бухгалтерського обліку забезпечують кількісний орієнтир позиції країни на сьогодні, а також вимір його удосконалення на шляху до повної реалізації стандартів і норм. Йдеться про інтегровану звітність як новий підхід до звітності, завдяки

якому об'єднується уся важлива інформація про стратегію організації, корпоративне управління, показники діяльності й перспективи таким чином, щоб вони відображали її економічне, соціальне і екологічне середовище, в якому діє організація.

18. Відновлення довіри інвесторів на фінансових ринках, як зазначається у європейських регуляторних документах, можливе через вдосконалення функції аудиту та інструментів розвитку звітності у напрямі сприяння зміцненню фінансової стабільності. Саме на це спрямоване й запровадження з 1 січня 2012 р. у вітчизняну облікову практику корпоративного сектору економіки України Міжнародних стандартів фінансової звітності. У державному секторі з 1 січня 2015 р. планується запровадження національних стандартів НП(С)БОДС, розроблених на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS). Поза сумнівом, це потребуватиме відповідного впровадження необхідних інституційних механізмів для підтримки прозорості і підзвітності в державному секторі, зокрема незалежного аудиту фінансової звітності суб'єктів державного сектору із використанням методу нарахування.

19. Застосовуючи метод конвергенції (наближення) підходів до проведення аудиту фінансової звітності та її підготовку у державному і корпоративному секторах, Міжурядова робоча група експертів ООН з міжнародних стандартів обліку та звітності – ЮНКТАД (ISAR) протягом 2013 р. оцінювала національну систему бухгалтерського обліку й аудиту в Україні з метою створення у майбутньому потенціалу для високоякісної звітності і надання рекомендацій щодо посилення прозорості та ефективності управління і поліпшення інвестиційного клімату.

Узагальнення результатів оцінювання стану реформування національної системи бухгалтерського обліку й аудиту у державному секторі, яке було зроблено під час опрацювання відповідей експертів, свідчить про необхідність розвитку інституційної складової забезпечення впровадження у національну практику державного управління НП(С)БОДС і міжнародних стандартів INTOSAI.

20. Застосування нової методологічної бази з питань бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі потребує чіткої удосконаленої методологічної основи для організації та здійснення державного фінансового контролю ДКСУ. Адже головний принцип демократичного суспільства – це професійний зовнішній контроль за

використанням державних коштів, незалежний від структур та осіб, які розпоряджаються цими коштами. Результатом удосконалення фінансового контролю в органах ДКСУ в умовах реформування системи бухгалтерського обліку має бути:

- посилення контролю за підзвітністю суб'єктів державного сектору;
- підвищення ефективності використання фінансових і матеріальних ресурсів держави та прозорості бюджетного процесу;
- підвищення якості попереднього і поточного контролю шляхом застосування уніфікованої інформаційної-аналітичної системи, побудованої на новій методології бухгалтерського обліку та звітності.

21. Наявні інструкції внутрішнього контролю у ДКСУ можуть розглядатися як належне підґрунтя для розроблення вітчизняних стандартів внутрішнього контролю у разі їх доопрацювання з урахуванням вимог міжнародних стандартів. Нині не існує єдиного чинного регулюючого документа, який би описував підхід до побудови СВК у ДКСУ, що не сприяє досягненню цілей контролю. Регулюючі документи, що були розроблені в минулому, практично не відповідають чинним міжнародним стандартам і нормам. Здебільшого це пояснюється фактом невикористання для їх підготовки підходів, що базуються на сучасній моделі COSO. Деякі важливі компоненти моделі в документах відображені, але цього недостатньо для того, щоб зробити висновок про відповідність цих документів чинним міжнародним стандартам і нормам. У документах визначено заходи контролю, однак не вистачає системи моніторингу. Вище керівництво не повністю залучено до процесу розроблення СВК та її подальшого моніторингу.

22. Порядок складання технологічних регламентів ДКСУ є якісним, це інструкція для підготовки технологічних регламентів. Проте він не має взаємозв'язку із документами, що визначають інтегровану СВК, опису управління ризиками та відповідних заходів контролю. Дотримання відповідності Порядку підтверджують експерти ДКСУ, але фактично механізму моніторингу відповідності немає. Таким чином, оскільки Технологічний регламент не є інтегрованою складовою СВК ДКСУ і в зв'язку із тим, що у ньому не наводяться питання оцінки, управління ризиками та опис відповідних заходів контролю, якість такого документа не відповідає міжнародним стандартам. Че-

рез відсутність простого механізму моніторингу ані координуючі департаменти ДКСУ, ані аудитори не можуть підтвердити вищому керівництву ДКСУ той факт, що всі необхідні та передбачені Технологічним регламентом операції здійснюються належним чином.

23. Задля здійснення ефективного ризикоорієнтованого інспектування діяльності бюджетних установ при плануванні діяльності ДФІУ необхідно враховувати всі можливі ризики. Передусім органи ДФІУ мають зосередити наявні трудові ресурси на забезпеченні контролю за бюджетними організаціями, в яких проводяться найбільш ризикові фінансові операції з підвищеною ймовірністю вчинення фінансових порушень.

24. Описана в Концепції ризикоорієнтованого відбору об'єктів контролю до Плану контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції України та її територіальних органів методика дає змогу оцінити лише ризики, пов'язані зі здійснюваними установами операціями, і взагалі не враховує ризиків середовища, в якому здійснює діяльність бюджетна установа, такі як, наприклад, ризики корупції та легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом. У цьому зв'язку необхідно доповнити зазначену методику ризиками, оцінка яких залежатиме не від суми у мільйон гривень, а від кількості зареєстрованих правоохоронними органами порушень, що пов'язані з вчиненням працівниками установи корупційних діянь чи використанням бюджетної установи у схемах відмивання "брудних" грошей. Зокрема, Концепцію слід доповнити ризиком корупції та легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом.

Оцінка корупційних ризиків та ризиків легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, допоможе виокремити саме ті бюджетні установи, які з високою ймовірністю можуть бути використані і/або використовувалися з метою легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, а також працівники яких схильні до корупційних дій. Як наслідок, ДФІУ зможе скоротити витрати часу та фінансові ресурси на проведення контрольних заходів, оптимізувати кількість перевірок, підвищивши їхню ефективність.

25. Ризикоорієнтований підхід все ще не має належного застосування. Це пов'язано, передусім, з недосконалим механізмом збирання інформації про підконтрольний об'єкт. Тому нагальною необхідністю є впровадження загальної бази даних, доступ до якої матимуть не лише правоохоронні, а й інші органи, такі як ДФІУ, ДКСУ

тощо, а також доповнення наявної методологічної бази роз'ясненнями та іншими, необхідними для ефективного функціонування системи державного фінансового контролю, нормативно-правовими документами.

26. Заходи щодо розвитку системи державного фінансового контролю, які проводилися протягом останніх років, не розв'язали всіх нагальних проблем, тому пріоритетними залишаються такі завдання:

скорочення кількості порушень, що здійснюються суб'єктами державного сектору;

подальше удосконалення ризикоорієнтованого підходу в плануванні діяльності ДФІУ з метою скорочення кількості контрольних заходів;

недопущення фактів перешкоджання органам державного фінансового контролю під час проведення контрольних заходів;

забезпечення абсолютної незалежності органів державного фінансового контролю;

забезпечення здійснення моніторингу виконання рекомендацій органів державного фінансового контролю.

27. У рамках впровадження функції внутрішнього аудиту в державному секторі України наразі спостерігається гостра проблема відсутності усвідомлення керівниками органів державного сектору та “новоствореними” внутрішніми аудиторами ролі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на практиці. Внутрішні аудитори вбачають власні функції лише у виявленні фактів порушень. Вони не приділяють належної уваги вивченню причин їх виникнення, розробленню дієвих рекомендацій і механізмів їх недопущення або мінімізації у подальшій роботі, забезпеченню їх відшкодування. Тобто на рівні персонального усвідомлення своїх функцій внутрішні аудитори залишаються ревізорами. Переосмислення останніми своєї ролі та місця у цьому процесі можливе лише за рахунок навчання, професійних тренінгів та формування культури “внутрішнього аудитора”, адже робота ревізора і внутрішнього аудитора є концептуально різною і не може виконуватися з використанням ідентичних підходів. Зарубіжна практика свідчить, що успіх впровадження ефективного внутрішнього аудиту багато в чому залежить не лише від якісної професійної підготовки, але й від характеристик найманого персоналу на посаду внутрішнього аудитора. В цьому випадку на особливу

увагу заслуговують такі персональні характеристики внутрішнього аудитора, як відповідальність та скептицизм.

28. Аналіз останніх досліджень засвідчив, що аудитори повинні бути достатньо компетентними, аби розпізнати ситуації та їх ознаки, які призводять до здійснення неправомірних дій і шахрайства. Рівень відповідальності та скептицизму внутрішніх аудиторів є важливою характеристикою їхньої діяльності і залежить як від особистих якостей внутрішнього аудитора, так і від дії певних факторів, зокрема рівня підзвітності внутрішніх аудиторів, типів правопорушень, видів аудиторських процедур тощо. Так, чим вища міра підзвітності внутрішнього аудитора, тим вища його відповідальність за виявлення шахрайства. Серед основних причин ухилення від відповідальності, до яких найчастіше можуть вдаватися внутрішні аудитори, є невиконання свого професійного обов'язку у вирішенні певних питань, заперечення особистого контролю або нерозуміння наявних правил та стандартів. Серед можливих типів шахрайських дій внутрішні аудитори відчувають більшу відповідальність за виявлення фактів розкрадання активів порівняно із виявленням випадків фальсифікації фінансової звітності.

29. Наявність професійного скептицизму у діяльності внутрішніх аудиторів є не менш важливим чинником якісної оцінки ризиків шахрайства. Окремі дослідження підтвердили, що чим більше внутрішній аудитор має характерних ознак скептицизму, тим з більшою ймовірністю він здійснюватиме пошук інформації, за допомогою якої можна буде виявити шахрайство. Однак це твердження не означає, що внутрішній аудитор з високим рівнем скептицизму з більшим ступенем ймовірності виявить факт шахрайства. Як свідчить практика, багато внутрішніх аудиторів у ході професійної діяльності можуть лише раз виявити шахрайські дії в організації. Відсутність досвіду у цьому процесі може абсолютно нівелювати значення професійного скептицизму внутрішнього аудитора. Тому як аудиторський засіб внутрішній аудитор повинен розвивати в собі критичне мислення щодо оцінки ризику шахрайства.

30. Запровадження в установах, що належать до сфери управління Мінфіну, діяльності з внутрішнього аудиту не є формальною заміною назви контрольно-ревізійних підрозділів. Це стало кроком на вищу сходинку у здійсненні системного контролю за виконанням покладених на них завдань. Адже проведення аудиторського дослі-

дження – це не лише виявлення порушень і недоліків у діяльності, а, насамперед, вивчення причин, які їх зумовили, і надання практичних рекомендацій щодо уникнення таких причин у майбутньому та вдосконалення роботи у системі Мінфіну.

Для побудови ефективної СВК в установах, що належать до сфери управління Мінфіну, відповідно до нормативних документів, які регламентують бюджетний процес та діяльність з внутрішнього аудиту, керівники цих установ мають забезпечити розроблення загальних організаційно-правових засад функціонування внутрішнього контролю. До таких засад має бути віднесена Інструкція з внутрішнього контролю, яка базується на системі формалізованих і задокументованих правил і процедур контролю. Вона має розроблятися кожною установою самостійно. При цьому, якщо правила і процедури контролю у відповідному сегменті установи не задокументовані, то вважається, що в ньому не здійснюється внутрішній контроль.

31. Правила, порядок і послідовність виконання працівниками установ, що належать до сфери управління Мінфіну, операцій за окремими процесами та взаємодія з іншими пов'язаними учасниками мають визначатися у технологічних регламентах. Вони повинні затверджуватися керівником установи та систематично переглядатися і доопрацьовуватися відповідними її структурними підрозділами.

Розроблені за допомогою внутрішнього аудитора технологічні регламенти даватимуть змогу керівнику установи налагоджувати цілеспрямоване, ефективне, раціональне та економне управління її діяльністю, чітко визначати індивідуальну відповідальність працівників, попереджати, усувати або мінімізувати ризики, які негативно впливають на здатність структурних підрозділів та працівників установи виконувати відповідні функції, процеси, операції, а також запроваджувати новітні підходи і принципи, що відповідають міжнародним стандартам у сфері внутрішнього контролю. Крім того, ці документи повинні бути методологічним посібником для управлінців усіх рівнів та внутрішніх аудиторів у їхній щоденній роботі.

32. З огляду на те, що Україна прагне до укладання Угоди про вільну торгівлю з ЄС, функціонування системи державних закупівель в нашій державі має відповідати міжнародним нормам та вимогам, що потребує значних зусиль від усіх учасників ринку. забезпе-

чення конкуренції та прозорості державних закупівель без внесення змін до чинного законодавства є неможливим.

Вітчизняне законодавство у сфері державних закупівель потребує удосконалення. Хоча після прийняття Закону України “Про здійснення державних закупівель” усі положення, передбачені цим законодавчим актом, надали можливість забезпечити належний ефективний контроль та аналіз у сфері державних закупівель, а також дотримання головного принципу державних закупівель – ефективного витрачання державних коштів на засадах конкурентності. Створення комплексного законодавства із фінансового контролю, що зменшить фіскальний тиск на підконтрольні об’єкти та чітко регламентує процес контролю за здійсненням закупівель, є одним із найвагоміших інструментів для формування прозорої та дієвої системи державних закупівель. Це пояснюється не лише дефіцитом державного бюджету, а й необхідністю закупівлі якісних товарів, робіт та послуг за обґрунтованими цінами. У зв’язку із цим головне завдання розвитку системи державних закупівель в Україні полягає у створенні єдиної електронної системи таких закупівель.

33. Одним із шляхів оптимізації системи контролю є вдосконалення чинного порядку проведення перевірок державних закупівель. Для цього перевірку державних закупівель необхідно визначати як контрольний захід, що проводиться за наявності підстав, передбачених чинним законодавством, щодо об’єкта контролю у приміщенні органу контролю за допомогою запиту документації з державних закупівель та інших документів, необхідних для проведення перевірки. Здійснення перевірки без виходу на об’єкт дасть змогу отримати такі переваги:

- зменшення фіскального тиску на підконтрольні об’єкти;
- економія робочого часу та, як наслідок, підвищення ефективності роботи працівників;
- раціоналізація системи проведення перевірок;
- підвищення якості перевірки з одночасним зниженням втручання контролюючих органів у роботу підконтрольних об’єктів.

34. Одним із видів контролю за діяльністю органів влади є громадський контроль. Як засіб забезпечення законності в діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування він суттєво відрізняється від інших видів контролю. Ця відмінність полягає насамперед у тому, що всі суб’єкти громадського контролю є представника-

ми громадськості, а не держави. Їхні контрольні повноваження зазвичай не містять юридично владного змісту, а рішення за результатами перевірок мають, як правило, рекомендаційний характер.

35. Державні закупівлі є підґрунтям діяльності будь-якої державної установи чи підприємства. Їхні обсяг, якість, порядок та законність здійснення впливають не лише на економічне становище країни, а й на суспільну корисність. При цьому створення комплексного законодавства із фінансового контролю, що зменшить фіскальний тиск на підконтрольні об'єкти та чітко регламентує процес контролю за здійсненням закупівель, є одним із найвагоміших інструментів формування прозорості та дієвої системи державних закупівель.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналітично-статистичний збірник за результатами діяльності органів Державної фінансової інспекції за січень – червень 2013 року / Державна фінансова інспекція України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/98056>.
2. Бариніна М. Уроки шведської, або Тривалий шлях від “елементів аудиту” до повноцінного аудиту державних фінансів за міжнародними стандартами / М. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2008. – № 4. – С. 19–23.
3. Басанцов І. Інститут державного фінансового контролю: вдосконалення на часі / І. Басанцов // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1. – С. 44–48.
4. Булгакова С. Удосконалення державного фінансового контролю / С. Булгакова, Н. Яковлева // Вісник КНТЕУ. – 2003. – № 1. – С. 28–32.
5. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
6. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід : навч. посіб. / П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, Ян ван Тайнен та ін. – К. : Кафедра, 2011. – 120 с.
7. Внутрішній контроль у секторі державного управління України та європейський досвід / за ред. А. В. Андреева. – К. : Європ. ін-т держ. упр. та аудиту, 2012. – 84 с.
8. Горин В. Фінансові аспекти системи державних закупівель / В. Горин // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 6. – С. 6–7.

9. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
10. Грачева М. В. Внутренний контроль и аудит в секторе государственного управления: опыт развитых стран / М. В. Грачева // Государственное управление. Электронный вестник. – 2007. – Вып. № 12. – С. 1–9. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://elibrary.ru/item.asp?id=14982149>.
11. Державний фінансовий контроль: що досягнуто й чого очікувати // Все про бухгалтерський облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vobu.com.ua/ukr/interview/10>.
12. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 75. – Ст. 2799.
13. Дослідження механізму запровадження європейської моделі управління ризиками як складової державного внутрішнього фінансового контролю : звіт про наук.-дослід. роботу / КНУ ім. Т. Шевченка; кер. І. К. Дрозд; вик. : І. О. Лютий та ін. – К., 2010. – С. 68.
14. Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні (Опитування українських компаній і банків про стан внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю) / Міжнародна фінансова корпорація. – 2008 (червень). – С. 23.
15. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К. : Імекс-ЛТД, 2007.– 304 с.
16. Дрозд І. К. Єдність зовнішнього та внутрішнього контролю в системі фінансово-економічного контролю / І. К. Дрозд // Фінанси України. – 2006. – № 3. – С. 135–140.
17. Дрозд І. К. Роль бухгалтера бюджетної установи в створенні цінностей суспільства / І. К. Дрозд, О. Л. Михальська, О. М. Сакалош // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 7. – С. 175–178 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_7/175.pdf.
18. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава : програма економічних реформ на 2010–2014 роки / Комітет з економічних реформ при Президентові України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.

19. Звіт Голови Держфінінспекції України про результати діяльності у 2011 році // Фінансовий контроль. – 2012. – № 3 (74). – С. 5–7.
20. Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/40416>.
21. Зелена книга Європейської комісії. Політика аудиту: уроки кризи (на основі досвіду європейської економіки) : пер. з англ. – К. : ФПБАУ, 2011. – 42 с.
22. Індикатори стану внутрішнього контролю установи державного сектору України / Ян ван Тайнен, П. П. Андреев, О. О. Чечуліна та ін. – К. : Європ. ін-т держ. упр. та аудиту, 2003. – 88 с.
23. Ключові виклики для України в напрямку становлення добросовісних публічних фінансів та підзвітної влади: пропозиції щодо вирішення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ti-ukraine.org/files/u/124/docs/ti_ukraine_priorities_for_2013.pdf.
24. Кодекс етики / Рахункова палата України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/232293?cat_id=32836.
25. *Конинг Р, де*. Государственный внутренний финансовый контроль / Р. де Конинг ; пер. с англ. Р. Рудницкой. – Словения, 2007. – 336 с.
26. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
27. Концепція ризик-орієнтованого відбору об'єктів контролю до Плану контрольно-ревізійної роботи Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів : схвалена протоколом засідання Методологічної ради Державної фінансової інспекції України від 23.04.2012 № 7.
28. *Королюк Т. М.* Историчний генезис поняття “ризик”: обліково-економічний аспект / Т. М. Королюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vlca_ekon/2011_36/43.pdf.
29. *Лесечко М.* Методичні підходи до оцінки державного врядування в Україні / М. Лесечко, Р. Рудницька // Науковий вісник. – 2010. – Вип. 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/e-journals/DeVr/2010_5/fail/Lesech.pdf.
30. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.

31. *Ловінська Л. Г.* Бухгалтерський облік – інформаційне підґрунтя євроінтеграційних процесів / Л. Г. Ловінська // *Економіка и управление.* – 2009. – № 1. – С. 23–28 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ Ekupr/2009_1/a4.pdf.
32. *Майборода О. В.* Державний фінансовий контроль за проведенням конкурсних процедур державних закупівель / О. В. Майборода, А. А. Казіна, О. Є. Майборода // *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право.* – 2011. – № 5. – С. 40.
33. *Мамишев А. В.* Шляхи європеїзації державного аудиту / А. В. Мамишев // *Фінанси України.* – 2004. – № 8. – С. 144–150.
34. Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты) : в ред. от 01.01.2011 / пер. на рус. НП “ИВА” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://na.theia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Standards_2011_Russian.pdf.
35. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты) / Институт внутренних аудиторів [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.iaa-ru.ru/international_professional_standards.
36. *Мних Є.* Пріоритетні напрями вдосконалення фінансового контролю на новому етапі розвитку ринкових відносин в Україні / Є. Мних // *Фінансовий контроль.* – 2009. – № 4. – С. 56–59.
37. Модернізація державного сектора: підзвітність та контроль / Центр сприяння інституційному розвитку державної служби при Головному управлінні державної служби України // *Policy Brief. OECD.* – 2007. – 8 с.
38. МСБОДС 1 – Подання фінансових звітів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81047/1a.pdf>.
39. На один шаг ближе к интегрированной отчетности: новый подход в 21 веке / Международный Комитет по Интегрированной Отчетности [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.svb.org.ua/publications/na-odin-shag-blizhe-k-integrirovannoi-otchetnosti-novyi-podkhod-v-21-veke>.
40. *Невідомий В.* Аудит фінансової та бюджетної звітності як виклик часу для держави і суспільства / В. Невідомий // *Рахункова палата України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16738058>.
41. Отчет о результатах работы по типологическому исследованию по теме: “Противодействие правонарушениям в сфере размещения зака-

- зов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд" / Рабочая группа ЕАГ по типологиям (РГТИП). – М., 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: eurasiangroup.org/WGTYR_2011_6_rus.doc.
42. Питання Державного казначейства : постанова Кабінету Міністрів України від 31.07.1995 № 590 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/590-95-%D0%BF>.
 43. Питання зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни : розпорядження Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 № 148-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/148-2011-%D1%80>.
 44. Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
 45. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань державних закупівель : закон України від 08.07.2011 № 3681-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3681-17>.
 46. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань державних закупівель : закон України від 04.07.2012 № 5044-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5044-17>.
 47. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : закон України від 15.12.2005 № 3202-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3202-15>.
 48. Про громадські об'єднання : закон України від 22.03.2012 № 4572-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/4572-17>.
 49. Про доступ до публічної інформації : закон України від 13.01.2011 № 2939-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>.
 50. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 № 57 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02>.

51. Про затвердження інструктивної бази : наказ Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0119506-00>.
52. Про затвердження Інструкції з ідентифікації, оцінки та управління ризиками у Державному казначействі України та Головних управліннях Державного казначейства України : наказ Державного казначейства України від 26.02.2010 № 63 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/>.
53. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 83. – Ст. 3037.
54. Про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 04.08.2008 № 300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1037-08>.
55. Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 19.12.2005 № 451 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0451501-05>.
56. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=351955.
57. Про затвердження плану першочергових заходів щодо інтеграції України до Європейського Союзу на 2013 рік : розпорядження Кабінету Міністрів України від 13.02.2013 № 73-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/73-2013-%D1%80>.
58. Про затвердження Положення про систему внутрішнього контролю в Державному казначействі та Головних управліннях Державного казначейства України : наказ Державного казначейства України від 26.02.2010 № 63 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/>.
59. Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України : наказ Міністерства фінансів України від 22.06.2012 № 758 [Електрон-

- ний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1206-12>.
60. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>.
61. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету : наказ Міністерства фінансів України від 29.01.2013 № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0291-13>.
62. Про затвердження Порядку повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 03.09.2013 № 787 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1650-13>.
63. Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи : наказ Міністерства фінансів України від 21.02.2011 № 214 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0281-11>.
64. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ : постанова Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-%D0%BE>.
65. Про затвердження Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень : наказ Міністерства фінансів України від 01.12.2011 № 1537 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1460-11>.
66. Про затвердження Порядку проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами і внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України : постанова Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 631 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/631-2013-%D0%BE>.
67. Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України : наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>.
68. Про затвердження Порядку складання технологічних регламентів Державного казначейства України : наказ Державного казначейства

- України від 15.12.2008 № 526 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/>.
69. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.
70. Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів : наказ Міністерства фінансів України від 22.12.2011 № 1691 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0033-12>.
71. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 85. – Ст. 3131.
72. Про затвердження Стратегії підготовки кадрів для запровадження системи внутрішнього контролю та створення служб внутрішнього аудиту : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 14.12.2010 № 467 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/70486;jsessionid=553777631F72E7DEA6067D81620712D5>.
73. Про затвердження Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади : постановою Кабінету Міністрів України від 24.07.2003 № 1156 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1156-2003-%D0%BF>.
74. Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України : наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 07.10.2008 № 417. – Термінологічна база, п. 12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0417506-08>.
75. Про затвердження Технологічного регламенту Державного казначейства України за функцією № 1 “Обслуговування бюджетів, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, інших клієнтів” : наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 09.07.2009 № 274 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/>.
76. Про затвердження Технологічного регламенту Державного казначейства України за функцією № 2 “Управління фінансовими ресурсами” : наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 09.07.2009 № 275 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/>.

77. Про затвердження Технологічного регламенту Державного казначейства України за функцією № 3 “Ведення бухгалтерського обліку та складання звітності” : наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 09.07.2009 № 276 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/>.
78. Про затвердження Технологічного регламенту Державного казначейства України за функцією № 4 “Здійснення повноважень розпорядника коштів” : наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 09.07.2009 № 277 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/>.
79. Про затвердження технологічної схеми проходження документів для здійснення операцій по обслуговуванню бюджетів на центральному рівні Державного казначейства України : наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 14.03.2006 № 79 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DKU0370.html.
80. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>.
81. Про звернення громадян : закон України від 02.10.1996 № 393/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/393/96-%D0%B2%D1%80>.
82. Про здійснення державних закупівель : закон України від 01.06.2010 № 2289-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2289-17>.
83. Про інформацію : закон України від 02.10.1992 № 2657-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>.
84. Про Національний план дій на 2011 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” : указ Президента України від 27.04.2011 № 504/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/504/2011>.
85. Про Національний план дій на 2012 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” : указ Президента України від 12.03.2012 № 187/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/187/2012>.

86. Про Національний план дій на 2013 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” : указ Президента України від 12.03.2013 № 128/2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/128/2013>.
87. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : указ Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/12584.html>.
88. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : закон України від 05.04.2007 № 877-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/877-16>.
89. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : закон України від 26.01.1993 № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
90. Про Положення про Державну казначейську службу України : указ Президента України від 13.04.2011 № № 460/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>.
91. Про Положення про Міністерство фінансів України : указ Президента України від 08.04.2011 № 466/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>.
92. Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 06.01.2010 № 2 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 1. – Ст. 20.
93. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=0951D280E8B9AB3F05FCF2706A9D698A.app1?art_id=387581&cat_id=13987.
94. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=158-2005-%F0>.
95. Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами від 03.09.2012 № 633-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/633-2012-%D1%80>.

96. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 № 888-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-%D1%80>.
97. Про утворення територіальних органів Державної фінансової інспекції : постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.2011 № 765 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/765-2011-%D0%BE>.
98. Проведення організаційно-структурних змін щодо утворення підрозділів внутрішнього аудиту в органах державного сектору // Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні впродовж I півріччя 2013 року / Державна фінансова інспекція України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97726>.
99. *Редько О.* Перспективи розвитку системно-орієнтованого аудиту в Україні / *О. Редько, І. Дмитренко* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 9. – С. 50–54.
100. Резолюція Генеральної асамблеї ООН № А/66/209 “Просування ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом посилення вищих органів фінансового контролю” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16739373>.
101. Результати попереднього та поточного контролю Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/192082>.
102. Роман Магута: “Контроль – найважливіший елемент управління у сфері державних фінансів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16742402>.
103. *Соколов Я. В.* Очерки развития аудита / *Я. В. Соколов, А. А. Терехов.* – М. : ФБК-Пресс, 2004. – С. 10.
104. Стан запровадження системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні // *Фінанси України.* – 2013. – № 6. – С. 104–125.
105. Статистичні звіти Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/73557>.
106. *Стефанюк І. Б.* Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / *І. Б. Стефанюк* // *Фінанси України.* – 2011. – № 6. – С. 84–102.

107. Стратегічний план 2011–2016 “Спільний досвід на користь всім” / Міжнародна організація Вищих контрольних органів (INTOSAI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16739516>.
108. *Тихомиров А.* Ориєнтуєтесь на ризики, или Как оценивать внутренний контроль / А. Тихомиров [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gaap.ru/biblio/audit/int/003.asp>.
109. Україна: звіт з ефективності управління державними фінансами : проєкт (неофіційний переклад) / Світовий банк. – 2012. – 11 квіт. – 108 с.
110. Уряд схвалив Стратегію розвитку системи управління державними фінансами / Урядовий портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=246562859&cat_id=244276429.
111. *Футоранська Ю. М.* Передумови та шляхи реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 151–158.
112. *Хомин О.* Колегіальні підсумки 2012 року / О. Хомин // Фінансовий контроль. – 2013. – № 1 (84). – С. 7.
113. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
114. *Чечуліна О. О.* Європейський досвід внутрішнього аудиту / О. О. Чечуліна // Фінансовий контроль. – 2011. – № 7. – С. 6–11.
115. *Чечуліна О. О.* Світові тенденції та перспективи розвитку державного фінансового контролю / О. О. Чечуліна // Фінансовий контроль. – 2013. – № 11. – С. 28–30.
116. *Чорнуцький С. П.* Європейські ідеї для української реформи державного внутрішнього фінансового контролю / С. П. Чорнуцький // Економіка і держава. – 2011. – № 1. – С. 115–117.
117. *Шангіна Н. Г.* Організаційно-економічні засади здійснення державних закупівель у бюджетних установах: сучасні проблеми та напрями підвищення ефективності / Н. Г. Шангіна // Продуктивність агропромислового виробництва. – 2011. – № 21. – С. 30.
118. *Шевчук В.* Національна система аудиту: досвід становлення та спрямування розвитку / В. Шевчук, І. Пилипенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 3. – С. 5–13.
119. *Шерр И. Ф.* Бухгалтерия и баланс / И. Ф. Шерр ; пер. с нем. С. И. Цедербаума. – М. : Эконом. жизнь, 1925. – 575 с.

120. Auditing for Social Change: A Strategy for Citizen Engagement in Public Sector Accountability / United Nations. – N.Y., 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.unpan.org/Portals/0/60yrhistory/documents/Publications/Auditing%20for%20Social%20Change.2007.pdf>.
121. *Castro G. S.* Internal Auditors Skepticism in Detecting Fraud: A Quantitative Study / G. S. Castro [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=2222097>.
122. *Cohen A.-G.* Contrôle interne et audit publics / A.-G. Cohen. – Paris : LGDJ, 2005.
123. *DeZoort T.* An Evaluation of Internal Auditor Responsibility for Fraud Detection / T. DeZoort, P. Harrison // The Institute of Internal Auditor Research Foundation. – 2008. – P. 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.theiia.org/bookstore/downloads/freetomembers/0_2013-eval_fraud.pdf.
124. *DeZoort T.* The Effects of Accountability Pressure Strength and Decision Aid Availability on Auditors' Materiality Judgments / T. DeZoort, P. Harrison, M. H. Taylor. – 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://aaahq.org/audit/midyear/04midyear/papers/DeZoortAcctbltyPaper11-03.pdf>.
125. *Drechsler W.* The Rise and Demise of the New Public Management / W. Drechsler // Post-autistic economics Review. – 2005. – Iss. 33. – P. 17–28 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.paecon.net/PAEReview/issue33/Drechsler33.htm>.
126. *Fullerton R.* The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors / R. Fullerton, C. Durtschi [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=617062.
127. Internal Audit in Europe : Position Paper / ЕСІА [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CCwQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.ifaci.com%2Fdl.php%3Ftable%3Dani_fichiers%26nom_file%3Dprise_de_position_eciia.pdf%26chemin%3Duploads%2F_ifaci&ei=EgO0UqDOJ47MswaS14DYCg&usg=AFQjCNFaVEiAuxYgVoqNjXsUZQVvwP61g&bv=m=bv.58187178,d.Yms.
128. Internal Control – Integrated Framework / COSO [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.coso.org/ic-integratedframework-summary.htm>.
129. Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government / INTOSAI GOV 9120 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.issai.org/media/13337/intosai_gov_9120_e.pdf.

130. International Standards of Supreme Audit Institutions [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.issai.org>.
131. ISSAI 12: The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens / Endorsed 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.issai.org/media/51860/endorsement-version-of-issai-12-final_en.pdf.
132. *Lapointe J.* How Audit Can Contribute to Better Governance / J. Lapointe / CCAF-FCVI Inc. – 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ccaf-fcvi.com/index.php?option=com_content&view=article&id=297%3Aaudit-contribute-bettergovernance&catid=77%3Aarchive&Itemid=431&lang=en.
133. *Pratley A.* Financial Control and Audit in the European Union / A. Pratley // SIGMA Papers. – № 19. – P. 145–154 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5kml61892zr2.pdf?expires=1387534725&id=id&accname=guest&checksum=D1023E997A1CEA18F687FAC2670FB06E>.
134. Public Financial Management and Control : Law Republic of Turkey, Ministry of Finance from 10.12.2003 № 5018 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Turkey-PublicFinancialManagementandControlLaw2003Englsh.pdf>.
135. Public sector financial management transparency and accountability: the use of international public sector accounting standards / IFAC. – 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Policy%20Position%20Paper%204%20For%20Issue.pdf>.
136. Risk Management / European Commission [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/health/preparedness_response/risk_management/index_en.htm.
137. *Schlenker B.* Personal Responsibility: Application of the Triangle Model / B. Schlenker // Research in Organizational Behaviour. – Greenwich, CT : JAI Press. – P. 241–301.
138. *Simmony M.* Le Contrôle Financier Public dans le cadre de l'Union Européenne de son élargissement / M. Simmony // Revue Française de Finances Publiques. – 2002. – № 77.
139. The Role of Auditing in Public Sector Governance : Professional Guidance / The Institute of Internal Auditors. – P. 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&sqi=2&ved=0CDkQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.theiia.org%2Fdownload.cfm%3Ffile%3D3512&ei=yx20Uv_gJ8nMtAaal

YGYAw&usg=AFQjCNF7WGRymABArKjffi75Wxe3H5bkwA&bvm=bv.58187178,d.Yms.

140. Welcome to the World of PIFC: Public Internal Financial Control / European Commission. – 2006. – 56 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf.
141. *Zikmund P.* 4 steps to a successful fraud risk assessment: internal auditing is in an excellent position to identify fraud schemes and scenarios and evaluate the controls in place to prevent them / P. Zikmund [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://vendorverification.com/how-to-find-and-stop-fraud-within-your-organization>.

ДОДАТКИ

Додаток А

Анкета для оцінки потенціалу країни у галузі підготовки високоякісної корпоративної звітності в частині підготовки фінансової звітності в державному секторі та її аудиту, яка підтверджена відповідними джерелами інформації

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
1	Чи підлягають фінансові звіти підприємств і організацій державного сектору обов'язковій перевірі незалежним аудитором?	Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12 . Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку "Про затвердження Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку" від 19.12.2006 № 1528 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0053-07 .	Відповідно до ст. 8 Закону "Про аудиторську діяльність" проведення аудиту є обов'язковим для: 1) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності; 2) відкритих акціонерних товариств, підприємств – емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідає до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету; 3) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників; 4) емітентів цінних паперів та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
2	Якщо не вимагає, чи дозволяє національна система регулювання застосування стандартів аудиту, прийняті Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю в незмінній формі?	Програма економічних реформ на 2010-2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава" за напрямом "Реформа міжбюджетних відносин" передбачені необхідні кроки щодо забезпечення зовнішнього аудиту місцевих фінансів та проведення пов'язаних реформ стосовно впровадження внутрішнього аудиту відповідно до міжнародних стандартів (INTOSAI).	Програмою економічних реформ на 2010-2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава" за напрямом "Реформа міжбюджетних відносин" передбачені необхідні кроки щодо забезпечення зовнішнього аудиту місцевих фінансів та проведення пов'язаних реформ стосовно впровадження внутрішнього аудиту відповідно до міжнародних стандартів (INTOSAI).
3	Чи вимагає національна система регулювання застосування стандартів аудиту, прийнятих Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю у модифікованій формі?	Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601 . Стандарт Рахункової палати "Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів": постановова колегія Рахункової палати України від 27.12.2004 № 28-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/283173?cat_id=121 .	У додатках 1, 13-14, 28 до Регламенту Рахункової палати, що містять документи з визначення процедур окремих видів діяльності Рахункової палати, її структурних підрозділів, членів та працівників Рахункової палати, а також інших питань організації роботи Рахункової палати, зазначається про застосування стандартів аудиту, прийнятих Міжнародною організацією вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). Так, Стандарт Рахункової палати "Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів" (додаток 13) містить положення про те, що цей Стандарт встановлює правила і процедури проведення перевірок Рахунковою палатою з урахуванням стандартів аудиту INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів). Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів (додаток 28) підготовлені на основі вивчення, узагальнення та адаптування положень стандартів INTOSAI.

Продовження дод. А

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
		Загальні стандарти аудиту державних установ	
4	Підбір персоналу, що володіє необхідною кваліфікацією	Закон України "Про Рахункову палату" від 11.07.1996 № 315/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/315/96-вр . Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.as-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601 .	Питання професійної відповідності і кваліфікації керівних органів та посадових осіб Рахункової палати розкрито у положеннях статей 9-12 Закону України "Про Рахункову палату" від 11.07.1996 № 315/96-ВР. Регламент Рахункової палати встановлює: відповідно до ст. 10 цього Закону компетенцію, посадові обов'язки Голови Рахункової палати, Першого заступника Голови Рахункової палати, заступника Голови Рахункової палати і Секретаря Рахункової палати; відповідно до положень статей 11 та 12 зазначеного Закону – компетенцію і посадові обов'язки головних контролерів-керівників Департаментів Рахункової палати та керівників інших структурних підрозділів Рахункової палати. Крім того, розкрито окремих питань підбору персоналу Рахункової палати, що володіє необхідною кваліфікацією, а саме: змісту організаційних і технічних кадрових процедур прийняття на вакантні посади державних службовців, їх переміщення в Рахунковій палаті та документального оформлення проходження державної служби і трудових відносин, присвячені додатки до Регламенту: додаток 40 "Порядок добору, розстановки кадрів та документального оформлення проходження державної служби в Рахунковій палаті"; додаток 43 "Порядок проведення конкурсу із складанням іспиту на заміщення вакантних посад державних службовців Рахункової палати".

Продовження дод. А

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
5	Професійна підготовка та навчання співробітників вищих органів фінансового контролю (ВОФК), що дає їм змогу ефективно виконувати свої функції і створює підґрунтя для подальшого підвищення кваліфікації державних аудиторів та іншого персоналу	Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим Доступу: http://www.rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601 .	Професійну підготовку та навчання співробітників вищих органів фінансового контролю (ВОФК), що дає їм змогу ефективно виконувати свої функції, висвітлює додаток 40 "Порядок добору, розстановки кадрів та документального оформлення проходження державної служби в Рахунковій палаті" до Регламенту Рахункової палати. Цей порядок визначає організаційні і технічні кадрові процедури прийняття на вакантні посади державних службовців, їх переміщення в органи та питання стажування персоналу Рахункової палати. Основи для подальшого підвищення кваліфікації персоналу Рахункової палати як ВОФК наведені у Правил професійної етики посадових осіб Рахункової палати (додаток 1 до Регламенту Рахункової палати) та у Порядку проведення у Рахунковій палаті щорічної оцінки виконання державними службовцями показаних на них обов'язків та завдань (додаток 41 до Регламенту Рахункової палати).
6	Складання довідників, інших письмових рекомендацій та інструкцій з проведення аудиторських перевірок	Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим Доступу: http://www.rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601 .	Питання складання довідників та інших письмових рекомендацій і інструкцій з проведення аудиторських перевірок розглядаються у Регламенті Рахункової палати, у розділі 5 якого зазначено, що загальні вимоги до проведення контрольного заходу визначаються Стандартом Рахункової палати "Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів", цим Регламентом, стандартами, методичними рекомендаціями, вказівками та іншими нормативними документами Рахункової палати, які встановлюють єдині вимоги до планування, здійснення, оформлення перевірок (аналізів, ревізій, експертиз та обстежень),

Продовження дод. А

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
			<p>а також до якості проведених робіт. Зазначені документи Рахункової палати наведені у таких додатках до Регламенту: додаток 14 "Рекомендації щодо складання та оформлення Звіту за результатами контрольних заходів"; додаток 15 "Тимчасовий стандарт "Виліги до Висновку Колегії Рахункової палати за результатами контрольних заходів"; додаток 16 "Рекомендації щодо підготовки листів-інформацій за результатами контрольних заходів, які за рішеннями Колегії Рахункової палати надаються органам державної влади"; додаток 17 "Програма перевірки використання коштів Державного бюджету України"; додаток 23 "Порядок подання Головним контрольно-ревізійним управлінням України, Державною податковою адміністрацією України та Рахунковою палатою матеріалів перевірок і ревізій про виявлені порушення до органів прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки і податкової міліції"; додаток 24 "Порядок взаємодії між Генеральною прокуратурою України та Рахунковою палатою з питань підготовки, подання, розгляду матеріалів перевірок та інформування про результати їх розгляду, вжиття заходів прокурорського реагування"; додаток 28 "Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів"; додаток 29 "Методичні рекомендації проведення аналізу нормативно-правового забезпечення Кабінетом Міністрів України та центральними органами виконавчої влади виконання Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік";</p>

Продовження дод. А

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
7	Підтримка досягнутого співробітниками ВОФК рівня кваліфікації і виявлення навичок, яких бракує співробітникам ВОФК	<p>Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601.</p>	<p>Додаток 30 “Методичні рекомендації щодо проведення перевірок бюджетних установ з питань формування та використання коштів спеціального фонду Державного бюджету України”; додаток 31 “Методичні рекомендації щодо проведення аналізу та експертизи проекту закону про Державний бюджет України”; додаток 32 “Методичні рекомендації щодо проведення аналізу та експертизи проекту закону про Державний бюджет України за доходами”.</p>

Продовження дод. А

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
8	Аналіз ефективності та дієвості внутрішніх стандартів і процедур ВОФК	<p>Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601.</p>	<p>Питання аналізу ефективності та дієвості внутрішніх стандартів і процедур ВОФК розглядаються у розділі 5 Регламенту Рахункової палати, яким визначено загальні вимоги до планування, здійснення і оформлення контрольних заходів та якості їх проведення. Крім того, розкрито питання внутрішнього контролю ефективності та дієвості контрольних заходів, що здійснюються Рахунковою палатою, присвячено декілька додатків: додаток 6 "Порядок здійснення контролю за виконанням постанов та Висновків Колегії Рахункової палати за результатами контрольних заходів"; додаток 8 "Порядок взаємодії департаментів і територіальних управлінь щодо підготовки та проведення контрольних заходів і контролю за станом виконання рішень Колегії Рахункової палати на регіональному рівні"; додаток 42 "Порядок здійснення внутрішнього контролю за діяльністю територіальних управлінь Рахункової палати".</p>
9	Аудитор і ВОФК повинні бути незалежними один від одного?	<p>Закон України "Про Рахункову палату" від 11.07.1996 № 315/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/315/96-вр. Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58</p>	<p>Питання незалежності діяльності Рахункової палати як ВОФК та її посадових осіб врегульовані у статтях 36–37 Закону України "Про Рахункову палату". Так, зокрема у ст. 36 Закону зазначено, що Рахункова палата свою діяльність здійснює як незалежний орган контролю Верховної Ради України і керується Конституцією України і законами України, виконуючи свої функції і повноваження згідно із своїм статусом, а у ст. 37 закріплено гарантії забезпечення професійної незалежності Голови Рахункової палати, його Першого заступника</p>

Продовження дод. А

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
		<p>(із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601.</p>	<p>і заступника, головних контролерів і Секретаря Рахункової палати, а також умови їх дострокового звільнення з посади та притягнення до кримінальної відповідальності.</p> <p>У Регламенті Рахункової палати (додатку 1 “Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати”) визначені стандарти та норми поведінки і етики працівників Рахункової палати, гарантії їх догримання і відповідальності за їх порушення. У Преамбулі Правил етики зазначається, що Рахункова палата як єдиний конституційний державний орган незалежного фінансового контролю здійснює свою діяльність на основі принципів: законності, плановості, об’єктивності, незалежності, гласності. У ст. 6 “Незалежність” Правил етики йдеться про те, що посадова особа Рахункової палати повинна мати повну незалежність в організаційному, функціональному, матеріальному, особистому та інших аспектах стосовно фізичних та юридичних осіб, чию діяльність вона перевіряє, а також стосовно інших фізичних і юридичних осіб, у тому числі органів державної влади і управління. Крім того, у цій статті наголошується на важливості дотримання посадовими особами Рахункової палати принципу незалежності під час здійснення контрольних заходів, адже це дає їм змогу працювати з високим ступенем автономії та ініціативи, а також давати об’єктивні оцінки фінансово-господарській діяльності об’єкта перевірки.</p>

Продовження дод. А

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
10	ВОФК повинні не допускати конфлікту інтересів аудитора і організації, в якій він здійснює перевірку?	Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.as-gada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601 .	Положення щодо конфлікту інтересів наведені у розділі IV Правил професійної етики посадових осіб Рахункової палати. У статтях 15–17 цього розділу зазначено: обов'язки працівників і, насамперед, фахівців (аудиторів) Рахункової палати, які вони повинні виконувати для запобігання конфлікту інтересів їх і організації, в яких вони здійснюють перевірки; порядок вирішення етичних конфліктів і розв'язання конфліктних ситуацій, у тому числі тих, що пов'язані із отриманням винагороди (подарунків), і протидії таким ситуаціям посадових осіб Рахункової палати.
11	Аудитор і ВОФК повинні володіти необхідними професійними якостями і навичками?	Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.as-gada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601 .	У додатку 1 “Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати” до Регламенту Рахункової палати зазначено, що базовими критеріями морально-етичних норм і правил поведінки посадових осіб і, перш за все, фахівців (аудиторів), які здійснюють контрольні заходи, є: чесність та порядність, професійна компетентність, культура поведінки, конфіденційність, неупередженість та нейтральність . Зокрема, вимогам щодо володіння необхідними професійними якостями і навичками присвячена ст. 8 “Професійна компетентність” Правил професійної етики посадових осіб Рахункової палати.
12	Аудитор і ВОФК повинні відповідально ставитися до отримання стандартів аудиту?	Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:	Питання відповідального ставлення посадових осіб (фахівців (аудиторів)) до отримання стандартів розглянуті у додатках 1 і 41 до Регламенту Рахункової палати. У додатку 1 “Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати” (розділ V, статті 18–19) розкрито питання відповідальності за порушення Правил

Продовження дод. А

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
		http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601 .	<p>етики, а у додатку 41 "Порядок проведення у Рахунковій палаті щорічної оцінки виконання державними службовцями покладених на них обов'язків і завдань" (розділ 2) зазначено, що одним із критеріїв такої щорічної оцінки є дотримання державними службовцями під час виконання покладених на них завдань посадової інструкції, доручень і завдань, Правил професійної етики посадових осіб Рахункової палати.</p>
13	Планування	<p>Стандарти державного аудиту</p> <p>Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601.</p>	<p>Порядок планування (поточного і перспективного) роботи у Рахунковій палаті, складання звітності про виконання планів та контролю за їх виконанням здійснюється у відповідності із Порядком планування роботи у Рахунковій палаті, затвердженим наказом Голови Рахункової палати від 16.12.2004 № 129 (додаток 4 до Регламенту Рахункової палати).</p> <p>Регламент Рахункової палати (розділ 5 "Порядок проведення та оформлення результатів контрольно-ревізійних, контрольно-аналітичних і експертних заходів") зазначає, що загальні вимоги до проведення контрольних заходів визначаються Стандартом Рахункової палати "Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів", цим Регламентом, стандартами, методичними рекомендаціями, вказівками та іншими нормативними документами Рахункової палати, які встановлюють єдині вимоги до планування, здійснення, оформлення перевірок (аналізів, ревізій, експертиз та обстежень), а також до</p>

Продовження дод. А

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
14	Нагляд і аналіз	<p>Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.as-gada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601.</p>	<p>якості проведених робіт. Так, Стандарт Рахункової палати “Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів”, затверджений постановою колегії Рахункової палати України від 27.12.2004 № 28-6 (додаток 13 до Регламенту Рахункової палати), і Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів, затвержені постановою колегії Рахункової палати України від 12.07.2006 № 18-4 (додаток 28 до Регламенту Рахункової палати), висвітлюють основні правила і процедури планування перевірок і аудиту ефективності використання державних коштів. Перевірка (аудит ефективності) проводиться відповідно до програми. Проект програми розробляється у департаменті або іншому структурному підрозділі Рахункової палати під керівництвом члена Рахункової палати, відповідального за проведення перевірки, на підставі затверджених планів роботи Рахункової палати, її колегії та рішень конвентів Рахункової палати про проведення позапланових перевірок. Програма перевірки розробляється за типовою формою, яку наведено у додатку 17 до Регламенту Рахункової палати.</p>
			<p>З метою аналізу та нагляду за результатами проведених Рахунковою палатою перевірок і аудиту ефективності використання державних коштів, згідно зі Стандартом “Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів” (додаток 13 до Регламенту Рахункової палати) і Загальними рекомендаціями з проведення аудиту ефективності використання державних коштів (додаток 28 до Регламенту Рахункової</p>

Продовження дод. А

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
15	Вивчення та оцінка процедури внутрішнього контролю	<p>Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601.</p>	<p>палати), проводяться перевірки виконання пропозицій за результатами перевірок (перевірка в порядку контролю) та здійснюється оцінка заходів щодо контролю за виконанням рекомендацій, розроблених Рахунковою палатою за підсумками аудиту ефективності використання державних коштів. Для забезпечення постійного контролю за виконанням постанов та висновків колегії Рахункової палати за результатами контрольних заходів Рахунковою палатою проводяться комплекс заходів, спрямованих на організацію їх виконання шляхом проведення моніторингу, аналізу та експертизи заходів, вжитих об'єктами перевірки та/або їх керівними органами, щодо усунення виявлених за наслідками контрольних заходів порушень у відповідності з Порядком, затвердженим наказом Голови Рахункової палати від 20.12.2004 № 132 (додаток 6 до Регламенту Рахункової палати).</p> <p>Вивчення та оцінка процедур внутрішнього контролю здійснюється під час збору інформації і фактичних даних для отримання аудиторських доказів. Аудиторів Рахункової палати вивчають і аналізують основні складові частини системи контролю, оцінюють ефективність її структури і результативність роботи об'єкта перевірки. Члени групи аудиторів повинні використовувати фактичні дані та результати роботи внутрішнього контролю об'єктів аудиту, а також інших фахівців щодо оцінки ефективності тієї або іншої програми, сфери або напрямку діяльності організації, що перевіряється, якщо вони можуть бути застосовані до цілей проведення даного аудиту і критеріїв оцінки ефективності (додаток 28 до Регламенту Рахункової палати).</p>

Продовження дод. А

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
16	Дотримання відповідних законів та нормативно-правових актів	<p>Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601.</p>	<p>Дотримання відповідних законів та нормативно-правових актів здійснюється для оцінки діяльності об'єктів аудиту, визначення причин та наслідків виявлених порушень та неефективного використання коштів, а також шляхів їх усунення, підготовки аргументованих висновків. Під час формування рекомендацій аудитори Рахункової палати проводять комплексне опрацювання матеріалів, отриманих в результаті аудиту ефективності, порівнюють і зіставляють різні факти порушень та їх обставини, нормативні документи, що суперечать чинному законодавству (Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів (додаток 28 до Регламенту Рахункової палати)).</p>
17	Аудиторські докази	<p>Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601.</p>	<p>У ході перевірок і аудиту ефективності використання державних коштів суб'єкт перевірки (аудитор Рахункової палати) здійснює збір доказів для обґрунтування висновків, зроблених за результатами перевірки відповідно до поставленої мети перевірки та критеріїв оцінки ефективності використання бюджетних коштів (Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів (додаток 28 до Регламенту Рахункової палати)). У Загальних рекомендаціях та Стандарті "Порямок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів" (додаток 13 до Регламенту Рахункової палати) Докази визначені як зібрана та задокументована інформація, яку використовує суб'єкт перевірки з метою обґрунтування результатів перевірки (аудиту ефективності). Крім того, у цих документах наводяться вимоги, яким мають відповідати докази (повинні бути</p>

Продовження дод. А

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
18	Аналіз фінансової звітності	<p>Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.as-gada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601.</p>	<p>достатніми, адекватними і достовірними), та їх класифікація (залежно від змісту і форми отримання докази можуть бути матеріальними, усними, аналітичними та документальними (внутрішніми і зовнішніми)).</p> <p>Аналіз фінансової звітності здійснюється під час попереднього вивчення об'єктів перевірки та визначення підходів до проведення аудиту ефективності – для оцінки методів роботи об'єктів, що перевіряються, та визначення, наскільки система звітності дає змогу отримати об'єктивну і достовірну інформацію про результати діяльності цих об'єктів, і в ході розробки аудиторських доказів – для формування основи для звіту і бази для наступних висновків, рекомендацій та пропозицій Рахункової палати (Стандарт “Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів”, Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів (додатки 13, 28 до Регламенту Рахункової палати)).</p>
19	Підготовка письмового висновку або звіту?	<p>Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.as-gada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601.</p>	<p>Стандарти звітності з державного аудиту</p> <p>Підготовка письмового висновку або звіту за результатами перевірок і аудиту ефективності використання державних коштів регламентується Стандартом Рахункової палати “Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів” і “Загальні рекомендації із проведення аудиту ефективності використання державних коштів” (додатки 13, 28 до Регламенту Рахункової палати). За результатами перевірки складається акт, у якому зазначаються: підстава, мета, предмет, об'єкт/об'єкти перевірки, період, за</p>

Продовження дод. А

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
20	Рекомендації щодо заходів, які повинні бути здійснені у випадках виявлення шахрайства або порушень під час аудиторської перевірки, приймає ВОФК, до якого належать аудитори?	Регламент Рахункової палати : наказ Голови Рахункової палати від 19.07.2002 № 58 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/67601 .	який проводилася перевірка, склад контрольної групи суб'єкта перевірки, а також фактичний стан справ, виявлений на об'єкті, з наведеним доказів. Оцінка результатів перевірки надається у Звіті, який розглядається колегією Рахункової палати. За результатами аудиту ефективності складається проект Звіту відомібно до Рекомендацій щодо складання та оформлення Звіту за результатами контрольних заходів, затверджених наказом Голови Рахункової палати від 12.07.2005 № 89 (додаток 14 до Регламенту Рахункової палати). Проект Звіту обговорюється на засіданні (мініколегії), яке проводиться у департаменті за участю керівництва департаменту, начальників відділів зазначеного департаменту і контрольної групи, про що складається відповідний протокол. Загальні вимоги до оформлення Висновку за результатами контрольного заходу визначаються Тимчасовим стандартом "Вимоги до Висновку Колегії Рахункової палати за результатами контрольних заходів" (додаток 15 до Регламенту Рахункової палати).

№ з/п	Питання	Джерело інформації	Коментарі
			<p>щодо усунення цих неаодіків. Такі рекомендації можуть лише вказувати, що потрібно зробити для вирішення наявних проблем і усунення виявлених неаодіків. Тоді питання про практичні заходи з їх усунення та способи підвищення ефективності діяльності повинні розв'язуватися безпосередньо керівництвом об'єкта аудиту та вищих організацій. В інших випадках аудитори Рахункової палати можуть самі запропонувати конкретні заходи щодо підвищення ефективності діяльності об'єктів, що перевіряються. У Звіті вивчаються та описуються виявлені у ході аудиту проблеми і порушення, які мають бути оцінені аудитором для встановлення причинно-наслідкових зв'язків та шляхів їх усунення. У разі виявлення фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, нецільового використання державних коштів і майна, порушень фінансової дисципліни, інших зловживань щодо державних матеріальних цінностей, які мають ознаки злочину, за рішенням колегії Рахункової палати пропонується передати матеріали перевірок до Генеральної прокуратури України.</p>

Результати інтерв'ю з представниками підрозділів закупівель та ІТ Державної казначейської служби України

Дата: 12 серпня 2011 р.

Приміщення: Державної казначейської служби України (ДКСУ)

Представники ДКСУ: в. о. начальника відділу державних закупівель ДКСУ, секретар Комітету з конкурсних торгів центрального апарату ДКУ та представник ІТ-департаменту

Команда аудиту: Манфред ван Кестерен, Руслана Рудницька, Ян ван Тайнен.

Мета інтерв'ю:

- Обговорити застосування чинної системи контролю на прикладі проведення закупівель.
- Обговорити практичне значення Технологічного регламенту за функцією № 4 “Здійснення повноважень розпорядника коштів” процесу № 2 “Виконання кошторису Державного казначейства України”.

Питання 1. Коротко, на конкретному прикладі, розкажіть, як відбувається процес закупівель у ДКСУ?

Відповідь: Для організації та проведення процедур закупівель у ДКСУ утворено Комітет з конкурсних торгів. Склад Комітету з конкурсних торгів (12 членів – керівники самостійних структурних підрозділів ДКСУ) та положення про Комітет з конкурсних торгів затверджено наказом Голови ДКСУ. Керівництво роботою Комітету з конкурсних торгів здійснює його голова в особі першого заступника ДКСУ. Голова Комітету з конкурсних торгів організовує роботу Комітету і несе персональну відповідальність за виконання покладених на Комітет функцій. Члени Комітету з конкурсних торгів ДКСУ несуть персональну відповідальність за прийняті ними рішення відповідно до законів України.

Процес закупівель здійснюється відповідно до нормативно-правових актів, що регулюють правовідносини у сфері державних заку-

півель в Україні, основним із яких є Закон України “Про здійснення державних закупівель”¹. Процес організації закупівель можна розділити на чотири основні етапи: I етап – планування процедур закупівель та визначення предмета закупівлі; II етап – проведення процедур закупівель; III етап – укладання договорів за результатами здійснених процедур закупівель та їх виконання; IV етап – звітність.

На першому етапі насамперед необхідно на підставі затвердженого кошторису доходів і видатків провести якісний аналіз обґрунтованості та доцільності потреби в закупівлі товарів, робіт і послуг, необхідних для сталого функціонування ДКСУ (з урахуванням планових показників, наявності відповідних запасів на складах тощо), здійснити моніторинг цін на товарних ринках, правильно визначити предмет закупівлі та встановити, чи поширюється на нього дія Закону України “Про здійснення державних закупівель”, правильно встановити строки проведення конкурсних торгів тощо.

Так, на початку року Комітет з конкурсних торгів ДКСУ у відповідності із затвердженим кошторисом доходів і видатків складає річний план закупівлі, в якому визначаються предмет закупівлі, види процедур закупівель та строки здійснення процедур закупівель і відповідальні за їх проведення особи. Форма річного плану закупівель та Інструкція щодо її заповнення затверджені наказом Міністерства економіки України від 26.07.2010 № 922. Якщо вартість предмета закупівлі товару чи послуги дорівнює або перевищує 100 тис. грн, а робіт – 300 тис. грн, то такий предмет відображається у річному плані закупівель, у разі якщо очікувана вартість предмета закупівель є нижчою від зазначених сум, то такий предмет закупівель відображається у додатку до річного плану закупівель. Таким чином, закупівлі товарів, робіт і послуг повинні бути відображені у річному плані закупівель або додатку до нього.

Наступною надзвичайно важливою складовою першого етапу є визначення предмета закупівель відповідно до Порядку визначення предмета закупівлі, затвердженого наказом Міністерства економіки України від 26.07.2010 № 921.

Разом з тим необхідно враховувати особливості відносин, що виникають у зв’язку із закупівлею товарів, робіт і послуг, та випадки (за

¹ Про здійснення державних закупівель : закон України від 01.06.2010 № 2289-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2289-17>.

окремим переліком), на які не поширюється дія Закону України “Про здійснення державних закупівель”.

Так, предмет закупівлі товарів і послуг визначається на основі Державного класифікатора продукції та послуг ДК 016-97, затвердженого наказом Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 30.12.1997 № 882.

Визначення предмета закупівлі робіт здійснюється за об’єктом будівництва та з урахуванням Правил визначення будівництва ДБН Д.1.1-1-2000, затверджених наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 27.08.2000 № 174, а також відомчих будівельних норм ВБН Г 1-218-182:2006 “Класифікація робіт з ремонтів автомобільних доріг загального користування”, затверджених рішенням колегії Державної служби автомобільних доріг України від 10.04.2006 № 16.

Ризик неправильного вибору предмета закупівлі може призвести до безпідставного уникнення процедури закупівлі або вибору процедури, яка не відповідає вимогам Закону України “Про здійснення державних закупівель”.

Не менш важливою складовою першого етапу є вибір найбільш прийнятної процедури закупівлі. Законом України “Про здійснення державних закупівель” визначено, що закупівля може здійснюватись шляхом проведення відкритих торгів, двоступеневих торгів, запиту цінових пропозицій, попередньої кваліфікації учасників та закупівлі в одного учасника. Проте основною процедурою закупівлі є процедура відкритих торгів.

Річний план закупівель, зміни до нього затверджуються Комітетом з конкурсних торгів ДКУ та надсилаються до ДКСУ й Уповноваженого органу (Міністерства економічного розвитку і торгівлі України) протягом 5 робочих днів з дня їх затвердження.

Другий етап – проведення процедур закупівель. Організація та порядок проведення процедур закупівель товарів, робіт і послуг визначені Законом України “Про здійснення державних закупівель” та регламентовані Положенням про Комітет з конкурсних торгів ДКУ.

Процес проведення процедур закупівель є відкритим та прозорим для потенційних учасників, для контролюючих органів і для громадськості на всіх етапах проведення процедури закупівлі. Законом України “Про здійснення державних закупівель” передбачено оприлюднення інформації, що стосується проведення процедур дер-

жавних закупівель. Ця інформація безкоштовно публікується в інформаційному бюлетені “Вісник державних закупівель” та оприлюднюється на загальнодержавному веб-порталі “Державні закупівлі”.

За повноту та достовірність інформації, яка оприлюднюється та публікується, несуть відповідальність голова та секретар Комітету з конкурсних торгів ДКСУ.

Контроль за правильністю проведення процедур закупівель, законністю обрання того чи іншого учасника переможцем процедури закупівлі, надання рекомендацій, затвердження положень, забезпечення інформацією про державні закупівлі та інші організаційно-регуляторні функції здійснює Уповноважений орган – Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. Водночас з Уповноваженим органом державне регулювання та контроль у сфері закупівель здійснюють інші органи відповідно до своєї компетенції. До їх кола належать: Державна казначейська служба України, Рахункова палата України, Антимонопольний комітет України, Державна фінансова інспекція України, Державний комітет статистики України.

Для проведення процедур закупівель Комітетом з конкурсних торгів ДКСУ розробляється та затверджується документація конкурсних торгів, або кваліфікаційна документація, або запит цінових пропозицій для участі у відповідній процедурі, в якій обов’язково зазначається інформація про необхідні технічні, якісні та кількісні характеристики предмета закупівлі, кваліфікаційні критерії до учасників процедури та перелік документів на їх підтвердження, критерії та методика оцінки конкурсних пропозицій (цінових пропозицій) тощо.

Основним критерієм оцінки є ціна, крім випадку, якщо закупівля має складний або спеціалізований характер (у тому числі консультаційних послуг, наукових досліджень, експериментів або розробок, дослідно-конструкторських робіт) – у такому разі застосовується ціна разом з іншими критеріями оцінки.

Третій етап – укладання договорів за результатами здійснених процедур закупівель та їх виконання. У встановлені Законом України “Про здійснення державних закупівель” строки Комітет з конкурсних торгів ДКСУ за результатами процедури закупівлі, відповідно до умов документації конкурсних торгів (кваліфікаційної документації або запиту цінових пропозицій) та змісту пропозиції конкурсних торгів (цінової пропозиції), укладає договір про закупівлю това-

рів, робіт чи послуг з переможцем процедури закупівлі, цінову пропозицію якого за результатами оцінки було визнано найбільш економічно вигідною та акцептовано.

Законом України “Про здійснення державних закупівель” встановлено загальні вимоги до договору про закупівлю. Типовий договір про закупівлю затверджено наказом Міністерства економіки України від 27.07.2010 № 925.

Контрольні заходи щодо правильності і своєчасності виконання умов договорів про закупівлю товарів, робіт чи послуг, оплати та постачання товару, виконання робіт чи надання послуг здійснюють: член Комітету з конкурсних торгів ДКСУ – посадова особа, відповідальна за проведення процедури закупівлі, Планово-фінансове управління та Адміністративно-господарський відділ ДКСУ у межах своєї компетенції.

Четвертий етап – звітність. Щокварталу Комітет з конкурсних торгів ДКСУ разом з Планово-фінансовим управлінням формує та надає інформацію про результати здійснення процедур закупівель за формою № 1-торги (тендери) “Звіт про проведення процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти”, затвердженою наказом Державного комітету статистики України, Міністерства фінансів України, для подальшого надання до Державного комітету статистики України.

Питання 2. Процес закупівель є потенційно ризикованим процесом. Як, наприклад, ви працюєте із ризиком того, що члени конкурсної комісії не будуть об’єктивними і неупередженими стосовно постачальника, який їм особисто знайомий?

Відповідь: Шляхом відкритості та прозорості. Процес закупівель відбувається публічно і відкрито. Вся інформація є доступною в інформаційному бюлетені “Вісник державних закупівель” та на загальнодержавному веб-порталі “Державні закупівлі”. До участі у процедурі розкриття пропозицій конкурсних торгів Комітетом з конкурсних торгів ДКУ допускаються всі учасники або їх уповноважені представники, також мають право бути присутніми представники засобів масової інформації.

Питання 3. Як ви реагуєте на ризики закупівель товарів до 100 000 грн?

Відповідь: Процес закупівель є ідентичним, за винятком етапу проведення процедури закупівлі.

Питання 4. За результатами тендера готується договір. Хто готує договір?

Відповідь: Процес документального оформлення процедур з конкурсних торгів базується на стандартних і типових формах, затверджених наказами Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. Договір про закупівлю повинен відповідати типовому договору про закупівлю, затвердженому наказом Міністерства економіки України від 27.07.2010 № 925. Проект договору про закупівлю готує член Комітету з конкурсних торгів ДКСУ – посадова особа, відповідальна за проведення процедури закупівлі, та погоджує його, зокрема, з Юридичним департаментом ДКСУ, Планово-фінансовим управлінням.

Питання 5. Хто здійснює контроль за процесом постачання?

Відповідь: Контроль за правильністю і своєчасністю виконання умов договорів про закупівлю товарів, робіт чи послуг, оплатою та постачанням товару, виконання робіт чи надавання послуг несуть: член Комітету з конкурсних торгів ДКСУ – посадова особа, відповідальна за проведення процедури закупівлі, Планово-фінансове управління та Адміністративно-господарський відділ ДКСУ.

Питання 6. Як департамент ІТ організовує ІТ-підтримку процесу закупівель?

Відповідь: ІТ-підтримку здійснює Міністерство економічного розвитку і торгівлі України.

Питання 7. Хто і як здійснює моніторинг контролю за процесом закупівель?

Відповідь: Контроль за процесом закупівель здійснює відділ державних закупівель та Планово-фінансове управління ДКСУ шляхом аналізу та систематизації інформації про заплановані та проведені закупівлі з подальшим відображення її у формі № 1-торги (тендери) “Звіт про проведення процедури закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти”.

Питання 8. Хто несе повну відповідальність за контроль за процесом закупівель?

Відповідь: Голова та секретар Комітету з конкурсних перевірок торгів ДКСУ, член Комітету з конкурсних торгів ДКСУ – посадова особа, відповідальна за проведення процедури закупівлі, працівники Департаменту обслуговування головних розпорядників коштів та інших клієнтів ДКСУ, які здійснюють оплату за договорами про за-

купівлю, укладеними ДКСУ за результатами процедур закупівель. Кожен із них несе відповідальність у межах своєї компетенції.

Нотатка аудиторів: таким чином не існує єдиної відповідальної особи. Відповідальність фрагментована. Як це пов'язано (співвідноситься) із відповіддю на останнє запитання інтерв'ю?

Питання 9. Яку роль у процесі закупівлі і контролі відіграють відомчі контрольно-ревізійні підрозділи та ГоловокРУ¹?

Відповідь: Управління внутрішнього контролю ДКСУ здійснює контроль за процесами закупівель у представництвах територіальних органів ДКСУ. Водночас на підставі доручення керівництва ДКСУ Управління внутрішнього контролю ДКСУ може здійснювати контроль за діяльністю Комітету з конкурсних торгів.

Разом з тим ГоловокРУ здійснює контроль за процесом закупівель і має повноваження втручатися і проводити контроль на будь-якому етапі процесу проведення процедур закупівель.

Питання 10. Технологічний регламент: чи знайомі ви із цим документом і чи використовуєте його на практиці?

Відповідь: Звичайно, ми знайомі з цим документом, і він чітко визначає кожен логічний крок процесу проведення процедур закупівель, який реалізується на практиці.

Питання 11. Чи використовуєте ви Технологічний регламент для ознайомлення новопризначеного персоналу із процесом? Як ви вважаєте, після прочитання цього документа вони зрозуміють процес?

Відповідь: Обидва питання отримали відповіді "так". Крім того, було зазначено, що особа, яка претендує на посаду у відділі державних закупівель ДКСУ, повинна пройти конкурс, зокрема скласти іспит – тестування на знання законодавчо-правових актів України.

Питання 12. Як виконуючий обов'язки начальника відділу закупівель ви в змозі контролювати весь процес закупівель?

Відповідь: Так, відповідно до визначених посадових обов'язків керівник відділу державних закупівель відповідає за функцію забезпечення організації процесу закупівель для сталого функціонування ДКСУ. Крім того, керівник відділу державних закупівель має право доступу до всіх інформаційних потоків і зобов'язаний перевіряти усі документи, що супроводжують процес проведення процедури закупівлі, на відповідність законодавству у сфері державних закупівель.

¹ Нині – Державна фінансова інспекція України.

Результати інтерв'ю щодо застосування Інструкції з ідентифікації, оцінки та управління ризиками

Державна казначейська служба України (далі – ДКСУ) розробила Інструкцію з ідентифікації, оцінки та управління ризиками в Державному казначействі України (далі – Інструкція), з урахуванням вимог міжнародних стандартів внутрішнього контролю.

Однак в Інструкції нечітко визначені підходи до оцінки та управління ризиками, тому є необхідність дослідження практичного досвіду з цих питань у країнах ЄС.

Враховуючи зазначене, звертаємось до вас із проханням поділитися практичним досвідом здійснення ідентифікації, оцінки та управління ризиками на прикладі установи, яка за характером діяльності найбільш наближена до ДКСУ – центрального органу виконавчої влади.

Питання 1:

Опишіть механізм ідентифікації та оцінки ризиків, як документально оформлюється процедура ідентифікації та оцінки ризиків? За якими критеріями відбувається класифікація ризиків? З якою періодичністю здійснюється ідентифікація та оцінка ризиків (тобто оновлюється база даних)?

Відповідь: Механізм ідентифікації ризиків є частиною моделі COSO –ERM. Фактично, це один із кроків моделі (ідентифікація подій). Як правило, класифікація відбувається із використанням так званої моделі ризиків, в якій попередньо визначені типові сфери, де можуть виникнути ризики (як приклад можна навести Податковий департамент Нідерландів). Залежно від змін внутрішнього середовища (а також зовнішнього) оцінка ризиків відбувається періодично. В середньому двічі на рік перевіряється ситуація із ризиками, що містяться у базі даних. Однак, як правило, періодичність залежить від типу процесу та змін внутрішнього/зовнішнього середовища.

Питання 2:

Хто здійснює ідентифікацію та оцінку ризиків? (або працівники структурних підрозділів установи, у межах компетенції, визначають перелік ризиків, які виникають в їхній роботі; або уповноважений самостійний підрозділ).

Відповідь: Керівництво (вище або якому делеговані повноваження) несе відповідальність за оцінку ризиків. Процес оцінки ризиків здійснюється самим керівником (у Нідерландах) разом із експертами, що безпосередньо залучені до процесу, який оцінюється. У цій країні аудитори інколи допомагають із цим процесом як фасилітатори. Зрештою, аудитор повинен здійснювати моніторинг належного функціонування системи внутрішнього контролю та процесу управління ризиками.

Питання 3:

З Вашого досвіду, **чи існує можливість допущення похибок (викривлення, неточностей) при оцінці та визначенні реальних ризиків через людський фактор?** Якщо існує, то яким чином не допустити або мінімізувати можливий вияв необ'єктивності з боку відповідального працівника за оцінку ризику? Чи здійснюється в установах внутрішній контроль (незацікавленими особами) за якістю оцінки ризику до того, як буде прийнято відповідне управлінське рішення та розроблені заходи з усунення ймовірного ризику (щоб запобігти неефективному використанню фінансових і людських ресурсів установи та відволіканню від реальних проблем і завдань)?

Відповідь: Людський чинник типово є основним фактором, коли йдеться про ризики. Управління ризиками та система внутрішнього контролю ніколи не зможуть забезпечити тотальний контроль впливу цього чинника (лише належні гарантії). Типова відповідь на людську помилку: розподіл обов'язків (подвійна перевірка), рішення із використанням ІТ, а також належне навчання (навчання – це також форма контролю). Незацікавленою чи незалежною особою, про яку ви згадуєте, є внутрішній аудитор. Аудитор проводить оцінку належного функціонування системи внутрішнього контролю (не лише функціонування, а й первинних умов створення).

Питання 4:

Хто є відповідальним за збір, узагальнення та систематизацію виявлених ризиків?

Відповідь: Як зазначалося, керівник несе відповідальність за ці фактори (а також відповідальність вищого керівництва). В результаті керівництво повинно бути підзвітним за функціонування системи внутрішнього контролю. Тому усвідомлення та готовність вищого керівництва є важливим фактором у цьому процесі.

Питання 5:

Якщо існує **єдина база виявлених ризиків**, то опишіть її структуру, технічні можливості, зокрема щодо зручності її використання та наповнення? Хто зацікавлений у створенні такої бази? **Хто відповідальний за оновлення даних?** Надати цю базу для опрацювання з метою можливого практичного застосування у Державній казначейській службі України.

Відповідь: Так, на ринку існують такі бази даних. Податковий департамент Голландії структурував бази даних відповідно до логічних кроків моделі COSO-ERM: база даних із цілями, база даних із ризиками, база даних із заходами контролю. Відповідальність за їх оновлення, знову-таки, несе вище керівництво. Звісно, практична робота делегована працівникам (як правило контролерам).

Питання 6:

Яким чином здійснюється управління ризиками, тобто які складові процесу реагування на події та зміни ризиків у процесі виконання покладених завдань?

Зокрема, яким чином та ким безпосередньо у подальшому реалізується та використовується сформована база даних щодо визначених ризиків? Як під час поточної роботи організовується усунення або, у разі відсутності такої можливості, локалізація виявлених “слабких місць”? **Хто (відповідальний) та як здійснює постійний контроль (нагляд) за ділянками роботи або конкретними процедурами**, рівень та якість виконання яких перебувають під загрозою? Чи враховується ризик щодо потенційної можливості не ліквідувати виявлені оцінкою ризик через об’єктивні обставини (наприклад, технічні, фінансові)?

Відповідь: Це питання буде розглянуто в ході короткої презентації з управління ризиками. Звичайно, зазначені вами чинники є ключовими для ідентифікації ризиків. Однак причина (як, наприклад, брак коштів) не є ризиком сама по собі, причина є частиною внутрішнього середовища організації.

Питання 7:

Хто та яким чином здійснює **контроль за виконанням затверджених заходів з усунення ризиків** або з недопущення настання передбачуваних порушень? **Чи існує затверджена форма внутрішньої та зовнішньої звітності з виконання таких заходів** та яка обрана доцільна періодичність її надання керівництву? Чи передбачено

ступінь відповідальності осіб, уповноважених на виконання певних функцій в установі, починаючи з безпосереднього виконавця, його керівника – до контролюючого виконання заходів.

Відповідь: Керівництво несе відповідальність за контроль щодо реалізації заходів контролю (краще тут використовувати термін – за моніторинг заходів контролю). Моніторинг заходів контролю (чи вони існують та чи є дієвими?) може бути організований в рамках самого процесу (як правило, контролери виконують цю роботу) або за межами процесу (функція моніторингу, що здійснюють аудитори). Існує декілька способів підготовки звіту щодо реалізації заходів контролю. Найпоширенішими є: система збалансованих показників (business balanced score card) – настільна дошка для керівництва із попередньо визначеними ключовими індикаторами виконання, рамка COSO-ERM (як правило, використовується аудиторами для оцінки системи внутрішнього контролю в цілому), PRINCE2 (метою якої є належний контроль програми чи проекту) і т. д.

Результати аудиту регулюючих документів системи внутрішнього контролю Державного казначейства України

**Період проведення аудиту:
22 липня – серпень 2011 р.**

Етапи аудиту

- Початок аудиту.
- Планування та попереднє дослідження.
- Робота на об'єкті аудиту.
- Аналіз.
- Звітність.
- Оцінка аудиту.
- Відстеження результатів

Ключове запитання для аудиту

Чи можуть інструкції для внутрішнього контролю ДКУ стати основою для українських стандартів внутрішнього контролю, що відповідають міжнародним стандартам?

Три звіти за результатами аудиту

- Звіт I. Оцінка документів, що регулюють формування у ДКУ системи внутрішнього контролю.
- Звіт II. Оцінка Порядку складання Технологічних регламентів та його практичного використання.
- Звіт III. Оцінка Технологічних регламентів та їх практичного використання

Методи аудиту

- Дослідження документів.
- Опитування.
- Інтерв'ю.
- Аналіз відхилень

Результати Звіту I

Висновки аудиту (1)

1. Система внутрішнього фінансового контролю Казначейства відрізняється від європейської моделі ДВФК.
2. Відсутній комплексний підхід до побудови єдиної системи ВК, що базується на міжнародних стандартах та практиці

Висновки аудиту (1)

Положення про систему внутрішнього контролю в Державному казначействі України

3. Базується на моделі COSO I, а відповідно:
 - рамки середовища контролю, визначені COSO I, є обмеженими;
 - поняття ВК та цілі відповідають COSO I, однак не лаконічні;
 - філософія ВК визначена у принципах ВК, з акцентом на організаційній складовій;
 - немає наголосу на аспекті загального управління та визначенні стратегічних ризиків;
 - у Положенні не пояснено методологію оцінки ризиків та управління ними

Положення про систему ВК (продовження)

- чітко не визначено відповідальності та підзвітності керівників центрального рівня;
- процеси стратегічного рівня та багато аспектів внутрішнього середовища не охоплені. ВК фокусується на функціях і процесах;
- компоненти “інформація та комунікація” і “моніторинг” подані у неправильній послідовності;
- інформація та комунікація розглядаються в односторонньому порядку, знизу-вверх

Висновки аудиту (1)

Інструкція з ідентифікації, оцінки та управління ризиками в ДКУ та Головних управліннях ДКУ

- інструкція відірвана від інших компонентів моделі COSO, відсутні посилання на Положення про ВК;
- ідентифікація подій напряду зосереджена на діяльності (функції, процесі) і не стосується інших аспектів внутрішнього середовища;
- процес виявлення та оцінки ризиків не розглядається як завдання для керівників;
- апетит на ризику формулюється у 100 %;
- в Інструкції не описано види реакції на ризики

Інструкція з ідентифікації ризиків (продовження)

- організація процесу виявлення ризиків, оцінки ризиків та управління ризиками визначена для рівня структурних підрозділів;
- в Інструкції не наведено список заходів контролю, які є типовими для Казначейства;
- в Інструкції також відсутній аналіз витрат/вигід впровадження заходів контролю;
- роль відділу відомчого контролю є домінуючою, тоді як вона повинна бути координуючою

Рекомендації ДКУ за результатами аудиту I

1. Підготувати проект нового документа (положення) про ВК, включаючи чинні Положення та Інструкцію.
2. Привести новий документ у відповідність з моделлю COSO-ERM, дотримуючись такої послідовності параграфів:
 - загальні положення;
 - визначення принципів;
 - система внутрішнього контролю (послідовність із 8 компонентів COSO-ERM).
3. Додатковий наголос на системі моніторингу, включивши її у загальний цикл управління та залучивши вище керівництво до процесу

Результати Звіту II Висновки

Порядок складання Технологічних регламентів:

- не вбудований у систему внутрішнього контролю;
- має чітку структуру, форму правил, обов'язкових до виконання;
- стосується первинних функцій Казначейства, які є відправними для розроблення регламенту (а не цілі)

Порядок складання Технологічних регламентів (продовження)

- зрозумілий, конкретний, лаконічний та має практичне значення;
- не містить вимог щодо опису заходів контролю;
- механізм моніторингу відповідності використання Порядку відсутній

Загальний висновок (відповідь на ключові питання)

- Якість Порядку
 - документ належної якості та є ефективною інструкцією для підготовки технологічних регламентів.
- Практичне використання Порядку
 - підтверджується експертами.
- Моніторинг
 - не існує механізму моніторингу

Рекомендації за результатами аудиту II

- у вступній частині Порядку подати опис системи ВК;
- включити розділ із вказівками щодо заходів контролю;
- відповідно до COSO сформулювати цілі документа;
- визначити департамент, відповідальний за внесення змін до Порядку;
- розробити механізм моніторингу

Результати Звіту III

Висновки

Технологічний регламент процесу виконання кошторису ДКУ

- документ відповідає вимогам Порядку;
- немає посилань на Порядок;
- регламентом не визначено заходів контролю;
- документ є зрозумілим для виконавця процесу, але для стороннього читача є складним

Технологічний регламент процесу виконання кошторису ДКУ

(продовження)

- документ доводиться до виконавців через системну мережу;
- механізм моніторингу відповідності використання регламенту відсутній

Загальний висновок

(відповідь на ключові питання)

- Якість Технологічного регламенту
 - документ є ефективною інструкцією для департаменту, відповідального за реалізацію процесу.
- Практичне використання Порядку
 - підтверджується експертами.
- Моніторинг
 - не існує механізму моніторингу

Рекомендації за результатами аудиту III

- у вступній частині документа описати його взаємозв'язок із наявною системою ВК та Порядком;
- сформулювати цілі процесу відповідно до COSO;
- включити розділ із описом заходів контролю;
- згрупувати нормативно-правові акти та навести короткий опис підпроцесів

Рекомендації за результатами аудиту III

- встановити департамент, відповідальний за внесення змін до регламенту;
- розробити простий механізм моніторингу;
- систематично інформувати керівництво про дотримання регламенту

ПРОГРАМА
аудиту регламентуючих документів щодо рамки внутрішнього контролю у ДКСУ, серпень 2011 р.

Зміст аудиту	Вимога з боку ЦПГ: для використання у навчанні внутрішніх аудиторів восени 2011 р. та за результатами пілотного аудиту у Казначействі: підготувати рамку для внутрішнього контролю (далі – ВК), яка б відповідала міжнародним стандартам та враховувала особливості підготовки стандартів ВК в українській практиці
Ціль (що впливає із змісту аудиту)	Дослідження чинних стандартів ВК в Україні з метою приведення їх у відповідність із міжнародними (у разі потреби)
Посилання для проведення аудиту	Міжнародні стандарти та практика ВК: <ul style="list-style-type: none"> • Моделі COSO (I та II) та INTOSAI; • Практичний посібник із внутрішнього контролю для українських державних інституцій (підготовлений раніше в межах проекту). Думка та бачення клієнтів (ЦПГ) та об'єкта аудиту (Казначейства). Стандарти ВК транзитних країн, наприклад, Румунії та Македонії, РЕМРАЛ – рекомендації
Бачення щодо проведення аудиту	Вид аудиту: аудит у формі підготовки дизайну, надання висновків щодо реалістичності бачення ЦПГ (використати інструкції Казначейства як базу / кращу практику для українських стандартів ВК). Критерії аудиту та їх взаємозв'язок із посиланнями, визначеними як база для аудиту, будуть порівнюватися із існуючою ситуацією, на основі чого будуть підготовлені висновки та розроблені рекомендації
Предмет та масштаби аудиту	Існування та використання інструкцій ВК Казначейства
Ключове запитання	Чи може Інструкція із ВК Казначейства бути взята за основу для стандартів ВК в Україні, що повинні відповідати міжнародним стандартам
Підпитання та критерії оцінки	В якій частині Інструкція із ВК Казначейства відрізняється від міжнародних стандартів: <ul style="list-style-type: none"> • правовий та регуляторний статус; • визначення ВК; • цілі ВК;

Продовження дод. Д

	<ul style="list-style-type: none"> • філософія та базові засади ВК: принципи, правила, особливості реалізації, чітко визначені норми, взаємозв'язок із управлінням ризиками; • масштаб (використання/застосування) інструкції для ВК: первинних / основних процесів, допоміжних процесів, фінансових процесів; • опис/формат інструкції із ВК: загальна чи деталізована. <p>Що потрібно зробити, щоб привести Інструкцію із ВК Казначейства у відповідність з міжнародними стандартами?</p> <p>Як Інструкція із ВК Казначейства впроваджується та використовується на практиці?</p>	
Методи	<p>1. Робота із документами: аналіз інструкції із ВК Казначейства</p> <p>2. Інтерв'ю у Казначействі, структуровані у формі опитувальника, щодо розуміння, використання та результатів інструкції із ВК та потреби зміни інструкції</p>	
Проведення аудиту	<p>Початок</p> <p>Планування та початкове опитування</p> <p>Робота на об'єкті</p> <p>Аналіз</p> <p>Звітність</p> <p>Оцінка результатів аудиту</p> <p>Відслідковування результатів</p>	
Етапи та графік реалізації	22 липня	Вступна зустріч у Казначействі представників Державної фінансової інспекції України (далі – Держфінінспекція), Казначейства та Проекту
	25–29 липня	<p>1) планування аудиту;</p> <p>2) робота із документами;</p> <p>3) підготовка опитувальника для інтерв'ю</p>
	1–13 серпня	Проведення аудиту в Казначействі
	15–27 серпня	Звітування + рекомендації щодо форми українських стандартів внутрішнього контролю
	1–2 вересня	Представлення результатів та пропозицій Казначейства та Держфінінспекції
	Вересень	Підготовка навчальних матеріалів
Відповідальні особи (члени аудиторської команди)	3 боку Казначейства	

Закінчення дод. Д

	З боку ЦПГ	Тетяна Байдашнікова – головний державний аудитор, ЦПГ Андрій Цибульський – головний державний аудитор, ЦПГ
	З боку проекту	Ян ван Тайнен Руслана Рудніцька Манфред ван Кестерен

**Критерії аудиту регламентуючих документів
щодо рамки внутрішнього контролю у ДКСУ, серпень 2011 р.**

Критерій	Коментарі до критеріїв відповідно до моделі COSO-ERM	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Відхилення
База для підготовки регламентуючих документів	Вказівки щодо Стандартів внутрішнього контролю для державного сектору, розроблені Міжнародною організацією вищих аудиторських установ (INTOSAI)		
Визначення	Внутрішній контроль розглядається і організований як: інтегрований процес: усіх рівнів організації; стосується всього керівництва та персоналу; розроблений, щоб впливати на ризики: базується на ризиках; забезпечує належні гарантії		
Цілі	Цілями ВК є: <ul style="list-style-type: none"> • правильні, етичні, економічні, ефективні та результативні операції; • забезпечення підзвітності; • відповідність правовим нормам та регулюючим актам; • збереження ресурсів від витрат, неправильного використання та пошкоджень 		
Філософія	Не має визначених норм: елементи COSO-використовуються як посилання (точка відліку). Вказівки: керівництво використовує елементи COSO як інструмент внутрішнього контролю разом із управлінням ризиками. Управління ризиками становить базу для розроблення системи контролю		
Масштаб (використання)	Інтегрований процес: охоплює усі процеси організації незалежно від періоду часу та рівня організації		
Опис/формат	Модель COSO-ERM подає загальний опис Вказівки (Стандарти внутрішнього контролю для державних інституцій) також подають загальний опис із деякими шаблонами (форматами для допомоги)		

Продовження дод. Е

Критерій	Коментарі до критеріїв відповідно до моделі COSO-ERM	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Відхилення
Внутрішнє середовище	<ul style="list-style-type: none"> Періодична оцінка існуючого внутрішнього середовища. За результатами цієї оцінки, в міру потреби, розробляються нові заходи 		
Адміністративні, організаційні та внутрішні заходи контролю (АО/ІС)	<ul style="list-style-type: none"> Наявність описів (регламентів) процесів, що включають контрольні заходи. Враховують: <ul style="list-style-type: none"> види контролю, що, як правило, використовуються; сильні та слабкі сторони існуючих контрольних заходів; опис процесів та заходів контролю (з позиції управління ризиками): достатність, відповідність, економічна доцільність (співвідношення доходів та витрат), оновлення 		
Організаційна структура	Структура організації та її типові характеристики (компетенції, відповідальність, завдання та зобов'язання щодо звітності). Розподіл ролей (посадові інструкції), відповідальність, владні повноваження. Делегування повноважень та відповідальність чітко описані, так само як і наслідки для системи внутрішнього контролю		
Питання етики та порядності	Чи існує розроблена та задокументована політика, що попереджує їх порушення (кодекс етики тощо)?		
Філософія управління ризиками та стиль	<ul style="list-style-type: none"> Чи є управління ризиками частиною політики і чи визначено це в місії та цілях організації? Чи здійснюється управління ризиками на систематичній основі? 		
Апетит на ризики (межі допустимих ризиків)	Чи визначені сфери, які для керівництва є важливими в аспекті ризиків та сфери, де ці ризики прийнятні?		
Закони та нормативно-правові акти	Закони та нормативно-правові акти, яких необхідно дотримуватися		

Продовження дод. Е

Критерій	Коментарі до критеріїв відповідно до моделі COSO-ERM	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Відхилення
Інституційні межі	Внутрішньоорганізаційні взаємозв'язки, яких потрібно дотримуватися		
Планування та контроль	Наявність процедур та функцій, необхідних для належного планування та контролю за операційною діяльністю організації		
Визначення цілей	<ul style="list-style-type: none"> Цілі визначені на стратегічному рівні та є чіткими. Цілі нижчого порядку, операції, звітність відповідають цілям стратегічного рівня. Усі цілі сформульовано відповідно до критеріїв SMART (конкретні, вимірювальні, реалістичні, визначені у часі). Стратегічні та операційні цілі становлять відправну точку при розробленні рамки внутрішнього контролю 		
Визначення подій	<ul style="list-style-type: none"> Визначені потенційні події, що можуть вплинути на досягнення стратегічних та операційних цілей. Це було зроблено з визначенням ризиків та можливостей. Внутрішні та зовнішні фактори бути враховані при оцінці подій. Потенційні події сформульовано у причинно-наслідковому зв'язку 		
Оцінка ризиків	<ul style="list-style-type: none"> Ризики оцінено та пріоритизовано із урахуванням критеріїв впливу та ймовірності виникнення. Межі допустимих ризиків, визначені керівництвом, є основою для пріоритизації 		
Реакція на ризики	<ul style="list-style-type: none"> З огляду на вагомі аргументи, реакція була визначена на ті ризики, які перебувають в допустимих межах. Враховані такі види реакції на ризики: розділити, зменшити, уникнути, прийняти 		
Контрольні заходи	<ul style="list-style-type: none"> Політика та процедури реакції на ризики та досягнення цілей організації чітко визначені (або розроблені), в міру необхідності (реакція на ризик = зменшення). 		

Продовження дод. Е

Критерій	Коментарі до критеріїв відповідно до моделі COSO-ERM	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Відхилення
	<ul style="list-style-type: none"> • Контрольні заходи визначені належним чином, реалізуються систематично, відповідно до плану, економні і безпосередньо стосуються цілей контролю. • Контрольні заходи поширені на всю організацію, відповідні управлінські рівні та необхідні функції. <p>Переліки виявляючих та превентивних контрольних заходів можуть різнитися, а саме:</p> <p><i>(1) процедури авторизації та дозволів;</i> <i>(2) розподіл обов'язків (вповноваження, обробка, запис, перегляд);</i> <i>(3) контроль за доступом до ресурсів та записів;</i> <i>(4) перевірки;</i> <i>(5) звірка;</i> <i>(6) перегляд виробничого виконання;</i> <i>(7) перегляд операцій, процесів та заходів;</i> <i>(8) контроль (доручення, перегляд та схвалення, нагляд та тренування).</i></p> <p>Чотири узагальнюючі категорії: попереджувальний контроль, директивний контроль, виявляючий контроль та коригуючий контроль</p>		
Інформація та комунікація	<ul style="list-style-type: none"> • Система внутрішнього контролю та всі операції і важливі події повністю документуються. • Інформаційна система супроводжується підготовкою звітів, що містять необхідну виробничу, фінансову, нефінансову та іншу інформацію, що необхідна для реалізації процесів. • Наявна також інформація щодо зовнішніх подій, заходів та умов, необхідна для прийняття рішень. • Інформація є достатньою, своєчасною, правильною та доступною. • Комунікація здійснюється ефективно вниз, вверх тощо, через усі компоненти та структуру організації. 		

Закінчення дод. Е

Критерій	Коментарі до критеріїв відповідно до моделі COSO-ERM	Варіанти відповіді	
		Так/ні	Відхилення
	<ul style="list-style-type: none"> • Персонал повідомлено вищим керівництвом про відповідальність за здійснення контрольних заходів. • Налагоджений ефективний зв'язок із зовнішніми залученими сторонами. • Періодично та за потреби здійснюється перегляд цілей, виходячи зі змін внутрішнього середовища 		
Моніторинг	<ul style="list-style-type: none"> • Система управління ризиками та дієвість її компонентів піддаються моніторингу та оцінці. Це здійснюється за рахунок існуючих заходів із моніторингу, окремих оцінок або у поєднанні цих двох видів. • Відхилення у роботі системи управління ризиками доповідаються на відповідному рівні управління, серйозні випадки доводяться до відома вищого керівництва чи членів правління з метою вдосконалення 		

Аналіз аудиторських знахідок і висновків та їх відхилень від обраних критеріїв аудиту

Аналіз відхилень здійснювався стосовно:

1) якості і застосування порядку щодо складання технічних настанов (регламентів) Державної казначейської служби України (далі – Казначейство);

2) моніторингу застосування технічних настанов.

Критерій	Наявні відхилення та їх характеристика	Рекомендації для уникнення відхилень
1. Якість Порядку		
Зв'язок між порядком і загальними основами внутрішнього контролю		
Основа для порядку <ul style="list-style-type: none"> Порядок встановлено в рамках загальної організаційної основи для внутрішнього контролю, яка узгоджується із міжнародними стандартами (COSO / INTOSAI). Порядок як такий є елементом інтегрованого підходу до основ внутрішнього контролю 	ISO 9001-2001 Основа термінології для системи внутрішнього контролю й аудиту Казначейства (наказ від 07.10.2008 № 417). Оскільки документи, які регулюють і визначають створення основи внутрішнього контролю і управління ризиками, втратили чинність, Порядок складання технічних настанов втратив чітку структуру основи внутрішнього контролю	Переробити і схвалити якнайшвидше внутрішні регламенти щодо системи внутрішнього контролю в Казначействі (див. рекомендації, надані далі у параграфі 5.7). Доки такі регламенти не прийнято, рекомендовано мати на початку цього Порядку належний опис структури Основ внутрішнього контролю, включаючи визначення ризиків, тощо
Статус Порядку		
Порядок узгоджується із відповідними законами, директивами і правилами	Так	Відхилень немає
Розробник і власник Порядку		
Порядок розроблено від імені найвищого керівництва організації та підписано і затверджено найвищим керівництвом	Так	Відхилень немає

Продовження дод. Ж

Критерій	Наявні відхилення та їх характеристика	Рекомендації для уникнення відхилень
Цілі Порядку		
<p>Мета/цілі Порядку визначені зрозуміло.</p> <p>У відповідності з термінологією COSO Порядок має бути спрямований на:</p> <ul style="list-style-type: none"> – здійснення правильних, етичних, економних, ефективних і результативних операцій; – виконання зобов'язань щодо підзвітності; – дотримання відповідних законів і постанов; – збереження ресурсів від втрат, зловживань і шкоди 	<p>Врегулювати порядок виконання функцій структурних департаментів Казначейства.</p> <p>Термін “порядок” не пояснюється, але він стає зрозумілим з прописаних частин технічної настанови функції, яка йде за ними</p>	<p>Бажано пояснити/повторити у вступі до Порядку цілі, а не тільки посилення на ISO 9001-2001</p> <p>Цілі COSO могли би стати хорошим набором цілей для включення до Порядку</p>
Деталі регулювання		
<p>Порядок регулює тільки питання, якщо це необхідно з позиції вищих постанов і цілісності</p>	<p>У технічних настановах не регулюються прописані процедури контролю</p>	<p>Рекомендовано прописати в Порядку, що технічні настанови мають містити окремий абзац про наявні контрольні процедури для відповідних функцій і процесів та їхньої адекватності</p>
Гнучкість у використанні Порядку		
<p>У Порядку чітко йдеться про те, які частини і з яких причин обов'язкові і які частини необов'язкові</p>	<p>Обов'язкові частини:</p> <ul style="list-style-type: none"> – базова інформація для розуміння; – блок-схема процесу; – короткий опис процесу. <p>Необов'язкові частини:</p> <ul style="list-style-type: none"> – додаток “технічна схема”; – перелік використаних аббревіатур. <p>Ця гнучкість видається доцільною, вона запобігає сумнівам</p>	<p>Рекомендовано обов'язкову частину про опис процедур контролю в процесах і їхню адекватність</p>

Продовження дод. Ж

Критерій	Наявні відхилення та їх характеристика	Рекомендації для уникнення відхилень
Філософія, на якій ґрунтуються Порядок, і критерії якості		
<ul style="list-style-type: none"> • Порядок базується на чіткому розумінні (визначенні) внутрішнього контролю. • Порядок стабільний в частині основної структури. • Порядок базується на правилі, тому не дає простору для великої гнучкості. • Супровід, де необхідно: це означає, що порядок має давати чіткі вказівки щодо того, як його застосовувати і кому. • Порядок враховує цілі організації стосовно законних завдань, це відправна точка (стратегічні, тактичні і операційні цілі). • Порядок застосовується до всіх внутрішніх процесів. • Обрані контрольні процедури підтримуються аргументами (витрати/користь) 	ISO 9001-2001	<p>Коротке пояснення (у вступі до Порядку), рекомендовано навести філософію цього ISO, щоб користувачі розуміли принципи, які є його підґрунтям: якість і ефективність.</p> <p>Також, якщо дотримуватися поради щодо опису процедур контролю, то рекомендовано навести вказівки, як ці процедури контролю слід виписати (включаючи ролі і обов'язки)</p>
Сфера застосування Порядку		
Порядок спрямований на усі внутрішні процеси організації	<p>Підсумовуються функції:</p> <ul style="list-style-type: none"> – обслуговування бюджетів, виділення і отримання бюджетних ресурсів, різні клієнти; – бухгалтерського обліку і звітності; – реалізації повноважень/мандата щодо розподілу ресурсів. 	Рекомендовано зберегти таку сферу застосування Порядку, водночас подумати про чіткий опис процесів (не треба робити у певному порядку, але рекомендується однаковість)

Продовження дод. Ж

Критерій	Наявні відхилення та їх характеристика	Рекомендації для уникнення відхилень
	<p>Сфера застосування Порядку – первинні процеси Казначейства. Проте, для власного бюджетного процесу (формування і виконання) існує дві технічні настанови.</p> <p>На думку експертів Казначейства, другорядні процеси, такі як управління людськими ресурсами, ІТ і управління, не підпадають під дію Порядку</p>	
Рівень деталізації опису Порядку		
<ul style="list-style-type: none"> • Порядок помірний. Це означає, що рівень деталізації достатній для того, щоб користувачі зробили чіткі технічні настанови. • Блок-схеми надають (у цілому і не дуже деталізовано) чітку і повну картину 	<p>До певної міри</p> <p>Без зайвих пояснень</p>	Відхилень немає
Структура Порядку		
Порядок поділений на логічні частини у логічному порядку	<p>За загальними положеннями йдуть п'ять згаданих частин.</p> <p>Структура видається логічною, але бракує обов'язкової частини для опису процедур контролю у процесах</p>	Рекомендовано навести обов'язкову частину про опис процедур контролю у процесах і їхню адекватність
Види контрольних процедур у Порядку		
<ul style="list-style-type: none"> • Порядок дає вказівки про види контрольних процедур і про те, як їх описати у технічній постанові. 	Не як контроль сам по собі	Рекомендовано навести обов'язкову частину про опис процедур контролю у процесах і їхню адекватність

Продовження дод. Ж

Критерій	Наявні відхилення та їх характеристика	Рекомендації для уникнення відхилень
<ul style="list-style-type: none"> З погляду управління ризиками: обираються тільки контрольні процедури, які адекватні, економічні (витрати-вигоди) і сучасні 	<p>У прописаних частинах конкретних технічних документів може міститися опис запроваджених контрольних процедур і їхньої адекватності, які розглянуто в Порядку. Правильне застосування цієї настанови є саме по собі важливим контролем</p>	
Чіткість Порядку		
<p>Порядок: зрозумілий, застосовуваний, повний, конкретний, точний, послідовний, виконуваний, ефективний, поширений, відомий</p>	<p>Порядок зрозумілий, застосовуваний, конкретний, точний</p>	<p>Відхилень немає</p>
2. Інформація, комунікація і моніторинг		
Інформація і комунікація		
<ul style="list-style-type: none"> Порядок застосовується у відповідних департаментах організації і повідомляється чітко і прозоро Зміни у Порядку доводяться до відома відповідних працівників чітко і прозоро. Керівництво чітко розуміє, яка інформація йому потрібна для того, щоб скласти уявлення про застосування Порядку в організації 	<p>Порядок запроваджується в усіх самостійних структурних підрозділах Казначейства шляхом підготовки належного переліку із зазначенням місця розташування на мережевому диску, де можна знайти документи.</p> <p>Аудитори не знають, чи зміни до Порядку повідомлялися відповідним працівникам так само, як і Порядок (перелік на мережевому диску).</p> <p>Аудитори не мають інформації про потребу керівників бути поінформованими про застосування Порядку в Казначействі.</p>	<p>Відхилень немає</p>

Продовження дод. Ж

Критерій	Наявні відхилення та їх характеристика	Рекомендації для уникнення відхилень
	На думку ключових експертів Казначейства, менеджери не отримують інформації про застосування Порядку в організації	
Моніторинг		
<ul style="list-style-type: none"> • Існує механізм моніторингу дотримання Порядку. • Зрозуміло, хто здійснює моніторинг. • Зрозуміло, як моніторинг функціонування порядку організовано на практиці. Моніторинг інформації концентрується і використовується на центральному рівні (керівництвом) 	Немає механізму моніторингу дотримання Порядку. У разі, якщо зміни необхідні в технічній настанові, завдання визначеного відповідального структурного підрозділу – про це подбати (зробити пропозицію і передати її на рівні центрального керівництва на погодження). Однак це не спосіб і не частина моніторингу	На керівника департаменту з вивчення змін і стратегічного розвитку покласти відповідальність за моніторинг та інформування керівника казначейства. Керівник департаменту з вивчення змін і стратегічного розвитку для цієї цілі розробляє простий механізм моніторингу
3. Актуалізація Порядку		
Існує чіткий і добре відомий механізм для адаптації Порядку, коли цього потребують зміни обставин і законодавства	Керівник департаменту з вивчення змін і стратегічного розвитку відповідає за актуалізацію Порядку	Відхилень немає
4. Дотримання Порядку		
Дотримання відповідальними департаментами і посадовцями		
Порядку дотримуються на практиці. Це означає: кроки, описані в Порядку, насправді застосовуються в описі технічних настанов	Хоча немає розробленого механізму для моніторингу дотримання Порядку, департамент з вивчення змін і стратегічного розвитку вважає, що технічні настанови узгоджуються із кроками, описаними у Порядку	На керівника департаменту з вивчення змін і стратегічного розвитку покласти відповідальність за моніторинг та інформування керівника казначейства. Керівник департаменту з вивчення змін і стратегічного розвитку для цієї цілі розробляє простий механізм моніторингу

Продовження дод. Ж

Критерій	Наявні відхилення та їх характеристика	Рекомендації для уникнення відхилень
5. Використання технічних настанов		
Моніторинг використання технічних настанов у цілому		
<ul style="list-style-type: none"> • Збирається інформація про узгодженість операцій із описами у технічних настановах. • Найвищим керівництвом вживаються додаткові заходи, щоб узгодити практику із Порядком і технічними настановами 	<p>Аудитори не мають інформації або ознак того, що департамент з вивчення змін і стратегічного розвитку або департамент фінансової інспекції систематично збирає інформацію про узгодження діяльності структурних департаментів із описами відповідних технічних настанов</p>	<p>Департамент з вивчення змін і стратегічного розвитку та/або департамент фінансової інспекції систематично збирає інформацію про узгодження діяльності структурних департаментів із описами відповідних технічних настанов.</p> <p>Ця інформація після узагальнення надсилається (найвищому) керівництву з порадою вжити заходів, якщо технічних настанов не дотримуються</p>
6. Актуалізація технічних настанов		
<p>Існує чіткий і відомий механізм для внесення змін до технічних настанов, коли цього потребують зміни обставин і законодавства</p>	<p>Департамент з вивчення змін і стратегічного розвитку розробив концепцію постанови з метою належного регулювання питань щодо внесення змін до технічних настанов.</p> <p>Цілями такого регулювання є:</p> <ul style="list-style-type: none"> – підтвердження переліку структурних підрозділів Казначейства, які відповідають за збір і узагальнення пропозицій стосовно внесення змін до технічних настанов (регламенту) Казначейства; – належний порядок для перегляду і внесення змін до технічних настанов Казначейства. 	<p>Рекомендовано зробити це питання частиною наказу № 526 від 22.12.2009 Міністерства фінансів України та Державного казначейства України</p>

Закінчення дод. Ж

Критерій	Наявні відхилення та їх характеристика	Рекомендації для уникнення відхилень
	<p>Для кожної функції та її підпроцесів наводяться відповідальні департаменти. Порядок перегляду і внесення змін стосується виконавців і часових рамок.</p> <p>Причини для перегляду і внесення змін до технічних настанов:</p> <ul style="list-style-type: none"> – нові або змінені нормативно-правові акти, які змінюють порядок виконання функцій, процесів і операцій; – запровадження нових способів застосування надання програм або зміни в наявних програмах, які змінюють порядок виконання функцій, процесів і операцій. <p>Департамент з вивчення змін і стратегічного розвитку отримує від відповідального структурного підрозділу концепції змін до відповідних процесів і функцій, а також документ для координації з візами зацікавлених структурних підрозділів.</p> <p>На основі отриманих концепцій для змін Департамент з вивчення змін і стратегічного розвитку розробляє концептуальне розпорядження Казначейства і узгоджує його з Юридичним департаментом і заступником Голови Казначейства.</p> <p>Департамент з вивчення змін і стратегічного розвитку підтверджує поточні версії технічних настанов розпорядженням</p>	

Додаток И

Перерозподіл завдань, функцій, видів діяльності між штатними одиницями підрозділу наукової установи

Назва структурного підрозділу Планово-фінансовий відділ
Посада, прізвище керівника структурного підрозділу Начальник відділу

Завдання	Функції	Назва	Опис процесу та вимоги	Нормативно-правові акти України, внутрішні нормативні документи	Джерела формування	Обсяг, арк.	Перелік користувачів/періодичність
1. Дотримання вимог кошторисної дисципліни та бюджетного законодавства	1.1. Складання кошторису, плану асигнувань та плану використання бюджетних коштів	1.1.1. Кошторис	Аналіз фактичного виконання попередніх періодів, моніторинг та розрахунок	Бюджетний кодекс України, постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228, наказ Міністру від 28.01.2002 № 57	Розрахункові дані	2	Мінфін, ДКСУ, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, бухгалтерія установи / один раз на рік
		1.1.2. План асигнувань	Аналіз фактичного виконання попередніх періодів у розрізі помісячного використання бюджетних коштів, очікуваний помісячний прогноз використання коштів		Розрахункові дані	1	Мінфін, ДКСУ, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, бухгалтерія установи / один раз на рік

Продовження дод. И

Завдання	Функції	Назва	Опис процесу та вимоги	Нормативно-правові акти України, внутрішні нормативні документи	Джерела формування	Обсяг, арк.	Перелік користувачів/періодичність
		1.1.3. План використання	Аналіз фактичного виконання попередніх періодів, моніторинг та розрахунок		Розрахункові дані	1	Мінфін, АКСУ, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, бухгалтерія установи / один раз на рік
		Обґрунтування до кошторису	Аналіз фактичного виконання попередніх періодів, моніторинг цін на товари і послуги та розрахунок		Розрахункові дані	21	Мінфін, Управління Державної казначейської служби, бухгалтерія установи / один раз на рік
	1.2. Внесення змін до кошторису, плану асигнувань та плану використання	1.2.1. Зміни до кошторису, плану асигнувань, плану використання, розрахунків витрат	Аналіз необхідності внесення змін з метою забезпечення найбільш доцільного використання матеріальних, фінансових та трудових ресурсів	Бюджетний кодекс України, постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228, наказ Мінфіну від 28.01.2002 № 57	Розрахункові дані	2-8	Мінфін, Управління Державної казначейської служби, бухгалтерія установи / протягом року

Продовження дод. II

Завдання	Функції	Назва	Опис процесу та вимоги	Нормативно-правові акти України, внутрішні нормативні документи	Джерела формування	Обсяг, арк.	Перелік користувачів/періодичність
2. Складання паспорта бюджетної програми та звітність про виконання	2.1. Складання та подання на затвердження паспорта	2.1.1. Паспорт бюджетної програми	Аналіз мети, завдань, напрямів використання коштів, результативних показників / отримання вимог чинного законодавства	Закон України про державний бюджет, наказ Міністру від 29.12.2002 № 1098	Розрахункові дані	6	Міністр, Управління Державної казначейської служби, бухгалтерія установи / один раз на рік
	2.2. Складання піврічного та річного звітів про виконання паспорта	2.2.1. Звіт про виконання паспорта	Аналіз напрямів використання коштів, результативних показників / отримання вимог чинного законодавства		Розрахункові дані, фактичні дані бухгалтерії та аналітичні дані для результативних показників	5	Міністр / один раз на рік
	2.3. Оцінка ефективності бюджетної програми	2.3.1. Оцінка ефективності бюджетної програми	Аналіз, моніторинг та контроль за ефективним використанням коштів	Бюджетний кодекс України, наказ Міністру від 17.05.2011 № 608	Фактичні дані бухгалтерії та дані з паспорта	10	Міністр / один раз на рік

Продовження дод. II

Завдання	Функції	Назва	Опис процесу та вимоги	Нормативно-правові акти України, внутрішні нормативні документи	Джерела формування	Обсяг, арк.	Перелік користувачів/періодичність
3. Підготовка бюджетних запитів Державного бюджету України	3.1. Пропозиції з відповідними обґрунтуваннями щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для діяльності на наступні бюджетні періоди	3.1.1. Формування попередніх показників проекту Державного бюджету України	Аналіз фактичного виконання попередніх періодів, моніторинг та розрахунок	Бюджетний кодекс України	і звіту про виконання паспорта	12	Мінфін / один раз на рік
		3.1.2. Бюджетний запит до проекту Державного бюджету України	Аналіз фактичного виконання попередніх періодів, моніторинг та розрахунок	Бюджетний кодекс України	Розрахунок-ві дані, фактичні дані бухгалтерії та аналітичні дані для результативних показників	60	Мінфін / один раз на рік

Продовження дод. И

Завдання	Функції	Назва	Опис процесу та вимоги	Нормативно-правові акти України, внутрішні нормативні документи	Джерела формування	Обсяг, арк.	Перелік користувачів/періодичність
4. Складання штатного розпису установи	4.1. Структура установи, чисельність штатного розпису, відділів, співробітників, розмір їхньої заробітної плати.	4.1.1. Штатний розпис	Аналіз структури системи управління, вдосконалення процесу управління та розрахунок ФЗП	Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228, наказ Міністру від 28.01.2002 № 57	Накази з відділу кадрів та роботи з персоналом, аналіз, розрахунок	13	Мінфін / 1–4 рази на рік
		4.1.2. Зміни до штатного розпису					Мінфін / 1–2 рази на рік
5. Планування собівартості науково-дослідних робіт	5.1. Розрахунок кошторисної вартості НДР	5.1.1. Калькуляція кошторисної вартості НДР	Визначення собівартості НДР	Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.1996 № 830	Тематичний план	38	Бухгалтерія установи / один раз на рік
		6.1. Підготовка показників економічного і соціального розвитку					Мінфін / 1–4 рази на рік
6. Формування та розміщення державних замовлень	6.2. Розрахунки для встановлення стипендій аспірантам та докторантам з відливом від виробництва	Форма-7 (аспірантура) Форма-8 (докторантура)	Розрахунок стипендій відповідно до норм чинного законодавства	Постанова Кабінету Міністрів від 29.02.1996 № 266 Постанова Кабінету Міністрів від 12.07.2004 № 882	Накази з аспірантури	8	Мінфін / 1–4 рази на рік
		6.2. Розрахунки для встановлення стипендій аспірантам та докторантам з відливом від виробництва					Розрахунок-відані

Продовження дод. И

Завдання	Функції	Назва	Опис процесу та вимоги	Нормативно-правові акти України, внутрішні нормативні документи	Джерела формування	Обсяг, арк.	Перелік користувачів/періодичність
7. Опрацювання фінансово-господарських договорів, рахунків на предмет відповідності затверженому кошторису	7.1. Взяття бюджетних зобов'язань		Відповідність наданих документів затверженому кошторису	Бюджетний кодекс України	Кошторис поточного року, договори, рахунки		Бухгалтерія установи / протягом року
8. Складання державної статистичної звітності	8.1. Забезпечення достовірності, повноти та своєчасності надання інформації	Форма № 1-держзамовлення; форма № 2-держзамовлення; форма № 1-ПВ місячна; форма № 1-ПВ квартальна; форма № 3-ПВ; форма № 3-1	Дотримання вимог чинного законодавства	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" від 16.07.1999 № 996-XIV; Закон України "Про державну статистику" від 17.09.1992 № 2614-XII; наказ Держстату від 29.06.2011 № 163;	Табель робочого часу, накази з видачу кадрів, накази з видачу аспірантури, фактичні дані бухгалтерії установи		Мініфін / 12 разів на рік; Державна служба статистики України / 12 разів на рік

Продовження дод. II

Завдання	Функції	Назва	Опис процесу та вимоги	Нормативно-правові акти України, внутрішні нормативні документи	Джерела формування	Обсяг, арк.	Перелік користувачів/ періодичність
9. Основні результати наукової, науково-технічної, інноваційної діяльності	9.1. Надання відомостей стосовно основних результатів наукової, науково-технічної, інноваційної діяльності та у сфері трансферту технологій (МОН)	Форми № 1–II	Аналіз основних результатів діяльності наукової діяльності	Наказ Державної служби статистики України від 20.11.2012 № 471; наказ Держстату від 10.08.2010 № 323 Лист Мінфіну	Фактичні дані бухгалтерії, аналітичні дані науково-організаційного відділу, паспорт бюджетної програми	50	Мінфін / один раз на рік

Закінчення дод. И

Завдання	Функції	Назва	Опис процесу та вимоги	Нормативно-правові акти України, внутрішні нормативні документи	Джерела формування	Обсяг, арк.	Перелік користувачів/ періодичність
10. Виконання зведених планів використання бюджетних коштів	10.1. Надання інформації про виконання зведених планів використання бюджетних коштів	Інформація про виконання зведеного та помісячного плану використання бюджетних коштів	Аналіз щомісячного виконання кошторису	Лист Мінфіну від 08.02.2013 № 31-18000-09-24/3813	Фактичні дані бухгалтерії, план використання бюджетних коштів з урахуванням внесених змін	5	Мінфін / 12 разів на рік
11. Інформація щодо чисельності працівників	11.1. Надання інформації щодо чисельності працівників установи		Статистичні дані	Лист Мінфіну	Штатний розпис, табель робочого часу		Мінфін / 8 разів на рік; бухгалтерія установи

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ
В УМОВАХ МОДЕРНІЗАЦІЇ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ**

За редакцією Л. Г. Ловінської

У ДВОХ ТОМАХ

Том 2

**Реформування фінансового контролю як складової
інституційних реформ у системі управління
державними фінансами**

Відповідальний за випуск

В. Д. Королюк

Редактор

О. В. Нефедова

Коректори:

С. В. Зюбенко, С. М. Циркун

Комп'ютерна верстка

А. Б. Нефедова, І. М. Кіріличева, Л. А. Різун

Обкладинка

А. Б. Нефедова

Формат 60×84/16. Ум. друк. арк. 19,07. Наклад 300 прим. Зам. 13-1058.

Видавець: Державна навчально-наукова установа "Академія фінансового управління"

04119, м. Київ, вул. Дегтярівська, 38–44, тел./факс: (044) 277-51-15.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4348 від 08.08.2012.

ПАТ "ВПІОЛ"

03151, м. Київ, вул. Волинська, 60.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4404 від 31.08.2012.

Б94

Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : у 2 т. / за ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2013. – ISBN 978-966-2380-62-0

Т. 2: Реформування фінансового контролю як складової інституційних реформ у системі управління державними фінансами / П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, І. Ю. Чумакова та ін. – 2013. – 328 с.

ISBN 978-966-2380-64-4

У другому томі монографії розкрито основні засади реформування фінансового контролю як важливої складової системи управління державними фінансами України, взаємозв'язок розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі з реформуванням державного внутрішнього фінансового контролю, досліджено контрольну функцію Державної казначейської служби України. Основну увагу приділено реформуванню таких форм державного фінансового контролю, як державний фінансовий аудит, інспектування та перевірки державних закупівель в умовах управління змінами в системі державних фінансів України. Запропоновано шляхи удосконалення методології і організації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державному секторі.

Для державних службовців, наукових працівників, викладачів, аспірантів, студентів.

УДК 657:336.13/.14(477)

ББК 65.052.21(4Укр)