

**Слободяник Ю. Б.**

**ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ  
ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ  
В УКРАЇНІ**

**Монографія**

м. Суми

Видавець Наталуха А.С.

**2014**

УДК 657.6:336.1  
ББК 65.052.8  
С48

Рекомендовано до друку вченою радою Одеського національного економічного університету, протокол № 3 від 27.11.2013

Рецензенти:

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту  
Державного вищого навчального закладу  
«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»  
*О. А. Петрик;*

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та аудиту  
Одеської національної академії харчових технологій  
*В. В. Немченко;*

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економічного аналізу  
Одеського національного економічного університету  
*І. К. Дрозд*

**Слободяник Ю. Б.**

С48 Формування системи державного аудиту в Україні [Текст] :  
монографія / Ю. Б. Слободяник. – Суми : ФОП Наталуха А.С., 2014. – 321 с.  
**ISBN 978-966-2746-03-7**

У монографії розкрито теоретико-методологічні та організаційні проблеми формування системи державного аудиту в Україні. На основі дослідження еволюції контролю державних фінансів обґрунтовано об'єктивне виникнення і багаторічне існування державного аудиту як виду контролю. Визначено передумови становлення і розвитку державного аудиту в Україні, розглянуто особливості його інституціоналізації. З урахуванням кращого досвіду вищих органів державного аудиту зарубіжних країн та вимог міжнародних стандартів запропоновано організаційну структуру системи державного аудиту.

Розкрито методичні засади організації і проведення державного аудиту, включаючи обґрунтування вибору теми і визначення цілей, планування, реалізацію основного етапу аудиторського дослідження, документальне оформлення результатів аудиту та контроль виконання рекомендацій. Методику обґрунтування вибору теми, а також формулювання ключових параметрів аудиту ефективності проілюстровано на конкретному прикладі.

Монографію адресовано науковим і практичним працівникам, фахівцям Рахункової палати, Державної фінансової інспекції та інших органів контролю державних фінансів, викладачам, аспірантам і студентам вищих навчальних закладів.

**УДК 657.6:336.1**  
**ББК 65.052.8**

**ISBN 978-966-2746-03-7**

© Слободяник Ю. Б., 2014

# ЗМІСТ

ВСТУП .....	4
РОЗДІЛ 1 ЕВОЛЮЦІЯ КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ.....	7
1.1 Ретроспектива контролю від Стародавнього світу до Новітнього часу.....	7
1.2 Державний контроль та аудит у Російській імперії .....	20
1.3 Становлення системи державного фінансового контролю за часів СРСР .....	31
1.4 Трансформація системи контролю державних фінансів в Україні після здобуття незалежності.....	39
РОЗДІЛ 2 ІНСТИТУЦІЙНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ .....	50
2.1 Передумови становлення та розвитку державного аудиту в Україні .....	50
2.2 Законодавче регулювання державного аудиту.....	66
2.3 Особливості інституціоналізації державного аудиту .....	74
РОЗДІЛ 3 МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ НЕЗАЛЕЖНОГО КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ.....	85
3.1 Міжнародне співробітництво у сфері контролю державних фінансів .....	85
3.2 Типологія вищих органів державного аудиту .....	98
3.2.1 Вищі органи державного аудиту з власною юрисдикцією.....	102
3.2.2 Вищі органи державного аудиту з колегіальною структурою .....	112
3.2.3 Вищі органи державного аудиту, що функціонують за принципом єдиначальності .....	123
3.2.4 Вищі органи державного аудиту з централізованою структурою .....	133
3.3 Стандарти державного аудиту .....	141
РОЗДІЛ 4 ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ .....	150
4.1 Організаційна структура системи державного аудиту в Україні.....	150
4.2 Рахункова палата України як вищий орган державного аудиту.....	166
4.3 Забезпечення незалежності державного аудиту .....	176
4.4 Контроль якості державного аудиту.....	188
РОЗДІЛ 5 МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ І ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ .....	195
5.1 Загальні методологічні положення .....	195
5.2 Планування державного аудиту.....	210
5.3 Основний етап проведення аудиторської перевірки .....	224
5.4 Документальне оформлення результатів аудиторської перевірки та контроль виконання рекомендацій .....	234
ВИСНОВКИ .....	240
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	243
ДОДАТКИ .....	269

## ВСТУП

В умовах якісних перетворень економіки України, кардинальних змін механізмів державного управління, трансформації соціально-економічних функцій влади об'єктивно зростає значення і роль реорганізації чинної системи фінансового контролю і розробки наукових засад реформування її інституційних основ. Необхідність трансформації системи контролю державних фінансів особливо гостро постала перед Україною після набуття нею незалежності. На перший план вийшли задачі забезпечення стабільного розвитку національної економіки, нерозривно пов'язані з необхідністю цільового і ефективного використання суспільних коштів, що акумулюються в бюджеті та позабюджетних фондах. В умовах розбудови демократичної, соціальної, правової держави ефективність управління фінансовими ресурсами є вимірником відповідальності влади перед суспільством. Отже, сучасна дієва система контролю державних фінансів має забезпечувати прозорість і ефективність державного управління.

Формування системи фінансового контролю в державі відбувається під впливом конкретних історичних умов і національних традицій, залежить від форми державного устрою. Командно-адміністративна система характеризується значною централізацією фінансового контролю, наявністю ієрархічно побудованої вертикалі влади, переважанням жорсткого контролю, що проводиться у формі ревізій і перевірок, направлених на виявлення законодавчих порушень і притягнення винних до відповідальності. В умовах ринкової економіки провідну роль відіграють партнерські взаємовідносини держави і господарюючих суб'єктів. При цьому виникає потреба переважно у нефіскальних формах контролю, основна мета яких полягає у попередженні порушень і підвищенні ефективності управління суспільними ресурсами.

Вітчизняна система контролю державних фінансів побудована на основі попередньої системи державного фінансового контролю адміністративно-командного устрою. В перехідний період трансформації економічних відносин були сформовані органи фінансового контролю виконавчої влади, що виконують функції поточного фінансово-бюджетного контролю і законодавчо наділені необхідними повноваженнями. Подальша трансформація системи контролю державних фінансів відбувається з запозиченням досвіду розвинутих країн. При цьому окремі елементи цієї системи іноді не мають належної

організаційної структури, не наділені відповідними функціями і повноваженнями, а сучасні форми, методи та інструменти фінансового контролю використовуються не завжди адекватно. Це викликано тим, що в Україні, як і в інших країнах пострадянського простору, система контролю державних фінансів не була перебудована кардинально. Всі реформи були частковими і не мали системного характеру, а отже поки що не принесли й значного успіху.

Одним із основних принципів організації контролю державних фінансів у демократичних країнах є пріоритетність зовнішнього фінансового контролю над внутрішнім. Сьогодні в Україні поняття «державний фінансовий контроль» використовується і стосовно системи зовнішнього, і стосовно системи внутрішнього державного фінансового контролю. Але зовнішній фінансовий контроль не може підпорядковуватись органам виконавчої влади, які безпосередньо управляють суспільними ресурсами, адже це є порушенням принципів незалежності та об'єктивності. Система державного фінансового контролю створена органами виконавчої влади для самоконтролю держави. У світовій практиці для позначення системи зовнішнього незалежного публічного контролю за діяльністю органів держави з управління суспільними ресурсами використовується усталений і загальноприйнятий термін «державний аудит». Цей термін є новим для країн пострадянського простору, зокрема, для України, тому він часто ототожнюється з державним фінансовим контролем.

Разом з тим інститут державного аудиту в сучасному світі отримав широке визнання. Міжнародна організація вищих органів аудиту (INTOSAI) була створена у 1953 році і сьогодні вже налічує представників 197 держав. Україна з 1998 р. також приєдналася до INTOSAI, є активним її членом. Подальший розвиток інституту державного аудиту в Україні дозволить підвищити відкритість і відповідальність управління людськими, природними, економічними і фінансовими ресурсами, забезпечить сталий розвиток, сприятиме розбудові економіки знань.

У правовій державі не повинно бути зон, закритих для суспільного контролю. Підзвітність влади громадянам країни – основне завойовання демократії. Прозорість, відкритість і підзвітність органів держави суспільству забезпечує законність їх дій. Сучасна система державного контролю має виходити із інтересів громадськості, ставити владні органи і окремих чиновників під контроль суспільства, забезпечувати незалежну, об'єктивну і публічну оцінку результатів соціально-економічного розвитку в державі. Цьому сприятиме запровадження в Україні визнаної у світі системи державного аудиту.

Питанням побудови сучасної ефективної системи контролю державних фінансів, удосконаленню методики проведення контрольних заходів, застосуванню новітніх прийомів контролю, проблемам упровадження внутрішнього і зовнішнього державного аудиту в Україні присвячені праці таких вітчизняних науковців і практиків, як М. Базась, І. Басанцов, М. Білуха, М. Бондар, Ф. Бутинець, Б. Валуєв, О. Гетманець, М. Головань, В. Головач, Г. Давидов, Л. Дікань, Н. Дорош, І. Дрозд, А. Загородній, С. Зубілевич, С. Івахненко, Є. Калюга, С. Левицька, В. Максимова, А. Мамишев, В. Мельничук, Л. Нападовська, М. Огійчук, О. Петрик, В. Піхоцький, О. Редько, В. Симоненко, В. Сопко, І. Стефанюк, Л. Сухарева, Б. Усач, В. Федосов, І. Чугунов, І. Чумакова, В. Шевчук та ін. Міжнародний досвід організації систем контролю державних фінансів висвітлюється в дослідженнях Т. Антипової, Р. Ахби, Є. Гутцайта, В. Жукова, Є. Коврякової, В. Козаєва, І. Мозера, С. Опенишева, В. Панскова, Н. Погосяна, Н. Предко, Н. Рожкової, С. Рябухіна, О. Сауніна, В. Скобари, С. Степашина, В. Суйца, М. Тулаходжаєвої, А. Шеремета, С. Шохіна та ін.

Разом з цим, високо оцінюючи результати досліджень названих авторів, слід констатувати, що наукових розробок стосовно формування загальної концепції побудови вітчизняної системи контролю державних фінансів, включаючи стратегію розвитку вищого органу державного аудиту, поки що недостатньо.

У монографії висвітлено теоретичні основи державного аудиту, його мету і завдання як незалежного зовнішнього контролю державних фінансів. Розглянуто історію та передумови виникнення державного аудиту як суспільного інституту, необхідність і проблеми запровадження його в Україні. Проаналізовано міжнародний досвід становлення систем державного аудиту. Сформовано концепцію побудови вітчизняної системи державного аудиту за системним підходом. Розкрито методологічну основу державного аудиту як процесу здійснення незалежної оцінки і винесення об'єктивного висновку та професійної діяльності.

Монографія розрахована на науковців і практиків, фахівців та державних аудиторів Рахункової палати України, працівників фінансової інспекції, податкових та інших контролюючих органів, студентів вищих навчальних закладів, бухгалтерів підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності.

# РОЗДІЛ 1

## Еволюція контролю державних фінансів

### 1.1 Ретроспектива контролю від Стародавнього світу до Новітнього часу

Історію становлення систем контролю державних фінансів не можна розглядати у відриві від історичних подій, що обумовлювали цей процес у різні часи та в різних країнах. Цікавим є той факт, що з глибокої давнини і до середини ХІХ сторіччя фінансовий контроль не поділявся на ревізію, аудит чи бухгалтерську експертизу. Разом з тим з моменту появи контроль пов'язаний зі сферою державних фінансів. Навіть виникнення незалежного аудиту в теорії часто розглядають як етап розвитку державного контролю [236, с. 22].

Формування контрольних систем бере свій початок в общинній системі господарства і послідовно розвивається з формами державного устрою. Потреби повноти і своєчасності сплати податків, ведення їх обліку, визначення доходів і витрат викликали необхідність контролю. Тому історія становлення державного аудиту нерозривно пов'язана з веденням господарської діяльності та появою перших звітів про доходи, витрати та зібрані податки. Історичні довідки щодо цього відносять до 4 000 р. до н.е. у цивілізаціях Близького Сходу [6].

У державах, розташованих у долинах річок Ніл, Тигр та Євфрат, початком створення контролю господарської діяльності став облік з використанням спершу папірусу, а потім вже і паперу [223]. Господарський облік з'являється з виникненням писемності. Облікові дані не були абсолютно точними, могли містити випадкові або свідомі перекручення, що потребувало певної перевірки [28, с. 6].

В Єгипті близько 2500–2400 рр. до н.е. почали складати кошториси витрат і контролювати їх дотримання господарюючими суб'єктами. В першу чергу, це стосувалося сільськогосподарських і будівельних робіт – контролювали їх кількість і якість за допомогою письмових звітів.

Відомі Закони Хаммурапі у Вавилонії (1792–1750 рр. до н.е.) регулювали ведення самостійного обліку купцями і державного рахівництва храмами. При цьому гроші мали передаватися виключно під розписку. Лише така операція вважалася дійсною [65].

У Китаї у 700 р. до н.е. було створено спеціальну посаду Генерального аудитора, щоб гарантувати чесність урядових чиновників, що користувалися державними коштами і майном [6]. З плином часу змінювалися форми державних контрольних органів, але залишався незмінним зміст їх роботи – об'єктивний фінансовий контроль діяльності чиновників, суб'єктів господарювання, розподілу державних і громадських коштів [223].

Як зазначає В. Л. Рибачук [139], у Стародавній Греції, де особливо увага приділялася контролю збереження власності, зокрема інвентарю, виникла інвентаризація як прийом контролю. Цікавим є той факт, що ініціатива інвентаризації мала виходити від матеріально відповідальної особи, яка після здавання звіту повинна потурбуватися про докази його достовірності. В Афінах у V ст. до н.е. Народне Зібрання контролювало доходи і витрати держави, урядові аудитори перевіряли звіти всіх посадових осіб після завершення їх повноважень [218]. Кожен громадянин Афін міг поскаржитися на нецільове використання державних коштів. Підозрюваних у цьому державних чиновників судили судом присяжних. Особливу увагу звертали на фінансовий стан осіб, яких обирали для виконання державних функцій, аналізували можливість отримання ними потенційної вигоди від державних коштів.

Спеціальні чиновники і контролери складали звіти про державні доходи і видатки та їх контроль, проводили інвентаризації рухомого і нерухомого майна. У цей час з'явилися особливі підходи до зберігання цінностей і обліку доходів (проіндексовані глечики, збереження ключів від каси та приміщення з документами у різних осіб тощо), що стали першими ознаками зародження основоположного принципу сучасного аудиту – принципу незалежності.

Афінська модель аудиту державних фінансів була обумовлена традиціями грецької демократії того часу. Як відмічає В. Я. Соколов, Аристотель у «Політиці» чітко розмежовував облікові та контрольні функції, сприймаючи ревізію як частину контролю [208, с. 26]. З'явився новий підхід – ревізор став рівноправним з головним бухгалтером, але не залежав від нього. Крім того, певною особливістю була публічність звітності – звіти храмів і державних установ на мармурових або бронзових табличках виставлялися на загальний огляд у доступних місцях.

На думку авторів книги «Аудит Монтгомері», про необхідність контролю йшлося ще у Біблії [6, с. 22–23]. Вважалося, що працівник може вкрати, якщо у нього буде така можливість. Автори зауважують, що подібний підхід відображає сучасний принцип професійного скептицизму аудиторів.



В Іудеї у ті часи облік і незалежний контроль були поєднані. Святокова Великодня служба у Єрусалимському храмі не розпочиналася до закриття «головним бухгалтером» Іудеї контокорентних рахунків, складання звіту і отримання відповідних санкцій контрольних органів [7, с. 10]. Крім того, існувала спеціальна інструкція, якою передбачався порядок обліку пожертвувань для храму. Підрахунок проводили головний жрець разом з царським контролером, встановивши і відімікнувши перед вівтарем скриню з жертвами [87, с. 48].

У Стародавньому Римі державні фінанси знаходились під контролем Сенату, а бюджет перевірявся розгалуженим апаратом аудиторів під наглядом скарбничого [6, с. 23]. Аудитори були переважно державними і виконували задачу перевірки фінансової діяльності тих чи інших державних органів або уточнювали фінансово-політичні результати діяльності намісників. У цей час виникли дві професії – «квестор» (особа, що ставила питання) і «аудитор» (особа, що вислуховувала відповіді). Ще у III ст. до н.е. римські керівники призначали відповідальних працівників казначейства (кураторів, прокураторів, квесторів, магістратів та інших чиновників) для контролю за повнотою збирання податків і використанням державних грошей у провінціях і вимагали звітувати усно [28, с. 6]. Квестори контролювали всі операції з руху державних коштів.

Як відмічають Я. В. Соколов та В. Я. Соколов, у Римі народилося правило «нічого зі слів», тобто обов'язковість документування всіх фактів господарського життя [208, с. 28].

Розвиток і ускладнення суспільно-економічних відносин у період Середньовіччя спричинили удосконалення обліку і контролю господарської діяльності. В цей час з'явилися трактати про контроль обліку і звітності. Була усвідомлена важливість систематичного проведення інвентаризацій з метою перевірки звітних і фактичних залишків цінностей і заборгованостей, підтвердження правильності визначення виручки від продажу товарів і послуг. Крім того, пильна увага приділялася ревізії, в ході якої зіставлялися початкові залишки з залишками на дату звіту [139, с. 217].

Становлення аудиту як професійної діяльності засвідчується архівними документами Казначейства Англії та Шотландії 1130 р. [6, с. 23]. Лондонське Сіті підлягало аудиту вже у 1200-х роках, а на початку XIV ст. в архівних записах згадувалися виборні посади аудиторів. Значна кількість документів того часу свідчить про розуміння значущості аудиту, якому піддавалися звіти муніципалітетів, ремісничих гільдій і приватних землеволодінь [78].

Збереглися свідчення, що 24 березня 1324 р. Едуард II призначив трьох державних аудиторів Англії, які були покликані «запитувати, слухати і брати всі рахунки, які були введені і які будуть введені у провінціях: Оксфорд, Беркенхед, Саутхемптон, Уельсі, Сомерсетшир і Дорсет, робити і позначати все, що аудитори з рахунками робити мають» [208, с. 38–39]. Аудитори вислуховували управлінців та виносили своє рішення стосовно їх чесності. Особливістю цього періоду став поділ аудиту на два типи:

1) на державному рівні – так званий «публічний аудит», тобто читання аудиторських звітів скарбничим у присутності посадових осіб і громадян. Пізніше, з поширенням грамотності, думку аудитора за свідчували письмово;

2) на рівні власника – у великих маєтках заслуховували усну доповідь аудитора перед власником і радою керуючих маєтком. Аудитор повсякчасно був членом цієї ради, що згодом стало передвісником становлення внутрішнього аудиту [6, 78, 90].

Обидва типи аудиту забезпечували підзвітність державних і приватних посадових осіб відносно ввірених їм коштів.

З кінця XIII ст. згадки про аудиторів та їх діяльність, рекомендації стосовно проведення аудиту рахунків стали зустрічатися у наукових працях у Франції та Італії. А найстарішими органами аудиту в Європі, крім Національного управління аудиту Великобританії, вважають Палату рахунків Франції (1256 р.), Дім розповідей Португалії (1349 р.), Регулярну аудиторську організацію Бельгії (1386 р.).

У королівському указі Філіпа II, датованому 1190 р., описано процедуру публічної звітності до короля через його суд. В ордонансі (королівському указі, що мав силу закону) Святого Людовіка IX 1256 р. згадується Комісія королівського двору, яка мала перевіряти річні звіти мерів Верхньої Нормандії. З 1303 р. Палату рахунків Парижу було розміщено у Пале де ла Сіте (одному з приміщень Палацу Правосуддя (La Conciergerie)), де вона залишалася до революції.

У XV ст. Палата рахунків стала найбільш важливим органом монархії після Собору. Вона несла основну відповідальність за забезпечення головних джерел доходів королівської скарбниці, мала повноваження кримінального суду, застосовуючи до винних штрафи або тілесні покарання. З 1467 р. за розпорядженням Людовіка XI посади у Палаті рахунків могли стати вакантними лише у разі смерті, відставки або засудження за зраду тих осіб, що їх обіймають. Проте з часом Палата рахунків Парижу втратила свій вплив і престиж. Судові розгляди замінили вирішення звичайних фінансових питань, проте залишилися незмінними повноваження Палати щодо бухгалтерського обліку [240].

У графстві Фландрія існувала Рахункова палата ще до XIV ст., але перша регулярна організація була утворена у Ліллі у 1386 р. герцогом Бургундії і графом Фландрії Філіпом Сміливим. У результаті послідовних територіальних анексій герцогів Бургундії повноваження Рахункової палати поширились на інші графства. У 1406 р. на палату було покладено функції моніторингу і закриття рахунків усіх скарбників герцогства, які вона виконувала до поділу провінцій і відділення Бельгії від Нідерландів у 1830 р. [241].

Попередником сучасного вищого органу контролю державних фінансів Італійської Республіки стала Палата аудиторів, утворена у столиці Савойї м. Шамбері у 1351 р. Амадеєм VI, графом Савойським. Призначення палати полягало у нагляді за тими, хто розпоряджався державними коштами. Палата мала вигляд суду, що здійснював юридичний контроль державних доходів, рахунків державних службовців, рахунків податків, доходів від власності, а також власності графа. Пізніше, у 1563 р. син Карла III Еммануїл Філіберт, з ім'ям якого пов'язують завершення феодальної системи і початок освіченого абсолютизму, переніс столицю герцогства у Турін для забезпечення центру володінь від нападів французів. У 1577 р. було створено нову Рахункову палату Туріну, яка стала єдиною установою, що відповідає за винесення рішень у галузі обліку і розв'язання суперечностей у сфері оподаткування і державної власності [259].

Подальший розвиток контролю тісно пов'язаний з удосконаленням обліку. Стрімкий розвиток торгівлі, промисловості, ринків позикового капіталу, складність розрахунків і збільшення обсягів облікових робіт спричинили виникнення і розвиток подвійної бухгалтерії. Лука Пачолі (1445-1517) у своїх трактатах звернув увагу на необхідність фінансового контролю достовірності ведення облікових записів. Перевірити правильність записів у облікових книгах, сформованих за принципом подвійного запису, стало набагато легше і надійніше, що сприяло становленню контролю [28, с. 7].

Разом з тим ускладнення системи обліку потребувало спеціальних знань для його перевірки, що обумовило появу нових вимог як до професії бухгалтера, так і до аудиторів (контролерів). Перевіряючим могла стати людина, яка не лише була добре підготовлена професійно, але й вважалася шанованим членом суспільства. Саме в цьому випадку думка такого контролера про те чи інше підприємство мала вагу. Почали висуватися специфічні вимоги і до особистості аудитора, який мав бути бездоганно порядним, чесним, доброзичливим і незалежним. Крім того, він повинен був уміти уважно вислухати всіх учасників конфлікту і, розглянувши всі бухгалтерські документи, висловити свою незалежну думку [44, с. 15–16].

З середини XVIII ст. в Європі почали утворюватися автономні інститути державного аудиту, серед яких: Генеральна рахункова палата у Пруссії (1714 р.), Імперська облікова палата у Чехії (1761 р.), Імперсько-королівський верховний суд аудиту в Австро-Угорщині (1768 р.), Головна рахункова палата Варшавського князівства у Польщі (1808 р.), Суд рахунків в Іспанії (1828 р.), Вища бухгалтерська рада Османської імперії у Туреччині (1862 р.), Вищий суд аудиту в Румунії (1864 р.) та ін. [38].

Пруський король Фрідріх Вільгельм I у 1714 р. заснував Генеральну рахункову палату, яка мала стати автономним, незалежним колегіальним органом для розгляду адміністративних справ. У 1818 р. палату було переведено з Берліну до Потсдаму і покладено на неї функції вивчення рахунків державного бюджету і повідомлення про результати дослідження. У 1868 р. повноваження Генеральної рахункової палати Пруссії поширилися на всі німецькі держави, що увійшли до складу Північної Федерації (Північнонімецького союзу). До її задач належали такі: проведення перевірок державних рахунків; складання звітів про результати перевірок; внесення пропозицій щодо удосконалення державного управління; підготовка рекомендацій щодо покращення стану доходної частини бюджету. Починаючи з 1871 р. палату перейменовано на Суд аудиторів Німецької імперії. До його повноважень віднесли перевірки рахунків всіх держав, що входили до складу Німецької імперії. Голова Суду аудиторів одночасно очолював і Генеральну рахункову палату Пруссії, що проіснувала як контрольно-рахунковий орган Пруссії до 1945 р. [238].

Австрійська рахункова палата була створена у 1761 р. імператрицею Марією Терезією як контролюючий орган у ранзі міністерства. До її обов'язків належало здійснення контролю і нагляду за реформою фінансового управління, робота над удосконаленням методів складання державної звітності. Підпорядковувалася палата імператору Австро-Угорської імперії. Після того, як Австрія у 1918 р. стала республікою, було прийнято закон про державний контроль, відповідно до якого Рахункова палата була підпорядкована Національній асамблеї.

Характерною рисою періоду Нового часу стало реформування систем контролю державних фінансів у напрямку посилення ролі парламентського контролю. Так, ініціатором серйозних реформ у сфері державних фінансів у Великобританії став відомий політичний діяч Уільям Гладстон, який на той момент був канцлером казначейства, а пізніше неодноразово очолював Кабінет міністрів. Відповідно у 1861 р. за його підтримки було створено Комітет державних рахунків Палати общин Парламенту, а у 1866 р. прийнято «Акт про Департаменти казначейства і аудиту» (Exchequer and Audit Departments Act),

яким створено систему відповідальності за державні кошти. Державні витрати санкціонувала Палата общин Парламенту, а громадський фонд контролювався Генеральним контролером та аудитором, що також був відповідальним за проведення аудиту фінансової звітності кожного урядового департаменту, схвалював переведення державних коштів Банком Англії уряду, проводив перевірки державних рахунків всіх органів виконавчої влади тощо. Результати перевірок подавалися на розгляд Комітету державних рахунків Палати общин [245].

Аналогічна практика координації функціонування вищого органу контролю державних фінансів з парламентом спостерігається і у Королівстві Данія. У 1849 р. там було створено Комітет з державних рахунків, що складався з чотирьох членів і підпорядковувався двом палатам парламенту (Ригсдагу). Комітет повинен був перевіряти всі державні рахунки і представляти їх з коментарями членів комісії на розгляд обох палат. Починаючи з 1855 р. робилися спроби (1866 р. і 1901 р.) законодавчого утворення і встановлення Рахункової палати. Проте відсутність консенсусу між законодавцями щодо питань адміністративного аудиту роботи міністерств завадила цьому. У 1917 р. було зроблено своєрідний поділ сфер впливу між Комітетом з державних рахунків і Генеральним аудитором, у підпорядкуванні якого знаходились адміністративні аудитори при міністерствах. Відповідно до цього поділу члени Комітету мали використовувати у своїй роботі висновки адміністративних аудиторів. Отже, Комітет з державних рахунків фактично знаходився під впливом уряду. Ситуацію вдалося кардинально змінити лише у 1991 р., коли вищий контрольний орган, що отримав назву Національне контрольно-ревізійне управління Королівства Данія (Rigsrevisionen), було підпорядковано парламенту [247].

Конституція Швеції 1809 р. також передбачала утворення посад аудиторів при парламенті. Хоча у своєму сучасному вигляді Національне аудиторське управління Королівства Швеція (Riksrevisionen) утворилося нещодавно – у 2003 р. До цього часу Швеція мала два вищих органи контролю державних фінансів – урядовий та парламентський. Національне управління фінансового контролю було урядовою установою, налічувало близько 300 осіб і здійснювало контроль діяльності центральної влади. Водночас функціонував парламентський контрольно-ревізійний орган, що складався з 30 аудиторів – членів парламенту. До їх задач входила перевірка діяльності Кабінету міністрів і підготовка відповідних звітів. Такий поділ був обумовлений ідеєю розмежування політики і управління державою. Традиційно так склалося, що міністерства у Швеції мають невеликий штат співробітників, а головна їх задача – формування політики, втілення якої на практиці здійснюють різноманітні урядові установи. Розпорядження та приписи установам щодо діяльності може видавати лише Кабінет

міністрів, як колегіальна установа, а по відношенню до міністерств установи є автономними. Все це і визначало особливості функціонування контрольного апарату [265].

У Франції проблеми недостатності повноважень і ресурсів для забезпечення законності використання державних коштів обумовили рішення Наполеона реконструювати фінансові повноваження Рахункової палати Парижу, що припинила своє існування майже одразу після революції. Отже, законом від 16 вересня 1807 р. та імператорським указом від 28 вересня 1807 р. було відроджено Рахункову палату за традиціями старого режиму – контроль здійснювався в судовому порядку, згідно з прописаною процедурою, і завершувався колегіальним прийняттям рішення [240].

Бельгійська рахункова палата у 1830 р. отримала статус судової колегії, яка складалася з 8 осіб (президента, шістьох радників і реєстратора). Також було виокремлено дві секції (по три радники у кожній). Одна з секцій, так звана «бухгалтерська», розглядала надходження коштів і всі питання, що стосуються рахунків і обліку державних службовців. Друга секція контролювала витрати, пенсії та державний борг. З 1846 р. основною функцією Суду рахунків стало проведення загального зовнішнього аудиту державного бюджету і скарбниці. Крім того, повноваження суду поширювалися на затвердження видатків, розгляд спірних витрат і фінансування провінцій [241].

Після об'єднання Італійського королівства у 1861 р. було поєднано і всі контрольні установи, що діяли на той момент, – Рахункову палату Сардинії з відділенням у Туріні, Суд рахунків Великого Герцогства Тосканського з відділенням у Флоренції, Суд рахунків Королівства Обох Сицилій з відділеннями у Неаполі та Палермо. Після прийняття відповідного закону у 1862 р. було утворено Суд Рахунків Італійського Королівства, що став першим вищим контрольним органом об'єднаної Італії [259].

Таким чином, наприкінці ХІХ ст. відбулося помітне зміцнення систем контролю державних фінансів та намітилася тенденція до утворення вищих органів контролю двох основних типів. Перший тип притаманний країнам, в яких переважаючу роль відіграє законодавчий орган (парламент). При цьому вищий контрольний орган здійснює зовнішній контроль державних фінансів при парламенті, а визначення ступеня відповідальності та накладення стягнень на винних відбувається у звичайних судах. Така модель отримала назву англосаксонської і поширилась у Великобританії, Данії, Швеції, Фінляндії та інших країнах.

Другий тип вищих органів контролю державних фінансів характеризується наявністю власної юрисдикції. Контрольні органи цього типу утворюються у вигляді судових колегій і мають право притягувати до відповідальності порушників і накладати санкції. Така модель

отримала назву французької (або латинської) і притаманна Франції, Бельгії, Іспанії, Італії та ін.

Промислова революція XVIII–XIX ст. супроводжувалася становленням капіталістичних відносин, піднесенням великого виробництва, транспорту, збільшенням продуктивності праці, швидкою урбанізацією, формуванням банківської системи, появою значної кількості акціонерних товариств. Саме у цей час відбувалося розшарування інтересів осіб, що займалися управлінням (менеджерів, бухгалтерів, адміністрації), і власників (інвесторів, акціонерів) підприємств. Разом з тим недобросовісність окремих з них спричинила велику кількість афер у фінансовій сфері, що призвели до банкрутства товариств і розорення тисяч людей. Виникла суспільна необхідність у захисті інтересів пересічних громадян, що вкладають власні кошти у різні підприємства. Потреби власників мати переконливу і достовірну інформацію про реальний фінансовий стан підприємства обумовили об'єктивну необхідність перевірки наданої управліннями інформації та прискорили наступний розвиток контролю і незалежного аудиту.

На особливу увагу заслуговує перший документально зафіксований випадок проведення аудиту на вимогу державних органів у зв'язку з крахом «Південноморської компанії» у Великобританії (1720 р.). Ця подія отримала назву «Південноморський пузир» і була описана у багатьох працях з аудиту [21, с. 630; 89, с. 11]. Ситуація полягала у тому, що керівництво компанії стало неспроможним не лише виконати зобов'язання перед акціонерами щодо виплати дивідендів, а й навіть викупити власні акції. Тоді державні органи призначили бухгалтера для перевірки облікових записів компанії. Наслідками розгляду цієї справи стало прийняття Парламентом Великобританії законодавчого акта, що забороняв корпоративну форму підприємницької діяльності та отримав назву «Акт про мильний пузир». І лише у 1825 р. цей акт було скасовано під тиском громадськості.

Описана ситуація підтвердила об'єктивну необхідність контролю з боку держави в інтересах суспільства і стала ще одним поштовхом до розвитку незалежного аудиту як професійної діяльності.

У 1805 році у Единбурзі було видано довідник, у якому зазначалися імена 17 аудиторів, що згодом заснували професійну організацію. У 1854 р. бухгалтери-аудитори об'єдналися у «Товариство бухгалтерів». Мета діяльності товариства полягала у проведенні експертизи фінансової звітності з висловленням думки щодо її об'єктивності. Зміцненню цієї організації сприяло прийняття у 1862 р. закону про британські компанії, що вимагав здійснювати перевірку рахунків і звітів професійними бухгалтерами та спеціалістами з фінансового контролю щонайменше один раз на рік [78].

У 1880 р. було засновано Інститут присяжних бухгалтерів в Англії та Уельсі, до функцій якого належала значна методична робота, розробка бухгалтерських і аудиторських стандартів, видання практично-го журналу «Accountants» [44, с. 17].

У Франції у 1867 р. було прийнято закон про обов'язкову перевірку балансів акціонерних компаній особливими ревізорами – «комісарами з рахунків» [234, с. 16].

У Німеччині першим кроком до створення незалежного аудиту було прийняття у 1870 р. доповнення до закону про акціонерні товариства, яким наглядові ради цих товариств зобов'язувалися проводити перевірку балансу, звіту про розподіл прибутку і доповідати про результати перевірки на загальних зборах акціонерів. 14 серпня 1884 р. у Німецькій імперії виник Інститут бухгалтерів-ревізорів [44, 78].

Під впливом британської практики аудиту наприкінці ХІХ ст. аудиторська діяльність також виникла у США, що пов'язано з розвитком залізничних і страхових компаній, значними інвестиціями в економіку. Для захисту інтересів британських вкладників до Північної Америки відправлялися незалежні аудитори. У 1886 р. у США було прийнято перший закон про присяжних бухгалтерів, який поклав початок процесу організації аудиторських фірм. У 1887 р. була утворена Асоціація аудиторів Америки, а у 1896 р. у штаті Нью-Йорк було введено законодавче регламентування аудиторської діяльності – вимоги щодо фахової підготовки, кваліфікації, досвіду, складання відповідного екзамену і ліцензування [78]. Надшвидкі темпи розвитку бізнесу у США сприяли впровадженню прогресивних аудиторських технологій і піднесенню теорії аудиту.

Розвиток транспорту і технологій, розширення виробництва сприяли розповсюдженню теорії і практики бухгалтерського обліку і аудиту на території різних континентів і країн. Одночасно під впливом зростання значення централізованого державного управління з'являлися вищі органи контролю державних фінансів того чи іншого типу і паралельно розвивався незалежний аудит.

Процеси формування вищих контрольних органів країн на різних континентах були пов'язані з історичними подіями колонізації та появою нових держав.

Утворення Сантьяго у 1541 р. супроводжувалося рішенням про необхідність чесного і законного управління новою колонією. Тому в 1567 р. було відкрито Королівський Суд (Real Audiencia) з метою посилення автономії функції аудиту державного управління. З часом ця установа почала втрачати свої повноваження, які у ХVІІІ ст. було повністю передано Головному управлінню бухгалтерського обліку. Ця установа проводила ревізії, консультувала і здійснювала регулюючі функції.



У 1808 р. почало діяти Головне бюджетно-контрольне управління, до повноважень якого було віднесено розгляд дій адміністрації, що впливали на державну скарбницю. Рахункову палату було створено у 1888 р. Повноваження новоствореної палати щодо аудиту державних фінансів перевищували повноваження всіх попередніх організацій. У центрі уваги опинилися принципи законності та незалежності, було визначено обов'язок всіх державних службовців нести особисту відповідальність за свої дії. Пізніше, у 1927 р. було утворено Управління генерального контролера, що замінило собою декілька контрольних органів у державі, включаючи Рахункову палату, і отримало конституційний статус у 1943 р. [246].

У 1889 р. у Бразилії було утворено Бразильську республіку, що пізніше отримала назву Старої (або першої), з федеративною системою правління, основні риси якої залишилися незмінними до сьогодення. Провінції колишньої Бразильської імперії були перетворені на штати, а президентська система правління замінила собою конституційну монархію. Був створений двопалатний Конгрес, що складався з Палати Депутатів і Сенату, а також незалежний Верховний Федеральний Суд. У 1890 р. було засновано Аудиторський суд, який не підпорядковувався ні адміністрації, ні законодавцям, а мав виконувати свої функції відповідно до конституційних завдань, діючи автономно і маючи повноваження для розгляду і винесення рішень.

Наприкінці XIX ст. колонії Британської імперії поступово почали перетворюватися на домініони – своєрідну проміжну між самоврядною колонією і суверенною державою форму політичної системи. До їх числа належали Канада (1867 р.), Австралія (1901 р.), Нова Зеландія (1907 р.), Ньюфаундленд (1907 р.), Південно-Африканський Союз (1910 р.), Ірландська Вільна держава (1922 р.).

Британським Північноамериканським Актом 1867 р. було затверджено домініон Канада. Першого незалежного Генерального аудитора Канади було призначено у 1878 р. До його функцій було віднесено перевірку всіх урядових витрат та їх затвердження (або відмову від затвердження). Цікавою особливістю стала значна деталізація аудиторського звіту. Так, щорічна доповідь Генерального аудитора Палаті общин доходила до 2400 сторінок, на яких перераховувалася кожна транзакція уряду – від придбання шнурків до контрактів на будівництво мостів. Лише у 1931 р. парламент переклав відповідальність за збирання і витрачання державних коштів за певними напрямками на Контролера Казначейства, посаду якого було спеціально введено. А Генеральний аудитор відповідав виключно за те, як ці кошти було витрачено. Ця практика продовжувалась до 1950-х років [237].

На межі XIX–XX ст. англійський парламент підтримав вимогу поселенців австралійських колоній утворити з окремих автономних частин єдину федерацію. 1 січня 1901 р. набрав чинності акт про утворення Австралійського Союзу. Було утворено федеральний уряд на чолі з генерал-губернатором, а пізніше – і посаду Генерального аудитора. У 1902 р. вищий контрольний орган отримав назву Федерального управління аудиту, що з 1911 р. і до кінця 50-х рр. XX ст. було перейменовано на Департамент Генерального аудитора. Основна задача контрольного органу полягала в контролі доходів і витрат держави та аудиті звітів урядовців [248].

Найбільш пізно аудит почав розвиватися в Японії. Це пов'язано з політикою самоізоляції, яку ця країна проводила з початку XVII ст. Вважається, що вперше подвійний запис було представлено в Японії у 1865 р., а застосовуватись на практиці він почав після видання Національним банком Японії відповідних інструкцій і публікації Міністерством фінансів нормативного документа «Метод бухгалтерського обліку операцій у банку» (Ginko Boki Seiko) у 1872 р. [263].

У 1869 р. з Міністерства фінансів було виділено спеціальний орган, який змінював декілька разів свою назву і в 1880 р. був перейменований на Раду аудиту, що проводила аудит державних фінансів під безпосереднім контролем Державної ради Японії («Дажока»). З прийняттям у лютому 1889 р. Конституції Мейдзі (набула чинності у листопаді 1890 р.) Рада отримала конституційний статус і незалежність та протягом наступного часу підпорядковувалася безпосередньо імператору [249].

Прогрес у розвитку бухгалтерського обліку та аудиту в Японії пов'язують з прийняттям у 1890 р. Комерційного кодексу, яким акціонерні товариства зобов'язувалися оприлюднювати інформацію про активи і бухгалтерський баланс. Бухгалтерський облік піддавався обов'язковій аудиторській перевірці з боку штатних аудиторів. Функції таких аудиторів були дуже схожі на внутрішній аудит західних країн. А повноцінний незалежний аудит в Японії стали проводити значно пізніше – лише у 1957 р. Далі в основу розвитку аудиторської діяльності в Японії було покладено британську модель, яка на початку XX ст. вважалася найбільш прогресивною.

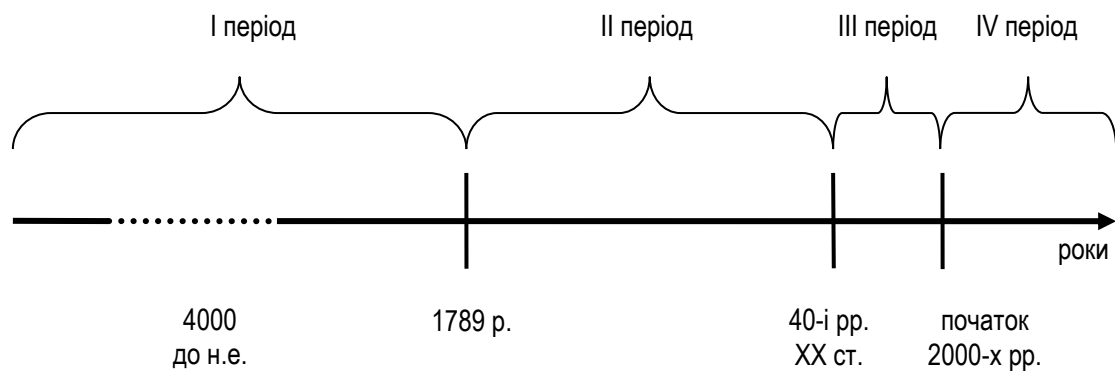
Підводячи підсумок ретроспективі появи і становлення контролю необхідно зазначити наступне.

По-перше, історичний досвід становлення систем контролю державних фінансів абсолютно чітко підтверджує тезу про тісний зв'язок між системою державного управління, задачами, що висувуються зі змінами соціально-економічного устрою, та контрольною системою.

По-друге, існуючі моделі контрольних систем повністю відповідають конкретному історичному і політичному контексту тієї країни, у якій відбувалося їх зародження і становлення. При цьому достатньо ефективна модель однієї країни може бути неприйнятною для інших.

По-третє, створення будь-якої моделі контрольної системи мало на меті забезпечення максимальної незалежності при здійсненні контрольних функцій, що ставало можливим лише при знаходженні рівноваги між законодавчою і виконавчою владою.

Таким чином, можемо виділити наступні чотири періоди розвитку державного аудиту в світі (рис. 1.1).



**Рисунок 1.1 – Періодизація розвитку державного аудиту в світі**

Джерело: розроблено автором

Перший період – від зародження контролю до кінця XVIII ст. Аудит проводився за ініціативою верховного правителя, від імені якого перевірялися доходи і витрати держави. Мета – зібрати якомога більше коштів для управління країною, на потреби армії, державного управління тощо. Створювалися спеціальні органи, що були попередниками рахункових палат, які наділені функціями вищих органів контролю державних фінансів.

Другий період – умовно почався з французької революції 1789 р. і тривав до Другої світової війни. У цьому періоді у контролі державних фінансів з'явилася нова роль – інформування громадськості про розпорядження державними фінансами та їх облік. Утверджувалася концепція самостійності та незалежності державних аудиторів, започатковано консолідацію правових норм у галузі аудиту державних фінансів, закладені дві основні інституційні моделі державного аудиту – рахункові палати на чолі з генеральним аудитором та судові колегії.

Третій період – після Другої світової війни і до початку XXI ст. Характеризується розширенням меж аудиту державних фінансів,

утворенням нових вищих органів державного аудиту, самостійність і незалежність яких гарантована конституцією країни. Створені нові методики аудиту державних доходів і витрат, який поширюється не лише на аналіз законності та правильності обліку і достовірності фінансової звітності, а й на визначення ефективності використання державних коштів. Засновані міжнародні організації, що об'єднали вищі органи контролю державних фінансів різних країн.

Четвертий період умовно почався у 2000-х роках. Характеризується зміною підходів до організації державного аудиту, що супроводжувалася оновленням повноважень вищих контрольних органів багатьох країн. На порядок денний вийшли стратегічні функції вищого органу державного аудиту – визначення економічності, ефективності, результативності використання ресурсів країни та якості державного управління. Розроблені стандарти аудиту державних фінансів з урахуванням глобальних потреб розвитку цивілізації. Розширилося коло підконтрольних суб'єктів, що включало в себе не лише державні установи та підприємства, а й приватних осіб.

Сьогодні практично у кожній країні є вищий орган державного аудиту, призначений для підтримки конституційного поділу обов'язків між урядом і парламентом. Зазвичай він формується відособлено від законодавчої, виконавчої і судової гілок влади. У демократичних країнах його незалежність завжди гарантується законом, адже аудит державних фінансів допомагає забезпечувати демократичний контроль і сприяє ефективному і надійному державному управлінню. Більш детально подальший розвиток різних типів вищих органів державного аудиту проаналізуємо у третьому розділі роботи.

Як вже зазначалося, особливості функціонування будь-якого вищого органу контролю державних фінансів прямо залежать від системи державного управління, що склалася історично, і від соціально-економічного ладу. Тому далі розглянемо особливості державного контролю та аудиту у Російській імперії, до складу якої тривалий час входили українські території.

## **1.2 Державний контроль та аудит у Російській імперії**

Розвиток державного аудиту в Україні нерозривно пов'язаний з історією становлення держави і бере свої витoki з часів Київської Русі.

Здійснення суб'єктами владних повноважень контролю за суспільними коштами описується у перших письмових згадках,

що належать до часів Київської Русі. Так, згідно з історичними довідками гроші тут існували вже починаючи з VIII ст. Норми найбільш раннього зведення давньоруського права, що носить назву «Руська правда», а також відома як «Правда Ярослава», регулювали грошові, товарні і кредитні відносини. Давньоруські князі одноосібно встановлювали принципи формування і витрачання казни, здійснювали контроль руху грошових коштів [212]. Проте, на думку В. З. Шевлокова, було б помилковим ототожнювати функцію фінансового контролю держави з функцією особистого контролю великого князя [231].

Як зазначають дослідники, в цей період існували три види фінансових органів:

- органи, що збирали податі та наглядали за виконанням повинностей (пряме оподаткування). Писці, що входили до складу таких органів, повинні були встановлювати кількість землі і людей, зобов'язаних сплачувати податки і виконувати повинності;
- органи, що стягували заставні збори. З середини XIII ст. це були збори за проїзд і перевезення товарів мостами, проїзний збір при перевезенні товарів через дорожні застави, збори на перевозах;
- органи, що стягували торгівельні збори. У XII – XIV ст. іноземці за право торгувати у чужому місті сплачували «гостьову данину», збір за обов'язкове зважування товару на казенних вагах та інші податі [57].

У Росії в XIII–XIV ст. татарська данина, що виникла спочатку як форма майнового підпорядкування переможцю, у подальшому стала прообразом прямого податку. Під час правління з 1325 р. по 1340 р. московського князя Івана I (Івана Даниловича Каліти) почався процес об'єднання русичів у єдину державу. За його княжіння було організовано союз князів для збирання данини і відправки її в Орду [212]. Це призвело до утворення найпростішого механізму фінансового контролю держави за повнотою і цільовим характером збирання і передачі данини. На платежі до казни не вплинуло знищення татарської навали, адже населення продовжувало їх збирати і передавати до княжої казни.

Все це вплинуло на виникнення державного апарату у зародковому стані. Наприкінці XV ст. сформувалася нова система державного управління – приказно-воєводська. Прикази представляли центральну владу і склалися з боярина (очільник приказу), приказних дяків і писців. Фінансовий контроль здійснювала Боярська Дума, яка стала опорою влади великих князів і царів. Без її згоди жодні грошові кошти не витрачалися з державної казни [212, 231].

За царювання Івана III (1462–1505 рр.) поступово почала утворюватися централізована держава. У 1478 р. було припинено сплату

данини Орді, а Русь отримала назву Росії. В цей час розпочався процес організації інституту державної бюрократії, заснованого на системі приказів. Діяльність приказів регулювалася виданим зведенням законів, відомим під назвою Великокняжого Судебника Івана III (1497 р.). У цей же час було засновано казну, яка крім збереження грошових коштів, дорогоцінностей і ювелірних прикрас виконувала функції державної канцелярії.

XVI ст. для Росії ознаменувалося грошовою реформою Івана Грозного, запровадженням нової системи чеканки монет, переписом земель і введенням єдиної системи податного обкладення. Намагання Івана Грозного послабити боярську опозицію посприяли становленню і зміцненню місцевих органів влади, що діяли на виборній основі. Ці події стали основою державного управління, яке спиралося на єдину грошову одиницю, податкову систему і поєднувало централізовану державну владу і місцеве самоуправління [212].

Процеси зміцнення держави тривали, незважаючи на надскладні внутрішні і зовнішні умови. За царювання Олексія Михайловича Романова (1645–1676 рр.) було прийнято торгівельний статут і введено єдине рубльове мито, скликаний Земський собор з питання возз'єднання України з Росією. На перший план вийшла проблема необхідності централізації доходів і організації контролю витрат коштів казни.

Отже, у 1656 р. указом царя Олексія Романова був заснований Приказ рахунку Великої казни (Рахунковий приказ). Ця установа контролювала доходи і витрати казни за записами у прибутково-видаткових книгах центральних приказів і земських установ, а також збирала залишки невитрачених коштів, приймала звіти, чим частково виконувала функції казначейства. Контроль діяльності Рахункового приказу здійснювала Боярська Дума. Цікавою була процедура контролю. Оскільки місцевих контрольних органів не існувало, начальники спеціальних фінансових органів надавали книги для рахунків або воеводі (головному місцевому начальнику), або виборній земській владі. Воеводи перевіряли розрахунки, аналізували відхилення в порівнянні з минулим періодом і після цього відправляли зроблений «рахунковий список» до Рахункового приказу. Земська влада ж обирала з посадських людей декілька найбільш достойних, що представляли різні майнові групи населення, і доручала їм контроль так званих «чорних книг» збирачів податків. На підставі узагальнених даних «чорних книг» складали «білі книги», які привселюдно зачитували і обговорювали, зокрема з точки зору приховування коштів. Після процедури народного заслуховування на місцях книги направлялися до Москви [57].

Таким чином, фактично Рахунковий приказ став попередником усіх сучасних структур державного контролю і передвісником державного аудиту в Росії.

Наприкінці XVII ст. фінансовий контроль зосереджується у стрілецькому і ямському приказах, а також у Приказі великої казни. З утворенням Бургмістерської палати (або ратуші) передбачалося покращити надходження до казни прямих податків. До 1708 року Ратуша перетворилася на центральне казначейство, замінивши собою Приказ великої казни. До неї увійшли дванадцять старих фінансових приказів. У 1718 р. була створена Ревізійна (бюджетна) колегія, а у 1722 р. Сенат фактично набув функцій ревізійної колегії, очоливши систему контрольних органів. До першої чверті XVIII ст. у контрольні відносини вперше було введено принцип законності. Місце звичаю і традиції остаточно зайняв закон, головою законодавчої, виконавчої і судової влади став монарх як глава держави [231].

З правлінням Петра I (1696–1725 рр.) пов'язаний наступний важливий етап розвитку фінансового устрою і контролю в Росії. Саме в цей час почали закладатися основи державного рахівництва і звітності.

Як зазначають дослідники, радикальна модернізація системи державного управління, за зразком країн Західної Європи, насамперед Англії і Голландії, в стислі терміни стала можливою за рахунок концентрації в руках Петра I абсолютної влади [212]. При цьому було розпущено Боярську Думу, усунено патріаршество, скасовано земське самоуправління і земські собори. Прикази з 1704 р. почали підпорядковуватися Ближній канцелярії його царської величності – прототипу сучасного уряду, а вся держава була поділена на губернії, які очолювали губернатори.

А вже у 1711 р. було створено новий орган влади – Сенат, указам якого мали підкорятися всі піддані царя. На Сенат було покладено виконання функцій фінансового управління і фінансового контролю держави. Для контролю за наповнюваністю казни Сенатом призначався спеціальний контролер – Обер-фіскал.

Удосконалення органів державної влади безумовно впливало і на зміни у системі контролю державних фінансів. Так, у 1720 р. Сенатом створений спеціальний контрольний орган – Ревізіон-колегія, яка замінила собою Ближню канцелярію. До складу Ревізіон-колегії входили Президент (призначався царем), радники, асесори (призначалися Сенатом) і канцелярські чини. Через особливий підрозділ канцелярії Сенату – «секретний стіл» – до Ревізіон-колегії надходила інформація про доходи і витрати з губерній. При цьому всі надходження і витрати коштів записувалися у прошнуровані і скріплені печаткою книги з

пронумерованими аркушами. По завершенні звітнього року вищестоящі організації контролювали правильність записів, цільове використання зібраних коштів, залишки коштів за книгами. З проконтрольованих книг робили рахункові виписки з підписами всіх осіб, що брали участь у контролі записів і залишків. Після цього виписки направлялися до Ревізіон-колегії, а книги залишалися на місцях в архівах. За необхідності Ревізіон-колегія після перевірки рахункових виписок могла вимагати надання оригіналів книг, що зберігалися в архівах організацій.

Зазначена організація системи контролю державних фінансів проіснувала до царювання імператриці Катерини II і стала елементом жорстко централізованої бюрократичної системи державного управління [95].

У періоді царювання Катерини II (1762–1796 рр.) було створено нову судову систему, реформовано місцевий адміністративний апарат і сформовано нові органи влади для управління фінансами губерній – Казенні палати [212]. Місцеві органи контролю державних фінансів, створені у складі губернських казенних палат, отримали назву Камер-колегій і почали працювати спільно з Ревізіон-колегією. Розширення контрольних функцій Сенату в цей час продовжувалося шляхом заснування нового органу – Державної експедиції посвідчення рахунків, з виокремленням у складі губернських Казенних палат губернських Експедицій посвідчення рахунків. Ці експедиції мали повноваження перевіряти повноту, своєчасність і цільовий характер використання грошових коштів губернськими органами державної влади [212]. Проте дієвість переважної кількості контрольних органів не забезпечувалася відповідним розширенням їх прав.

Наступний етап перетворень у системі контролю державних фінансів Російської імперії пов'язаний з періодом правління імператора Олександра I (1801–1825 рр.). У 1809 р. було створено Державну експедицію у складі Державного казначейства, яка зобов'язана була контролювати правильність надходження і витрачання державних коштів [231].

Проте головною подією цього періоду стало заснування у 1810 р. Державної Ради, яка виділила в самостійну галузь урядової діяльності ревізію державних рахунків і встановила звання Державного Контролера [212]. За маніфестами 1810 р. і 1811 р. управління державними доходами і витратами було розподілено між Міністром фінансів, Державним скарбничим і Державним контролером.

У 1810 р. було створене Головне управління ревізії державних рахунків у вигляді окремого незалежного і самостійного органу державного управління, що складалося з двох департаментів – цивільного і військового напрямку. Призначення новоствореного органу контролю державних фінансів полягало у повірці і ревізії надходжень



і витрат всіх казенних і приватних сум і нагляд за їх рухом. При цьому поза межами контролю Головного управління ревізії державних рахунків залишилися банки, Кабінет імператорської величності, виховні будинки, інші благодійні установи, комісія духовних училищ та деякі специфічні роботи (наприклад, будівництво Зимового палацу або осушування боліт під Петербургом). Контроль був суцільним і переважно мав документальну основу – звіряли справжні книги і рахунки. Особливість полягала в тому, що перевіряли не лише дотримання законних підстав витрачання казенних коштів, але й визначали корисність операцій для казни. Зрозуміло, що такі вимоги до проведення контролю не дозволяли проводити його своєчасно і швидко, а тим більше – попереджати порушення і зловживання.

Тому у 1823 р. було переглянуто підходи до проведення контролю Головним управлінням ревізії державних рахунків і введено нову ревізійну систему, що обмежувала його перевіркою зведених рахунків і систематизованих звітів департаментів міністерств і головних управлінь без права перевірки первинних документів. Перевірка первинних документів покладалася на самих розпорядників коштів, яким було доручено проведення своєрідного внутрішнього контролю. За висновками дослідників, такі дії були передчасними і не відповідали потребам державного управління того часу, адже низька професійна компетентність кадрів і незначна платня не дозволяли покладатися на чесність і достовірність поданих даних.

У період правління імператора Миколи I (1825–1855 рр.) були переглянуті функції Державного Контролера, частина повноважень і обов'язків якого була передана новоствореному у 1836 р. Державному контролю. Цей орган складався з Ради Державного контролю, трьох контрольних департаментів, призначених для ревізії цивільних, військових і морських звітів, Канцелярії і Контрольного архіву. Значні організаційні зміни органів державного контролю, налагодження типової їх структури супроводжувалися певним розширенням повноважень за рахунок введення питань юридичного вирішення ускладнень, що виникали під час ревізій рахунків, а також удосконалення рахівництва і звітності. Державний Контролер перебував у ранзі міністра, а його ревізійна діяльність полягала у розгляді генеральних звітів підзвітних міністерств і викладенні міркувань і зауважень про можливі причини відхилень у державних доходах і витратах. При цьому генеральні звіти контролювалися на двох рівнях – зі справжніх книг і документів у губернських контрольних відділеннях і в департаментах та міністерствах, що складали вже зведені звіти.

Дослідники відмічають помітну вбудованість Державного контролю в систему органів виконавчої влади, розробку підготовлених генеральних звітів на підставі результатів внутрішніх ревізій рахункових відділень відповідних відомств [212].

Отже, реформи цього періоду започаткували створення єдиних органів контролю державних фінансів, характеризувалися централізацією і розширенням їх повноважень. Проте сфера контролю залишалася обмеженою внаслідок відсутності самостійних місцевих органів і наявності низки відомств, що були непідзвітні Державному контролю.

Зазначимо, що ця проблема існувала і в організації систем контролю державних фінансів західних країн, у яких державний контроль був зосереджений в одній централізованій установі, що не мала місцевих органів. Розосередження надходження доходів і витрат у різних відомствах призводило до зайвого витрачання значних ресурсів, у тому числі на утримання розгалужених фінансових служб.

Наступний етап розвитку контролю державних фінансів у період правління імператора Олександра II (1855–1881 рр.) пов'язаний, в першу чергу, з відміною кріпосного права, що стало поштовхом до розвитку капіталізму в Росії. Почалося стрімке зростання будівництва фабрик, заводів, збільшення обсягів вироблення сільськогосподарської продукції. Зазначені процеси викликали потребу контролю вкладених у виробництво коштів і ефективного їх використання. Водночас стало зрозумілим, що організація Державного контролю вже не відповідає потребам часу, не є ефективною. Це змусило уряд звернутися до досвіду організації контролю державних фінансів провідних країн Європи.

У 1855 р. Державний контролер М. М. Анненков звернувся до Олександра II за дозволом відрядити за кордон для вивчення діючих контрольних установ і аналізу можливості застосування їх досвіду у Росії одного з Генерал-контролерів – дійсного статського радника В. О. Татарінова.

До середини XIX ст., як ми зазначали у п. 1.1, у більшості країн Європи були проведені реформи систем контролю державних фінансів у напрямку розширення їх сфер і повноважень. Відбувся перехід до формування уповноваженим державою Міністерством фінансів єдиного фонду грошових ресурсів, що означало появу бюджету. Крім того, всі установи, що мали причетність до державних доходів і витрат, підлягали державному контролю.

За два роки відряджень до країн Європи В. О. Татарінов підготував п'ять доповідних записок: «Державна звітність в Пруссії», «Державна звітність у Франції», «Господарство і звітність військового мі-

ністерства у Франції», «Державна звітність у Австрії» і «Державна звітність у Бельгії» [212]. Основний підсумок цього дослідження полягав у тому, що крім детального вивчення систем державної звітності та контролю, необхідно дослідити корінні засади, що лежать в їх основі та прийняті всіма державами. Це пов'язано з процесом, умовами і формами руху капіталів. Незважаючи на неоднорідність організації рахункових установ і різні підходи до проведення ревізій, іноземні системи контролю державних фінансів надавали загальне право проведення кінцевої ревізії вищій установі, що не залежала від розпорядників коштів [95].

Після схвалення Олександром II результатів відрядження В. О. Татарінов отримав можливість провести революційні для того часу реформи вітчизняної фінансової системи і контролю державних фінансів. Новації полягали у введенні поняття бюджетного процесу, державного розпису доходів і видатків, заснованого на кошторисах, розробці механізму виконання бюджету, зосередженні повноважень з управління державними фінансами, а також впровадження єдиної каси у Міністерстві фінансів.

Щодо контролю державних фінансів, то В. О. Татарінов запропонував наступне:

- забезпечити незалежність системи державного контролю від контрольних підрозділів органів виконавчої влади;
- розширити сфери контролю за рухом державних коштів – від їх виділення до використання;
- ввести практику вивчення виключно оригіналів первинних фінансових документів;
- запровадити попередній контроль витратних приписів розпорядників коштів;
- створити цикл контролю – попередній, поточний і наступний.

Слід відмітити, що втілення зазначених пропозицій відбулося лише частково. Зокрема, не було прийнято спеціальний статус органів контролю державних фінансів.

Продовження процесу розпочатих В. О. Татаріновим реформ відбулося вже в період царювання імператора Олександра III (1881–1894 рр.). У 1892 р. було створено нову установу – Державний контроль, що являла собою самостійний державний орган фінансово-господарського контролю.

Державний контроль здійснював ревізії всіх урядових установ (за винятком міністерства Імператорського двору, особливої канцелярії Міністерства фінансів та деяких інших відомств, що здійснювали асигнування на утримання імператорського двору), земських, міських,

станових установ і приватних підприємств, якщо їх діяльність знаходилася в межах державних інтересів.

Центральне управління Державного контролю знаходилося у Петербурзі. Крім того, було утворено місцеві установи Державного контролю – контрольні палати, місцеві контрольні частини на казенних і приватних залізницях, що до 1894 року проводили ревізію державних доходів і витрат в губерніях, раптові перевірки казначейств.

Державний контролер наглядав за діяльністю усіх контрольних установ, а також мав виключне право притягувати до відповідальності чиновників Державного контролю. Окремо підкреслимо обмеження, що існували для посадових осіб Державного контролю, – вони не мали права брати участь у діяльності комерційних та інших підприємств, на які поширювалися повноваження Державного контролю, а також обіймати інші державні посади [212].

Крім ревізії звітності, попереднього і поточного контролю фінансово-господарських операцій, перевірки кошторисів, Державний контроль готував звіт з виконання державного розпису доходів і витрат, відповідав за удосконалення правил і форм рахівництва і звітності, а його представники брали участь в колегіальних установах з правом вирішального голосу [231].

Переламні події в історії країни пов'язані з правлінням імператора Миколи II (1894–1917 рр.). Як відмічають дослідники, імператор прагнув зміцнити монархічну владу, посилити державне втручання в економіку, що знайшло свій прояв у заохоченні утворення монополій, наділенні їх державними замовленнями, наданні кредитів, особливих пільг. Водночас вплив зовнішніх і внутрішніх факторів примушував владу обмежувати самодержавство [212].

Стрімкий економічний розвиток країни спричинив появу нових проблем у сфері контролю державних фінансів. Так, існуючий на той час Державний банк володів незначним власним капіталом, а розвиток його активних операцій відбувався більшою мірою за рахунок основного вкладника – казни. У 1896 р. до Державного банку було переведено грошову готівку казначейства на спеціальний централізований рахунок департаменту Державного казначейства у петербурзькій конторі банку. В кінці робочого дня відбувався підрахунок сальдо розрахунків – перевищення денних доходів над витратами зараховувалося на поточний рахунок, а перевищення витрат над доходами списувалося з цього рахунку. Таким чином, Державний банк отримав змогу користуватися так званою вільною готівкою, що іноді складала значні суми коштів.

Проблема ж полягала в тому, що Державний банк підпорядковувався безпосередньо міністру фінансів, а представник Державного контролю, що входив до ради банку, виконував свої функції суто номінально, адже не мав незалежності в питаннях контролю операцій, оскільки отримував платню за рахунок коштів банку. Крім того, Державний контроль ревізував лише витрати банку і його операції за рахунок казни. Поза межами контролю залишалися комерційні операції. Такий механізм контролю викликав суперечки між Державним контролем, який наполягав на передачі йому права контролювати всі операції Державного банку, і Міністерством фінансів, яке обґрунтовувало свою позицію необхідністю збереження комерційної таємниці операцій банку. Консенсусне рішення полягало у встановленні порядку, за яким Державний контроль разом зі спеціальною комісією з членів Ради банку проводили перевірку. При цьому зазначена комісія перевіряла звіти банку за рахунками і документами, а Державний контроль проводив перевірку звітів шляхом звірення їх з книгами банку [231].

Схожі проблеми контролю виникали і з закордонними грошовими операціями, до перевірки яких Державний контроль не залучався.

Пізніше Державний контроль почав проводити ревізії витрат селянського земельного банку та інших кредитних установ (з 1901 р.), витрат з ведення страхових операцій державних ощадних кас (з 1904 р.), річних звітів Державного банку (з 1905 р.), звітів іноземного відділення Кредитної канцелярії, Монетного двору (з 1910 р.).

У 1905 р. було сформовано Раду Міністрів, до складу якої було включено Державного контролера. З утворенням I Державної Думи (1906 р.) Державна Рада змінила статус з дорадчого на законодавчий орган. До компетенції Думи віднесли державний розпис доходів і видатків, фінансові кошториси міністерств і звіт з виконання розпису.

Державний контролер Д. О. Філософов (1905-1906 рр.) намагався перебудувати Державний контроль на засадах, притаманних країнам, де вищі рахункові установи взаємодіяли з представницькими органами, наділеними правом законодавчої ініціативи. З огляду на це він вважав недоцільним введення Державного контролера до складу Ради Міністрів і виконання ним адміністративних функцій [57]. Проте Д. О. Філософов не зміг втілити свої задуми щодо реформування чинної системи контролю.

Цікавими, з точки зору розвитку системи контролю державних фінансів, виявилися події останнього десятиріччя перед революцією 1917 року. У 1907 році II Державною Думою було розглянуто і відхилено проект бюджету з дефіцитом, що мав покриватися іноземними позиками. Державна Дума наполягала на посиленні повноважень

Державного контролю, насамперед у напрямку визначення доцільності й ефективності державних витрат, і на забезпеченні його реальної незалежності від виконавчих органів влади. Саме в цей час було введено норму, за якою звіт з виконання розпису супроводжувався пояснювальною запискою з викладенням фактів і міркувань на підставі ревізійних даних контролю. Такі звіти розглядала спеціально утворена комісія з представників Державного контролю, міністерств і відомств.

У цей період знайшли прояв намагання підпорядкувати Державний контроль безпосередньо Державній думі, вилучивши його зі складу Ради міністрів. Навіть було внесено пропозицію розробити новий ревізійний статут, що мав поєднати всі вимоги до проведення ревізій, виходячи з практичного досвіду. Прихильники посилення незалежності і дієвості контролю пропонували наслідувати приклад США і країн Європи, в яких вищі контрольні органи були наділені судовою владою, несумісними вважалися обов'язки розпорядників державних коштів і виконавців, а всі бюджетні порушення призводили до притягнення винних в них осіб до відповідальності [95].

Однак протистояння Державної думи і Ради міністрів не сприяло реалізації цих задумів, які так і не були втілені. Впроваджено було лише систему незмінності контролерів і ревізорів, яким доручали самостійно проводити ревізії, за зразком європейських рахункових органів.

Незважаючи на те, що істотних зрушень в системі контролю державних фінансів в зазначений період так і не сталося, дослідники історії державного контролю відмічають як позитивні риси дотримання принципу законності, посилення незалежності від підконтрольних структур, а також високу компетентність контролерів і ревізорів. Крім того, в той час велика увага приділялася службовій етиці і тим принципам, які сьогодні є основою Кодексу етики – чесність, компетентність, неупередженість тощо.

Основними недоліками системи державного контролю Російської імперії була його низька ефективність внаслідок підпорядкованості системі адміністративного управління фінансами, нездатність, особливо в таких кризових ситуаціях, як війна 1914 р., виконувати функцію попередження втрат бюджетних коштів, відсутність гласності.

Подальша історія розвитку контролю державних фінансів в Україні нерозривно пов'язана з утворенням та існуванням Союзу Радянських Соціалістичних Республік.

### **1.3 Становлення системи державного фінансового контролю за часів СРСР**

Нові соціально-економічні умови після 1917 р. вплинули і на систему контролю державних фінансів, яка не задовольняла суспільні вимоги і потребувала швидких і кардинальних змін. Як зазначає С. В. Степашин, на початку становлення радянського устрою на перший план вийшли дві конкуруючі моделі – «робочого контролю» і «державного контролю» [212].

В. І. Ленін підтримав ідею встановлення прямого контролю робочих, яка знайшла своє втілення у Положенні про робочий контроль. За цим положенням органи Робочого контролю (фабрично-заводські комітети) мали право спостерігати за виробництвом, встановлювати собівартість вироблених продуктів і аналізувати всі книги і звіти, надані власником. Проте загальної методики здійснення цього контролю напрацьовано не було.

Водночас нові органи державного контролю почали формуватися на основі вже існуючих. Так, дореволюційний Державний контроль було перетворено у Народний комісаріат державного контролю на чолі з Народним комісаром і Колегією. Невирішеність питання щодо співіснування робочого і державного контролю призвела до того, що останній існував лише номінально. А вже на початку 1918 р. спеціальним декретом було утворено Центральну контрольну комісію і місцеві контрольні-рахункові колегії і комісії.

Кількість контрольних органів почала швидко збільшуватися. У складі Народного комісаріату державного контролю утворилися відділи особового складу, кошторисний, контролерів спеціального призначення, господарський, місцевий тощо. Водночас формували спеціальні контрольні частини на великих промислових підприємствах, а також створювали тимчасові ревізійні відділи і комісії для контролю різних галузей народного господарства. Ці процеси справили негативний вплив на загальну організованість, координованість і ефективність контрольних структур.

Крім того, розпочався процес встановлення так званого «народного контролю», тобто утворення системи державного контролю під керівництвом партії. У зв'язку з цим у 1919 р. було реорганізовано Народний комісаріат Державного контролю, перед яким поставили завдання безпосереднього фактичного контролю за швидким і неухильним дотриманням владних постанов і декретів. Крім того, його наділили своєрідними антикорупційними повноваженнями – приймати

заяви про зловживання і правопорушення посадових осіб та притягувати їх до відповідальності за скоєні злочини і упушення. Народним комісаром Державного контролю був призначений І. В. Сталін.

У продовження втілення ідеї В. І. Леніна про необхідність залучення до контролю представників робочих і селян у 1920 р. Народний комісаріат Державного контролю було перетворено на Робітничо-селянську інспекцію (РСІ). Після утворення місцевих органів РСІ постала проблема пошуку кваліфікованих кадрів.

В Україні події того часу розвивалися в напрямку становлення Української держави, що супроводжувалося швидкими змінами уряду – Тимчасовий уряд (березень – грудень 1917 р.), Українська Центральна Рада (березень 1917 – квітень 1918 р.), уряд гетьмана П. Скоропадського (квітень – листопад 1918 р.) та Українська директорія на чолі з С. Петлюрою (грудень 1918 р. – лютий 1919 р.). Отже, основним завданням контрольних органів стало забезпечення цільового використання ресурсів, одержаних на потреби утримання органів влади і війська. Важливу роль відігравали контрольні палати Державного контролю, що функціонували у губерніях, повітах і волостях, а також спеціальний апарат Державного контролера з надзвичайними правами і повноваженнями, що проіснували до встановлення радянської влади [134].

У 1919 р. всі установи Державного контролю, що функціонували раніше, було об'єднано у Всеукраїнську робітничо-селянську інспекцію з центром у Харкові, з виділенням у ній фінансово-кредитної, лісозаготівельної, культурно-освітньої, адміністративної, транспортної інспекцій, а також військового відділу та інспекцій народного господарства і постачання [25, 139].

Було утворено місцеві органи РСІ – губернські відділи, повітові й волосні інспекції, групи і гуртки сприяння, спеціальні відділи робітничих летючих ревізій [227]. Перед ними було поставлено задачу контролю роботи усіх органів управління, підприємств і установ, громадських організацій, викривання фактів зловживань і розкрадання соціалістичного майна.

Основними недоліками у діяльності РСІ були відсутність досвідчених висококваліфікованих кадрів, правова неврегульованість взаємовідносин органів РСІ з місцевими органами влади, застосування застарілих методів і прийомів контрольної роботи, що не відповідали вимогам непу.

У 1922 р. Народний комісаріат РСІ було реорганізовано у Народний комісаріат Робітничо-селянського Державного контролю УСРР. Згідно з прийнятим цього ж року Положенням про Робітничо-селянський Державний контроль УСРР на Народний комісаріат Робітничо-



селянського Державного контролю покладалися: фактична перевірка законності роботи усіх органів радянської влади і громадських організацій, наступний фактичний контроль за витрачанням грошових і матеріальних ресурсів, збирання і аналіз матеріалів, що можуть бути використані для законотворчої діяльності, нагляд за правильністю відображення господарських операцій в обліку, створення осередків контрольного сприяння серед населення, прийом скарг на протизаконні дії і правопорушення з боку посадових осіб, боротьба з бюрократизмом, удосконалення форм звітності тощо [227].

У 1923 р. було реорганізовано Центральну контрольну комісію партії більшовиків, представників якої було включено до керівництва РСІ. Остання була перетворена у Народний Комісаріат Робітничо-селянської інспекції СРСР зі значним розширенням повноважень. Отже, фактично було об'єднано системи партійного і робочого контролю.

Серйозні економічні зміни не могли не вплинути на форми і методи діяльності РСІ. Так, головними завданнями РСІ стали: своєчасне виправлення недоліків у роботі установ, а також надання їм допомоги на місці, перевірка видачі і приймання грошей та матеріальних цінностей в усіх радянських установах і підприємствах, встановлення доцільності операцій для державної казни, їх можливих наслідків для народного господарства.

У вересні 1923 р. після XII з'їзду РКП(б) було прийнято постанови «Про реорганізацію народних комісаріатів Робітничо-селянської інспекції союзних республік» і «Про звільнення Робітничо-селянської інспекції від низки належних їй функцій» [227]. Відповідно до зазначених нормативних актів РСІ припинили здійснювати суцільний поточний контроль і нагляд за окремими грошовими операціями державних органів, запобіжні ревізії всіх авансових асигнувань, систематичні наступні документальні ревізії щоденних грошових операцій.

Натомість РСІ мала здійснювати нагляд за збереженням соціалістичної власності та доцільним її використанням, давати висновки за кошторисами і договорами. Як зазначає В. В. Чамлай, серед розглянутих уповноваженим РСІ по Радомишльському повіту Київської губернії за перший квартал 1922 р. з 18 договорів було затверджено лише сім. Інші одинадцять договорів не були затверджені через їх збитковість для держави та відсутність надійних гарантій у тому, що вони будуть виконані [227].

Діяльність РСІ ускладнювалася соціально-економічною ситуацією в країні, а саме тому, в першу чергу, спрямовувалася на наведення порядку в системі обліку і звітності, боротьбу з розтратами і шахрайством за допомогою проведення фактичних ревізій. Останні були

закріплені законодавчо, поділялися на постійні та одноразові, проводилися шляхом систематичних спостережень за діяльністю відповідних установ та організацій.

У цей час простежується перевага фактичної ревізії над документальним контролем, широке застосування летючих ревізій, під час яких розслідувалися скарги на дії державних органів і посадових осіб і оперативно вживалися заходи з усунення знайдених порушень і зловживань. З часом отримала розвиток попередня ревізія, що проводилася в напрямку особливо важливих витрат і грошових оборотів.

Під час функціонування РСІ було замінено журнально-книжкову систему обліку на карткову, що допомогло значно скоротити витрати часу і коштів на ведення обліку і звітності. Перевірки РСІ були спрямовані і на підвищення ефективності функціонування бюджетних установ. Так, в результаті перевірок РСІ у 1926 р. було скорочено штати бюджетних установ в порівнянні з 1921–1922 рр. на 5 %, а у 1927 р. – на 40 %, що відбувалося за рахунок спрощення структури державних установ, ліквідації дублювання функцій. Наприклад, у Народному комісаріаті фінансів було скасовано 230 структурних підрозділів і 188 відповідальних посад [231].

У складі Народного комісаріату фінансів СРСР у 1923 р. було утворено Фінансово-контрольне управління, перед яким було поставлено завдання документальної перевірки доходів і витрат бюджету, оборотів грошових коштів, матеріальних цінностей, суцільної документальної ревізії виконання бюджету всіма відомствами. З 1926 р. Фінансово-контрольне управління Народного комісаріату фінансів було перетворене на Головне управління фінансового контролю при Народному комісаріаті фінансів СРСР і почало здійснювати фактичну ревізію фінансово-господарських операцій на місцях їх здійснення з вибірковою перевіркою підтверджуючих документів.

У 1927 р. контрольний орган при Народному комісаріаті фінансів отримав назву Контрольно-ревізійного управління (КРУ) і спочатку виконував функції загальнодержавного і відомчого фінансового контролю. У 1932 р. КРУ було перейменовано на Фінансово-бюджетну інспекцію з покладенням на неї функції проведення ревізій і обстежень не лише бюджетних установ, але й підприємств і організацій. При цьому контроль не мав ознак суцільного наступного, а скоріше почав формуватися відомчий контроль у фінансових органах.

Множинність контрольних органів лише посилювала неефективність контролю через його надмірність і паралелізм. Тому у 1928 р. на Народний комісаріат Робочо-селянської інспекції було покладено

обов'язок з централізованого планування і координування обстежень та контрольної діяльності різних відомств.

Важливою подією цього часу стало створення при Народному комісаріаті РСІ СРСР інституту державних бухгалтерів-експертів, на який було покладено обов'язок робити висновки з усіх питань рахівництва і звітності, проводити експертизу за вимогою судових і адміністративних органів, наукову розробку актуальних питань обліку і звітності [57].

У 1934 р. Центральну контрольну комісію ВКП(б) – Народний комісаріат Робочо-селянської інспекції СРСР замінили собою два органи – Комісія партійного контролю при ЦК ВКП(б), що належала до центральних партійних органів і мала постійні представництва в республіках, краях і областях, та Комісія радянського контролю при Раднаргоспі СРСР, що виконувала другорядні технічні функції (в основному з нагляду за виконанням рішень уряду і зміцненням дисципліни).

Кінець 30-х років ХХ ст. характеризується складною політичною ситуацією і внутрішніми соціально-економічними проблемами в країні, що вимагало зміцнення і розширення фінансового контролю. У 1937 р. Фінансово-бюджетна інспекція була перетворена у Контрольно-ревізійне управління (КРУ) Народного комісаріату СРСР.

Восени 1940 р. було створено Народний комісаріат державного контролю СРСР, на який покладено задачу контролю за обліком і витрачанням коштів і матеріальних цінностей державними, кооперативними та іншими громадськими організаціями, установами і підприємствами. У випадку виявлення зловживань і порушень Народний комісаріат мав право притягувати винних осіб до судової відповідальності. До початку війни особливу увагу контролерів почали привертати питання економії сировини, підвищення ефективності використання устаткування і робочої сили.

У роки Великої Вітчизняної війни першочерговими задачами державного контролю стали забезпечення безперебійного постачання сировини і матеріалів для оборонної промисловості, евакуації промислових підприємств на схід та економного витрачання енергоресурсів, металу і продовольства.

У повоєнні роки відбулася реорганізація державного управління, у зв'язку з чим Народний комісаріат державного контролю СРСР було перетворено на Міністерство державного контролю СРСР. Основними задачами контролю продовжують залишатися питання ходу виконання державного плану, собівартості продукції, посилення режиму економії ресурсів, попередження розкрадань державних коштів і майна та марнотратства, а також підвищення якості та ефективності самого

контролю. Велика увага приділялася кваліфікації персоналу контрольних установ. В цей час було введено обов'язкові атестації кадрів і присвоєння персональних звань (в тому числі довічно) працівникам Міністерства державного контролю СРСР.

Подальше зміцнення системи контролю державних фінансів супроводжувалося переданням місцевих органів контрольо-ревізійного управління Міністерства фінансів СРСР у відання міністерств фінансів союзних республік. Тому у 1956 р. у складі Міністерства фінансів УРСР було утворене Контрольно-ревізійне управління, що утримувалося за рахунок коштів союзного бюджету і мало чотири сектори: ревізій місцевих бюджетів і фінансових органів, ревізій підприємств та господарських організацій, ревізій установ, що перебувають на республіканському бюджеті, організаційно-інструкторської роботи. Основні завдання новоствореного органу полягали у контролі за виконанням державного бюджету, правильним і економним витрачанням бюджетних і власних коштів установами, підприємствами та організаціями, проведенні ревізій і перевірок за окремими дорученнями КРУ Міністерства фінансів СРСР [134].

У 1957 р. результатом проведення політики розширення прав союзних республік і місцевих органів стало перетворення Міністерства державного контролю СРСР на Комісію радянського контролю Ради Міністрів СРСР. Задачі Комісії полягали у перевірці від імені уряду фактичного виконання його рішень у найважливіших сферах народного господарства, аналізі структури і проблемних аспектів роботи державного апарату, контролі правильності і доцільності витрачання державних коштів і ресурсів. При цьому республіканські комісії радянського контролю не підпорядковувалися союзній Комісії, а лише координували з нею свою діяльність.

У 1961 р. Комісію радянського контролю Ради Міністрів СРСР було перетворено на Комісію державного контролю Ради Міністрів СРСР (Держконтроль СРСР). Вже у 1962 р. був створений Комітет партійно-державного контролю ЦК КПРС і Ради Міністрів СРСР і відповідні місцеві органи, що мали стати інструментом залучення профспілкових, комсомольських організацій і трудящих до проведення контролю. Новостворені органи контролю в своїй роботі в основному спиралися не на штатний апарат, а на громадськість – постійні і тимчасові громадські комісії, групи і пости сприяння, позаштатних інспекторів і контролерів тощо. Практикувалися комплексні спільні перевірки, до яких залучалися широкі громадські кола [57]. Представники партійно-державного контролю були наділені широкими правами – від заслуховування звіту керівництва організації на засіданнях і припинення незаконних розпоряджень до накладення грошових

і дисциплінарних стягнень на посадових осіб і передачі справ на розгляд товариського суду або прокуратури.

Як зазначає в своїй роботі С. В. Степашин, участь широких мас трудящих у контролі залишалася лише ширмою для зміцнення тотальної системи партійного контролю, а ідея справжнього народного контролю стала інструментом в адміністративно-бюрократичних інтригах партійного керівництва [212]. При цьому часто повторювалася схема, за якою колишні контрольні структури ліквідовувалися з метою очищення від бюрократії зі створенням нових органів з більш широкими повноваженнями в системі виконавчої влади.

Саме за таким підходом у 1965 р. з обранням Генеральним секретарем ЦК КПРС Л. І. Брежнєва партійно-державний контроль було перетворено на народний, що був представлений Комітетом народного контролю СРСР, відповідними комітетами союзних республік, країв, областей, автономних областей, округів, міст та районів, а також групами і постами народного контролю при сільських і селищних радах депутатів, на підприємствах, в колгоспах, установах, організаціях і військових частинах [57].

Прийняття у 1977 р. нової Конституції СРСР позначилося і на системі державного контролю. Органи народного контролю були наділені конституційним статусом, а керівництво і контроль їх діяльності покладалися на законодавчий орган влади – Верховну Раду СРСР. Такі зміни носили ознаки впровадження зовнішнього публічного контролю за діяльністю органів влади, тобто державного аудиту в сучасному його розумінні.

Поєднання державного контролю «зверху», представленого комітетами народного контролю, з громадським контролем трудящих «знизу», представленим групами і постами на підприємствах, в установах, організаціях, колгоспах, являло собою систему радянського народного контролю. Порядок утворення, система і основні функції органів народного контролю СРСР закріплювалися у Конституції.

Крім виконання звичних для контрольних органів функцій перед новоствореною системою народного контролю поставили завдання виявлення резервів народного господарства, підвищення ефективності суспільного виробництва і якості роботи, впровадження у виробництво досягнень науки і техніки, передового досвіду, раціонального використання і покращення охорони природних ресурсів. При цьому відбулося і розширення сфери діяльності органів народного контролю в напрямку перевірки постановки відомчого контролю і підвищення його дієвості.

Останній період у розвитку радянської системи контролю державних фінансів дослідники пов'язують з діяльністю М. С. Горбачова. Політична і соціально-економічна криза спричинила підвищення

громадської активності, в тому числі в напрямку встановлення справжнього дієвого контролю суспільства за діяльністю органів влади. У 1991 р. було прийнято закон СРСР «Про Контрольну палату СРСР», що визначав статус контрольної палати у відповідності до вимог Лімської декларації 1977 р., зокрема щодо конституційного статусу вищого контрольного органу в країні та його повноважень. Проте норми зазначеного закону не були втілені у життя у зв'язку з припиненням існування СРСР і утворенням нових самостійних і незалежних держав.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що розвиток контролю державних фінансів в Україні за часів СРСР у цілому відповідав загальним світовим тенденціям у цій сфері. Особливості політичного устрою і соціально-економічної системи звичайно ж вплинули на організацію контролю, але мета була єдиною – встановити дієвий незалежний контроль за ефективністю, раціональністю, економічністю використання ресурсів і управління суспільством.

Разом з тим майже повна відсутність приватної власності у СРСР не сприяла розвитку незалежного аудиту, як це відбувалося у зарубіжних країнах. Фінансовий контроль єдиного власника – держави – розвивався за загальними тенденціями, удосконалювався, набував певних рис незалежності. Державні контрольні органи по суті були представниками власника, проводили тотальний контроль усіх економічних суб'єктів і цього було достатньо. Саме тому такий контроль отримав назву «державний фінансовий контроль» і був фактично прирівняний до фінансового (фінансово-господарського) контролю.

Вищеперераховані особливості в подальшому значно вплинули на становлення і розвиток аудиторської діяльності як у приватній, так і у державній сферах. Об'єктивна відсутність потреби в інших видах контролю не сприяла розвитку не лише практики, але й теорії аудиту. А це призвело до ситуації, коли після проголошення незалежності і переходу на ринкові умови господарювання вітчизняні фахівці у галузі контролю виявилися не готовими до впровадження у практику нових його видів і форм. Віддаленість від світових процесів у галузі контролю не дозволила належним чином сприймати здобутки провідних зарубіжних фахівців і скористатися досвідом інших країн у цій сфері. Як наслідок – тривала затримка вітчизняних теоретичних розробок у галузі контролю і аудиту, які випереджала законодавча практика. Отже, сучасний період трансформації системи контролю державних фінансів в Україні багато в чому обумовлений особливостями контрольної системи, що дісталася у спадок від колишнього СРСР.

## **1.4 Трансформація системи контролю державних фінансів в Україні після здобуття незалежності**

Подальша реорганізація системи контролю державних фінансів в Україні пов'язана з проголошенням 24 серпня 1991 р. Акта про незалежність і зміною соціально-економічного устрою.

Сучасна вітчизняна система контролю державних фінансів базується на отриманій у спадок від колишнього СРСР системі фінансово-бюджетного контролю і знаходиться у стані трансформації. Отже, історично закладені широкі повноваження, що ними володіло Міністерство фінансів СРСР, продовжують бути ознакою контрольних органів виконавчої влади і достатньо жорстко відстоюються ними. Проте превалювання контрольних органів виконавчої влади у СРСР було обумовлене низькою ефективністю фінансового контролю з боку радянських представницьких органів і органів народного контролю. Міністерство фінансів СРСР через контрольно-ревізійне управління і органи на місцях забезпечувало контроль за дотриманням державної фінансової дисципліни, виконанням фінансових зобов'язань підприємств і установ перед державою, надходженням доходів, економним витрачанням бюджетних коштів за цільовим призначенням. Крім того, воно було наділене правом обмежувати і призупиняти фінансування з бюджету порушників фінансової дисципліни, стягувати податкові і неподаткові платежі, що не були своєчасно перераховані до бюджету, проводити документальні ревізії і обстеження фінансово-господарської діяльності платників податків [231].

Тривалий період розвитку системи контролю державних фінансів в Україні за радянських часів характеризується низкою позитивних і негативних аспектів. Позитивні риси полягають у націленості контролю на максимальну дієвість і ефективність, у його плановості. Недоліком є відсутність узгодженості функціонування численних контролюючих органів, що заважає оперативності та результативності контрольно-ревізійної роботи в цілому [171, 178].

Сьогодні чинна система контролю державних фінансів характеризується значною кількістю контролюючих органів, частковою координацією їх дій, проблемами регулювання правового поля їх існування і функціонування. Фактично діють різні органи, що представляють три контрольні гілки – парламентську, президентську та урядову. Так, від імені народу на демократичних засадах здійснює свою діяльність Верховна Рада України, що має підзвітний їй контрольний орган – Рахункову палату України. Також Верховній Раді підзвітні Національний банк України, Антимонопольний комітет, Національна комісія

з цінних паперів і фондового ринку, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг.

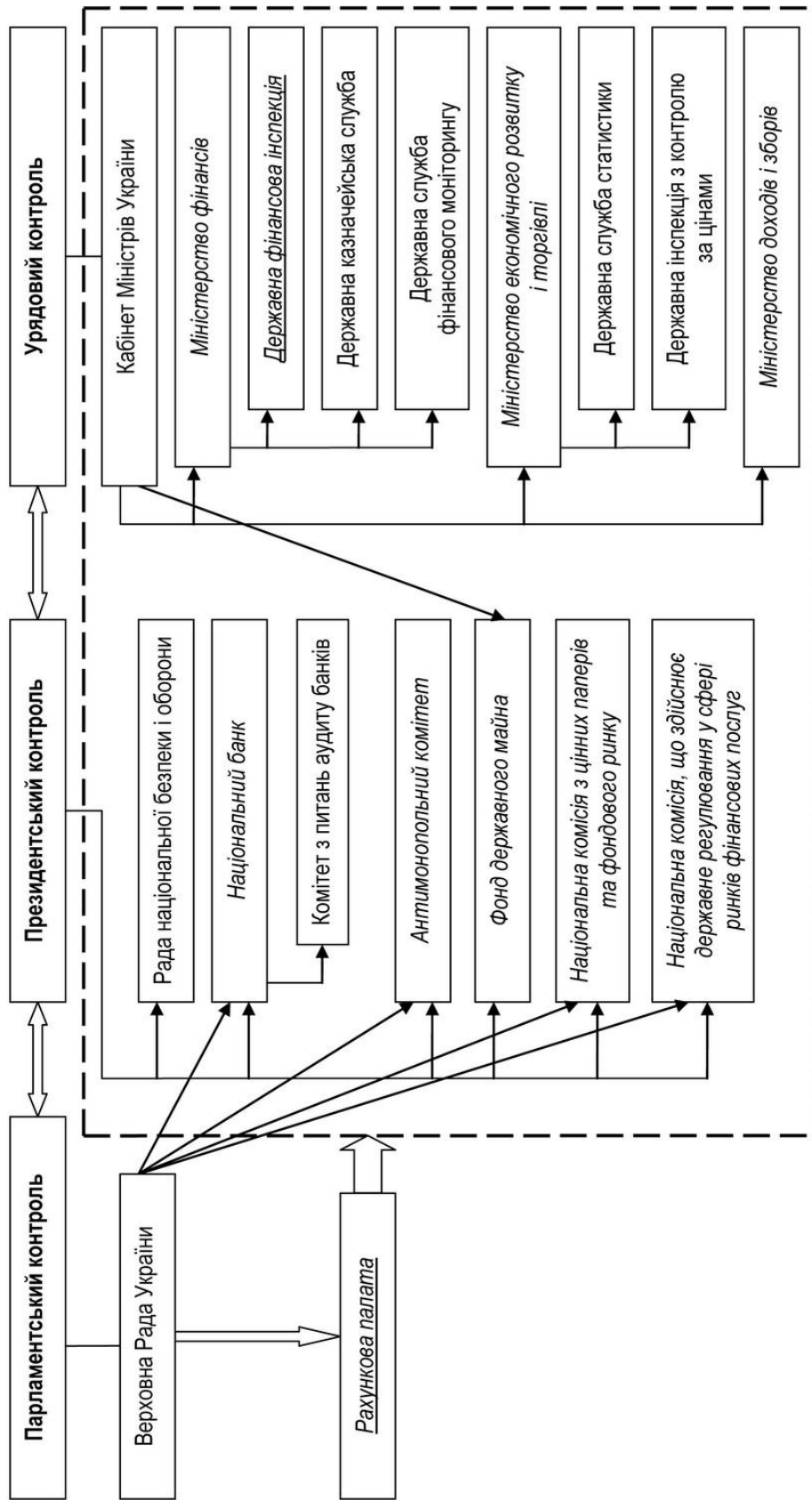
Оскільки Україна є президентсько-парламентською республікою, то контроль державних фінансів відбувається також і по лінії Президента. Крім Ради національної безпеки і оборони, яка координує і контролює діяльність органів виконавчої влади у сфері національної безпеки і оборони, і Головою якої є сам Президент, йому підконтрольні Антимонопольний комітет, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, та підзвітні Національний банк і Фонд державного майна [105, 106, 108, 120, 122, 132].

Урядова гілка контролю державних фінансів найбільш широка і представлена Міністерством фінансів, яке через Державну фінансову інспекцію (колишню Державну контрольно-ревізійну службу), Державну казначейську службу і Державну службу фінансового моніторингу забезпечує реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму. Крім того, контроль здійснюється Міністерством економічного розвитку і торгівлі та Міністерством доходів і зборів. Останнє після проведення чергового етапу адміністративної реформи поєднало у собі колишні Державну податкову та Державну митну служби.

Отже, на рисунку 1.2 відображено чинну систему органів у сфері контролю державних фінансів. Слід зазначити, що нами перелічено лише основні органи, які мають найбільш важливі функції та повноваження у сфері контролю державних фінансів. Більш детальна характеристика їх призначення і підзвітності подана у додатку А. Крім зазначених існує низка другорядних органів, контрольні повноваження яких обмежені їх функціями і є вузькоспеціальними. Наприклад, Державна служба експортного контролю у підпорядкуванні Міністерства економічного розвитку і торгівлі, або Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань та інші фонди соціального страхування.

Привертає увагу заплутаність зв'язків і повноважень різних контрольних органів, на що постійно вказують не лише науковці, які проводять дослідження у сфері контролю державних фінансів, але й фахівці-практики. Різна підпорядкованість, що не завжди співпадає з підзвітністю, вимагає єдиного центру координування діяльності таких органів для забезпечення максимальної ефективності контрольних заходів і економії витрат на їх проведення.





**Рисунок 1.2 – Система органів у сфері контролю державних фінансів в Україні**

Джерело: складено автором за [97–106, 108, 114, 120, 122, 124, 132]

Слід зазначити, що основними контрольними органами у сфері державних фінансів продовжують залишатися Державна фінансова інспекція (від уряду) і Рахункова палата (від парламенту).

В. З. Шевлоков з цього приводу висловлює думку, що утворення зазначених інститутів фінансового контролю історично було закладене не лише в Росії та, відповідно, у пострадянських країнах, але й в інших країнах, що обумовлено характером розвитку суспільного господарства і його фінансової системи [231].

Історія розвитку контролю державних фінансів по лінії уряду пов'язана з утворенням у 1993 р. Державної контрольно-ревізійної служби України, що діяла при Міністерстві фінансів України і підпорядковувалася йому. Служба складалася з Головного контрольно-ревізійного управління України, контрольно-ревізійних управлінь в Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) в районах, містах і районах у містах.

Головними завданнями державної контрольно-ревізійної служби було визначено: здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому [121].

Передбачалося, що державний контроль мав здійснюватися у формі ревізій, за наслідками яких складався акт, і перевірок, що оформлювалися довідкою або доповідною запискою.

З метою підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи відповідно до указу Президента України у 2000 р. Головне контрольно-ревізійне управління України отримало статус центрального органу виконавчої влади.

У редакції закону від 05.01.2006 ревізію і перевірку, як основні форми проведення контролю, було замінено на державний фінансовий аудит, результати якого та їх оцінка мають викладатися у звіті, та інспектування. Крім того, у редакції закону від 11.03.2007 перелік було доповнено перевіркою державних закупівель, що полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органами державної контрольно-ревізійної служби на всіх стадіях державних закупівель. Результати перевірки державних закупівель мають викладатися в акті.

У зв'язку з проведенням адміністративної реформи у 2010 р. Головне контрольно-ревізійне управління України було реорганізовано у Державну фінансову інспекцію України.

Подальшою редакцією закону «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 02.12.2012 було змінено його назву («Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»), деталізовано завдання центрального органу виконавчої влади, уповноваженого Президентом України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю та ін.

Отже, головними завданнями органу державного фінансового контролю визначено здійснення контролю за:

- використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів;
- правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань;
- ефективним використанням коштів і майна;
- 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 на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно;
- дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;
- дотриманням законодавства про державні закупівлі;
- діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за рішенням суду, винесеним на підставі подання прокурора або слідчого для забезпечення розслідування кримінальної справи [121].

Аналіз змін у завданнях Державної фінансової інспекції доводить переміщення пріоритетів у контрольній діяльності. Якщо раніше основною задачею було виявлення порушень і притягнення винних до відповідальності з метою запобігання настанню аналогічних випадків у майбутньому, то зараз на перший план вийшли завдання забезпечення ефективності використання ресурсів держави, їх збереження.

Необхідно зазначити, що зрушення, які відбулися у контролі державних фінансів останніми роками, цілком обґрунтовані тією політикою, яку проводить Україна для зближення з Європейським Союзом. Однією з ключових вимог європейської спільноти є забезпечення прозорого і ефективного управління державними фінансами, що, у свою чергу, вимагає сучасних механізмів контролю.

Для досягнення основної мети реформування вітчизняної системи контролю державних фінансів необхідно, в першу чергу, забезпечити високий рівень фінансової дисципліни у бюджетній сфері та в державному секторі економіки. Спираючись на досвід розвинутих країн, для виконання цього завдання потрібно побудувати системний внутрішній контроль і децентралізований внутрішній аудит в органах державного і комунального секторів з одночасним забезпеченням впровадження незалежного зовнішнього державного аудиту.

Враховуючи вимоги часу, у 2005 р. було прийнято Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, якою передбачалося: вдосконалити діяльність органів державного сектора шляхом переходу від адміністративної до управлінської культури; посприяти раціональному використанню державних ресурсів та зміцненню фінансової дисципліни; отримувати обґрунтовану інформацію про діяльність органів державного сектора; оптимізувати фінансові витрати на забезпечення функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом підвищення ефективності використання наявних можливостей тощо [63].

Пізніше Концепцію було доопрацьовано, подовжено термін її реалізації до 2017 р. і розроблено відповідний план заходів щодо нормативно-правового, методологічного та інформаційно-технічного забезпечення, підготовки кадрів, організаційно-структурних змін у напрямку утворення служб внутрішнього аудиту у державних органах, установах та підприємствах тощо [94].

Також у 2011 р. відповідною постановою Кабінету Міністрів України було затверджено Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах [37]. Крім того, було розроблено і введено в дію Стандарти внутрішнього аудиту [117], Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [111] і Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [113].

Таким чином, останні десять років реформування контролю державних фінансів по лінії уряду відбувається дуже активно. Разом

з тим за пропозиціями самої Державної фінансової інспекції ще необхідно зробити наступне: створити відділи внутрішнього аудиту у всіх органах влади (у т.ч. у правоохоронних, судових, органах прокуратури); розробити і затвердити уніфіковані форми звітів про результати діяльності органів внутрішнього аудиту, порядок проведення оцінки якості внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту; забезпечити створення та функціонування єдиної автоматизованої бази даних щодо результатів діяльності підрозділів внутрішнього аудиту тощо [51].

Слід зазначити, що системи контролю державних фінансів інших країн розвивалися еволюційним шляхом в напрямку розширення зовнішнього незалежного контролю. Побудова демократичних суспільств на засадах сталого розвитку вимагала відповідних змін і у контрольних системах держав. Основними вимогами стало залучення широких кіл громадськості до контролю за діяльністю урядів, підзвітність органів державної влади суспільству, прозорість їх діяльності та відповідальність. Крім того, глобалізаційні процеси сприяли напрацюванню і широкому застосуванню міжнародних стандартів обліку, звітності й аудиту, що вплинуло і на необхідність уніфікації форм, методів і прийомів у сфері контролю державних фінансів. Ще у 1977 р. у Лімі (Перу) було підписано Декларацію керівних принципів аудиту державних фінансів, основною метою якої є заклик до незалежності аудиту державних фінансів [69]. Сам процес гармонізації стандартів у галузі державного аудиту більш детально буде проаналізовано у третьому розділі монографії.

В Україні початок розвитку незалежного державного аудиту було покладено заснуванням у 1996 р. Рахункової палати, яка стала постійно діючим органом зовнішнього контролю державних фінансів [124]. Основними принципами діяльності палати є законність, плановість, об'єктивність, незалежність та гласність.

Незважаючи на незначний період існування, Рахункова палата України визнана світовою спільнотою одним із кращих вищих органів контролю державних фінансів серед країн Європи. У 1998 році вона стала членом Міжнародної організації вищих органів державного аудиту (INTOSAI), у 1999 – Європейської організації вищих органів державного аудиту (EUROSAI), у 2000 – Ради керуючих вищих органів фінансового контролю країн – учасниць СНД. У 2009 році Рахункову палату було обрано зовнішнім аудитором Організації з безпеки та співробітництва в Європі (ОБСЄ). Крім цього, Рахункова палата співпрацює зі Світовим банком, зокрема перевіряє усі кредитні лінії, відкриті ним в Україні. Експерти GRECO визнали Рахункову палату України дієвою у питаннях боротьби з корупцією.

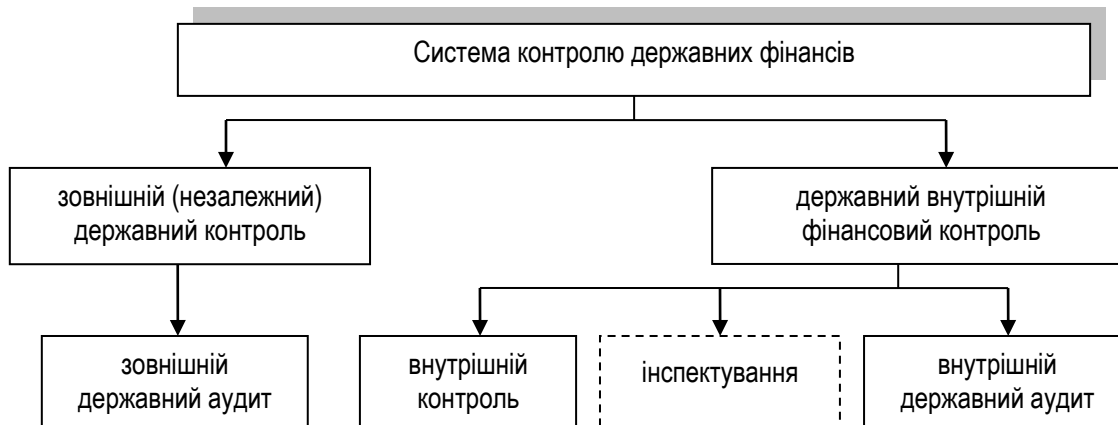
До розробки стратегії розвитку Рахункової палати України як вищого органу контролю державних фінансів залучалися не лише міжнародні експерти, а й представники різних гілок влади. Так, наприклад, у 2003 році відбувся круглий стіл «Інституційний розвиток Рахункової палати в системі вимог міжнародних та європейських стандартів», який було організовано спільними зусиллями Верховної Ради України, Рахункової палати та Програми розвитку ООН в Україні, зокрема, в рамках проекту ПРООН «Доброчесність на практиці». Метою проведення цього заходу стала активізація діалогу між владою та громадськістю з питань відповідального та підзвітного врядування, у тому числі через обговорення перспектив інституційного розвитку Рахункової палати. Під час круглого столу були окреслені найважливіші кроки реформування Рахункової палати в напрямку досягнення світових стандартів контролю державних фінансів [167].

Таким чином, на сьогоднішній день відбувається процес трансформації вітчизняної системи контролю державних фінансів у напрямку побудови сучасної контрольної системи, що забезпечуватиме інтереси суспільства, ставитиме органи влади і окремих чиновників під контроль громадськості. Згадувана нами вище Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. та інші законодавчо-нормативні акти передбачають побудову наступної структури системи контролю державних фінансів (рис. 1.3).

На думку багатьох фахівців, реформи підсистем зовнішнього і внутрішнього контролю державних фінансів відбуваються без належного взаємоузгодження. Принцип незалежності зовнішнього державного аудиту поки що не реалізований повною мірою, про що свідчать останні оприлюднені звіти і публікації Рахункової палати України. У згадуваній нами Концепції [63] законодавець також зазначає, що чинна система державного внутрішнього фінансового контролю не має достатнього наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення, що значно утруднює впровадження в практику контрольних органів сучасного вітчизняного та зарубіжного досвіду, розроблення та реалізацію новітніх інформаційно-програмних проектів тощо. Отже, повноцінний перехід від контролю, спрямованого на виявлення правопорушень і притягнення винних у їх вчиненні осіб до відповідальності, до визнаного світовими стандартами внутрішнього державного аудиту поки що неможливий, що обумовлює потребу у використанні на перехідному етапі такої форми внутрішнього контролю державних фінансів, як інспектування (позначене на рисунку 1.3 пунктиром).

Результати внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту доповідаються керівництву державних і комунальних органів за підпоряд-

куванням, а результати зовнішнього аудиту – парламенту і громадськості, а також мають обов’язково оприлюднюватися у засобах масової інформації [156, с. 164].



**Рисунок 1.3 – Система контролю державних фінансів**

Джерело: складено автором за [63, 121, 124, 156])

У наступних розділах монографії дослідимо проблеми і перспективи розвитку описаної системи контролю державних фінансів в Україні.

Необхідно зауважити, що з набуттям незалежності в Україні з’явився і незалежний аудит. У 1993 р. було прийнято Закон України «Про аудиторську діяльність», відповідно до вимог якого створено Аудиторську палату [109]. Палата функціонує як незалежний орган і формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів – Міністерства фінансів, Міністерства юстиції, Міністерства економічного розвитку і торгівлі, Міністерства доходів і зборів, Національного банку України, Державної служби статистики, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, Рахункової палати України та Державної фінансової інспекції.

Крім того, з’їзд аудиторів делегує десять осіб з числа висококваліфікованих аудиторів, що мають безперервний стаж аудиторської діяльності не менше п’яти років, представників фахових навчальних закладів та наукових організацій [109]. Члени Аудиторської палати (крім її Голови) працюють на громадських засадах. Сама палата виконує регулятивні функції та має повноваження щодо сертифікації, затвердження стандартів аудиту, програм підготовки аудиторів, ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, здійснення контролю за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами законодавчо-

нормативних вимог, норм професійної етики, організації контролю за якістю аудиторських послуг та ін.

Відповідним рішенням Аудиторської палати України від 2003 р. було прийнято застосування Міжнародних стандартів аудиту як Національних стандартів аудиту. У 2007 р. при палаті створено Комітет з контролю якості аудиторських послуг. Аудитори і аудиторські фірми щорічно звітують про виконані ними роботи, а Аудиторська палата, підсумовуючи та аналізуючи надану інформацію, подає її до Кабінету Міністрів України. Отже, розвиток професійної діяльності незалежних аудиторів відбувається відповідно до світових вимог щодо її якості, незалежності та прозорості.

Хоча вітчизняна аудиторська діяльність має нетривалу історію, але набула в цілому позитивної репутації в суспільстві. На сучасному етапі ринок аудиторських послуг практично сформований. Так, за інформацією Аудиторської палати України, станом на 31 грудня 2012 р. чинний сертифікат аудитора України мають 3 139 осіб, до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів включено 1 306 аудиторських фірм та 366 аудиторів-підприємців [9].

Разом з тим основним фактором, який стримує розвиток ринку аудиторських послуг, фахівці називають недостатню довіру до вітчизняних аудиторів та аудиторських фірм, що не дозволяє їм розвиватись повною мірою. Тому Стратегія діяльності Аудиторської палати України на 2012–2017 рр. передбачає декілька пріоритетних напрямів: захист інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації; задоволення внутрішніх потреб професійного ринку аудиту; забезпечення визнання важливої ролі аудиторської професії в суспільстві; покращення регуляторної діяльності у сфері аудиту [9].

Відповідальність перед суспільством є основною характерною рисою професії аудитора. Саме на підвищення рівня якості аудиторських послуг, а, отже, і довіри у суспільстві, мають бути спрямовані реформи в сфері аудиту як професійної діяльності.

Крім Аудиторської палати, відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», який дозволяє аудиторам об'єднуватися в громадські організації за професійними ознаками, було створено й інший орган – Всеукраїнську професійну громадську організацію «Спілка аудиторів України» [109]. Мета діяльності спілки полягає у сприянні підвищенню професійного рівня аудиторів, захисті їх соціальних та професійних прав. Особливу увагу Спілка аудиторів приділяє забезпеченню підготовки нормативної бази сертифікації аудиторів, розробці та впровадженню в практику стандартів аудиту, удосконаленню професійних знань аудиторів, забезпеченню незалежності їх



діяльності, дотриманню аудиторами норм і стандартів аудиту та вимог Кодексу етики аудитора, а також питанням якості аудиторських послуг. Аудиторська палата України та Спілка аудиторів України мають своє офіційне видання – всеукраїнський журнал «Аудитор України».

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що ретроспектива контролю державних фінансів підтверджує об'єктивне підґрунтя виникнення і багаторічне існування державного аудиту як виду контролю. Україна, яка внаслідок перебування у складі СРСР на тривалий період була виключена з процесу утворення незалежних контрольних інституцій, з переходом до ринкової економіки отримала можливість скористатися позитивним досвідом інших країн у цій сфері. Започатковані процеси трансформації існуючої контрольної системи у напрямку побудови і розвитку єдиної дієвої системи контролю державних фінансів, що складатиметься з зовнішнього і внутрішнього державного аудиту, дозволять підвищити відкритість і відповідальність управління економічними, соціальними і природними ресурсами, стануть основою побудови інноваційної моделі національної економіки, фактором забезпечення її сталого розвитку.

У наступному розділі монографії проаналізуємо проблеми становлення, правове забезпечення та особливості інституціоналізації вітчизняного державного аудиту.

## **РОЗДІЛ 2**

# **Інституційні основи державного аудиту в Україні**

### **2.1 Передумови становлення та розвитку державного аудиту в Україні**

Повноцінна трансформація вітчизняної системи контролю державних фінансів відповідно до світових вимог неможлива без створення належних передумов. Як слушно зауважує В. Ф. Максимова, сутність передумов полягає у тому, щоб створити сприятливе середовище для оптимізації ефективності функціонування системи [71, с. 64].

Історія виникнення і розвитку систем контролю державних фінансів переконливо доводить їх нерозривний зв'язок з системою державного управління та соціально-економічним устроєм країни. Тому без розуміння сутності процесів, що відбуваються в економіці та суспільстві, неможливо чітко сформулювати передумови становлення і розвитку державного аудиту.

Теорія забезпечення сталого розвитку, що з'явилася ще на початку 70-х років ХХ сторіччя, стала альтернативою теорії економічного зростання, як обов'язкової умови процвітання держави і досягнення високого життєвого рівня населення. Сталий розвиток означає задоволення матеріальних та духовних потреб населення, раціональне і екологічно безпечне ведення господарства, ефективне використання природних ресурсів, що забезпечує їх збереження, поновлення і примноження.

Вперше поняття «сталий розвиток» було визначено у звіті «Наше спільне майбутнє» комісії Брундтланд – Міжнародної комісії з навколишнього середовища і розвитку, створеної під егідою ООН [215]. Відповідно до цього визначення сталим є розвиток, що задовольняє потреби сьогодення і не перешкоджає можливостям майбутніх поколінь задовольняти власні потреби [183].

Отже, в основу концепції сталого розвитку покладено гармонізацію економічної, екологічної та соціальної підсистем з метою задоволення потреб і забезпечення високого рівня життя сучасного

та майбутніх поколінь. Перехід до сталого розвитку можна забезпечити шляхом ефективного використання усіх видів ресурсів, структурної і технологічної модернізації виробництва, використання творчого потенціалу членів суспільства.

Концепція сталого розвитку передбачає збалансованість факторів, що обумовлюють загальний життєвий рівень, об'єднання динамічного економічного розвитку і надання рівних можливостей усім членам суспільства за рахунок підвищення ефективності використання ресурсів і мінімізації залежності між економічним ростом і забрудненням навколишнього середовища.

Основні цілі концепції сталого розвитку полягають у наступному:

- досягнення соціальної справедливості – забезпечення рівних можливостей доступу до ресурсів різних прошарків населення. При цьому задоволення людських потреб має проходити без завдання шкоди реалізації потреб майбутніх поколінь;
- можливість доступної та ефективної освіти протягом життя для усіх громадян;
- забезпечення вільного доступу до інформації, що стосується різних аспектів суспільного життя;
- формування якісної і доступної системи охорони здоров'я, що забезпечує значну тривалість життя і високий рівень здоров'я населення;
- перехід до економічно ефективної і екологічно безпечної моделі економіки, орієнтованої на реалізацію гармонійного розвитку людини, подолання бідності, забезпечення зайнятості і підтримання високого рівня життя;
- створення умов для безпечного і здорового проживання людини і збереження екологічних систем держави;
- відповідальне управління – створення нових моделей участі громадян у прийнятті важливих рішень;
- забезпечення можливості впливу громадян на прийняття рішень в економічній і соціальній сферах, питаннях природокористування;
- формування сприятливих умов для реалізації стратегічних цілей розвитку держави [205].

Найважливішим фактором сталого економічного розвитку, основою національної конкурентоспроможності є науково-технічний прогрес, який відображає життєздатність і ефективність суспільних інститутів і соціально-політичних систем. Економічне зростання само по собі не вирішує багатьох проблем, серед яких – масштабна бідність, велика диференціація доходів населення, значні відмінності в рівні економічного розвитку регіонів, низька ефективність владних

інститутів, недостатнє залучення внутрішніх і зовнішніх інвестицій в економіку тощо. На сучасному етапі важливо не лише підтримати економічне зростання, а й покращити якість життя населення, стан навколишнього природного середовища, забезпечити умови сталого розвитку економіки в майбутньому.

Останнім часом відбуваються фундаментальні зміни відтворювального процесу, основою якого стали інновації. Нові тенденції в економіці стосуються не лише матеріальних, а й нематеріальних об'єктів. Зміни можливостей обробки інформації і знань призвели до того, що суспільне багатство сьогодні створюється переважно за допомогою інформаційних ресурсів. Отже, підвищується цінність фундаментальних досліджень, які стають джерелом принципово нових, унікальних знань про природу, людину, суспільство.

Широке застосування отримали терміни «суспільство знань», «інноваційна економіка», «інформаційне суспільство». Зазначені поняття близькі до терміна «економіка знань» і позначають тип економіки, в якій знання відіграють провідну роль, а їх виробництво є джерелом економічного зростання. Фахове управління знаннями виявляється більш складним завданням, ніж управління матеріальними активами, трудовими і фінансовими ресурсами.

У розбудові економіки знань провідну роль відіграє держава, яка має створити відповідне правове, податкове і організаційно-економічне середовище, а також сприяти змінам суспільної свідомості, ставленню громадян до освіти і знань, популяризації останніх. Виникає потреба в механізмах, які б дозволили забезпечувати стійкість інституційного середовища, розвивати інститути, що його стабілізують і регулюють.

За даними Організації з економічного співробітництва і розвитку (OECD), на сучасному етапі розвитку суспільства інвестиції у знання зростають значно швидше, ніж інвестиції в основний капітал. Для дослідження процесів, які відбуваються в ході розбудови економіки знань, OECD було запропоновано наступні індикатори:

- розвиток високотехнологічного сектора економіки, інноваційна активність;
- розмір інвестицій в сектор знань – витрати на вищу освіту, наукові дослідження і дослідно-конструкторські розробки, а також розробку програмного забезпечення;
- розробка і випуск інформаційного і комунікаційного обладнання, програмних продуктів і послуг;
- зростання чисельності зайнятих у сфері науки і високих технологій;
- обсяги і структура венчурного капіталу;

- участь приватного капіталу у фінансуванні науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт;
- структура витрат на науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи за стадіями наукових досліджень (фундаментальні та прикладні);
- міжнародне співробітництво в галузі науки та інновацій;
- посилення кооперації між підприємницькими структурами, науково-дослідними організаціями і університетами;
- міждержавний обмін результатами винаходів;
- мобільність науковців, фахівців вищої кваліфікації та студентів;
- збільшення обсягів фінансових операцій;
- розповсюдження інформаційно-комунікаційних технологій;
- частка високотехнологічних галузей обробної промисловості і високотехнологічних послуг тощо.

У свою чергу, Світовий банк запропонував оцінювати ступінь готовності країн до переходу до економіки знань за допомогою індексу економіки знань (ІЕЗ). Розрахунок цього показника базується на визначенні середньоарифметичного чотирьох агрегованих індексів – економічного стимулювання та інституційного режиму (ЕСІР), інноваційної системи (ІС), освіти та людського капіталу (ОЛК), інформаційних і комунікаційних технологій (ІКТ). У свою чергу, зазначені індекси містять інформацію про певні змінні [250].

1. Індекс економічного стимулювання та інституційного режиму (ЕСІР) розрахований на підставі таких показників:

- оцінка тарифів і нетарифних бар'єрів, що вимірює ступінь економічної свободи;
- якість регулювання, що включає індикатори неринкової політики, такі, як контроль над цінами або неадекватний банківський нагляд, уявлення про надмірне обтяжуюче регулювання у сфері зовнішньої торгівлі і розвитку бізнесу тощо;
- верховенство закону, що показує ступінь довіри різних суб'єктів і дотримання ними суспільних правил, включає в себе уявлення про поширення насильницьких і ненасильницьких злочинів, ефективність і передбачуваність судової влади та виконання контрактів.

2. Індекс інноваційної системи (ІС) містить інформацію про наступні змінні:

- роялті та ліцензійні платежі;
- заявки на патенти і товарні знаки;
- науково-технічні статті у журналах.

3. Індекс освіти та людського капіталу (ОЛК) включає:
- показник середньої тривалості навчання (15 років і вище);
  - валовий показник охоплення середньою освітою;
  - валовий показник системи вищої освіти.

4. Індекс інформаційних і комунікаційних технологій (ІКТ) містить інформацію про:
- кількість телефонів на 1 000 осіб;
  - використання комп'ютерів на 1 000 осіб;
  - кількість користувачів Інтернету на 1 000 осіб.

Індекси ЕСІР, ІС та ОЛК доступні в двох форматах – масштабуються з урахуванням кількості населення або подаються в абсолютних величинах.

Нормалізований показник для кожної країни розраховується як співвідношення кількості країн, показники яких гірші за дану, до кількості усіх країн, що розглядаються. Розрахований показник варіює від 0 до 10. Інформація щодо індексу економіки знань, розрахованого за даними 145 країн світу, розміщена і постійно оновлюється на офіційному сайті Світового банку, починаючи з 1995 року [250]. У табл. 2.1 представлені узагальнені дані за цими індексами для України в порівнянні з деякими іншими країнами.

Аналіз наведених даних свідчить про те, що лише за показником освіти і людського капіталу Україна наближається до розвинутих країн. Цікавою є і динаміка зазначених показників з початку розрахунків індексу у 1995 р. та за останні три роки (табл. 2.2).

Так, у 2009 р. Україна мала кращий рейтинг, ніж спостерігається зараз, що обумовлюється кризовими явищами в економіці. Позитивною є тенденція до зростання індексу освіти і людського капіталу. Разом з тим привертає увагу дуже низький рівень інституційного режиму. Це пов'язано з визначенням фахівцями недостатньої якості таких інститутів, як захист прав власності, у т.ч. інтелектуальної, незалежність судової системи, прозорість прийняття урядових рішень, довіра суспільства до політиків, тягар державного регулювання, ефективність корпоративного управління, організована злочинність [88, 206].

Крім того, спостерігається тенденція до зниження індексу інноваційної системи, що доводить неспроможність на даному етапі побудувати інноваційно-орієнтовану економіку. Проте перехід до інноваційної моделі розвитку національної економіки є важливою умовою забезпечення її сталого розвитку. Він мав би забезпечити якісні соціально-економічні та структурні зміни в народному господарстві, стрімкий науково-технічний прогрес, вирішення екологічних, економічних і соціальних проблем.

**Таблиця 2.1 – Рейтинг країн за показником індексу економіки знань (за 2012 рік)**

Рейтинг	Країна	Індекс економіки знань (ІЕЗ)	ЕСІР	ІС	ОЛК	ІКТ
1	Швеція	9,43	9,58	9,74	8,92	9,49
2	Фінляндія	9,33	9,65	9,66	8,77	9,22
3	Данія	9,16	9,63	9,49	8,63	8,88
4	Нідерланди	9,11	8,79	9,46	8,75	9,45
5	Норвегія	9,11	9,47	9,01	9,43	8,53
6	Нова Зеландія	8,97	9,09	8,66	9,81	8,30
7	Канада	8,92	9,52	9,32	8,61	8,23
8	Німеччина	8,90	9,10	9,11	8,20	9,17
9	Австралія	8,88	8,56	8,92	9,71	8,32
10	Швейцарія	8,87	9,54	9,86	6,90	9,20
11	Ірландія	8,86	9,26	9,11	8,87	8,21
12	Сполучені Штати Америки	8,77	8,41	9,46	8,70	8,51
13	Тайвань, Китай	8,77	7,77	9,38	8,87	9,06
14	Великобританія	8,76	9,20	9,12	7,27	9,45
15	Бельгія	8,71	8,79	9,06	8,57	8,42
...	...	...	...	...	...	...
55	Російська Федерація	5,78	2,23	6,93	6,79	7,16
56	Україна	5,73	3,95	5,76	8,26	4,96
57	Македонія	5,65	5,73	4,99	5,15	6,74
58	Ямайка	5,65	4,08	5,68	5,58	7,27
59	Білорусь	5,59	2,50	5,70	7,37	6,79
60	Бразилія	5,58	4,17	6,31	5,61	6,24
...	...	...	...	...	...	...
143	Ангола	1,08	1,48	1,17	0,32	1,38
144	Сьєрра-Леоне	0,97	1,38	1,63	0,57	0,32
145	М'янма	0,96	0,17	1,30	1,88	0,48

Джерело: складено автором за даними [250]

Вважаємо за необхідне звернути увагу ще на один аспект. Уже більше двадцяти років Україна знаходиться в стані реформування економіки, але очікуваного «прориву» до цих пір не відбулося. І незначні коливання місця у рейтингу ступеня готовності країн

до переходу до економіки знань – цьому прямий доказ. Серед основних причин фахівці називають відсутність національної доктрини економічного розвитку, узгодженості дій влади у проведенні державної політики, що спровокувало переважно сировинний характер промисловості, тінізацію економіки, значну поляризацію громадян за доходами, трудову міграцію населення тощо [147, с. 4–5].

**Таблиця 2.2 – Динаміка рейтингу України за показником індексу економіки знань**

Рік	Місце у рейтингу	Індекс економіки знань (ІЕЗ)	ЕСІР	ІС	ОЛК	ІКТ
1995	52	5,96	3,05	6,10	8,35	6,32
2000	54	5,65	3,08	6,35	8,47	4,71
2009	51	6,00	4,27	5,83	8,15	5,77
2012	56	5,73	3,95	5,76	8,26	4,96

Джерело: складено автором за даними [250]

Слід зазначити, що наша держава у спадок від колишнього СРСР отримала потужну виробничу і науково-технічну базу, значні запаси природних ресурсів, кваліфіковані кадри. Це дозволило Україні довгий час залишатись світовим лідером у машинобудуванні, металургії, хімічній промисловості, виробництві військової техніки, авіабудуванні, космічних технологіях. Але з роками фактори, що надавали конкурентних переваг, поступово вичерпуються. Виникає потреба підтримки стратегічно важливих галузей народного господарства з боку держави, адже саме їй має належати провідна роль в організації інноваційного розвитку національної економіки.

На жаль, інноваційна складова вітчизняної економіки з року в рік скорочується, і на сьогоднішній день не перевищує 6 %, в той час, як у Європейському Союзі цей показник складає більше 60 %, а в США – 78 %. У розвинутих країнах до 90 % приросту валового продукту забезпечується за рахунок впровадження нових технологій. Частка України на ринку високотехнологічної продукції, яка оцінюється у 2,5–3 трлн дол. США, становить приблизно 0,05–0,1 % [49, 201].

За даними Державної служби статистики України, кількість організацій, які виконували наукові дослідження і розробки, у 2012 р. у порівнянні з 2000 р. скоротилася на 18,9 %. При цьому кількість науковців за той самий період часу скоротилася на 32,1 %, незважаючи на те, що кількість докторів наук в економіці зросла на 50,8 %, а кандидатів наук – на 49,9 % [257].



З року в рік зменшується й інноваційна активність підприємств. Так, у 2000 р. частка підприємств, що займалися інноваціями, становила 18,0 %, а в 2012 р. – 17,4 %. Питома вага фінансування технологічних інновацій за рахунок коштів державного бюджету становила на кінець 2012 р. лише близько 2 %. Основним джерелом фінансування технологічних інновацій продовжують залишатись власні кошти підприємств [257].

Основні проблеми, що гальмують перехід України до інноваційної моделі розвитку, полягають у наступному:

1. На державному рівні не визначені пріоритетні напрямки розвитку науки і техніки. Внаслідок цього кошти державного бюджету, спрямовані на науково-дослідні роботи, використовуються неефективно, оскільки дослідження виконуються на розсуд замовника і виконавця.

2. Національна промисловість не готова до впровадження сучасних технологій у зв'язку з необхідністю значного переоснащення.

3. Законодавчо не врегульовані питання базового фінансування фундаментальних досліджень. Пріоритетним є фінансування поточних потреб галузі фундаментальних досліджень, а не впровадження результатів науково-технічної діяльності у виробництво та господарський обіг. З метою підтримання чисельності науковців перевага надається видаткам на оплату праці, майже не плануються витрати на придбання необхідних матеріалів і сировини, реактивів, що унеможливає проведення науково-дослідних робіт.

4. Зруйнована система взаємодії науки, освіти і виробництва, недостатні обсяги фінансування академічної та галузевої науки, застаріла матеріально-технічна база.

5. Недосконалість механізму комерціалізації розробок, створених за рахунок бюджетних коштів. Отримані результати науково-дослідних робіт не доводяться до суб'єктів господарювання, не впроваджуються на загальнодержавному рівні, що обумовлює втрату економічного ефекту від одержаних нових наукових знань і розробок.

6. Державні структури фактично не координують і не контролюють результати наукових досліджень, відсутні реальні замовники наукових розробок.

7. Низька ефективність державного управління і регулювання економіки, наявність значних адміністративних бар'єрів не дозволяють повною мірою розвивати інституційні складові інноваційної системи.

8. Фрагментарність національної інноваційної інфраструктури – функціонування декількох наукових і технологічних парків і бізнес-інкубаторів.

За роки незалежності в Україні було прийнято більше 500 державних програм інноваційного розвитку, але за даними Рахункової палати України жодна з них не була виконана повністю. В системі Національної академії наук з існуючих об'єктів інтелектуальної власності за ліцензійними договорами використовується менше 1 %. Міністерство освіти і науки України замовляє наукові розробки, але при цьому не конкретизує споживачів, не проводить моніторинг їх впровадження, не визначає їх економічну і соціальну ефективність [163].

За оцінкою фахівців Рахункової палати, система управління державним майном не відповідає сучасним потребам економіки України, адже не створено механізму координації повноважень Фонду державного майна, Міністерства економічного розвитку і торгівлі та Міністерства промислової політики (що є правонаступником Державного агентства України з управління державними корпоративними правами та майном). Збитковість більшості підприємств державного сектора економіки, невиконання ними фінансових планів, розпорошеність функцій управління між міністерствами та іншими органами виконавчої влади призводять до неефективного управління об'єктами державної власності. До Єдиного реєстру внесені неповні та недостовірні дані про об'єкти державної власності, їх інвентаризація у повному обсязі не проведена, значна частина інформації щодо державних корпоративних прав втрачена і не потрапляє до системи управління [154, 253].

Рахункова палата негативно характеризує і політику управління потенціалом українських надр, 30 % яких ніде не обліковуються. Незважаючи на значний ресурсний потенціал, частка платежів за використання природних ресурсів у доходах державного бюджету України складає лише 0,5 % [26].

Так само гостро стоїть проблема раціонального використання, збереження і поновлення земельних ресурсів. Внаслідок відсутності моніторингу земель своєчасно не виявляються зміни їх стану, не забезпечується попередження і ліквідація наслідків негативних процесів. Інформація про кількісний облік земель викривлена і недостовірна, відсутні дані про площі земель лісогосподарського призначення.

Адміністративно-правове і фінансово-економічне регулювання процесів у сфері енергоефективності і енергозбереження спеціалістами характеризується як безсистемне, непослідовне і таке, що не забезпечує раціональне використання і економне витрачання паливно-енергетичних ресурсів. Але соціально-економічний розвиток,

навколишнє середовище і екологічні вимоги не можна розглядати ізольовано. Адже відповідно до основних засад концепції сталого розвитку нинішнє покоління зобов'язане залишити після себе достатні запаси природних, соціальних і економічних ресурсів.

Не набагато краща ситуація і з поліпшенням якості освіти. Кошти державного бюджету, виділені Національній академії педагогічних наук України на наукові дослідження, використовуються малоефективно. Так, наукову продукцію за завершеною тематикою у 2010–2011 рр. застосовано на практиці тільки у 20,5 % педагогічних вищих навчальних закладах III–IV рівнів акредитації, 2,5 % – в інших вищих навчальних закладах, від 2 до 2,8 % – у загальноосвітніх навчальних закладах. З підготовлених до публікації 428 найменувань наукової та навчальної продукції видано лише 1,6 % [253]. Академія не спроможна широко впровадити в освітянську галузь отримані результати наукових розробок, спрямовані на пошук новаторських підходів та інноваційних рішень для покращення якості освіти, що, безумовно, не сприятиме соціально-економічному розвитку держави.

На нашу думку, зазначені результати аудиту не лише вражають масштабами порушень і відсутністю реальної підтримки реалізації державної інноваційної політики, але й свідчать про загрозу національній безпеці. У зв'язку з цим у наукових колах останнім часом точаться дискусії навколо питання правильності обраного шляху системних трансформацій і життєздатності неоліберальної ідеї в українському суспільстві в цілому. Так, професор М. І. Зверяков зазначає, що в ході реформ було втрачено людський, інтелектуальний, виробничий та моральний потенціал, не працюють механізми ефективної конкуренції, ринкової концентрації та нагромадження капіталу, відсутні стимули до ефективного використання виробничого потенціалу, починається руйнація базових інститутів суспільства [47].

Для створення сучасної інноваційної моделі національної економіки необхідно вирішити цілу низку проблем, починаючи від законодавчого визначення стратегічних напрямків її розвитку і закінчуючи створенням системи економічних стимулів комплексної модернізації економіки на основі технологічних інновацій. Формування ефективних державних інститутів, що реалізують високий рівень життя, якісна освіта, ефективна фундаментальна наука, розвиток науково-технічного венчурного бізнесу, високоякісний людський капітал, соціальне партнерство, виробництво знань і високих технологій – складові успіху в побудові моделі національної економіки, спрямованої на сталий розвиток [160].

Вважаємо, що однією з основних є проблема забезпечення і реалізації контрольних функцій держави у відношенні законності і ефективності використання коштів, у тому числі спрямованих на інноваційно-інвестиційну діяльність. Ефективний контроль держави за рухом і використанням національних ресурсів є не лише обов'язковою умовою досягнення сталого розвитку, але й складовою економічної безпеки держави.

Суспільний контроль реалізації пріоритетних напрямків національного розвитку має бути постійним. Цьому сприятиме побудова національної системи державного аудиту, спрямована на забезпечення об'єктивної, незалежної і публічної оцінки результатів соціально-економічного розвитку в державі, така, що чітко визначає цілі подальшого удосконалення управління суспільством. Адже на відміну від традиційної системи державного фінансового контролю, державний аудит не лише фіксує проблеми, але й здатен дослідити сутність і причини виявлених відхилень, запропонувати рекомендації щодо їх усунення. Результати аудиту мають бути враховані при формуванні бюджетів усіх рівнів і використані при прийнятті найважливіших управлінських рішень, у тому числі й у сфері інновацій.

Необхідно зауважити, що передумови становлення і розвитку вітчизняного державного аудиту є багатоаспектними, напряду пов'язані з трансформаційними процесами у суспільстві, включають в себе макро- і мікрорівень, а, отже, потребують комплексних зусиль законодавців, представників влади, громадських організацій, науковців, фахівців різних напрямів і спеціалізацій тощо. Разом з тим перетворення, що очікуються внаслідок функціонування нового інституту, нададуть змогу якісно покращити рівень життя і наблизитись до мети побудови економіки знань.

Таким чином, можемо сформулювати наступні найбільш вагомні, на наш погляд, передумови становлення і розвитку державного аудиту (рис. 2.1).

Зауважимо, що державний аудит є новим інститутом для сучасної України. Тому доцільно розглядати не лише передумови його становлення, а й, одночасно, передумови його подальшого розвитку. Отже, у таблиці 2.3 представлено авторський підхід до класифікації передумов достатніх для становлення і необхідних для подальшого розвитку вітчизняного державного аудиту [176].

*Суспільно-економічні передумови.* Побудова громадянського суспільства, перехід до економіки знань, що спрямована на підтримання сталого розвитку, супроводжуються наявністю запиту громадськості на отримання достовірної інформації з незалежного джерела про стан і якість управління в державі.



**Рисунок 2.1 – Передумови становлення і розвитку державного аудиту в Україні**

Джерело: розроблено автором

**Таблиця 2.3 – Класифікація передумов становлення і розвитку державного аудиту в Україні**

Передумови	Склад передумов	
	достатні для становлення державного аудиту	потрібні для розвитку державного аудиту
Суспільно-економічні	<ul style="list-style-type: none"> <li>- стратегія розвитку держави, що передбачає розбудову громадянського суспільства, заснованого на демократичних цінностях;</li> <li>- запит громадськості на отримання достовірної і повної інформації про стан і якість державного управління;</li> <li>- застосування програмно-цільового бюджетування;</li> <li>- гармонізація законодавства і стандартів у економічній сфері відповідно до світових вимог</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- перехід до економіки знань і сталого розвитку з застосуванням відповідних методів державного управління;</li> <li>- модернізація системи управління державними фінансами;</li> <li>- публічність різних сфер державного управління;</li> <li>- розвиненість інститутів громадянського суспільства;</li> <li>- упровадження механізму середньострокового бюджетного планування і прогнозування, орієнтованого на стратегічні пріоритетні завдання</li> </ul>
Інституційні	<ul style="list-style-type: none"> <li>- правове закріплення контролю як функції державного управління;</li> <li>- наявність розвинутого інституту власності;</li> <li>- трансформація системи контролю державних фінансів за вимогами світових стандартів</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- забезпечення інституту незалежності та аполітичності державного аудиту;</li> <li>- підвищення ефективності неформальних інститутів (довіри, чесності, моралі, традицій) стосовно трансформації систем державного управління та контролю державних фінансів;</li> <li>- узгодженість формальних і неформальних інститутів у напрямку забезпечення функціонування державного аудиту;</li> <li>- підтримання інституційної стабільності</li> </ul>

**Продовж. табл. 2.3**

Передумови	Склад передумов	
	достатні для становлення державного аудиту	потрібні для розвитку державного аудиту
Організаційні	<ul style="list-style-type: none"> <li>- наявність контрольних органів державних фінансів;</li> <li>- функціонування вищого органу фінансового контролю, повноваження якого мають законодавче закріплення</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- створення узгодженої структури органів зовнішнього і внутрішнього державного аудиту;</li> <li>- розширення повноважень вищого органу державного аудиту;</li> <li>- розробка функціональних взаємозв'язків між органами державного аудиту та іншими державними контролюючими структурами (Національним банком України, Міністерством доходів і зборів, Антимонопольним комітетом, МВС, СБУ тощо);</li> <li>- підвищення якості підготовки кадрів</li> </ul>
Інформаційно-технічні	<ul style="list-style-type: none"> <li>- рівень розвитку інформаційних технологій;</li> <li>- наявність інформаційно-аналітичної системи та застосування інформаційних технологій, що дають можливість підтримки контрольних та експертно-аналітичних заходів на всіх етапах їх проведення</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- запровадження відповідно до вимог міжнародних стандартів (IPSAS) національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі;</li> <li>- створення єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів і єдиної інтегрованої інформаційної бази контрольних заходів;</li> <li>- впровадження єдиної централізованої інформаційної системи, що слугуватиме основою для всіх процесів управління державними фінансами та працюватиме в поєднанні з системами збору надходжень</li> </ul>
Наукові	<ul style="list-style-type: none"> <li>- розвиток науки контролю, зокрема контролю державних фінансів;</li> <li>- відповідний рівень розвитку державного управління та його функцій</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- розробка наукової концепції розвитку системи державного аудиту;</li> <li>- створення методичного забезпечення державного аудиту, гармонізованого зі світовими стандартами;</li> <li>- імплементація Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI), розробка Кодексу професійної етики державних аудиторів;</li> <li>- обґрунтування наукових підходів до визначення суттєвості і ризиків у державному аудиті;</li> <li>- розробка і впровадження системи контролю якості державного аудиту</li> </ul>

Джерело: розроблено автором

Відбувається утвердження нової системи суспільних цінностей, основою якої є концептуальна ідея про необхідність практичної участі виборців (громадян – платників податків) в управлінні державним бюджетом, власністю, інтелектуальними та іншими національними ресурсами. Укорінення цієї ідеї у свідомості громадян пов'язане зі змінами у світогляді, в уявленнях про принципи взаємовідносин особи, суспільства і держави.

Зміна ставлення до ролі держави у зазначених процесах вимагає відповідних методів і механізмів управління, зокрема, у фінансовій сфері. Виходячи з цього, програмно-цільовий метод планування бюджету, на нашу думку, найбільшою мірою відповідає вимогам забезпечення сталого розвитку. Головною перевагою його застосування є перехід від контролю за цільовим використанням бюджетних коштів до контролю за фактичними результатами надання суспільству бюджетних послуг. Визначення результативних показників державних цільових програм, проведення їх моніторингу та оцінки підвищує ефективність використання бюджетних ресурсів. Отже, запровадження програмно-цільового бюджетування тісно пов'язане з наявністю ефективної системи фінансового контролю, звітності та аудиту. З цього погляду важливим аспектом також є гармонізація зі світовими стандартами у сфері контролю державних фінансів.

*Інституційні передумови.* Виходячи з позицій теорії інституціоналізму, в Україні сформовані основні інститути, що дозволяють вбудувати в їх систему інститут державного аудиту (як сукупність норм, правил і відносин). Після здобуття незалежності в країні розвинувся інститут власності, з'явилося державно-приватницьке партнерство, здійснюється адміністративна реформа. Держава намагається створити і підтримати стабільне інституційне середовище, на що спрямована, зокрема, реформа державного управління фінансами.

Проект модернізації державних фінансів реалізується Міністерством фінансів спільно з Державною казначейською службою та Державною фінансовою інспекцією. Угоду про позику на реалізацію Проекту між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку було ратифіковано у 2008 р. відповідним законом [123]. Внаслідок модернізації протягом 2008–2015 рр. має відбутися підвищення операційної ефективності та прозорості через запровадження стійкої інтегрованої системи управління державними фінансами. Зазначений Проект передбачає зміцнення інституційної спроможності та підвищення функціональної ефективності, у тому числі за рахунок удосконалення бюджетного планування та середньострокового бюджетного планування; методологічної підтримки програмно-цільового бюджетування;

модернізації складання та затвердження державного та місцевих бюджетів, їх виконання, моніторингу та забезпечення фінансової звітності; управління державним боргом; створення державного внутрішнього фінансового контролю тощо. Крім того, у 2012 р. схвалено Концепцію розвитку системи управління державними фінансами, що передбачає здійснення протягом 2012–2017 рр. заходів, спрямованих на подальше підвищення ефективності функціонування системи через удосконалення нормативно-правового регулювання комплексу її складових та поглиблення координації діяльності органів державної влади, що здійснюють державну політику у сфері державних фінансів [128].

Наразі закладено законодавчі основи функціонування вищого органу державного аудиту, статус якого визначений у Конституції України та відповідному законі [62, 124]. Водночас законодавчі норми потребують подальшого підтримання незалежності та аполітичності державного аудиту для забезпечення довіри суспільства.

Крім того, у довгостроковій перспективі мають бути узгоджені формальні і неформальні інститути у напрямку забезпечення функціонування державного аудиту. Приміром, утвердження у свідомості громадян нових суспільних цінностей, про які ми згадували вище, вимагає чітких і послідовних дій органів державної влади – від прийняття відповідних правових актів до їх повного втілення. Зазначені цінності не мають залишитися суто декларативними, адже від цього залежить рівень довіри суспільства до влади.

Надзвичайно важливим аспектом є забезпечення високого ступеня довіри громадськості до результатів діяльності вищого органу державного аудиту. При цьому його існування і функціонування повинно мати широку підтримку в суспільстві, що залежить, у тому числі, від розуміння неможливості «придбання» аудиторського звіту контрольованими суб'єктами.

З огляду на це важливу роль відіграє і підтримання інституційної стабільності, тобто незмінних «правил гри», що передбачає стійкість інституційного середовища, цілеспрямованість і обґрунтованість будь-яких реформ відповідно до загальної концепції розвитку держави.

*Організаційні передумови.* Для запровадження державного аудиту відповідно до сучасних вимог достатньо наявності контрольних органів державних фінансів в країні з функціонуванням вищого органу контролю, що має конституційно закріплений статус. При цьому не мають вирішального значення політична система країни, підпорядкованість вищого контрольного органу, особливості законодавства та інше. Важливою залишається лише вимога забезпечення незалежності цього органу.



Організаційні передумови подальшого розвитку державного аудиту включають гармонійне взаємоузгодження структури органів зовнішнього і внутрішнього державного аудиту, розширення повноважень вищого органу державного аудиту, розробку функціональних взаємозв'язків між цими органами та іншими державними контролюючими структурами (Національним банком України, Міністерством доходів і зборів, Антимонопольним комітетом, МВС, СБУ тощо).

Не можна залишати поза увагою і підвищення якості підготовки кадрів. Розвиток організаційної структури у майбутньому вимагатиме розширення штатів, а це, в свою чергу, поставить завдання відповідного підбору кваліфікованих працівників. На наш погляд, це може стати проблемою, адже сьогодні система вищої освіти не має відповідних напрямів підготовки фахівців за спеціалізаціями, які б враховували потреби майбутніх співробітників системи державного аудиту.

*Інформаційно-технічні передумови* пов'язані з наявністю технічної можливості обробки значних баз даних. Застосування інформаційно-аналітичної системи та інформаційних технологій, що дають можливість підтримки контрольних та експертно-аналітичних заходів на всіх етапах їх проведення, дозволяють досягти мети контролю з мінімальними витратами часу і з залученням меншої кількості фахівців.

Заплановане запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі, створення єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів і єдиної інтегрованої інформаційної бази контрольних заходів дозволять впровадити єдину централізовану інформаційну систему, що слугуватиме основою для всіх процесів управління державними фінансами.

Оскільки техніка і технології сьогодні розвиваються надшвидкими темпами, використовувані апаратне забезпечення, мережеве обладнання, інженерні системи та інші компоненти інформаційної системи мають повністю підтримувати законодавчі зміни та відповідати поточним функціональним та технічним завданням і потребам. Наприклад, сучасні досягнення у сфері серверних технологій та нові версії програмного забезпечення дозволяють створити інформаційну управлінську систему на основі веб-інтерфейсу, яка зможе забезпечити обмін даними в онлайн-режимі між основними системами управління державними фінансами. Автономне існування попередніх інформаційно-аналітичних відомчих систем не дозволяло забезпечити гармонійний розвиток усієї системи управління фінансами. Велика частина інформації не доходила до користувачів, або надходила зі значним запізненням, що призводило до погіршення якості управління, його не-ефективності.

Отже, єдина централізована інформаційна система з дотриманням посилених вимог щодо інформаційної безпеки може стати ефективним інструментом державного регулювання соціально-економічної сфери [210].

*Наукові передумови.* Світова економічна криза останніх років спровокувала перегляд наукових теорій, що, у свою чергу, призвело до зміни підходів до меж і методів державного управління. Разом з тим відповідні зміни відбулися і в науці контролю (як у світовій, так і у вітчизняній). Було закладено підвалини розбудови незалежного контролю державних фінансів, що потребує розробки наукової концепції його розвитку. Піднесення вітчизняного державного аудиту потребує імплементації Міжнародних стандартів вищих органів аудиту (ISSAI), розробки Кодексу професійної етики державних аудиторів; створення методичного забезпечення державного аудиту, гармонізованого зі світовими стандартами; обґрунтування наукових підходів до визначення суттєвості і ризиків, притаманних саме державному аудиту; розробки і впровадження системи контролю якості.

Наявність перелічених передумов забезпечить гармонійний розвиток інституту державного аудиту відповідно до сучасних вимог.

## **2.2 Законодавче регулювання державного аудиту**

З набуттям незалежності в Україні почалася трансформація системи фінансового контролю. Реформи мали стихійний характер, не були взаємоузгодженими і продуманими, що переконливо засвідчив подальший досвід. Основний недолік полягав у відсутності законодавчо закріпленої концепції формування єдиної контрольної системи. І хоча окремі спроби створення відповідного закону робилися неодноразово, до цих пір відсутній законодавчий акт, який би закладав основи системи контролю державних фінансів [174].

Приміром, починаючи з 2001 р., було зареєстровано законопроекти «Про систему державного фінансового контролю в Україні», «Про фінансовий контроль», «Про державний фінансовий контроль», «Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення», «Про громадський контроль за використанням коштів Державного та місцевих бюджетів», «Про громадський контроль», «Про податковий контроль» тощо [252]. Окремі з названих законопроектів подавалися до Верховної Ради

декілька разів або мали різних ініціаторів, але жоден з них не було прийнято. Причини різні – від низької якості правових актів, до неузгодженості підходів до організації контрольної системи між різними суб'єктами законодавчої ініціативи. Перелік основних переваг і недоліків зареєстрованих проектів законів подано у додатку Б.

Отже, чинна правова база функціонування органів контролю державних фінансів не ґрунтується на єдиній узгодженій концепції, тому розвивається не зовсім гармонійно.

Як зазначалося у п. 1.4, основними контрольними органами у сфері державних фінансів є Рахункова палата по лінії парламенту і Державна фінансова інспекція по лінії уряду. Проведемо аналіз чинного законодавства у сфері контролю державних фінансів за визначеними напрямками.

Необхідно зазначити, що підвалини становлення незалежного зовнішнього контролю державних фінансів було закладено лише у 1996 р. з прийняттям Конституції України та створенням інституту Рахункової палати. Так, Основний закон закріпив засади справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами, на яких побудовано бюджетну систему, та обов'язковість оприлюднення регулярних звітів про доходи і видатки Державного бюджету (стаття 95) [62]. Також було визначено контрольний орган, що діє від імені Верховної Ради України, – Рахункову палату. Крім того, Законом України «Про Рахункову палату», прийнятим у 1996 р., її визнано постійно діючим органом контролю, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй, а також визначено, що Рахункова палата здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави [124, 184].

Недоліком залишається чітко не прописаний статус Рахункової палати як вищого органу контролю державних фінансів у країні. Така ситуація обмежує у розвитку саму Рахункову палату, а також викликає правові колізії у зв'язку з поділом функцій і повноважень між різними контрольними органами [180].

У таблиці 2.4 представлено ретроспективу внесення змін до статті 98 Конституції України, якою встановлюються межі повноважень Рахункової палати. Слід зазначити, що останні конституційні зміни повністю відповідають вимогам часу щодо розвитку незалежного контролю державних фінансів і загальносвітовим тенденціям у цій сфері. Детальну характеристику завдань та функцій Рахункової палати, як вищого органу державного аудиту, подано у розділі 4 монографії.

Цікавим є той факт, що, незважаючи на завдання і функції Рахункової палати, жодна з редакцій Закону України «Про Рахункову палату»

не містила поняття «державний аудит». Поясненням цього може слугувати заборона на надання аудиторських послуг органами державної виконавчої влади, виконавчими органами місцевих Рад народних депутатів, контрольно-ревізійними установами, що мають державно-владні повноваження, встановлена статтею 19 Закону України «Про аудиторську діяльність» ще у 1993 р. [109]. До речі, ця заборона вплинула не лише на законодавче визначення державного аудиту як виду діяльності, а й на формування понятійного апарату у відповідних наукових розробках, що на тривалий час зупинило розвиток цього виду контролю як наукового напрямку.

**Таблиця 2.4 – Ретроспектива зміни конституційних повноважень Рахункової палати України**

Редакція Конституції України	Зміст статті 98
Прийняття Закону від 28.06.1996 № 254к/96-ВР	Контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата
Редакція від 08.12.2004 № 2222-IV	Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата
Редакція, що діяла до внесення змін Законом від 08.12.2004 № 2222-IV, на підставі рішення Конституційного Суду від 30.09.2010 № 20-рп/2010	Контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата
Редакція від 06.10.2013 на підставі Закону України «Про внесення змін до статті 98 Конституції України» від 19.09.2013 № 586-VII	Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата. Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом

Джерело: складено автором за [5, 62]

Отже, навіть остання редакція Закону України «Про Рахункову палату» не містить поняття аудиту, а перелік повноважень включає проведення перевірок (фінансових, тематичних), ревізій, здійснення експертиз, аналізу і дослідження порушень і відхилень тощо [124].

Вперше термін «аудит» у сфері державних фінансів було застосовано у 2001 р. у Бюджетному кодексі, у статті 26 якого зазначалося, що зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою – в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України – відповідно до його повноважень, визначених законом [23].

Наступним кроком у запровадженні державного аудиту став прийнятий парламентом у 2005 році Закон України «Про управління об'єктами державної власності». Статтями даного закону було встановлено, що органи державної контрольно-ревізійної служби здійснюють державний аудит суб'єктів господарювання державного сектора економіки, спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного майна [131].

І лише з прийняттям у 2005 році Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» було надано офіційне трактування терміна «державний фінансовий аудит». Вказаним законом визначено, що «державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і 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 системи внутрішнього контролю» [110].

Варто зазначити, що в результаті прийняття цього закону було скасовано заборону займатися наданням аудиторських послуг органам Державної контрольно-ревізійної служби, а також встановлено, що положення Закону України «Про аудиторську діяльність» не поширюватимуться на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами на здійснення фінансового контролю, зокрема й у формі аудиту.

Одночасно було внесено зміни і до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» (редакція від 05.01.2006), якими ревізію і перевірку, як основні форми проведення контролю, було замінено на державний фінансовий аудит та інспектування [121]. Крім того, було визначено, що в Україні державний фінансовий аудит здійснює і Рахункова палата. Проте у редакції закону від 02.12.2012 це положення було виключене.

Отже, на сьогоднішній день чинні законодавчі акти не містять прямої норми щодо здійснення Рахунковою палатою зовнішнього державного аудиту. І лише у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року (далі – Концепції), схваленій розпорядженням Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2008 р., зазначено, що цим документом не порушуються питання зовнішнього фінансового контролю (аудиту), що здійснюється Рахунковою палатою відповідно до законодавства [63].

Аналіз окремих постанов Кабінету Міністрів України [92, 115] виявляє, що уряд завжди прагнув узяти на себе функції відповідального та координуючого органу, котрий повинен забезпечувати функціонування єдиної державної системи фінансового контролю. Втім це суперечить Лімській декларації [69] і нівелює статус вищого органу державного аудиту, яким має стати Рахункова палата [179].

З іншого боку, необхідно пам'ятати про «Порядок денний асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію», прийнятий 20.11.2009, у якому окреслено співробітництво сторін з метою забезпечення розвитку державного внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту [107]. Стосовно останнього, зокрема, передбачено імплементацію вищою аудиторською установою (Рахунковою палатою) міжнародно визнаних стандартів зовнішнього аудиту (INTOSAI).

Як зазначено у Концепції [63], у вітчизняному правовому полі існує невизначеність щодо трактування понять «зовнішній контроль» і «внутрішній контроль». Адже відповідно до базових документів INTOSAI зовнішній контроль стосується виключно діяльності вищого органу державного аудиту в системі державних органів з будь-якого контролю, який є зовнішнім стосовно системи органів виконавчої влади, оскільки зазначений орган не належить до такої системи. Всі інші органи державної влади, які здійснюють контрольні функції, належать до системи внутрішнього контролю.

Відповідно до статті 26 Бюджетного Кодексу керівники розпорядників бюджетних коштів мають організувати внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечувати їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [22].

Отже, під внутрішнім контролем розуміють комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи. Під внутрішнім аудитом розуміють діяльність окремого підрозділу в бюджетній установі, спрямовану на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного і неефективного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи, поліпшення внутрішнього контролю [22].

Більш детальну характеристику внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту ми знаходимо в Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [63]. Згідно з Концепцією внутрішній контроль визначений як управлінський

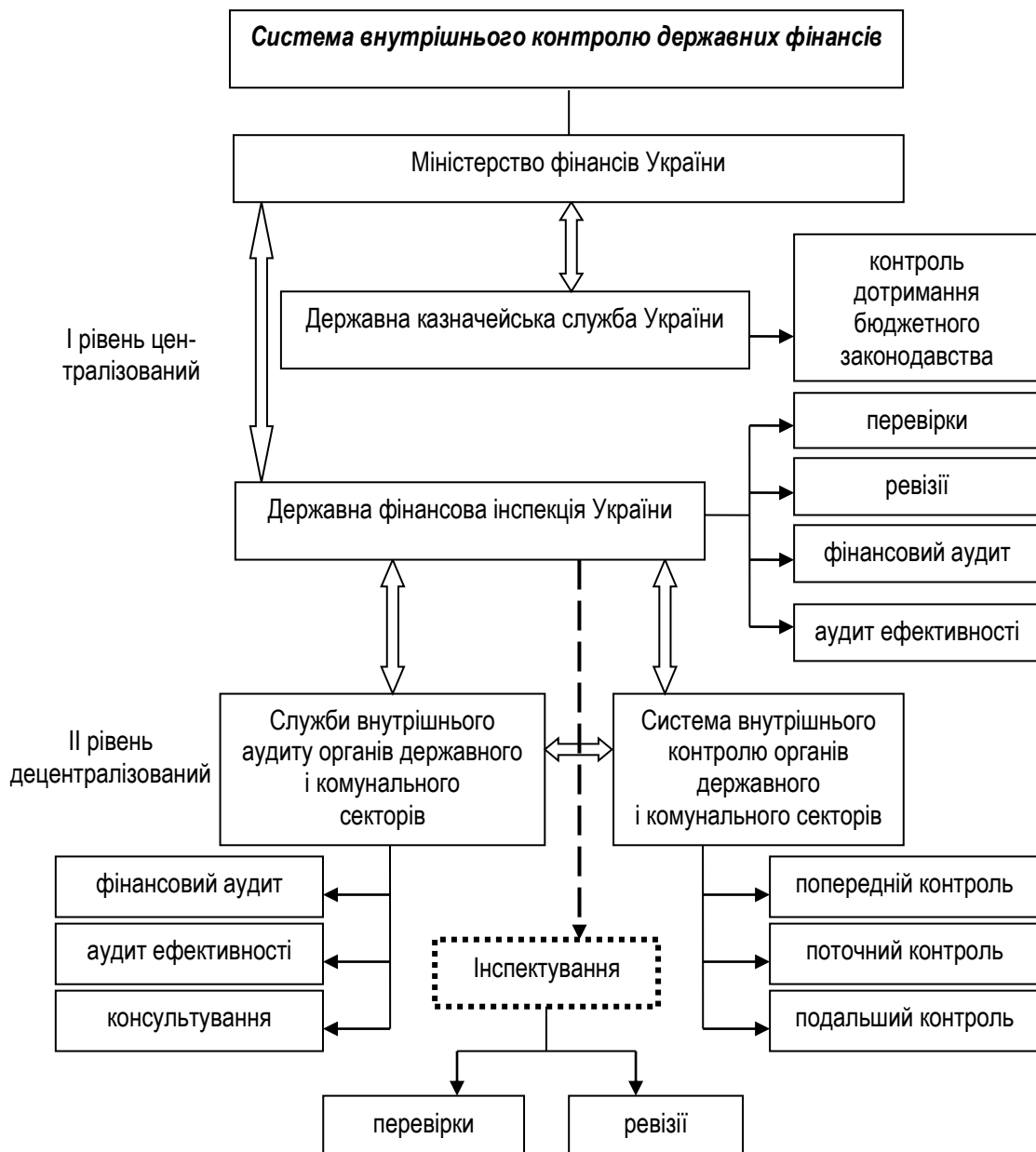
контроль на постійній основі, тому не розглядається як окрема система органів державного і комунального сектора [63].

На відміну від внутрішнього контролю, внутрішній аудит має надавати незалежні та об'єктивні гарантії і консультації, спрямовані на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектора, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами. Зазначимо, що в інших країнах існують централізований і децентралізований варіанти побудови системи внутрішнього контролю державних фінансів. Україна тяжіє до централізованого типу системи внутрішнього контролю державних фінансів на чолі з Міністерством фінансів та підпорядкованою йому Державною фінансовою інспекцією (колишнім Головним контрольно-ревізійним управлінням) і Державною казначейською службою. Але Концепція передбачає проведення певних трансформацій відповідно до Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, які мають зменшити рівень централізації і оптимізувати вітчизняну систему внутрішнього контролю державних фінансів [69]. На рис. 2.2 ми відобразили дворівневу систему контролю державних фінансів, яка має бути побудована.

Привертає увагу той факт, що більшість науковців і практиків, які проводять дослідження в цій сфері, констатують, що система внутрішнього контролю державних фінансів не відповідає вимогам світових стандартів внаслідок переважного використання інспектування, яке передбачає подальший контроль за використанням і збереженням фінансових ресурсів, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності органів державного і комунального секторів, а також має фіскальну спрямованість – забезпечує виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових та матеріально відповідальних осіб [228].

Безумовно, інспектування є спадком колишньої системи контролю державних фінансів і на сучасному етапі розвитку державного управління не виконує покладені на нього функції, в чому переконані й самі контролери [50]. Але повна відмова від інспектування можлива лише в тому випадку, коли децентралізований рівень системи внутрішнього контролю державних фінансів буде повноцінно функціонувати. Тому на рис. 2.2 ми позначили інспектування пунктиром [191].

Описана система внутрішнього контролю державних фінансів почала формуватися недавно, тому її функціонування супроводжується низкою проблем.



**Рисунок 2.2 – Структура системи внутрішнього контролю державних фінансів**

Джерело: складено автором за [22, 63, 191])

Головним недоліком нормативно-правового та методологічного забезпечення внутрішнього контролю в органах державного сектора є необов'язковість (згідно з вимогами реєстрації нормативно-правових актів) виконання розпорядниками бюджетних коштів базового документа щодо організації внутрішнього контролю в органах державного сектора – Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю, затверджених наказом Міністерства фінансів від 14.09.2012 № 995 [113]. Це призвело до того, що більшість центральних органів



виконавчої влади вважають зазначені Методичні рекомендації такими, що мають виключно рекомендаційний, роз'яснювальний та інформаційний характер, не є обов'язковими до виконання, а, отже, не застосовують їх у своїй роботі.

Служби внутрішнього аудиту у всіх центральних органах виконавчої влади створені з 1 січня 2012 р., а з 1 січня 2013 р. аналогічні служби мали бути створені у всіх місцевих органах виконавчої влади. Наразі Державна фінансова інспекція виділяє наступні найбільш гострі проблеми в роботі підрозділів внутрішнього аудиту:

- недостатня укомплектованість штату внутрішніх аудиторів центральних органів виконавчої влади (1 436 співробітників при затвердженому штаті на 30.06.2013 у 1 736 осіб, тобто 82,7 % від потреби);
- брак достатньої кількості спеціалістів з відповідною професійною підготовкою;
- поєднання функцій внутрішнього аудиту з іншою діяльністю (боротьба з корупцією, службові розслідування тощо);
- відсутність ефективної взаємодії з юридичними службами, що ускладнює процедуру затвердження внутрішніх документів;
- проблеми з отриманням інформації і документів, необхідних для виконання аудиторських завдань, від інших юридичних та фізичних осіб;
- відсутність чіткого порядку здійснення органами Державної фінансової інспекції оцінки якості внутрішнього аудиту в органах державного сектора [51].

Поряд з цим у Звіті про середньостроковий огляд проекту модернізації державних фінансів, підготовленому Міністерством фінансів, зазначається, що система внутрішнього державного контролю відповідає міжнародним стандартам [48]. Відповідно до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю протягом 2010–2011 рр. пріоритетним напрямком діяльності Державної фінансової інспекції була розробка і затвердження нормативно-правової бази, що відповідає європейським стандартам, для її подальшого впровадження в державних органах внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

У затверджених документах враховані ключові положення Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту (ІА) і Міжнародного кодексу етики контролерів (аудиторів) державного сектора (INTOSAI). Також продовжується розробка Інструкції з внутрішнього контролю, яка має допомогти державним органам у побудові дієвої та ефективної системи внутрішнього контролю у відповідності до європейських стандартів COSO IA (1992) і COSO ERM-IF (2004) [48, 189].

Таким чином, на законодавчому рівні більшого розвитку отримав державний внутрішній фінансовий контроль. Упровадження зовнішнього державного аудиту значно відстає від внутрішнього, адже потребує ґрунтовних наукових розробок з подальшим закріпленням їх у правових актах. У першу чергу, це стосується термінології, що використовується у сфері контролю державних фінансів.

Проведений аналіз законодавчо визначених термінів стосовно контролю державних фінансів подано у додатку В. Привертає увагу відсутність нормативного закріплення понять «державний аудит», «зовнішній державний аудит» та інших, що мали бути імплементовані відповідно до світових стандартів, а також відмінність трактування різними нормативними документами одних і тих же понять.

Підводячи підсумок, зауважимо, що досягти економічної і соціальної ефективності системи державного управління, високого рівня відповідальності органів державної влади за виконання власних повноважень можна лише за умови розробки і впровадження єдиної концепції розвитку системи контролю державних фінансів з чітким розмежуванням внутрішнього і зовнішнього державного аудиту. Адже розрізненість дій законодавця в цьому напрямку лише поглиблює існуючі проблеми, унеможлиблює проведення швидких і якісних трансформацій.

### **2.3 Особливості інституціоналізації державного аудиту**

Генеральна асамблея Організації Об'єднаних Націй у резолюції від 20.04.2012 № А/66/209, посилаючись на резолюцію Ради з економічних та соціальних питань від 26.04.2011 № 2011/2 та Декларацію Тисячоліття Об'єднаних Націй, підкреслює необхідність упровадження ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом посилення вищих органів державного аудиту і підкреслює необхідність інституційного розвитку [138]. Основними тезами, проголошеними у документі, є заклик країнам посилювати роль вищого органу державного аудиту та застосовувати принципи Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів [69] і Мексиканської декларації незалежності [74] відповідно до національної інституційної структури. Генеральна асамблея ООН також відзначає важливу роль вищих органів державного аудиту в сприянні досягненню як національних цілей і пріоритетів розвитку держави,

так і погоджених міжнародною спільнотою цілей розвитку, включаючи Цілі розвитку тисячоліття [138].

Аналіз зарубіжної практики у сфері контролю державних фінансів засвідчує, що на процес формування національних фінансово-контрольних систем більшості країн світу впливають наступні фактори:

- посилення процесів глобалізації, що спонукають до приведення національних систем обліку, звітності й аудиту у відповідність до міжнародних стандартів;
- зростання економічної взаємозалежності країн світу, збільшення кількості й різновидів транснаціональних операцій;
- посилення ролі громадянського суспільства і його залучення до механізмів контролю за діяльністю урядових структур;
- потреба в боротьбі з міжнародним тероризмом [196].

Зазначені чинники обумовлюють особливості організації систем контролю державних фінансів зарубіжних країн, а саме:

- підзвітність і відповідальність державних контролюючих органів суспільству;
- незалежність контрольних органів;
- цілісність системи контролю, усунення дублювання окремих функцій;
- стандартизацію систем і механізмів фінансового контролю;
- прозорість методів проведення перевірок;
- використання принципів незалежного аудиту в діяльності окремих суб'єктів державного фінансового контролю [169, с. 385].

Більшість розвинутих країн світу мають систему контролю державних фінансів, що складається з внутрішнього (урядового) контролю і зовнішнього (парламентського) аудиту. Цілі внутрішнього і зовнішнього контролю принципово різняться, що впливає на його організацію, методика проведення і результати. Так, наприклад, внутрішній фінансовий контроль спрямований на забезпечення самоконтролю органів виконавчої влади – перевірку законності, цільового та ефективного використання бюджетних ресурсів. Зовнішній аудит забезпечує контроль суспільства за станом державного управління, відповідає принципам незалежності та об'єктивності, тому не може бути підпорядкований органам виконавчої влади, що безпосередньо здійснюють управління суспільними ресурсами.

Необхідно зазначити, що світова практика аудиту державних фінансів налічує вже багато десятиріч. Вищі органи державного аудиту країн, що є членами ООН, об'єдналися у 1953 році у Міжнародну організацію вищих органів аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)), яка сьогодні налічує 197 країн –

192 повні і 5 асоційованих членів [255]. Об'єднання вищих органів аудиту базується на єдності принципів їх діяльності, які закріплені у таких концептуальних документах INTOSAI, як Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів (1977 р.) та Мексиканська декларація незалежності вищих органів аудиту (2007 р.). Оскільки INTOSAI була створена з урахуванням цілей і задач ООН, то її діяльність заснована на принципах Загальної декларації прав людини, які передбачають підвищення ефективності та відповідальності використання суспільних ресурсів.

Відповідно до Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, яку було підписано делегатами IX Конгресу вищих органів державного аудиту у жовтні 1977 р. у Лімі (Перу), належне управління суспільними фінансами і дієвість рішень органів влади залежить від забезпечення цільового і ефективного використання громадських коштів [69]. Для цього кожна країна повинна мати вищий орган державного аудиту, незалежність якого повинна бути законодавчо гарантована. Наявність відповідного органу в країні не залежить ні від форми її політичного устрою, ні від рівня розвитку її економіки, а легітимність заснована на органічній і функціональній незалежності самого цього органу і його членів. Довіра суспільства базується на переконливості звітів парламенту і громадськості, а також на відношенні до рекомендацій, наданих органам виконавчої влади [195].

Проголошені в Україні розбудова громадянського суспільства, становлення економіки знань, активна участь у міжнародних організаціях вимагають дотримання країною означених вище цілей розвитку. Тому необхідно розглянути особливості інституціоналізації державного аудиту в Україні, тобто перетворення його на організований інститут, упорядкований процес з певною структурою відносин і правилами поведінки.

У громадянському суспільстві розвинутий контроль громадськості за діяльністю державних органів, що є дієвим виключно у випадку отримання повної і достовірної інформації про здійснення такої діяльності. Отже, вищий орган державного аудиту у такому суспільстві виступає незалежною інституцією, яка допомагає в отриманні повної, неупередженої і достовірної інформації про те, як здійснюється державне управління в країні. В ідеалі ця інституція має бути нейтральною і не мати інтересів, що суперечать інтересам суспільства.

Аналіз особливостей взаємозв'язків суб'єктів у системі вітчизняного державного аудиту представлений на рис. 2.3. Суспільство захищене в ефективному здійсненні державою покладених на неї функцій. Через представницький законодавчий орган (Верховну Раду України)

шляхом прийняття відповідних правових актів громадськість регулює діяльність органів державного управління, впливає на різні сфери життя (політику, економіку, соціальну сферу, екологію і т. ін.). Разом з тим має існувати зворотний зв'язок – інформація, що надходить від органів державного управління про їх діяльність, має дійти до громадськості. Задача вищого органу державного аудиту полягає у забезпеченні транспарентності зазначеної інформації.

Україна з 1998 року стала постійним членом INTOSAI і має дотримуватись вимог декларацій та інших документів, на які спирається ця організація у своїй роботі. Разом з тим стосовно сфери зовнішнього аудиту діяльності органів влади з управління суспільними ресурсами замість усталеного у світовій практиці терміна «аудит» в українській мові часто вживається термін «контроль». На нашу думку, таке «вільне» використання зазначених понять не дозволяє зрозуміти принципову різницю між контролем, що здійснюється державою (так званим самоконтролем держави), і контролем суспільства за діяльністю держави. У чому ж полягають основні відмінності між контролем і аудитом у сфері державних фінансів?

Походження терміна «контроль» сучасні дослідники розкривають по-різному. Так, Т. В. Антіпова зазначає, що у латинській мові такого слова не існує, а найближчим за смыслом є *contra-lego* (лат.) – проводити перевірочне читання, зчитувати (з рукописом) [3]. В англійській мові слово «контроль» має близько десяти вживаних значень, серед яких «управління», «керівництво», «регулювання», «обмеження», «володіння», «боротьба» та ін. [91, с. 195]. А. М. Зевайкіна вважає, що слово «контроль» має англійське походження, але в російську (та українську) мови воно прийшло з німецького «*kontrolle*» (XVIII ст.) або безпосередньо з французького «*controle*», що в перекладі означає «перелік» [54]. Водночас Є. В. Коврякова наголошує на тому, що саме слово «контроль» пішло від однокореневого *contrerôle* (фр. – протисвиток). Адже раніше документи записувалися на папірусних свитках, які розривалися навпіл, а кожна половинка зберігалася у зацікавленої особи. При потребі підтвердити достовірність документа одна з половинок свитку суміщалася з іншою, що свідчило про його справжність. Отже, «контроль» розумівся як встановлення правильності обставин справи [61, с. 9].

Термін «аудит» виник понад дві тисячі років тому і в перекладі з латинського «*audio*» означає «він чує», «слухати», «слухач». Як зазначає Ф. Ф. Бутинець, саме так у духовних навчальних закладах називали найкращого учня-відмінника, якому учителем доручалася перевірка інших учнів [21, с. 7]. Насправді переважна більшість населення

не вміла читати і писати. Отже, рішення влади оголошували гучним голосом перед натовпом слухачів (аудиторією) [209, с. 14]. Навіть вважалося, що усний звіт краще за письмовий, адже його не можна підробити, як будь-який документ, а говорити неправду у вічі значно складніше і вдається не всім [1, с. 6].



**Рисунок 2.3 – Структура взаємозв'язків у системі державного аудиту в Україні**

Джерело: складено автором

Таким чином, термін «аудит» має зовсім інше походження і в порівнянні з терміном «контроль» звучить менш імперативно. Так, на думку С. В. Степашина, застосування і розуміння терміна «контроль» тісно пов'язане з уявленнями про ієрархію відносин – підпорядкованість об'єкта контролю контролюючому органу, що має більші повноваження і володіє засобами владного примусу [212]. Водночас термін «аудит» у людській свідомості пов'язаний з поняттям незалежності, доброзичливості, відкритості, добровільної підзвітності тощо.

Підсумовуючи викладене, наголосимо, що державний контроль є інструментом держави, за допомогою якого органи влади управляють суспільними фінансами, натомість державний аудит – інструмент суспільства, за допомогою якого воно бере участь в управлінні суспільними ресурсами.

У сучасній практиці побудови систем контролю державних фінансів у різних країнах перевага надається саме державному аудиту. Останній виконує як регулятивні, так і конструктивні функції, допомагаючи державі і суспільству проводити ефективні інституціональні зміни і обирати перспективні напрями розвитку. У всіх важливих сферах діяльності держави, таких як економіка і фінанси, забезпечення прав громадян, безпека, працевлаштування, соціальний захист, охорона здоров'я, захист сім'ї, наука, мистецтво, культура, створення інфраструктур, мають оцінюватись економічна і фінансова ефективність. Поряд з цим мають аналізуватися економічність, рентабельність і правомочність дій органів виконавчої влади, ефективність їх діяльності [166, 192].

Впровадження державного аудиту в Російській Федерації розпочалося значно раніше за Україну. Тому цікавими є погляди російських науковців на його сутність. Так, колишній Голова Рахункової палати Російської Федерації С. В. Степашин визначає державний аудит як систему зовнішнього, незалежного публічного аудиту діяльності органів державної влади з управління суспільними ресурсами (фінансовими, матеріальними, інтелектуальними). Під суспільними ресурсами він розуміє державний бюджет, державну власність та інтелектуальну власність, що вироблена за рахунок коштів державного бюджету [212].

На наш погляд, найбільш адекватно відображає особливість державного аудиту точка зору Т. В. Антіпової, яка зазначає, що між термінами «державний фінансовий контроль» і «державний аудит» різниця така сама, як між поняттями «право сили» і «сила права». При цьому державний аудит заснований не на силі примусу, а на відкритості, об'єктивності, прозорості діяльності, тобто на «силі права» [3].

Відповідно до традиційного вітчизняного підходу під аудитом розуміють здійснення перевірки та підтвердження достовірності

фінансової звітності на замовлення власника суб'єкта господарювання. Але світова теорія і практика аудиту вже давно відійшли від вузького розуміння поняття «аудит», яке використовувалося у ХІХ столітті. Західна практика аудиту політичних партій, громадських організацій, соціальних проблем, навколишнього середовища, національних відносин тощо сьогодні в Україні не має аналогів і лише починає обговорюватися [185].

Як свідчить аналіз наукових досліджень (додаток Г), у сучасній вітчизняній теорії та практиці немає чітко сформованого понятійного апарату щодо державного аудиту, який визначають як певний «прояв» державного фінансового контролю – вид [143, 149], форму [7, 15, 38, 46, 70], тип, метод тощо. Аудит державного сектора та державний фінансовий контроль безумовно пов'язані один з одним, але цей взаємозв'язок, як і зміст терміна «державний аудит», до цих пір залишаються нерозкритими. До того ж деякі фахівці вважають, що аудит – це вид підприємницької діяльності, що здійснюється на замовлення суб'єкта господарювання на платній основі, а тому не може здійснюватися державними органами [2, 14, 140].

Враховуючи вищевикладене, висловимо власну точку зору на розуміння сутності поняття «державний аудит». Отже, державний аудит – це вид контролю, що проводиться спеціалізованим органом, наділеним особливими конституційними повноваженнями, спрямований на визначення відповідності управління суспільними ресурсами встановленим критеріям.

Зауважимо, що стосовно смислової наповнюваності терміна «державний аудит» необхідно розрізняти державний аудит як суспільний інститут (сукупність норм, правил і відносин), державний аудит як вид професійної діяльності та державний аудит як процес здійснення незалежної оцінки і винесення об'єктивного висновку [177].

Подальші дослідження у сфері державного аудиту мають вирішити низку теоретичних проблем, пов'язаних з необхідністю законодавчого визначення та розмежування понять «державний контроль», «державний аудит», «державний фінансовий контроль», «державний внутрішній фінансовий контроль». У свою чергу, науково обґрунтована та законодавчо визначена термінологія стане основою для розробки концепції створення системи контролю державних фінансів, що відповідатиме високим світовим стандартам.

Наразі система вітчизняного державного аудиту розвивається нерівномірно – реформи підсистем зовнішнього і внутрішнього контролю державних фінансів відбуваються без належного взаємоузгодження. Принцип незалежності зовнішнього державного аудиту поки що



не реалізований повною мірою, про що свідчать останні оприлюднені звіти і публікації Рахункової палати України [253]. Та і у згадуваній раніше Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [63] законодавець зазначає, що чинна система державного внутрішнього фінансового контролю не має достатнього наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення, що значно утруднює впровадження в практику контрольних органів сучасного зарубіжного досвіду, розробку та реалізацію новітніх інформаційно-програмних проектів тощо. Отже, повноцінний перехід від контролю, спрямованого на виявлення правопорушень і притягнення винних у їх вчиненні осіб до відповідальності, до визнаного світовими стандартами внутрішнього державного аудиту поки що неможливий.

Як зазначалося у п. 2.2, державний внутрішній фінансовий контроль набув значно більшого розвитку, ніж зовнішній державний аудит. У табл. 2.5 розглянуто основні характерні відмінності внутрішнього контролю та аудиту і зовнішнього аудиту в сфері державних фінансів на підставі аналізу чинних законодавчих актів та вимог міжнародних стандартів.

**Таблиця 2.5 – Порівняльна характеристика внутрішнього державного контролю та аудиту і зовнішнього державного аудиту**

Параметри	Внутрішній державний контроль	Внутрішній державний аудит	Зовнішній державний аудит
Мета	<ul style="list-style-type: none"> <li>- забезпечення достатньої впевненості керівництва у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань;</li> <li>- забезпечення достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності;</li> <li>- виконання встановлених законодавством та керівництвом норм і правил;</li> <li>- належний захист активів від втрат;</li> <li>- надання змоги викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності і результативності діяльності, а також зниження витрат</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектора;</li> <li>- запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ;</li> <li>- поліпшення внутрішнього контролю</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- забезпечення економічної стабільності та національної безпеки держави;</li> <li>- надання всім зацікавленим особам незалежної інформації про те, яким чином здійснюється державне управління</li> </ul>

**Продовж. табл. 2.5**

Параметри	Внутрішній державний контроль	Внутрішній державний аудит	Зовнішній державний аудит
Особливості проведення	не розглядається як окрема система органів державного і комунального сектора, адже є управлінським контролем, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі	- централізовано – органами Державної фінансової інспекції; - децентралізовано – уповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектора, але функціонально незалежним від нього, в самому органі або в межах його системи управління	централізовано – Рахунковою палатою України – зовнішнім органом стосовно системи органів виконавчої влади (оскільки вона не належить до цієї системи)
Форми проведення	- попередній, поточний і наступний контроль; - інспектування у формі перевірок і ревізій	- фінансовий аудит; - аудит ефективності	- фінансовий аудит; - аудит ефективності; - аудит відповідності тощо
Організація проведення	виконання конкретних запланованих завдань, узгоджених з керівництвом	здійснюється незалежно від інших підрозділів; внутрішній аудитор незалежний у власних діях щодо проведення аудиту	визначається самостійно державним аудитором, що керується виключно стандартами
Відповідальність	несе керівництво органів державного і комунального сектора перед вищестоящими органами	внутрішні аудитори перед керівництвом за виконання обов'язків	державні аудитори перед громадськістю відповідно до стандартів
Результати проведення	при інспектуванні – застосування санкцій за допущені правопорушення	надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій	надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій

Джерело: складено автором з використанням даних [63, 69, 156, 204]

Результати внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту доповідаються керівництву державних і комунальних органів за підпорядкуванням, а результати зовнішнього аудиту – парламенту і громадськості, а також мають обов'язково оприлюднюватися у засобах масової інформації.

В цілому завдання, поставлені в Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю і відображені у Плані заходів щодо її реалізації [94], є цілком обґрунтованими – від розробки законодавчого і методичного забезпечення порядку створення і функціонування служб внутрішнього аудиту до підготовки кадрів. Проте, на

нашу думку, цими документами не вирішено низку проблем, наявність яких не дозволить досягти кінцевої мети реформування системи.

По-перше, побудова системи внутрішнього державного контролю і аудиту жодним чином не узгоджена з побудовою системи зовнішнього державного аудиту. Це не дозволяє створити єдину дієву систему контролю державних фінансів, адже неузгодженість дій законодавця в цій сфері породжує лише нові проблеми – невизначеність понятійного апарату, сфер впливу, дублювання окремих функцій тощо [182].

По-друге, система внутрішнього державного аудиту має певні особливості, які повинні бути враховані під час її впровадження (наприклад, обов'язковість врегулювання таких аспектів, як протидія хабарництву і корупції, політика конфіденційності даних, конфлікт інтересів тощо). Крім цього, методика внутрішнього державного аудиту значно відрізняється від методики внутрішнього аудиту суб'єктів підприємства. Отже, ми вважаємо, що навчання фахівців для цієї сфери не може обмежуватися лише підвищенням кваліфікації колишніх контролерів та ревізорів, а має бути ґрунтовним (наприклад, передбачення окремої спеціалізації у вищих навчальних закладах для фаху «Облік і аудит»).

По-третє, у суспільстві поки що не створено усвідомленого позитивного ставлення до трансформацій цієї сфери. На фоні проведення загальної адміністративної реформи із значним скороченням бюрократичного апарату відчувається певне нерозуміння важливості процесу створення служб внутрішнього державного аудиту, а іноді навіть і протидія йому, що і визначає несвоєчасне виконання запланованих етапів реформування вітчизняної системи контролю державних фінансів [194]. На нашу думку, це обумовлено неналежним рівнем відкритості та прозорості інформації щодо обґрунтування і ходу реформ, яка має бути доступною для громадськості й наукових кіл (і не лише в загальній описовій формі, як це представлено на офіційному сайті Державної фінансової інспекції).

Розглянуті нормативно-правові акти в галузі контролю державних фінансів доводять невизначеність правового статусу аудиту в цій сфері, зокрема: відсутня єдність у тлумаченні терміна «державний аудит», його законодавче визначення звужене до фінансового; чітко не визначений суб'єктний склад та об'єкти державного аудиту; відсутня законодавчо регламентована організаційна структура тощо.

Вважаємо, що для досягнення основної мети реформування вітчизняної системи контролю державних фінансів необхідно, в першу чергу, забезпечити високий рівень фінансової дисципліни у бюджетній сфері та в державному секторі економіки. Спираючись на досвід

розвинутих країн, для виконання цього завдання потрібно побудувати системний внутрішній контроль і децентралізований внутрішній аудит в органах державного і комунального секторів з одночасним забезпеченням впровадження незалежного зовнішнього державного аудиту.

Отже, подальша інституціоналізація державного аудиту має виходити із принципу системності та органічно поєднувати дві складові – внутрішній і зовнішній аудит. Зазначене, на нашу думку, вимагає наступних дій:

- розробки єдиної концепції і нормативно-правового забезпечення функціонування органів внутрішнього і зовнішнього державного аудиту;
- законодавчого закріплення статусу вищого органу державного аудиту за Рахунковою палатою України;
- реформування організаційної структури, відповідних змін розподілу функцій і сфер діяльності органів, що проводитимуть внутрішній і зовнішній аудит;
- створення єдиної інформаційної бази контрольних заходів та їх результатів;
- розробки стандартів і методичної бази внутрішнього і зовнішнього державного аудиту з урахуванням вимог міжнародних документів;
- визначення критеріїв оцінки ефективності здійснюваного внутрішнього і зовнішнього аудиту державних фінансів;
- опрацювання напрямів контролю якості державного аудиту;
- підготовки кадрів відповідної кваліфікації для роботи у підрозділах внутрішнього аудиту і в органах зовнішнього аудиту.

Підводячи підсумок, зазначимо, що в цілому інституційні основи державного аудиту в Україні закладено. Разом з тим подальший його розвиток залежить від створення необхідних передумов, забезпечення наукового підґрунтя розробки та реалізації законодавчих і нормативних актів, вивчення і виваженого перенесення кращого міжнародного досвіду у сфері контролю державних фінансів. Результатом стане проведення трансформації системи контролю державних фінансів відповідно до вимог світових стандартів і внутрішніх національних потреб удосконалення державного управління.

## **РОЗДІЛ 3**

# **Міжнародний досвід організації системи незалежного контролю державних фінансів**

### **3.1 Міжнародне співробітництво у сфері контролю державних фінансів**

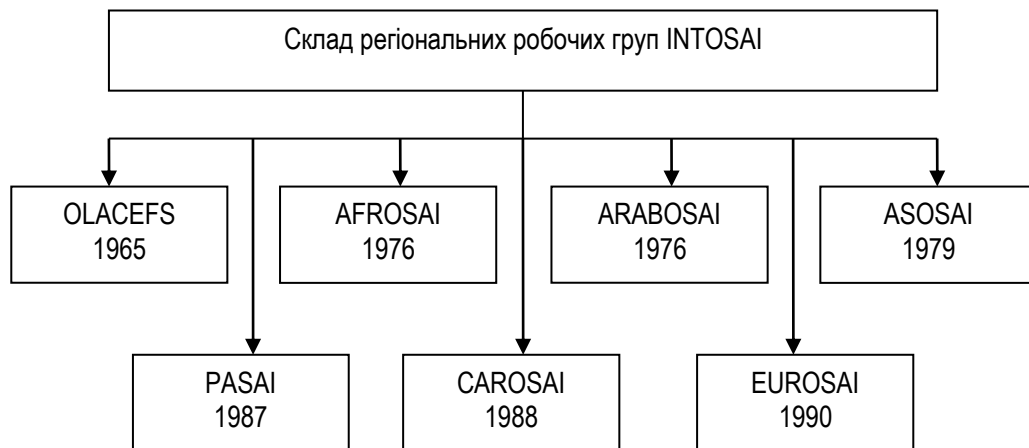
Початок ХХ ст. характеризується активним розвитком систем контролю державних фінансів. У цей час, як зазначалося у п. 1.1, утверджується концепція самостійності та незалежності державних аудиторів, триває процес консолідації правових норм у цій сфері. Після Другої світової війни покладено початок заснуванню міжнародних організацій, що об'єднують вищі органи контролю державних фінансів різних країн, а також розробці стандартів державного аудиту з урахуванням глобальних потреб розвитку цивілізації. Виникнення таких об'єднань значно вплинуло на сучасну історію розвитку державного аудиту, адже виявило синергічний ефект – об'єднання зусиль багатьох держав, обмін кращим досвідом між ними дозволили удосконалити контрольні системи учасників з найменшими втратами і в коротші терміни.

Головним фундатором об'єднання вищих органів контролю державних фінансів країн-членів ООН стала Міжнародна організація вищих органів державного аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)), заснована у 1953 р. INTOSAI є неурядовою, самостійною, незалежною і неполітичною організацією, що має за мету забезпечення обміну ідеями і досвідом між вищими органами аудиту різних держав світу, отримала спеціальний консультативний статус при Економічній і Соціальній Раді (ECOSOC) при ООН [170, с. 361].

Нині діяльність INTOSAI здійснюється під гаслом «*Experientia mutua omnibus prodest*» – «Спільний досвід на користь всім», що означає розширення можливостей використання кращої практики. Отже, основним завданням INTOSAI є надання державним аудиторам усього світу можливості обміну інформацією щодо сучасних напрацювань у сфері державного аудиту та застосування професійних стандартів

і кращої методології, що становить спільний інтерес. INTOSAI декларує сприяння ефективному державному управлінню шляхом заохочення вищих органів державного аудиту до підтримки урядів у вдосконаленні їх діяльності, підвищенні прозорості бюджетної сфери, забезпеченні підзвітності, боротьбі з корупцією, сприянні кваліфікованому та ефективному використанню державних ресурсів на користь нації.

При заснуванні INTOSAI налічувала 34 країни, а вже сьогодні її складу входять 192 дійсних та 5 асоційованих членів [255]. Штаб-квартира організації розташована у Відні (Австрія), основними органами є: Конгрес, Керівна рада, Генеральний секретаріат, Регіональні робочі групи (рис. 3.1), постійно діючі Комітети, Робочі групи, а також тимчасові Оперативні групи.



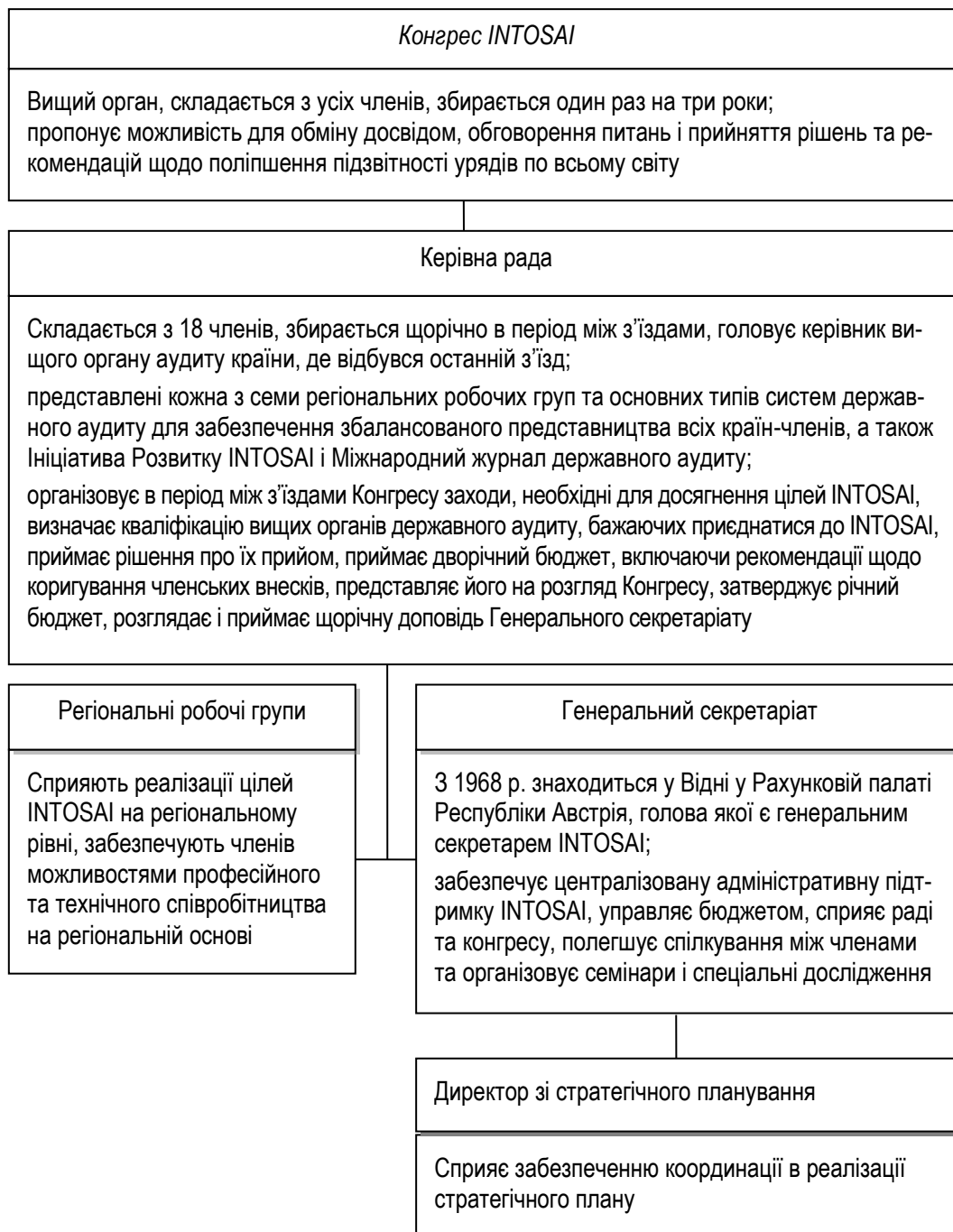
**Рисунок 3.1 – Склад регіональних робочих груп INTOSAI**

Джерело: [255]

Взаємозв'язок функцій і повноважень основних структурних органів INTOSAI подано на рис. 3.2.

Участь як повноправного члена в INTOSAI і всіх її органах доступна для вищих контрольних органів країн, що є членами ООН або будь-якої з її спеціалізованих установ, а також вищих органів тих наднаціональних утворень, які діють відповідно до норм міжнародного права, наділені правовим статусом і мають відповідний ступінь економічної, технічної / організаційної або фінансової інтеграції.

Участь як асоційованого члена INTOSAI відкрита для міжнародних, професійних та інших організацій, що поділяють цілі зовнішнього державного аудиту. При цьому асоційовані члени не мають права голосу, але можуть брати участь у заходах і програмах INTOSAI та користуватися її можливостями з вигодою для себе.



### **Рисунок 3.2 – Функціональна структура INTOSAI**

Джерело: складено автором за [255]

Офіційними робочими мовами організації є арабська, англійська, французька, німецька та іспанська.

Конгрес є вищим органом INTOSAI та складається з усіх повних і асоційованих членів. Він проводить регулярні зустрічі один раз на три роки, кожна з яких очолюється і скликається головою вищого органу державного аудиту країни, що проводить Конгрес. Резолюції Конгресу

затверджуються простою більшістю голосів, за винятком рішень про внесення поправок до Статуту, що вимагають підтримки більше, ніж двох третин голосів.

Завдання Конгресу полягають у обговоренні та передачі рекомендацій з питань, що становлять спільний професійний і технічний інтерес, з метою сприяння обміну ідеями та досвідом і вирішення організаційних та технічних питань щодо функціонування організації.

До складу INTOSAI входять сім регіональних організацій вищих органів державного аудиту (далі – ВОДА), що забезпечують просування цілей INTOSAI на регіональному рівні. Всі регіональні робочі групи були сформовані за принципом схожості їх національних контрольних систем і покликані поглиблювати взаєморозуміння і розширювати професійне та технічне співробітництво між їх членами. Основні проголошені ними цілі та завдання представлено у табл. 3.1.

**Таблиця 3.1 – Повноваження регіональних робочих груп INTOSAI**

Назва робочої групи	Рік заснування	Основні повноваження
Організація вищих органів державного аудиту країн Латинської Америки (OLACEFS)	1965	Проведення наукових досліджень; навчання, практична підготовка і спеціалізація; надання технічних консультацій, допомоги і координації для вищих контрольних органів країн Латинської Америки і Карибського басейну
Організація вищих органів державного аудиту африканських країн (AFROSAI)	1976	Заохочення і розвиток обміну ідеями та досвідом між вищими контрольними органами африканських країн у галузі аудиту державних фінансів. Завдання: реалізація систематичних досліджень, що стосуються аудиту державних фінансів; навчальні курси для співробітників, відповідальних за аудит; співпраця з INTOSAI, її регіональними робочими групами, з іншими організаціями і установами, що спеціалізуються в галузі аудиту державних фінансів
Організація вищих органів державного аудиту країн арабського світу (ARABOSAI)	1976	Заохочення обміну ідеями, думками, досвідом, результатами досліджень серед організацій-членів у галузі аудиту державних фінансів і діяльність з просування аудиту в науковому та практичному плані; проведення роботи з підвищення обізнаності в арабських країнах щодо важливості аудиту державних фінансів, зміцнення ролі вищих органів державного аудиту в здійсненні їх місій; організація і зміцнення співробітництва між ARABOSAI та установами і спеціалізованими організаціями Ліги арабських держав, INTOSAI та іншими організаціями – як міжнародними, так і регіональними, діяльність яких пов'язана з аудитом державних фінансів



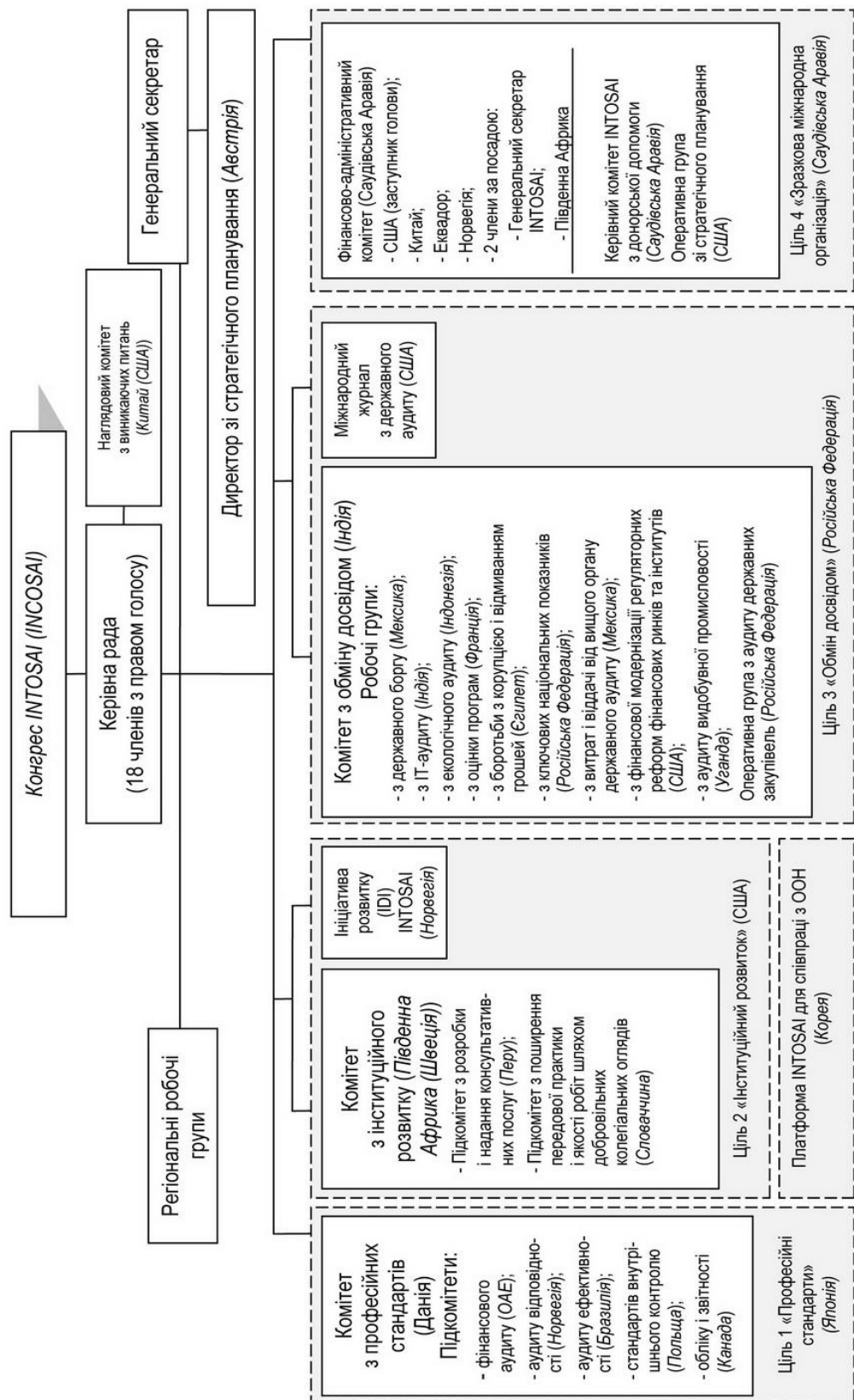
**Продовж. табл. 3.1**

Назва робочої групи	Рік заснування	Основні повноваження
Азіатська організація вищих органів державного аудиту (ASOSAI)	1979	Надання вищим контрольним органам можливостей для навчання та підвищення кваліфікації державних аудиторів; підвищення якості та результативності аудиту. Розроблені і втілені програми щодо результативності, співвідношення ціни та якості, інформаційних систем у державному аудиті, державного замовлення та закупівлі робіт і послуг за державні кошти і приватизації. Інші навчальні програми зосереджені на управлінні людськими ресурсами для керівників і представників ASOSAI, управлінні навчальними програмами, обліку витрат в уряді, управлінні бюджетом
Організація вищих органів державного аудиту країн Південно-тихоокеанського регіону (PASAI)	1987	Успішне здійснення регіонального організаційного плану зміцнення, що складається з п'яти цілей: 1) допомога вищим контрольним органам у задоволенні їх потреб у навчанні; 2) забезпечення коштів для обміну навчальною інформацією, методологією і технологією у регіоні; 3) підтримання актуальності навчання та діяльності; 4) забезпечення необхідними ресурсами для реалізації плану; 5) просування кращих практик і методології та зміцнення організаційних структур вищих контрольних органів. Конкретні цілі плану реалізуються регіональним організаційним комітетом зміцнення (RISC)
Організація вищих органів державного аудиту країн Карибського регіону (CAROSAI)	1988	Сприяння обміну ідеями та досвідом у галузі контролю державних фінансів; надання можливостей для навчання та підвищення кваліфікації; пропагування важливості функції внутрішнього аудиту в державному секторі; надання технічної допомоги та обміну досвідом між членами; підвищення рівня свідомості щодо аудиту державних фінансів у районі Карибського моря з тим, щоб підтримувати роль установ, що виконують свої обов'язки; сприяння застосуванню комплексного аудиту
Європейська організація вищих органів державного аудиту (EUROSAI)	1990	Сприяння професійному співробітництву між членами; заохочення обміну інформацією та документацією; розвиток вивчення державного аудиту; робота у напрямку гармонізації термінології в галузі аудиту

Джерело: складено автором за [255]

Для цілей вивчення конкретних проблем Конгрес формує Комітети, визначає їх завдання, склад та організаційні процедури залежно від цілей. На рисунку 3.3 представлено організаційну структуру INTOSAI станом на жовтень 2013 р.

Технічна робота INTOSAI зосереджена в комітетах, підкомітетах, робочих групах та спеціальних підгрупах. Вони розробляють і видають професійні стандарти, керівні принципи з аудиту та інші інструктивні та методичні матеріали. Члени організації беруть участь у роботі комітетів, робочих груп, надають коментарі щодо розроблених документів, відвідують технічні сесії на конгресах [253].



**Рисунок 3.3 – Організаційна структура INTOSAI (жовтень 2013 р.)**

Джерело: [255]

Ініціатива розвитку INTOSAI (IDI) є неприбутковою організацією, яка утворена в 1986 р. з метою сприяння професійному та інституційному розвитку ВОДА країн, що розвиваються, за допомогою необхідних та постійно діючих програм. IDI співпрацює з регіональними робочими групами INTOSAI, у яких виникає необхідність у партнерах. До 2006 р. увага приділялася навчанню спеціалістів та впровадженню постійно діючих програм у регіонах, але згодом було включено ще і посилення інституційного розвитку ВОДА та обмін знаннями. IDI співпрацює з комітетами INTOSAI та робочими групами, шукає партнерів серед міжнародних організацій для впровадження високоякісних програм з інституційного розвитку. З 2001 р. IDI очолює Генеральний аудитор Норвегії, що підзвітний Конгресам INTOSAI та Раді Керуючих.

Витрати INTOSAI покриваються за рахунок:

- внесків дійсних членів в пропорціях, заснованих на класифікації ООН (перераховуються на початку кожного календарного року);
- грантів і пожертв, отриманих від окремих осіб або приватних чи державних установ, на цілі INTOSAI;
- доходів від публікацій та іншої діяльності INTOSAI;
- будь-якого іншого доходу за рішенням Керівної ради, у тому числі внесків асоційованих членів.

Рахункова палата Республіки Австрія надає персонал і приміщення для функціонування Генерального секретаріату і бере відповідні витрати на себе.

Витрати розподіляються між наступними статтями:

- утримання Генерального секретаріату;
- внески до Міжнародного журналу державного аудиту;
- навчання фахівців;
- внески на покриття витрат з проведення Конгресу.

Фінансова звітність і фінансове управління INTOSAI підлягає розгляду аудиторами. За пропозицією Керівної ради Конгрес обирає двох аудиторів терміном на три роки. При цьому допускається їх переобрання. Аудитори повинні бути обрані з вищих органів державного аудиту, які не є членами Керівної ради. Генеральний секретаріат надає аудиторам будь-яку інформацію, необхідну для виконання їх обов'язків, і допомагає у виконанні їх завдань. Аудитори повинні представити аудиторський звіт до Генерального секретаріату для включення його у річний звіт, що публікується.

Кожен вищий орган державного аудиту має право вийти з INTOSAI. Для цього достатньо представити письмове повідомлення

про вихід до Генерального секретаріату, який інформує про це Керівну раду та Конгрес.

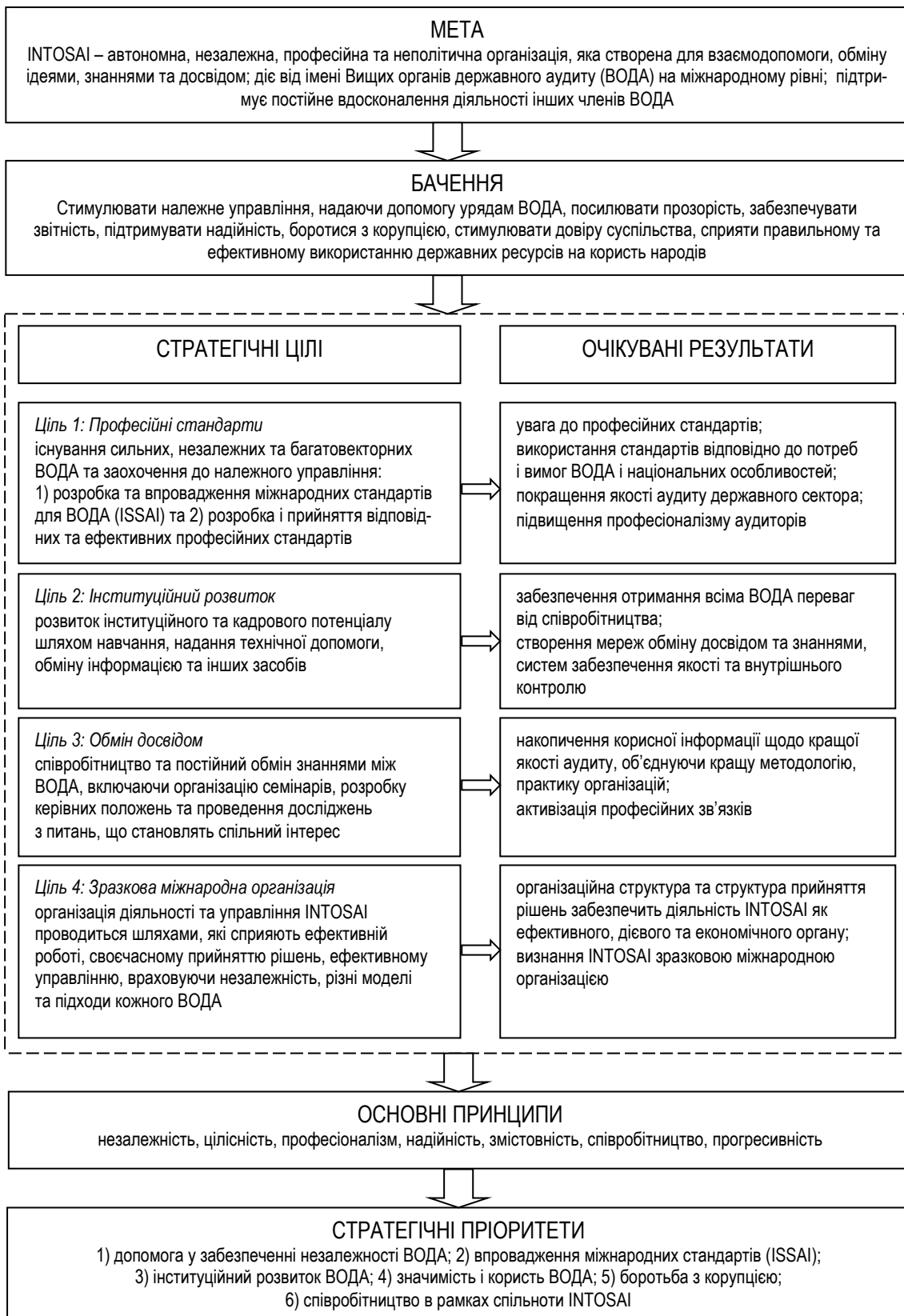
INTOSAI активно співпрацює з іншими організаціями – Міжпарламентським союзом (IPU), Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА), Організацією з економічного співробітництва та розвитку (OECD), а також зі Світовим Банком, ООН тощо.

Слід зазначити, що сьогодні INTOSAI діє на підставі статуту, який було прийнято на XIV Конгресі у жовтні 1992 р. у Вашингтоні (округ Колумбія, США). Іншими основоположними документами, якими керується організація та всі її члени у своїй діяльності, є згадана вище Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [69] і Мексиканська декларація незалежності [74]. Мета створення цих документів – визначення основних філософських та концептуальних підходів, демократичних цінностей, обов'язковості дотримання незалежності Вищого органу державного аудиту, що сприятимуть підвищенню ефективності, підзвітності та прозорості державного управління, зміцненню довіри суспільства до влади. Структура декларацій подана у додатку Д.

Наступним керівним документом INTOSAI є її Стратегічний план на 2011–2016 рр. Слід зазначити, що вперше такий документ було прийнято у 2004 р. Він складався з організаційної мети і трьох місій. Чинний план було прийнято на XX Конгресі INTOSAI у 2010 р. Структура стратегічного плану подана на рис. 3.4.

Фінансово-адміністративний комітет INTOSAI створив цільову групу, яку очолив ВОДА США, що співпрацює з керівниками комітетів, Генеральним Секретарем та Керівною радою. Всі ВОДА мали можливість коментувати план на стадії розробки, до його представлення на XX Конгресі INTOSAI. Генеральний Секретаріат будує відносини з членами організації на засадах партнерства, що ґрунтується на організованій, прозорій та своєчасній співпраці та направляє діяльність організації на досягнення стратегічних цілей INTOSAI. Стратегічний план розбитий у часових проміжках, залежно від доступності ресурсів, водночас є гнучким, адже передбачає можливі зміни поточних заходів залежно від зміни пріоритетів. Повна реалізація Стратегічного плану має стати вирішальною для INTOSAI та її членів у боротьбі з корупцією, забезпечить підзвітність, прозорість та належне державне управління.

Розглянемо особливості функціонування Європейської організації вищих органів державного аудиту (EUROSAI), яка є наймолодшою з регіональних робочих груп INTOSAI.



**Рисунок 3.4 – Структурна схема Стратегічного плану INTOSAI**

Джерело: складено автором за [255, 253]

Установча конференція та I Конгрес EUROSAI пройшли у листопаді 1990 р. у Мадриді, де було обрано президента і Керівний комітет організації, а також затверджено Статут. У момент утворення EUROSAI нараховувала 30 членів – 29 ВОДА європейських країн та Європейську рахункову палату. Наразі кількість членів збільшилася до 50 і включає 49 ВОДА європейських країн і Європейську рахункову палату [254]. Штаб-квартиру Генерального секретаріату було вирішено розмістити у Мадриді у будівлі Рахункової палати Іспанії. Функції генерального секретаря EUROSAI на постійній основі також виконує ВОДА Іспанії.

Згідно зі Статутом EUROSAI основна її мета полягає у сприянні розвитку співробітництва між ВОДА-членами, обміну інформацією і документацією, дослідженням у сфері контролю державних фінансів та уніфікації відповідної термінології.

Офіційними робочими мовами EUROSAI є англійська, іспанська, німецька, російська та французька.

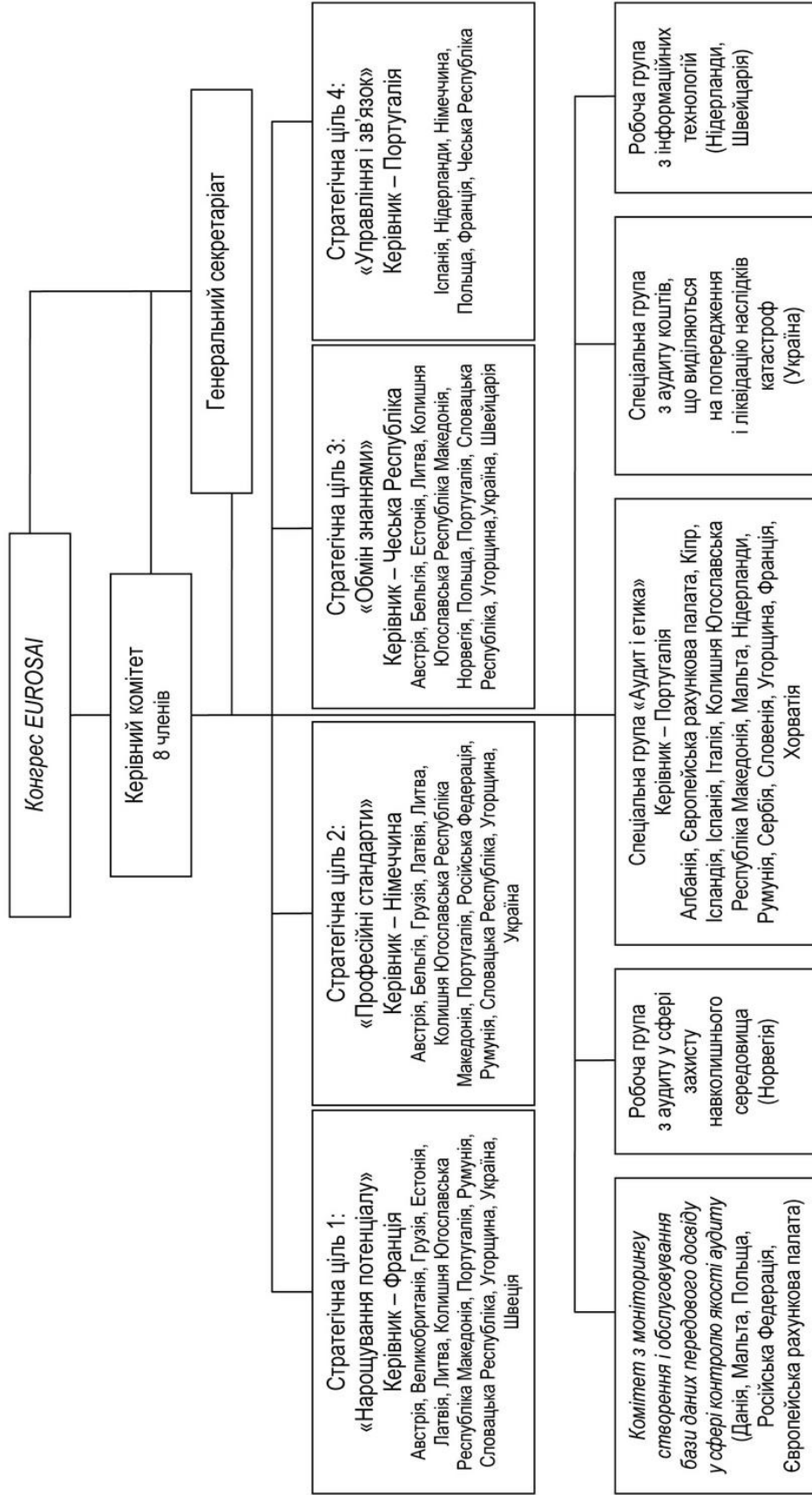
Інституційна структура EUROSAI схожа зі структурою INTOSAI, складається з Конгресу, Керівного комітету і Секретаріату (рис. 3.5).

Вищим органом EUROSAI є Конгрес, що включає керівників ВОДА – членів організації. Проводиться кожні три роки. Наступний IX Конгрес має відбутися у Нідерландах у червні 2014 р. за темою «Інновації», що міститиме підтеми «Інноваційні методи аудиту», «Інновації у роботі вищих органів державного аудиту», «Інновації у сфері державних послуг і у роботі державної адміністрації».

Керівний комітет EUROSAI налічує 8 членів – керівників ВОДА – організаторів останніх двох і наступного конгресів, Генерального секретаря EUROSAI, а також четверо обраних на шестирічний термін членів (два члени переобираються кожні три роки). При обранні нових членів Комітету дотримується рівновага у відношенні географічних регіонів та різних систем контролю державного сектора, представлених у EUROSAI.

Засідання Комітету проходять не менше одного разу на рік, а його обов'язки полягають у наступному:

- наглядати за виконанням Статуту;
- затверджувати рішення, необхідні для функціонування EUROSAI, відповідно до основних напрямів діяльності, встановлених Конгресом;
- затверджувати проект бюджету і передавати його для схвалення Конгресом;
- встановлювати норми підготовки, подання і аудиту фінансових звітів, що складаються Секретаріатом;



**Рисунок 3.5 – Організаційна структура EUROSAI**

Джерело: [254]

- надавати фінансові звіти разом зі звітами аудиторів і своїми коментарями на розгляд Конгресу;
- представляти на кожному Конгресі звіт про діяльність організації;
- виконувати доручення Конгресу.

Секретаріат EUROSАI сприяє контактам і забезпечує зв'язок між членами організації між конгресами, відповідає за організацію розгляду пропозицій членів, координує публікацію видань і обслуговування офіційного сайту.

Для виконання задач EUROSАI і з метою підвищення її ефективності та результативності було запропоновано об'єднати всі напрями діяльності у Стратегічному плані на період 2011–2017 рр. Передбачається, що виконання плану сприятиме реалізації стратегії INTOSAI в Європі, зміцненню ключових цінностей і максимізації результатів впровадження ініціатив і документів INTOSAI, від чого залежить подальший розвиток аудиту у державному секторі в регіоні. Крім того, задекларовано особливе значення сталого розвитку і бережливого ставлення до навколишнього середовища.

Для забезпечення Стратегічного плану було створено чотири відповідні цільові групи, сформовані із членів EUROSАI, кожна з яких відповідає за досягнення визначеної стратегічної цілі (див. рис. 3.5).

Підвищення потенціалу ВОДА означає удосконалення навичок, освоєння знань, створення структури і розробку прийомів роботи, що підвищують ефективність ВОДА і засновані на сильних сторонах організації та подоланні слабких сторін. Професійні стандарти, розроблені INTOSAI, мають просуватися серед членів EUROSАI для забезпечення компетентності та професійного виконання обов'язків ВОДА. Обмін знаннями та досвідом дозволить зміцнити аудит державного сектора, забезпечить підзвітність та добросовісне управління і прозорість державної адміністрації. Ефективне вирішення задач EUROSАI і розширення її можливостей ймовірно лише за умов ефективного управління.

Основним джерелом доходів EUROSАI є членські внески ВОДА, що до неї входять. Крім того, фінансування може відбуватися за рахунок грантів, пожертв та інших платежів від національних та міжнародних організацій і приватних осіб, а також за рахунок виручки від продажу видань та іншої діяльності EUROSАI. При цьому дотримуються вимоги забезпечення незалежності EUROSАI, виключення будь-якого впливу зовнішнього фінансування на її діяльність, на цілі й пріоритети її членів і на заходи з виконання Стратегічного плану.

Витрати EUROSАI складаються з операційних витрат і витрат, пов'язаних з виконанням Стратегічного плану. ВОДА Іспанії,



де знаходиться Секретаріат організації, надає і оплачує персонал та приміщення для забезпечення поточної діяльності Секретаріату (заробітна плата персоналу, послуги з розміщення і обслуговування веб-сайту, плата за приміщення, електроенергію, зв'язок, обчислювальну техніку). Ці витрати не включаються до бюджету EUROSАI.

Система фінансового управління EUROSАI включає такі елементи: планування і програмування, формування бюджету, виконання бюджету і звітність, внутрішній контроль, зовнішній аудит.

Аудит документів, фінансової звітності та фінансового управління організації виконується двома аудиторами, які обираються з числа ВОДА, що не входять до Керівного комітету. Аудитори направляють свій звіт Керівному комітету і Конгресу.

EUROSАI розвиває співробітництво з іншими організаціями – регіональними робочими групами INTOSАI, Європейською організацією регіональних органів державного аудиту (EURORAІ), Європейською конфедерацією інститутів внутрішнього аудиту (ЕСІА), Ініціативою розвитку INTOSАI (ІDІ), Ініціативою SIGMA та університетами [254].

Підводячи підсумок, зазначимо, що сьогодні об'єктивно зросло значення міжнародного досвіду організації і реалізації ефективних систем державного аудиту. Накопичений багаторічний досвід країн, що дотримуються основних пріоритетів розвитку INTOSАI, пропагують принципи незалежності, професіоналізму, сприйнятливості до нового, відкритості, сталого розвитку, можна використати для створення і розвитку ефективної національної системи державного аудиту.

Слід відмітити, що Україна успішно долучилася до роботи міжнародних організацій. Так, з 1998 р. вона є постійним членом INTOSАI, а з 1999 р. – EUROSАI. Рахункова палата бере активну участь у діяльності комітетів INTOSАI з професійних стандартів, інституційного розвитку та робочих груп INTOSАI з аудиту навколишнього середовища, державного боргу та ключових національних показників, входить до складу трьох з чотирьох цільових груп EUROSАI – «Нарощування потенціалу», «Професійні стандарти», «Обмін знаннями», очолює спеціальну групу з аудиту коштів, що виділяються на попередження і ліквідацію наслідків катастроф. Остання була утворена саме за ініціативою України у листопаді 2006 р. У 2008 р. Рахункову палату України було обрано до складу Керівного комітету EUROSАI строком на шість років.

Крім того, у 2000 р. Рахункова палата стала співзасновником Ради керівників вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД, метою якої є розвиток співробітництва у сфері бюджетного та

фінансового контролю на пострадянському просторі. На постійній основі співпрацює зі Світовим банком, проводячи аудити його проектів, що реалізуються в Україні через державний бюджет. З 2009 по 2013 роки Рахункова палата успішно виконувала функції зовнішнього аудитора Організації з безпеки та співробітництва в Європі (ОБСЄ).

Таким чином, Україна, що є постійним членом міжнародних організацій, має дотримуватись вимог декларацій та інших документів, на які спирається їх діяльність. Водночас використання позитивного досвіду інших країн при побудові національної системи державного аудиту, заснованої на визнаних цінностях, надасть можливість забезпечити інституційний розвиток Рахункової палати, посилити її спроможності виконувати функції вищого органу державного аудиту відповідно до світових вимог.

### **3.2 Типологія вищих органів державного аудиту**

Останніми роками відбувається активізація системної адаптації вищих органів аудиту різних країн до загальних вимог, незважаючи на все різноманіття форм і методів організації державного аудиту. Водночас базові документи міжнародних організацій вищих органів державного аудиту містять тезу про врахування національних особливостей контрольних систем. Тобто кожна країна при організації системи контролю державних фінансів має виходити не лише з загальновизнаних принципів, але й враховувати специфіку власної контрольної діяльності, структуру і взаємовідносини контрольних органів, що склалися історично.

Особливості утворення країн та їх політичних систем значно вплинули і на побудову відповідних контрольних систем, на чому акцентувалося у п. 1.1. У другому виділеному нами періоді розвитку державного аудиту (див. рис. 1.1) було закладено основи двох головних інституційних моделей державного аудиту – рахункових палат на чолі з генеральним аудитором та судових колегій. Разом з тим сучасні дослідники виокремлюють істотні ознаки й інших моделей контрольних систем, що дозволяє провести певну їх класифікацію.

Слід зауважити, що типологія вищих органів державного аудиту дозволить спростити аналіз кращого досвіду тієї чи іншої країни у цій сфері та проаналізувати можливість поширення такого досвіду на контрольні системи інших країн. Приміром, адаптувати найефективнішу

контрольну систему, побудовану в країні з іншою формою державного правління або адміністративним устроєм, майже неможливо, адже це вимагатиме втручання в багатьох сферах, що є невиправданим, а іноді – неможливим. Подібність у цьому випадку має вирішальне значення для використання передового досвіду. Хоча, безумовно, це не виключає часткового перенесення практики країн з неподібними контрольними системами в окремих питаннях (повноваження, навчання та добір персоналу, методики аудиту тощо).

Необхідно зазначити, що підходи до організації системи контролю державних фінансів залежать від історично прийнятої в країні форми правління (монархія, республіка тощо), форми державного устрою (унітарна, федеративна, конфедеративна), розподілу повноважень між різними гілками влади, ступеня демократії тощо [29].

С. О. Шохін проводить класифікацію систем контролю, в основу якої покладає систему права. Так, у країнах з англосаксонською системою права та правовими системами, що до неї тяжіють, переважає монократична організаційна структура контрольного органу, очолюваного президентом або генеральним аудитором, які обираються або призначаються шляхом узгодження кандидатури з законодавчим органом. До таких країн автор відносить Австралію, Великобританію, Ізраїль, Індію, Канаду, Малайзію, США, Таїланд та інші.

Другий тип країн належить до континентальної системи права (Італія, Німеччина, Франція та ін.). Тут діють незалежні рахункові палати, утворені вищими владними органами і побудовані за колегіальним принципом, що характеризується децентралізацією прийняття рішень і наявністю спеціальних органів, уповноважених приймати ці рішення більшістю голосів (Німеччина, Польща, Республіка Корея, Франція, Чеська Республіка) [235].

Аналогічної точки зору дотримуються І. Б. Стефанюк [213] і В. П. Дудко [42].

Дослідники В. Глух і Г. Борецька виділяють три основні категорії вищих органів контролю державних фінансів залежно від спрямованості їх діяльності:

а) рахункові трибунали (суди) – нейтральні колегіальні органи з експертизи фінансових операцій та адміністративних рішень (Бельгія, Бразилія, Іспанія, Італія, Нідерланди, Німеччина, Португалія, Румунія, Франція);

б) рахункові (контрольні) палати – органи, що здійснюють контроль за виконанням бюджету і дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни від імені парламенту (Австрія, Болгарія, Польща, Угорщина, Японія);

в) національні управління аудиту (управління Генерального аудитора) – незалежні колегіальні (Чехія) та монократичні (Австралія, Великобританія, Данія, Ізраїль, Ісландія, Канада) державні органи, уповноважені проводити аудит державного сектора під наглядом верховного виборного органу [29, с. 320].

К. В. Ілляшенко виділяє типи вищих контрольних органів залежно від їх статусу, що має глибоке історичне коріння:

а) рахункові палати з конституційним статусом, місце яких у системі державних органів, завдання, принципи формування та повноваження прописані у конституції та відповідних законах (Австрія, США, Угорщина);

б) рахункові палати зі статусом самостійного вищого контрольного органу (Болгарія, Іспанія, Німеччина, Польща);

в) судові органи з рисами рахункових палат або прямо включені до системи органів правосуддя (Греція, Італія, Португалія, Франція) [59, с. 130].

В. Мясніков пропонує три основні моделі формування вищих контрольних органів залежно від порядку визначення їх складу:

а) парламентська модель передбачає вирішальну участь парламенту у визначенні складу рахункової палати і, насамперед, її голови (Польща, Угорщина);

б) позапарламентська модель передбачає призначення голови вищого контрольного органу і його заступника президентом республіки за представленням парламенту (Греція, Португалія), або самим урядом (Франція);

в) змішана модель передбачає участь і парламенту, і президента у визначенні складу вищого органу контролю державних фінансів (Австрія, Німеччина, США) [76].

Цікавою є точка зору Н. Д. Собкової, яка, узагальнюючи існуючі моделі, надає розгорнуту класифікацію за вказаними нижче ознаками.

1. За історичним розвитком:

- наполеонівська модель – визначення відповідності законодавчим актам рішень, прийнятих виконавчою владою і підзвітними їй органами (латиноамериканські колонії в Африці, Південна Америка, Франція);
- вестмінстерська модель, що керується гласністю як основним принципом роботи (Великобританія, Канада);
- колегіальна модель представлена нечисленними комітетами на чолі з генеральним аудитором (Індонезія, Південна Корея, Японія, країни Азії).

## 2. Приклад країн Європейського Союзу:

- незалежні контрольні управління, що очолюються генеральним контролером, і контрольні управління у складі структури уряду (Великобританія, Данія, Ірландія);
- колегіальні органи, що не мають судових функцій (Нідерланди, Німеччина, Польща);
- аудиторські суди або органи, що є складовими судової системи країни (Бельгія, Греція, Іспанія, Італія, Люксембург, Португалія, Франція).

## 3. За особливостями побудови правових систем:

- модель у формі рахункових палат (Італія, Німеччина, Франція та інші європейські країни);
- адміністративна модель (Австралія, Великобританія, Ізраїль, Канада, Малайзія, США, Таїланд);
- контрольні управління у складі уряду (Фінляндія, Швеція) [207, с. 102].

Найбільш точною, на наш погляд, є класифікація, запропонована С. Степашиним, який виділяє чотири типи організації вищих органів державного аудиту:

а) побудований за принципом судової колегії, рішення якої мають юридичну силу (Бельгія, Греція, Іспанія, Італія, Португалія, Франція та ін.);

б) колегіальна структура без права виносити рішення, що мають силу судових (Люксембург, Нідерланди, Німеччина, Росія, Словаччина, Чехія тощо);

в) орган аудиту, незалежний від уряду, очолюваний Генеральним аудитором або Президентом (Великобританія, Данія, Естонія, Ірландія, Кіпр, Мальта, Польща, США, Угорщина, Фінляндія, Швеція та ін.);

г) централізована структура, очолювана Президентом (безпосередньо підпорядкована йому), що проводить аудит на центральному, регіональному і місцевому рівнях (Австрія, Білорусь, Словенія тощо) [212, с. 62–63].

Підводячи підсумок, зазначимо, що складно знайти єдину правильну точку зору щодо типології вищих органів державного аудиту. Розмаїття країн з унікальними традиціями у сфері права, фінансів, суспільних цінностей, культури обумовлює існування таких же різноманітних контрольних систем. Разом з тим інтеграційні процеси, демократизація суспільства, глобалізація багатьох соціальних і економічних проблем, а також зростання ролі суспільства, з одного боку, і регулюючої ролі держави – з іншого дозволяють виокремити певні спільні риси вищих органів державного аудиту. Однак, на нашу думку,

класифікації, в основу яких покладено системи права, історичний розвиток, або статус вищого контрольного органу, не охоплюють всіх істотних ознак, що відрізняють сучасні вищі органи державного аудиту. Тим більше, вони не враховують останні тенденції щодо гармонізації стандартів державного аудиту, розширення його сфери, надання конституційного статусу, підтримання незалежності тощо.

Саме тому запропонована С. Степашиним типологія, що містить класифікацію вищих органів державного аудиту залежно від обсягу повноважень, найбільш повно (наскільки це взагалі можливо) охоплює їх істотні ознаки. Отже, далі розглянемо досвід країн, що є основними представниками виділених типів вищих органів державного аудиту.

### **3.2.1 Вищі органи державного аудиту з власною юрисдикцією**

Як зазначалося вище, основними представниками типу вищих органів державного аудиту з власною юрисдикцією є Бельгія, Греція, Іспанія, Італія, Португалія, Франція та інші. Розглянемо особливості їх функціонування більш детально.

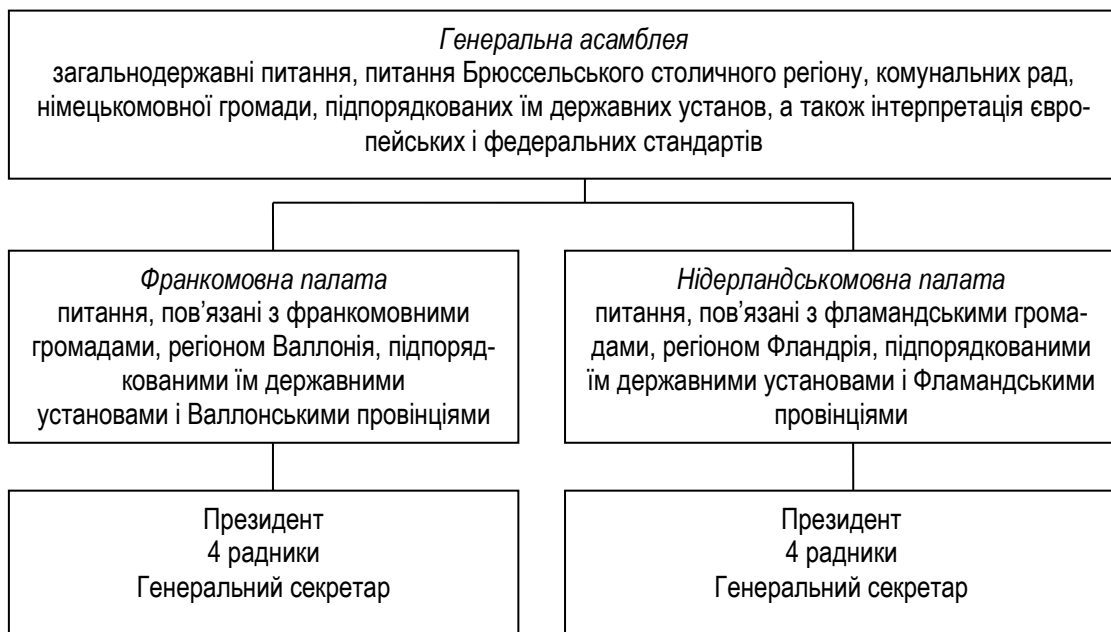
#### *Суд рахунків Королівства Бельгія*

Передісторію виникнення і розвитку вищого органу державного аудиту Бельгії викладено у п. 1.1. Для більш повного розуміння принципів діяльності і функцій сучасного Суду рахунків (далі – Суд) необхідно з'ясувати державний устрій самої Бельгії.

Отже, формою правління Королівства Бельгія є конституційна монархія. Король затверджує закони, має право розпускати Парламент, призначає міністрів та суддів всіх інстанцій. Законодавчу владу представляє Парламент, що складається з Палати представників і Сенату. Виконавча влада належить королю, а фактично здійснюється урядом. Місцевими органами є виборні провінціальні та комунальні ради і призначувані королем губернатори, комісари та бургомістри. Бельгія має федеративний устрій, що включає три регіони, два з яких (Фландрія і Валлонія) діляться кожен на 5 провінцій, а третій – Брюссельський столичний округ – є неподільним. Провінції поділяються на громади. Населення представлено двома основними групами – фламандці, що розмовляють нідерландською і проживають у Фландрії, і франкомовні валлони у Валлонії. Також є невелика німецькомовна громада у провінції Льеж [251].

Суд рахунків складається з колегії з дванадцяти суддів та іншого персоналу. Члени суду обираються Палатою представників строком на шість років і можуть бути призначені повторно. Для гарантії, що члени Суду діятимуть незалежно і неупереджено, законодавчий орган розробив перелік заходів, що заборонені або несумісні з виконанням їх функцій.

У структурі Суду рахунків представлені франкомовна і нідерландськомовна палати, які разом утворюють Генеральну Асамблею. Кожна палата має президента, чотирьох радників і генерального секретаря. Структура і повноваження організації подано на рис. 3.6.



**Рисунок 3.6 – Структура Суду рахунків Королівства Бельгія**

Джерело: складено автором за [241]

Федеративна держава, регіони, громади, підпорядковані їм державні підприємства, установи та організації, провінції щорічно надсилають звіти про використані бюджетні кошти, що були надані у їх розпорядження. Суд рахунків перевіряє їх точність, законність, надійність і повноту. Особливістю є проведення аудиту відповідності законодавству шляхом попереднього візування витратних розпоряджень. Суд рахунків дає дозвіл на оплату лише після того, як переконається у законності операції. Уряд має право під свою відповідальність прийняти рішення про здійснення виплати, що була заборонена Судом. У такому випадку Суд інформує відповідний законодавчий орган про причини своєї відмови від візування документа. Процедура попереднього візування не поширюється на повторювані виплати – заробітну

плату працівників, комунальні витрати тощо. Такі виплати перевіряються після їх здійснення.

Крім цього, до обов'язків Суду рахунків належить контроль цільового використання бюджетних коштів з метою інформування законодавчих органів про стан управління державними установами і апаратом. Такі перевірки проводяться апостеріорі, включають оцінку економічності, ефективності і доцільності здійснюваних витрат. Аналіз управління проводиться за ініціативою Суду, а в окремих випадках – за запитами законодавчого органу.

При проведенні аудиту раціонального використання державних коштів Суд розглядає чи відповідає здійснення державної політики (охорона здоров'я, правосуддя, зайнятість, оподаткування, освіта, сільське господарство, туризм тощо) критеріям економічності та ефективності.

Під час аудиту економічності оцінюється наявність використовуваних фінансових, людських та матеріальних ресурсів, їх якість і кількість, придбання в потрібний час і за найнижчими цінами. Аудит ефективності оцінює досягнення поставлених цілей і співвідношення використаних ресурсів і отриманих результатів.

Цікавим є виконання юрисдикційних завдань, що відображають специфіку діяльності вищого органу державного аудиту як судової колегії. Так, відбувається процедура за участю протилежних сторін, коли Суд рахунків збирає дані про виконану роботу і попередньо інформує міністрів та відповідних керівників адміністрацій про заплановані аудиторські перевірки. Наприкінці контрольних заходів аудиторі представляють адміністраціям проект звіту для першого його обговорення сторонами, що займають протилежні позиції. Звіт, підготовлений внаслідок обговорення, передається міністрам, які завдяки цьому мають можливість відповісти на зауваження Суду. За результатами другого обговорення за участю протилежних сторін Суд отримує можливість повідомити законодавчі збори про підсумки аудиторської перевірки. Інформування законодавчих органів здійснюється шляхом ознайомлення з публікацією, яка повністю відтворює попередньо адресований міністру звіт з додаванням відповідей останнього.

Також у межах своєї юрисдикційної функції Суд оцінює відповідальність державних службовців головного управління та всіх бухгалтерів, якщо їх управління призводить до дефіциту. Бухгалтер постає перед судом, утриматись від якого він може лише посилаючись на форс-мажорні обставини, або якщо дефіцит не перевищує суму 1 250 євро, що встановлена королівським указом. Процедура є гласною і відкритою. Суд звільняє бухгалтера від зобов'язань, якщо діяли



визначені вище обставини. Якщо судом після вивчення всіх обставин встановлено допущення бухгалтером серйозної помилки або недбалості, або якщо помилка має другорядне значення, але відбувається регулярно і спричиняє (або може спричинити) дефіцит, бухгалтер має відшкодувати державі нестачу або її частку.

Як бюджетний радник Суд розглядає початковий проект бюджету і коригування, подані урядами, та надає коментарі перед голосуванням за законопроект. У 1998 році Суд був наділений консультаційними функціями в сфері контролю вартості виборчих кампаній і фінансування політичних партій. Висновки включаються у доповіді компетентних контрольних комісій і доступні для широкого загалу [241].

Корисним може виявитися досвід Бельгії щодо покладення на Суд рахунків повноважень, які сприятимуть забезпеченню транспарентності діяльності державних організацій. Було прийнято декілька законодавчих актів, якими керівники державних установ зобов'язувалися інформувати громадськість про пости, які вони обіймають, виконувати керівні функції, професійну спеціалізацію і декларувати особисте майно. На Суд рахунків покладено обов'язок контролювати дотримання цих законів.

Так, посадові особи, що обіймають політичні посади в державній адміністрації, – міністри, державні секретарі, депутати парламенту (федерального, регіонального, європейського рівнів), губернатори провінцій, мери і перші заступники мерів, вищі чиновники адміністрації, начальники канцелярій, представники спільнот муніципальних округів та інші особи зобов'язані подавати:

- щорічно – відомості про посади, що обіймаються, виконувати керівні функції і професійну спеціалізацію, тобто про оплачувані та неоплачувані послуги, що надаються зобов'язаними особами в державному і приватному секторі (без зазначення суми матеріальної винагороди), і про професійний профіль цих послуг. Такі відомості необхідні для визначення обсягів владних повноважень і виявлення можливих конфліктів інтересів;
- у день вступу на посаду і в день закінчення мандату – декларацію про активне майно зобов'язаної особи, включаючи майно подружжя, що спільно нажите і неподільне, рухоме майно (рахунки, цінні папери, вироби мистецтва і т.д.) і нерухомість [81].

Суду рахунків доручено приймати вказані переліки і декларації та публікувати в Офіційних державних відомостях Бельгії перелік посадових осіб, що виконали свої обов'язки за законом, і осіб, що ухилилися від їх виконання. При цьому зміст декларацій не публікується. Доступ до відомостей, що містяться в деклараціях, може отримати,

у випадку необхідності, суд першої інстанції при розгляді кримінальних справ, порушених проти зобов'язаної особи у зв'язку з посадою, що вона обіймає. Порушники караються штрафом від 100 до 1 000 євро. Публікація у Офіційних державних відомостях Бельгії імен осіб, що не виконали свої обов'язки за деклараціями, вважається офіційним повідомленням прокуратури про порушення, виявлені Судом рахунків [81].

Таким чином, особливості структури, функцій і повноважень сучасного Суду рахунків Королівства Бельгія повністю відповідають його місії – сприяти поліпшенню державного управління шляхом його контролю та оцінки державної політики.

#### *Суд рахунків Французької Республіки*

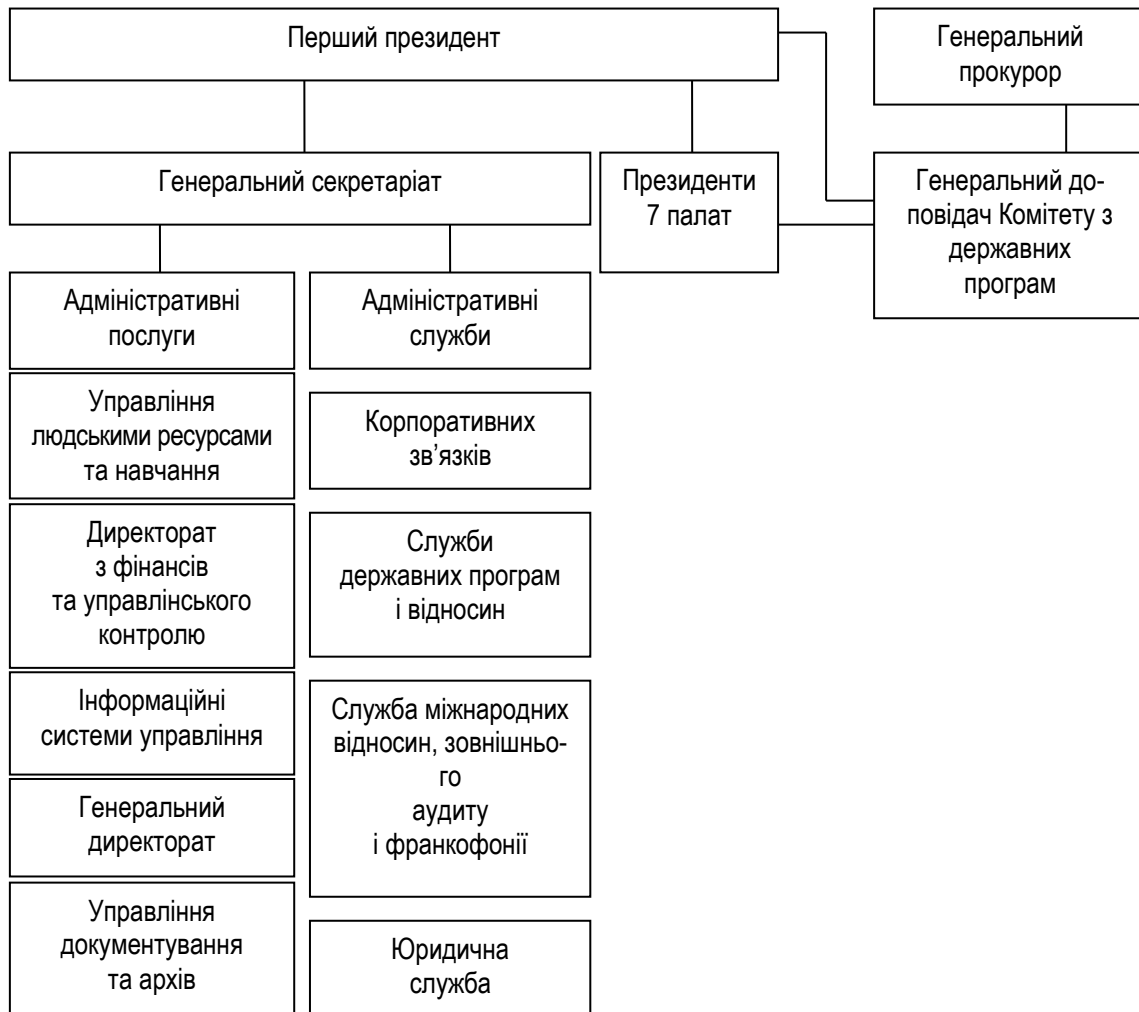
Особливе місце серед вищих органів державного аудиту посідає Суд рахунків Франції, відроджений після Французької революції у 1807 р., що функціонує як орган юрисдикції і має судову компетенцію.

Сучасна Франція є президентсько-парламентською республікою. Главою держави є Президент, який призначає Прем'єр-міністра і міністрів (за поданням прем'єра) без затвердження їх Парламентом. Законодавча влада здійснюється Парламентом, що складається з Національної асамблеї (нижня палата) і Сенату (верхня палата). Виконавча влада здійснюється Президентом і Радою міністрів (урядом). Франція є унітарною державою, її адміністративні одиниці не мають законодавчих повноважень. Адміністративний устрій передбачає поділ на метропольні та заморські регіони, що, в свою чергу, поділяються на департаменти, округи, кантони, комуни або муніципалітети [251].

Основна функція Суду рахунків Франції полягає у наданні допомоги уряду і парламенту у виконанні фінансового законодавства. При цьому Суд є незалежним по відношенню до них. Разом з Державною радою (юридична рада уряду і вищий судовий орган з адміністративних питань) і Касаційним судом (верховний суд юстиції) Суд рахунків належить до вищих органів управління та судової системи держави. Незалежність, колегіальність і змагальність визначені основними принципами, що гарантують неупередженість та якість Суду рахунків Французької Республіки.

Суд складається з Першого президента, семи палатних президентів, а також більше 200 магістратів (юридичних радників, інспекторів фінансового контролю та аудиторів). Генеральний прокурор здійснює прокурорський нагляд, представляє уряд і стежить за правильністю виконання законів у сфері правосуддя (рис. 3.7).

Більшість членів Суду є випускниками Національної школи адміністрації – навчального закладу, що готує майбутніх високопоставлених державних службовців.



**Рисунок 3.7 – Структура Суду рахунків Французької Республіки**

Джерело: [240]

До повноважень Суду належить контроль за рахунками та управлінням державними фінансами, загальнонаціональних державних установ і підприємств. Він може таємно контролювати рахунки та ведення справ у державних та приватних установах і підприємствах, що отримують фінансову допомогу від держави або від загальнонаціональних державних установ і підприємств. Суд здійснює також контроль за рахунками та за веденням справ в установах системи соціальної безпеки. Крім того, регіональні палати здійснюють контроль

за рахунками та проведенням фінансової політики місцевою адміністрацією, місцевими державними установами та підприємствами.

Відповідно до Конституції голова Суду рахунків призначається урядом, а інші члени – Президентом Республіки (на практиці – за узгодженим рішенням Міністерства економіки і Міністерства бюджету) [61, с. 100–101]. Діяльність Суду фінансується з бюджету цих двох міністерств. Суд рахунків Франції не залежить від виконавчої влади і Парламенту, його члени користуються статусом незмінних суддів. Як судова інстанція, вищий орган державного аудиту здійснює контроль за правильністю публічних розрахунків, а як адміністративний орган – контролює діяльність державних бухгалтерів і певної категорії розпорядників кредитів. Крім того, Суд допомагає Парламенту і уряду контролювати виконання фінансових законів, направляє Президенту і Парламенту щорічну доповідь, у якій дається висновок щодо фінансового управління державним майном і державними службами, юридичними особами з державною участю. Суд рахунків Франції співпрацює з регіональними рахунковими палатами, які самостійно приймають рішення щодо перевірки рахунків, документи за якими їм зобов'язані у належний термін надавати державні чиновники, що ведуть бюджетні рахунки.

Функція Суду полягає не тільки у перевірці рахунків, що мають бути точними і правильно відображати фінансові операції, проведені державою, державними установами або підприємствами, але також і в тому, щоб перевірити, що зазначені операції були проведені відповідно до правил ведення бюджету та фінансового обліку і при цьому у найефективніший спосіб.

Особливості реалізації вищим органом державного аудиту Франції судової компетенції полягають у наступному. Виконання рішень щодо фінансових операцій держави і загальнонаціональних державних установ (але не загальнонаціональних державних підприємств) здійснюється державними бухгалтерами, до обов'язків яких належить стягування державних надходжень, контроль дотримання правил бюджетної та фінансово-облікової діяльності та виконання платежів з державних витрат. Зазначені державні бухгалтери несуть особисту відповідальність за правильне здійснення своєї діяльності та зобов'язані подавати до Суду щорічні звіти. Під час проведення правового контролю бухгалтерів Суд має переконатися у правильному виконанні ними своїх функцій. Відбувається це шляхом вивчення підтверджуючих документів. По завершенні перевірки Суд у формі тимчасової постанови дає припис бухгалтерам обґрунтувати нестягнуті надходження або неправильно виконані платежі за видатками. Їм надається відстрочка на два місяці для подання письмових відповідей на

поставлені запитання. Якщо ж аргументи бухгалтерів не вважаються достатніми, то за висновком генерального прокурора остаточна постанова може зобов'язати їх внести власні кошти для компенсації нестягнутих надходжень або неправильно здійснених виплат. Остаточна постанова має вагу судової постанови, що набрала законної чинності, і може підлягати касаційному оскарженню в Державній раді лише в обмежених випадках [240].

Важливою, на наш погляд, особливістю побудови системи державного аудиту у Франції є те, що контроль переважно наступний, оскільки попередній контроль здійснюється міністерствами загально-економічного регулювання. Тобто добре розвинена система державного внутрішнього контролю і аудиту дозволяє не проводити суцільні перевірки, а ґрунтувати свою діяльність на оцінці ризиків та управлінні ними. Крім того, з 2006 року всі державні звіти (рахунки) обов'язково сертифікуються Судом рахунків, тобто має бути підтверджена їх якість.

Необхідно також зазначити, що у 1982 р. у Франції було проведено децентралізацію, відповідно до якої органи місцевої адміністрації отримали значні повноваження. Контроль рахунків та управління справами в них, а також у державних установах (зокрема, у навчальних закладах, лікарнях) і місцевих державних підприємствах, що здійснювався до того часу загальнонаціональним Судом рахунків (або під його керівництвом державними чиновниками Міністерства фінансів), було передано новим контролюючим органам – регіональним палатам, очолюваним юридичними радниками або інспекторами фінансового контролю та функціонуючим аналогічно загальнонаціональному Суду рахунків.

Таким чином, позитивним досвідом Франції, що може бути використаний в Україні, є підхід до організації внутрішнього контролю та аудиту, висока ефективність яких підтверджена багаторічною практикою, а також вимоги, що ставляться до державних звітів.

Суди рахунків інших країн (Італії, Іспанії, Португалії) побудовані за схожими принципами. Головна риса, що відрізняє їх від інших типів вищих органів державного аудиту, полягає у виконанні ними паралельно двох функцій – контролю за рахунками держави і господарською діяльністю, що здійснюється у державному секторі економіки, і винесення рішень в якості судової інстанції. Незважаючи на значні відмінності, обидві функції є взаємодоповнюючими, оскільки спрямовані на досягнення єдиної мети – забезпечення ефективного використання державних коштів та інших ресурсів.

Наприклад, Суд рахунків Королівства Іспанія є колегіальним органом, Президента якого обирають самі радники терміном на три роки з можливістю його подовження. Положення членів Суду прирівнюються до положення суддів і посадових осіб державної влади. Судова функція вищого органу державного аудиту полягає в переслідуванні за порушення, допущені розпорядниками державних коштів, незалежно від того, чи є вони державними службовцями, і в забезпеченні відшкодування завданої шкоди. І хоча Суд рахунків Іспанії не накладає стягнення на порушників, але виявлені порушення тягнуть за собою кримінальну відповідальність [267].

Члени Суду рахунків Італійської Республіки мають кваліфікацію суддів як при проведенні контрольних заходів, так і при здійсненні юридичних або прокурорських функцій. Магістрати Суду призначаються через процедуру відкритого конкурсу на підставі послужного списку і результатів екзаменів. Особливістю діяльності Суду є традиційне проведення попереднього аудиту відповідності актів законодавчої влади чинному законодавству, передусім у галузі бюджету, спрямованого на запобігання набранню чинності найбільш важливих актів уряду, якщо вони суперечать Конституції. Наразі аудит відповідності проводиться у випадках укладення контрактів на великі суми, а також в інших випадках, пов'язаних з питаннями, що стосуються положень, прийнятих виконавчою владою, норм, програм, загальних законів, що вимагають складної управлінської діяльності (наприклад, діяльність міжвідомчих комітетів). Негативний результат аудиту забороняє використання перерахованих актів, за винятком випадків, коли уряд може застосовувати ці акти з політичних причин, але при цьому відповідає за свої дії перед Парламентом, якому Суд рахунків передає відповідну інформацію [259].

Цікавою особливістю є юридичні повноваження вищого органу державного аудиту Італії щодо винесення судження відносно бухгалтерів, керівників державних установ та установ виконавчої влади з усіх питань, що стосуються управління державними ресурсами. Юридичні повноваження у галузі обліку в державному секторі також включають винесення судового рішення про адміністративну та бухгалтерську відповідальність співробітників і керівників державних установ за завдану під час виконання своїх функцій шкоду. Крім того, керівники та адміністратори державних установ несуть цивільну відповідальність, що покликана гарантувати належне управління. Так, зазначені службовці зобов'язані компенсувати державній установі нанесений збиток. Розмір збитку визначає бухгалтер-аудитор на підставі дослідження

ряду елементів, зокрема, розміру прямого збитку, економічної значущості об'єкта, поведінки і рівня відповідальності службовця.

Важливою є також функція винесення судового рішення щодо бухгалтерської відповідальності за неправильне ведення обліку. Зазначена відповідальність характеризується презумпцією винності особи, яка повинна продемонструвати, що будь-яка кількісна або якісна недостача товарів або цінностей сталася через обставини непереборної сили або у зв'язку із зносом, і не пов'язана з несумлінним виконанням такою особою своїх обов'язків.

Суд рахунків Італії виносить судові рішення про відповідальність всіх керівників, державних службовців та суб'єктів, пов'язаних з державною службою на основі найму або офіційних відносин. Отже, під це поняття підпадають не тільки державні службовці, а й ті особи, що посідають виборні посади (наприклад, міністри), або почесні особи та ін.

Корисним для України досвідом може бути проведення вищим органом державного аудиту Італії контролю певних організацій:

- тих, які періодично отримують кошти від держави;
- тих, які фінансують себе самостійно за рахунок стягнутих зборів, внесків, податків;
- тих, в які держава робить внески у вигляді капіталу, послуг, товарів або надання гарантій;
- компаній, які утворилися в результаті акціонування державних підприємств, якщо держава чи державні органи мають контрольний пакет акцій в акціонерному капіталі.

Суд рахунків здійснює контроль за тим, щоб зазначені організації, що управляють великими обсягами державних ресурсів, слідували законним нормам і здійснювали управління, керуючись критеріями ефективності та результативності [259].

До речі, контрольні повноваження Суду рахунків Португальської Республіки також поширюються на державні компанії, компанії з концесійним управлінням, концесійні компанії, компанії, що надають комунальні послуги, приватні фонди (у певних обставинах), а також на структури будь-яких правових форм з державною участю або на ті, які користуються державними коштами [266].

Підводячи підсумок, зазначимо, що історично закладена судова компетенція вищих органів державного аудиту спрямована на забезпечення сучасних вимог економності, ефективності та результативності витрачання бюджетних коштів та інших державних ресурсів і дозволяє цим органам повноцінно виконувати їх функції.

### 3.2.2 Вищі органи державного аудиту з колегіальною структурою

До країн, що мають другий тип вищих органів державного аудиту, можна віднести Люксембург, Нідерланди, Німеччину, Росію, Словаччину, Чехію, а також Європейський суд аудиторів. Проаналізуємо особливості функціонування окремих із них.

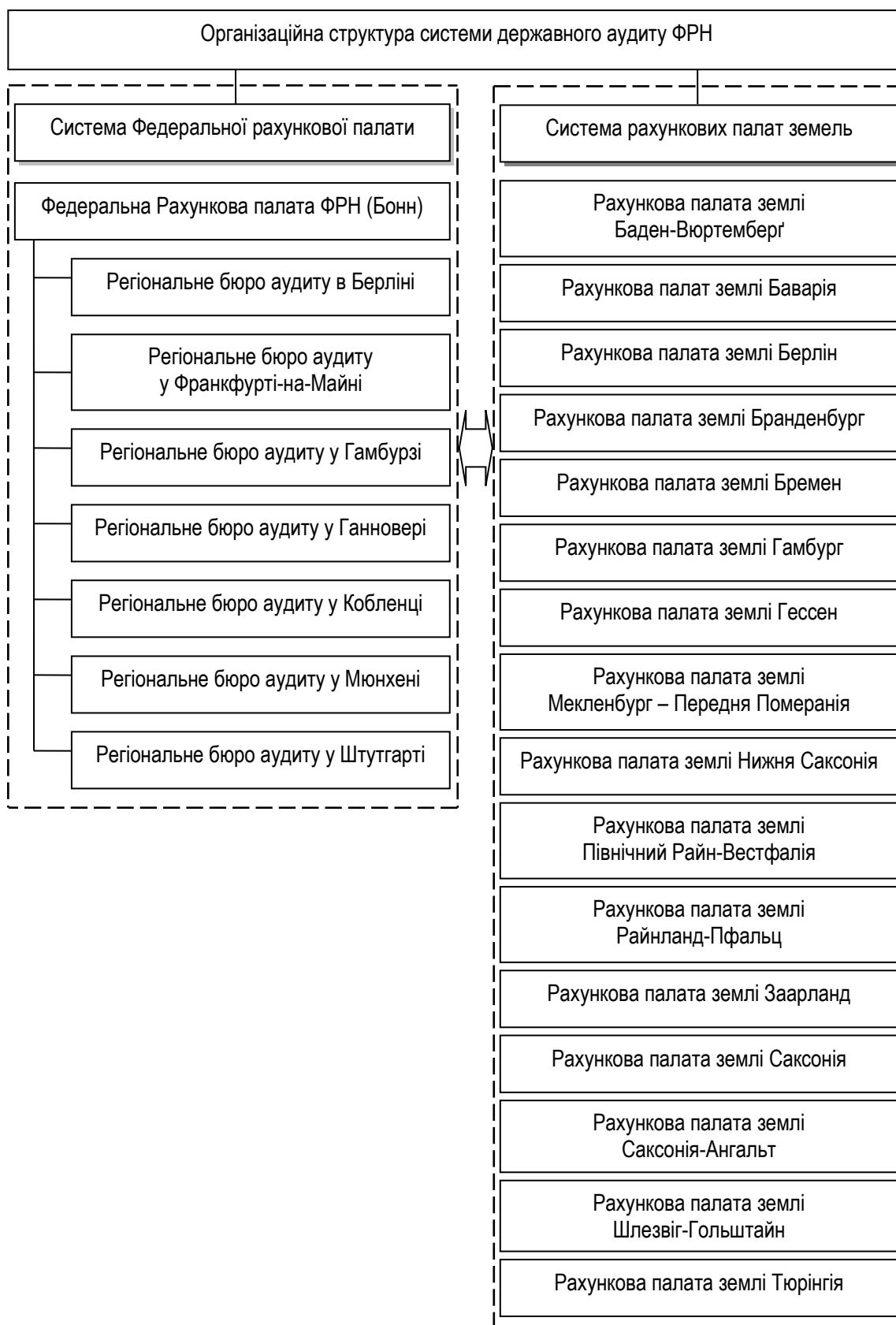
#### *Федеральна рахункова палата Федеративної Республіки Німеччини*

Німеччина є демократичною федеративною парламентською республікою. Законодавча гілка влади представлена двопалатним парламентом, що складається з Бундестагу (нижня палата) і Бундесрату (Федеральна Рада представників земель). Виконавчу владу здійснює федеральний уряд, очолюваний федеральним канцлером, якого висуває президент і обирає парламент. Німеччина поділена на 16 політико-адміністративних територій – федеральні землі, що складаються з районів та міських округів [251].

Рахункова палата ФРН є вищим федеральним органом, який в ієрархії федеральних органів влади має такий же статус, як Управління федерального президента, федерального канцлера і федеральних міністерств. Як незалежний орган контролю державних фінансів палата підкоряється лише закону, жодна інша урядова установа не може доручити їй проведення аудиту. Крім того, палата не оцінює політичних рішень, прийнятих відповідно до чинного законодавства. Організаційна структура системи державного аудиту Німеччини повністю відображає особливості її федеративного устрою і складається з Федеральної рахункової палати і рахункових палат 16 федеральних земель, що є самостійними і незалежними одна від одної, тобто відносини керівництва або підпорядкування між ними виключаються (рис. 3.8).

Разом з тим переплетення фінансових систем федеральних одиниць вимагає тісного співробітництва між палатами. Бюджетне право федерації і земель практично однакове за текстом і змістом. Ряд важливих програм фінансується спільно федерацією і землями (наприклад, будівництво вищих навчальних закладів, охорона узбережжя, аграрна структура, соціальні виплати, зокрема, дотації на квартплату) [95]. Отже, при спільній компетенції Федеральної рахункової палати і рахункових палат земель аудит може проводитись спільно або шляхом передачі певних контрольних повноважень одне одному.





**Рисунок 3.8 – Організаційна структура системи державного аудиту**

Джерело: складено автором за [238]

Президенти рахункових палат федерації і земель регулярно збираються на наради і обговорюють питання, що представляють взаємний інтерес.

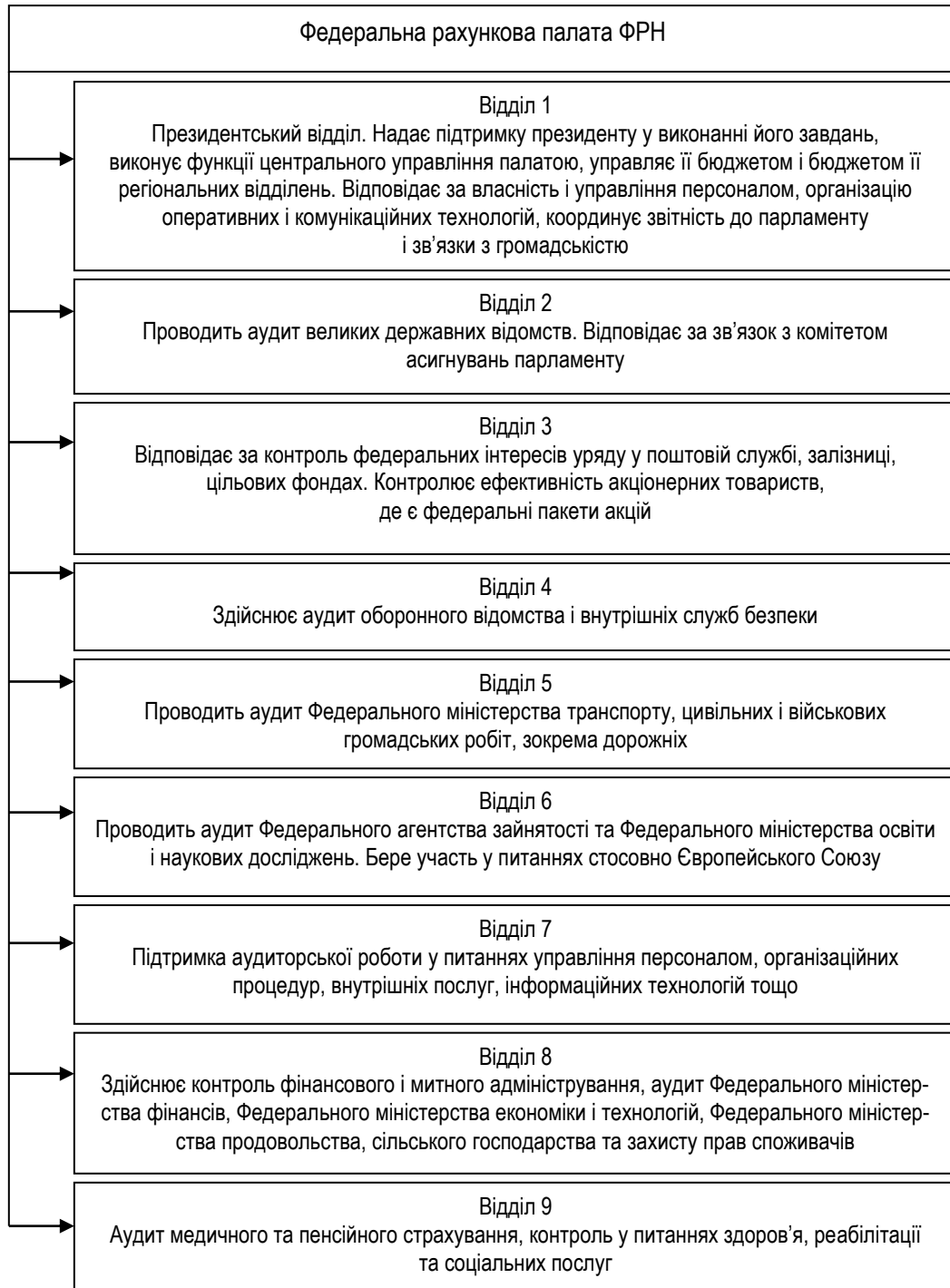
Федеральна рахункова палата ФРН розташована у штаб-квартирі у Бонні та у своїй структурі має сім регіональних відділень аудиту. Члени палати є незалежними, здійснюють перевірку рахунків і вивчають продуктивність і ефективність фінансового менеджменту. Палата щорічно звітує безпосередньо до парламенту та федерального уряду [238].

У структурі Федеральної рахункової палати представлені дев'ять ревізійних відділів і 48 аудиторських підрозділів. Адміністративні функції покладаються на президента відділу. Кожен відділ виконує свої функції (рис. 3.9).

Характерною рисою є змішаний спосіб формування палати – у призначенні її складу беруть участь парламент і Федеральний президент. Президент палати і віце-президент обираються обома палатами парламенту таємним голосуванням без дебатів за пропозиціями Федерального уряду терміном на 12 років. Інших членів палати, що є незмінними, призначає Федеральний президент за пропозиціями Президента Рахункової палати [61, с. 151].

Цікавими є особливості забезпечення колегіальності прийняття рішень вищим органом державного аудиту Німеччини. Так, у рахунковій палаті ФРН колегіальність відрізняється значною мобільністю, тобто виникненням нестійких, «стихійних» колегій (з двох осіб), що мають право приймати певні рішення. Відповідно до норм закону рішення палати приймаються Президентом, колегіями, ревізійними групами, сенатами і Великим сенатом. Колегія ревізійного сектора складається з відповідних керівника відділу та керівника ревізійного сектора (колегія з двох членів палати). Президент чи віце-президент входять до колегії, якщо він або один з двох членів колегії вважають це необхідним (утворюється колегія з трьох членів палати). Колегія може в конкретному випадку надати повноваження одному з членів для прийняття одноосібного рішення. Також Президент може утворювати ревізійні групи для вирішення певних завдань. Для кожного відділу утворюється сенат, в який входять керівник відділу як голова, керівники ревізійних секторів відділу та керівник сектора іншого відділу. Керівника сектора з іншого сектора призначає в сенат даного відділу Президент. Президент чи віце-президент також можуть увійти до сенату.

Великий сенат складається з Президента палати (голова сенату), віце-президента, керівників ревізійних відділів та трьох керівників ревізійних секторів.



**Рисунок 3.9 – Функціональна структура  
Федеральної рахункової палати ФРН**

Джерело: складено автором за [238]

Додатково до Великого сенату входять керівник ревізійного сектора, відповідальний за вирішення певної задачі відповідно до розподілу сфер діяльності (член сенату, який доповідає по суті справи), і ще

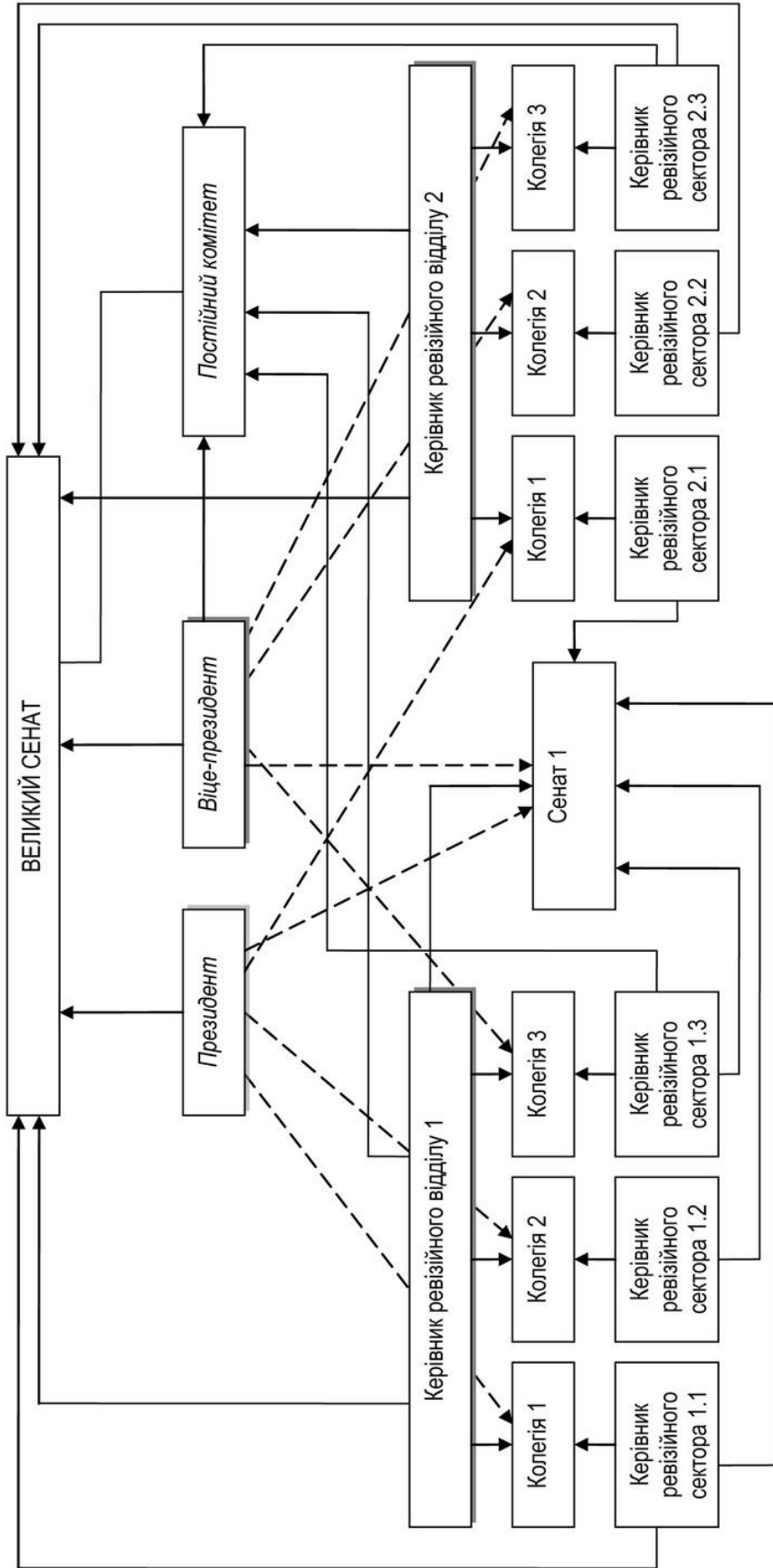
один керівник ревізійного сектора (співдоповідач). Великий сенат утворює Постійний комітет, що складається з віце-президента, двох керівників ревізійних відділів і двох керівників ревізійних секторів, які призначаються з урахуванням стажу роботи. Крім того, Великий сенат може утворювати інші комісії і передавати їм право консультації або ухвалення рішень з певних питань. На рисунку 3.10 відображено схему утворення колегіальних структур Федеральної рахункової палати ФРН. Постійні зв'язки показано звичайними стрілками, а тимчасові – пунктиром. Зауважимо, що така система взаємозв'язків дійсна для всіх дев'яти відділів палати (див. рис. 3.9) і ревізійних секторів у їх складі. При цьому за погодженням з Постійною комісією Великого сенату Президент палати перед початком бюджетного року розподіляє сфери діяльності між відділами та ревізійними секторами і визначає, хто з членів палати керуватиме відділами та ревізійними секторами. Тобто зв'язки не є сталими і переглядаються щороку.

Слід зазначити, що Федеральна рахункова палата Німеччини у своїй контрольній діяльності часто користується підтримкою органів попереднього контролю, які організаційно входять до структури виконавчої влади, керуючись при цьому виключно вказівками Федеральної рахункової палати [95].

Принципи та порядок роботи Федеральної рахункової палати та її регіональних відділень викладені у внутрішніх правилах проведення аудиту, що забезпечують єдність використовуваних методів і процедур. У керівництві з проведення перевірок детально описано порядок проведення аудитів та рекомендації для співробітників. На відміну від регламенту, положення якого носять загальний характер, керівництво дає відповіді на конкретні питання, що виникають у працівників при виконанні щоденних обов'язків, знайомить із типовими документами, формами звітності [238].

Як і інші вищі органи державного аудиту, Федеральна рахункова палата ФРН здійснює аналіз проекту федерального бюджету, аудит державних закупівель, аудит ефективності державного управління. Особливої уваги, на нашу думку, заслуговують консультаційні повноваження палати, які навіть було виділено в окрему її функцію.

Так, палата набула право в будь-який час давати поради парламенту і уряду, ґрунтуючись на результатах проведених перевірок державних установ. При цьому консультації можуть мати місце до того, як уряд прийме остаточне рішення, що дає можливість внести пропозиції вже на початковому етапі процесу прийняття рішень.



**Рисунок 3.10 – Схема колегіальних утворень і взаємозв'язків між ними у Федеральній рахунковій палаті ФРН**

Джерело: складено автором за [238]

Рекомендації можуть бути дані з будь-яких обговорюваних питань, що належать до сфери повноважень парламенту, уряду або їх структурних підрозділів (наприклад, використання обслуговуючим персоналом інформаційних технологій, втручання органів державного управління у справи комерційних організацій, участь держави у розвитку та модернізації залізниць, реформування управління державним боргом тощо).

Крім того, корисним може виявитися досвід Федеральної рахункової палати ФРН в оцінці наслідків прийняття законодавчих актів, сутність якої полягає у наступному. Проект будь-якого закону обов'язково аналізується з точки зору наслідків, до яких його прийняття може призвести. При цьому вивчаються як очікувані, так і ретроспективні наслідки. Участь у проведенні аналізу можливого впливу прийняття тих чи інших законодавчих актів дає можливість своєчасного і конструктивного використання необхідних знань і досвіду державних аудиторів. Президент палати бере участь у роботі над законопроектами і висловлює свою думку, покладаючись на результати контрольної діяльності, глибоке знання того, як працюють державні установи, і уявлення про складності, з якими можна зіткнутися при практичній реалізації законодавчих ініціатив. Він не лише оцінює вихідну інформацію і суворість припущень, покладених в основу законопроекту, але і перевіряє, наскільки всебічним, послідовним і обґрунтованим є проведений аналіз [238].

Таким чином, організаційно-функціональна структура Федеральної рахункової палати ФРН, її повноваження і методи роботи дозволяють їй підтримувати статус сучасного вищого органу державного аудиту, що відповідає високим світовим стандартам.

#### *Рахункова палата Російської Федерації*

Росія є демократичною федеративною правовою державою зі змішаною (президентсько-парламентською) республіканською формою правління. Главою держави є Президент, законодавчим і представницьким органом є Федеральні збори – двопалатний парламент, що складається з Ради Федерації і Державної Думи. Виконавчу владу здійснює уряд. До складу Російської Федерації входять 83 рівноправні суб'єкти, у тому числі 21 республіка, 9 країв, 46 областей, два міста федерального значення та 4 автономні округи [251].

Рахункова палата Російської Федерації була створена у 1993 р., має конституційні повноваження здійснювати контроль за виконанням федерального бюджету. Утворюється Радою Федерації та Державною Думою. При цьому Рада Федерації призначає терміном на

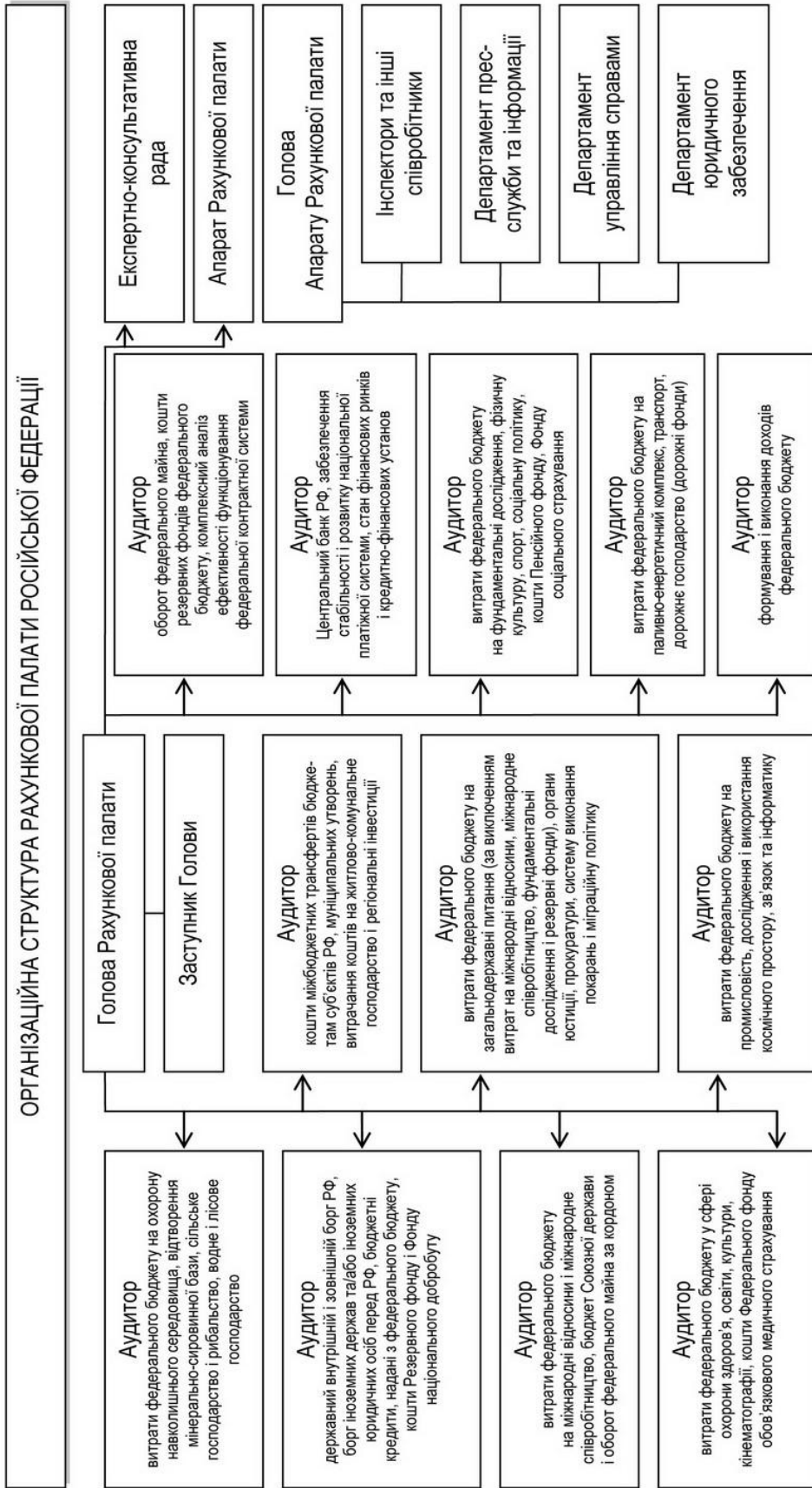
6 років та звільняє з посади заступника Голови Рахункової палати і половину складу її аудиторів, Державна Дума призначає терміном на 6 років і звільняє Голову палати і другу половину складу її аудиторів [218]. Організаційна структура Рахункової палати представлена на рисунку 3.11. У підпорядкуванні Голови Рахункової палати знаходяться його заступник та 12 аудиторів, кожен з яких відповідає за свій напрям експертно-аналітичної і контрольної діяльності (див. рис. 3.11) і самостійно визначає всі питання щодо організації роботи за напрямом.

Колегіальність рішень, яка є основною відмінною рисою типу вищих органів державного аудиту, що розглядається, забезпечується наявністю у структурі палати особливого органу. Так, у Федеральній Рахунковій палаті РФ утворюється постійна Колегія, до складу якої входить Голова палати, його заступник, аудитори та Голова апарату Рахункової палати з правом дорадчого голосу. Колегія здійснює розгляд питань планування і організації роботи палати, методологічне та методичне забезпечення діяльності, затвердження стандартів, звітів, результатів контрольних та експертно-аналітичних заходів, розподіл обов'язків між аудиторами та інші значні питання діяльності палати. На засідання Колегії можуть запрошуватися голови комітетів і комісій Парламенту, члени уряду, та інші особи за рішенням голови Рахункової палати. Якщо один з членів Колегії не згоден з її рішенням, він має право подати у триденний термін Голові палати особливу думку, яка додається до рішення Колегії та оприлюднюється разом з ним.

Апарат Рахункової палати становлять інспектори та інші співробітники, задача яких полягає у здійсненні та забезпеченні контрольної, експертно-аналітичної та іншої діяльності. При Голові Рахункової палати також створюється Експертно-консультативна рада, основні задачі якої полягають у підвищенні ефективності експертно-аналітичної діяльності палати і формуванні науково обґрунтованої політики у сфері фінансового контролю.

Рахункова палата має статус постійно діючого вищого органу зовнішнього державного аудиту (контролю), що зазначено у відповідному законі, та здійснює свою діяльність на принципах законності, ефективності, об'єктивності, незалежності, відкритості та гласності. Задачі, поставлені перед палатою новим Федеральним Законом «Про Рахункову палату Російської Федерації», що набув чинності 10.04.2013, цілком відповідають міжнародним вимогам у сфері контролю державних фінансів і включають:

- контроль за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів;



**Рисунок 3.11 – Організаційна структура Рахункової палати Російської Федерації**

Джерело: складено автором за [218]



- аудит результативності досягнення стратегічних цілей соціально-економічного розвитку країни;
- визначення ефективності і відповідності порядку формування, управління і розпорядження федеральними та іншими ресурсами, у тому числі для цілей стратегічного планування соціально-економічного розвитку;
- аналіз виявлених недоліків і порушень в процесі формування, управління і розпорядження федеральними та іншими ресурсами, напрацювання пропозицій з їх усунення;
- розвиток можливостей і методів аудиту ефективності і відповідності порядку формування, управління і розпорядження федеральними та іншими ресурсами, включаючи вибір і оцінку ключових національних показників та індикаторів соціально-економічного розвитку;
- визначення достовірності бюджетної звітності;
- забезпечення в межах компетенції заходів щодо протидії корупції тощо [218].

Необхідно відмітити, що за згадуваним законом Рахункова палата РФ здійснює експертно-аналітичну та контрольну діяльність у вигляді фінансового аудиту (контролю), аудиту ефективності, стратегічного аудиту, аудиту державних програм, аудиту державних та міжнародних інвестиційних проектів, аудиту федеральних інформаційних систем і проектів, аудиту у сфері закупівель товарів, робіт і послуг та інших видів аудиту, передбачених спеціальними стандартами, що розробляються самою палатою.

Рахункова палата взаємодіє з контрольно-рахунковими органами суб'єктів Російської Федерації і муніципальних утворень за двома основними напрямками – на підставі угод про співробітництво та в рамках Асоціації контрольно-рахункових органів Російської Федерації. Таке двостороннє співробітництво сприяє організації та проведенню спільних або паралельних контрольних та експертно-аналітичних заходів, запровадженню нових форм державного аудиту, вдосконаленню методичного забезпечення, забезпеченню функціонування та розвитку державної інформаційно-аналітичної системи контрольно-рахункових органів РФ та підвищенню кваліфікації співробітників.

Також необхідно зауважити, що Рахунковою палатою РФ у 2002 р. було створено Федеральну бюджетну установу «Державний науково-дослідний інститут системного аналізу Рахункової палати Російської Федерації» з метою проведення фундаментальних і прикладних наукових досліджень з найважливіших напрямів соціально-економічного розвитку, розробки та впровадження передових методів і технологій

контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності органів зовнішнього фінансового контролю, її стандартизації, розвитку системи інформаційних ресурсів, професійної підготовки аудиторських кадрів та підвищення кваліфікації працівників Рахункової палати та контрольно-рахункових органів Російської Федерації [218].

Таким чином, незважаючи на те, що Федеральна Рахункова палата Російської Федерації створена недавно, її сьогоденний статус, повноваження, сфери діяльності повністю відповідають вимогам міжнародних документів у сфері контролю державних фінансів, а також дозволяють їй розвиватися і надалі.

Особливістю функціонування Європейської рахункової палати, що була утворена у 1977 р., є її наднаціональне положення. Договір про Європейський Союз визначає склад Європейської рахункової палати, що формується з представників країн-членів ЄС, по одному від кожної з 28 країн. Аудиторів призначає Рада Європейського Союзу після консультацій з Європейським парламентом щодо кандидатур, запропонованих країнами-членами ЄС. Кандидатами можуть стати особи, які працюють або працювали в органах зовнішнього аудиту, або мають необхідну кваліфікацію для того, щоб обіймати цю посаду. Перебування на посаді обмежується шістьма роками і може бути продовжено.

Очолює Європейську рахункову палату Президент, що обирається членами Палати зі свого числа терміном на 3 роки. Водночас рішення палати приймаються колегіально, а Президент вважається першим серед рівних. Кожен член палати несе відповідальність за виконання завдань, внесених до його щорічного плану роботи. Особливістю є кадровий склад Європейської рахункової палати, що налічує 760 осіб – аудитори, перекладачі та працівники адміністрації. Аудитори мають доволі різну професійну підготовку та досвід роботи, отриманий як у державному, так і в приватному секторі, у галузях бухгалтерського обліку, зовнішнього і внутрішнього аудиту, праві та економіці [244].

Всім членам-країнам ЄС довелося удосконалювати свої вищі органи державного аудиту відповідно до загальних вимог ЄС, а також гармонізувати свою правову базу у сфері контролю державних фінансів зі світовими стандартами.

### 3.2.3 Вищі органи державного аудиту, що функціонують за принципом єдиноначальності

Третій тип вищих органів державного аудиту характерний для Великобританії, Данії, Ірландії, Кіпру, Мальти, Польщі, США, Угорщини, Фінляндії, Швеції та ін. Проаналізуємо особливості функціонування окремих з них.

#### *Національне аудиторське управління Великобританії*

Сполучене Королівство Великобританії та Північної Ірландії є унітарною державою, конституційною монархією з парламентською системою управління. Законодавчим органом є двопалатний Парламент, очолюваний британським монархом (королем або королевою), що складається з Палати лордів (верхня палата) і Палати общин (нижня палата). Королівство об'єднує чотири країни – Англію, Північну Ірландію, Шотландію та Уельс, має 14 заморських територій. Внаслідок процесу децентралізації влади у Сполученому Королівстві у 1998 р. було відновлено парламенти Ірландії та Шотландії, яким делеговано певні повноваження у сфері місцевого самоврядування, охорони здоров'я, освіти, охорони навколишнього середовища, сільського господарства і транспорту. Також було утворено Національну асамблею Уельсу, що є корпоративним органом і об'єднує органи виконавчої та законодавчої влади Уельсу, які не існують окремо. Конституція Сполученого Королівства не кодифікована, у ній присутні елементи, що ніде не записані, але диктуються традицією. В країні централізована система уряду, який складається з департаментів (міністерств), що очолюються міністрами. Урядові департаменти розробляють, здійснюють і контролюють проведення урядової політики [251].

Найбільш значні зміни в системі контролю державних фінансів Великобританії відбулися у 80-ті роки ХХ ст. Вищим органом державного аудиту Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії з 1983 р. стає Національне аудиторське управління (National Audit Office). Місія Управління полягає у повідомленні про результати аудиту Парламенту, що накладає на державні органи відповідальність за те, як вони використовують державні кошти, і в захисті інтересів платників податків. Крім того, функціонування Управління спрямоване на надання допомоги у підвищенні продуктивності та ефективності державного управління. Штаб-квартира Національного аудиторського управління (НАУ) розташована в Лондоні, а його відділення є в Кардіффі, Блекпулі, Ньюкаслі і Редінгу.

Очільником НАУ є Генеральний контролер і аудитор, який вважається посадовою особою Палати общин, призначається на посаду Королевою за зверненням до Парламенту Прем'єр-міністра після позитивного голосування Палати общин за кандидатуру. Повна назва титулу Генерального контролера і аудитора звучить «Генеральний контролер надходжень і платежів до казначейства Її Величності і Генеральний аудитор державних рахунків». Як Генеральний аудитор він завіряє рахунки всіх урядових установ і широкого кола державних органів, доповідає їх парламенту, надає повноваження на проведення аудиту ефективності використання державних коштів, аудиту результативності виконання функцій урядовими установами та іншими державними органами. Незалежність очільника НАУ гарантується його статусом [56].

Термін перебування Генерального контролера і аудитора на посту законодавчо не обмежений, грошове забезпечення йому виплачується безпосередньо з коштів спеціального фонду. А відсторонення від посади можливе лише на підставі спільної резолюції обох палат Парламенту, направленої Прем'єр-міністру.

Разом з тим Національне аудиторське управління є всього лише апаратом Генерального контролера і аудитора, який самостійно призначає співробітників НАУ (близько 860 осіб), що не вважаються державними службовцями і повністю незалежні від уряду. Персонал НАУ складається з кваліфікованих бухгалтерів, консультантів, експертів у сфері дослідження проблем підвищення ефективності використання грошових коштів. Переважну частину грошових коштів на своє утримання НАУ отримує безпосередньо від Парламенту, інший дохід складають гонорари, одержані від певних аудиторських організацій [76].

Національне аудиторське управління проводить перевірки і складає звіти за результатами аудиту ефективності використання коштів. Результати доповідаються Генеральним контролером і аудитором Комісії з публічних рахунків Палати общин.

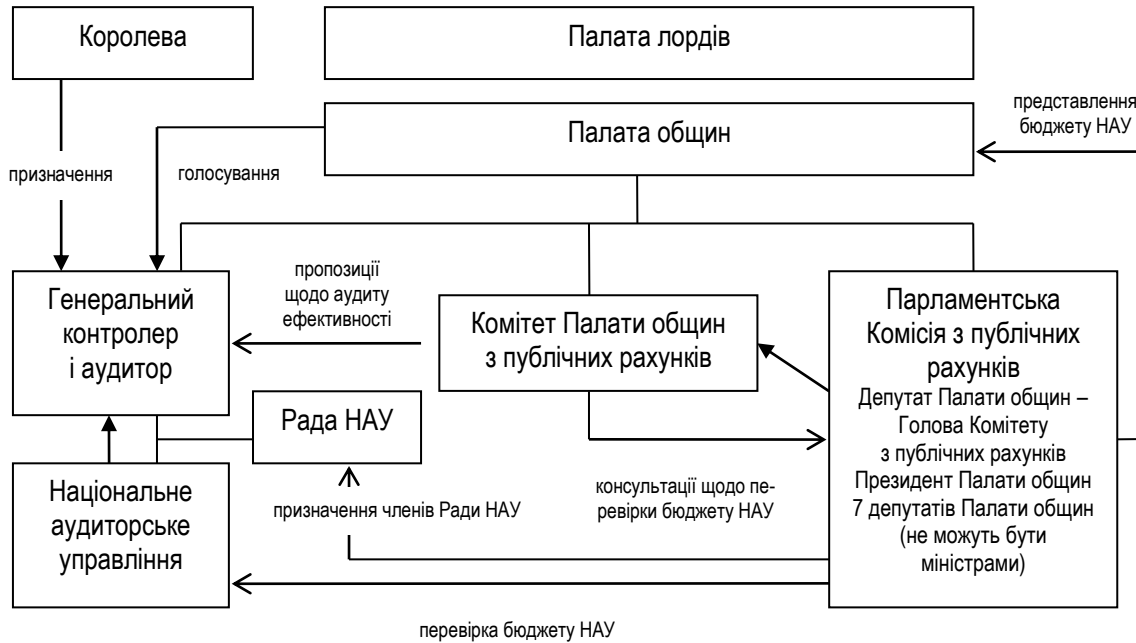
Оскільки немає прямої підпорядкованості Національного аудиторського управління Парламенту, воно набуває незалежності не лише по відношенню до уряду, але й по відношенню до самого Парламенту. Крім виконання основних контрольних функцій, НАУ проводить аудит ефективності всіх адміністративних органів, установ, які фінансуються з державних коштів і чий керівники призначаються монархом, а також інших установ, які воно перевіряє відповідно до закону. При цьому закон чітко встановлює, що аудит ефективності не означає критику доцільності політичних рішень і стратегії держави, – це прямо

заборонено як Генеральному контролеру і аудитору, так і відповідній комісії Палати общин.

Механізми управління НАУ спрямовані на підтримання балансу між необхідністю належного контролю і забезпеченням незалежності Генерального контролера і аудитора. Правова основа управління НАУ закладена Національним аудиторським законом 2011 р. (набув чинності 01.04.2012), який модернізував механізми управління НАУ, розширив захист незалежності в питаннях висловлення власного судження Генеральним контролером і аудитором. Крім того, було утворено Раду Національного аудиторського управління, до функцій якої віднесено надання підтримки Генеральному контролеру і аудитору у стратегічних питаннях, формальному управлінні НАУ у розвитку ключової корпоративної політики та підготовці документів, зокрема, річного звіту. Рада складається з незалежного невиконавчого Голови (Non-Executive Chairman), чотирьох невиконавчих членів ради, що не входять до НАУ, Генерального контролера і аудитора, Голови оперативного управління, двох помічників генерального аудитора. Також встановлено, що Комісія з публічних рахунків Палати общин формально відповідає за призначення невиконавчих членів ради НАУ і зовнішніх аудиторів управління [260]. Взаємозв'язок між Парламентом і Національним аудиторським управлінням Великобританії показано на рис. 3.12.

Слід зазначити, що Національне аудиторське управління не проводить аудит діяльності місцевих органів державної влади. Відповідно було засновано посади генеральних аудиторів у Шотландії та Уельсі (у Північній Ірландії ця посада існує з 1921 року), які здійснюють контроль за фінансовою діяльністю місцевої адміністрації і підзвітні місцевим законодавчим органам. У Шотландії Генеральний аудитор очолює створений на основі місцевого персоналу НАУ і Шотландської бюджетної комісії аудиторський орган «Аудит Шотландії». У Північній Ірландії діє Північноірландське аудиторське управління, а Генеральний аудитор Уельсу працює на базі відділення Національного аудиторського управління у Кардіффі.

Питання прибуткових податків, митних зборів, акцизів, оборони, іноземних відносин, системи соціального захисту, медицини та її фінансування, торгівлі, промисловості, освіти, охорони навколишнього середовища, транспорту і сільського господарства належать до компетенції центрального уряду Сполученого Королівства. Місцеві органи влади відповідають за питання, що стосуються шкіл, соціального забезпечення, дорожнього будівництва і утримання доріг, місцевих житлових фондів, захисту навколишнього середовища на місцевому рівні [56].



**Рисунок 3.12 – Схема взаємозв'язків Національного аудиторського управління Великобританії з Парламентом**

Джерело: складено автором за [260]

Отже, контроль за фінансовою діяльністю місцевих органів влади та державних служб в Англії та Уельсі здійснює Комісія з аудиту, в Шотландії – «Аудит Шотландії», у Північній Ірландії – Північноірландське аудиторське управління. З метою співробітництва аудиторські інститути, що працюють в державному секторі країни, організували у 1998 р. Форум з державного аудиту. Форум включає представників центрального і місцевого уряду, державних служб охорони здоров'я та аудиторського і бухгалтерського співтовариства. Задачами Форуму є створення умов для спільної роботи всіх аудиторських управлінь, розробка загальних стандартів і оптимізація аудиторських процедур [76].

Фінансові перевірки НАУ здійснюються на основі аудиторських стандартів Великобританії, що застосовуються також аудиторами приватного сектора, та відповідних міжнародних аудиторських стандартів Міжнародної федерації бухгалтерів. Ініційована урядом незалежна експертна оцінка аудиту та підзвітності призвела до збільшення числа організацій, що підпадають під контроль НАУ.

Таким чином, ключове значення у забезпеченні демократичного характеру діяльності Національного аудиторського управління є його відносини з Комісією з публічних рахунків. Крім специфічних сфер, НАУ і місцеві органи державного аудиту роблять внесок у роботу приватних професійних організацій, бухгалтерів, що займаються

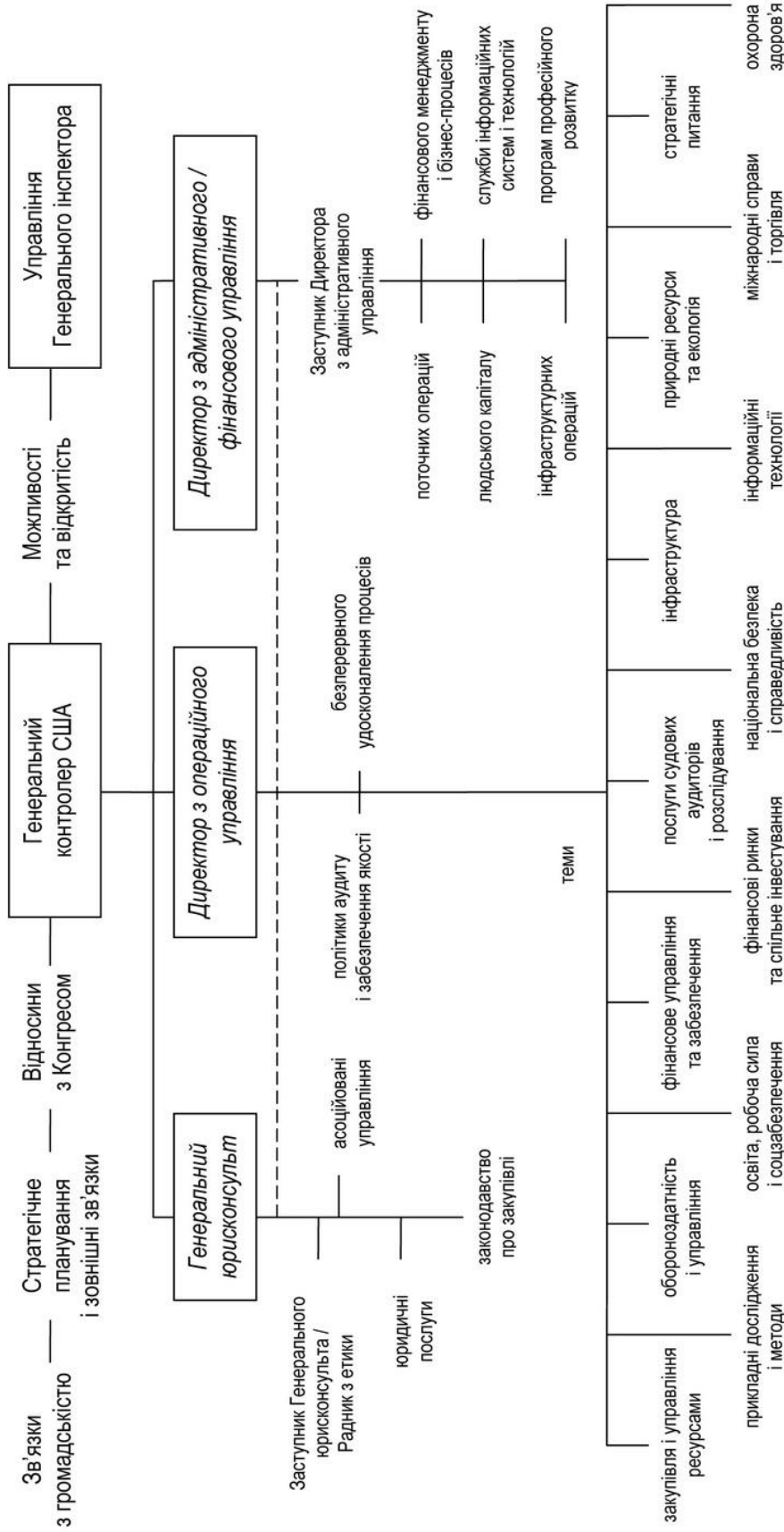
розробкою аудиторських стандартів для державного і приватного секторів у Великобританії.

*Державне контрольне управління Сполучених Штатів Америки*

Сполучені Штати Америки є федеративною конституційною республікою, що об'єднує 50 штатів і федеральний округ Колумбія. Владні повноваження розподіляються між федеральним урядом і урядами штатів, кожен з яких має свою конституцію, систему органів влади і управління. Законодавчу владу в країні представляє двопалатний Конгрес, що включає Сенат (верхня палата) і Палату представників (нижня палата), а виконавчу – Президент і федеральний уряд. США як самостійна держава виникли за історичними мірками нещодавно. Проте в країні склалися розвинуті традиції парламентаризму, а також унікальний і достатньо ефективний механізм регулювання балансу повноважень виконавчої і законодавчої влади – система «стримувань і противаг», тобто особливі конституційні методи і форми, що дозволяють нейтралізувати дії будь-якої з гілок влади.

Державний орган, що виконує функції рахункової палати в США з 1921 р., – Головне контрольне управління (General Accounting Office, що іноді перекладають українською як Головне бюджетно-контрольне управління або як Головна служба обліку США) – є вищим органом державного аудиту в США.

Згідно з реформами 2004 р. було змінено назву вищого органу державного аудиту США на Державне контрольне управління (Government Accountability Office). Управління є незалежним органом, формується на позапартійній основі і підпорядковується безпосередньо Конгресу США. На його чолі стоїть Генеральний контролер, який призначається Президентом США терміном на 15 років без права повторного призначення, без обмежень за віком і може бути відсторонений від посади достроково спільним рішенням палат Конгресу лише у випадку нездатності продовжувати виконання своїх повноважень або за рішенням суду. Генеральний контролер несе загальну відповідальність за діяльність Державного контрольного управління (ДКУ), слугує прикладом для всіх працівників, пояснює важливість якості аудиту, професійних стандартів, етичних норм поведінки. Він також відкритий у спілкуванні через зовнішні презентації, внутрішні наради і форуми, сесії питань і відповідей, чати, інформаційні бюлетені тощо. Крім того, Генеральний контролер гарантує, що співробітники ДКУ працюють результативно і ефективно в межах відповідної організаційної структури (рис. 3.13) [268].



**Рисунок 3.13 – Організаційна структура Державного контрольного управління США (травень 2013 р.)**

Джерело: [268]



До складу ДКУ входять декілька великих структурних одиниць, а також групи за окремими напрямками (охорона здоров'я, житлове будівництво, транспорт, навколишнє середовище, сільське господарство, оборона, податки тощо). На чолі кожного напрямку стоїть директор проблеми – головний спеціаліст у даній сфері, якому підпорядковуються групи фахівців, всі співробітники призначаються Генеральним контролером одноосібно. Персонал включає економістів, соціологів, бухгалтерів, аналітиків громадської політики, адвокатів, комп'ютерних експертів, а також фахівців у різних інших сферах.

Наявність у структурі ДКУ певних відділів і служб дозволяє забезпечити його якісну роботу і ефективну співпрацю з Конгресом США. Приміром, Управління Генерального інспектора самостійно проводить перевірки, оцінки та інші огляди операцій і програм ДКУ, вносить рекомендації з метою сприяння економічності, ефективності та результативності ДКУ. Крім того, Управління Генерального інспектора також розслідує заяви про потенційне шахрайство, марнотратство, безгосподарність і порушення співробітниками ДКУ правил і законів. Отже, внутрішній контроль у ДКУ налагоджений ефективно і виконує покладену на нього функцію.

Управління Генерального юрисконсульта надає широкий спектр юридичних послуг, які допомагають забезпечити економічність, ефективність і результативність державних операцій. Адвокати Управління допомагають Конгресу, федеральним агентствам, аналітикам ДКУ в тлумаченні законів, що стосуються витрачання державних коштів і безлічі державних програм і заходів.

Місія ДКУ полягає в підтримці Конгресу у виконанні конституційних обов'язків і підвищенні продуктивності та забезпеченні підзвітності федерального уряду на благо американського народу. Основними цінностями ДКУ проголошено підзвітність, сумлінність і надійність.

Цікавим є досвід публікації оперативної інформації про різні аспекти функціонування державних органів, що вимагає негайного реагування, – так званої Блакитної книги. Крім того, вищий орган аудиту США не лише представляє Конгресу повну і достовірну поточну інформацію про управління фінансами. В складі Управління є група кваліфікованих слідчих, які залучаються для розслідування справ, пов'язаних з порушенням кримінального або цивільного законодавства. Результати таких розслідувань передаються до Міністерства юстиції або інших правоохоронних органів.

Корисним досвідом США є те, що процес аудиту тут базується на стандартах, які містять ключові поняття, процедури і практики звітності. Державне контрольне управління постійно удосконалює Стандарти

державного аудиту, що реалізують принципи Лімської декларації, Етичного кодексу INTOSAI, засновані на стандартах бухгалтерського обліку і мають назву «Загальноприйняті стандарти державного аудиту» (Generally Accepted Government Auditing Standards – GAGAS), або Жовта книга [268].

США не мають єдиного «монопольного» контрольного органу, який би взяв на себе всі контрольні функції у відношенні державних і суспільних органів. Державний аудит проводиться також на рівні контрольних органів штатів. Отже, єдність системи державного аудиту в США проявляється у правовому і функціональному її аспектах, що в жодному випадку не погіршує якість контролю державних фінансів.

Як зазначалося у п. 1.1, вищий орган державного аудиту Королівства Швеція – Національне аудиторське управління (The Swedish National Audit Office) – було утворене тільки у 2003 р. Разом з тим необхідно пам'ятати, що контроль діяльності державних установ у Швеції здійснюється декілька століть і саме у цій країні наприкінці 60-х років ХХ ст. було впроваджено аудит ефективності як окремий напрям діяльності органів контролю [265].

Особливістю системи державного аудиту Швеції до 2003 р. було співіснування двох вищих контрольних органів. Проте вимоги підвищення якості аудиту державних фінансів, забезпечення незалежності вищого контрольного органу спровокували інституційні зміни у цій сфері. Слід відмітити, що зазначені зміни не відбулися дуже швидко – їм передували публічна політична дискусія, знаходження компромісу у Парламенті, широкомасштабні підготовчі заходи, зокрема законодавчі.

Новий вищий орган державного аудиту, що отримав назву Національного аудиторського управління (НАУ), здійснює функції парламентського контролю. Його штат утворений з колишніх працівників попередніх двох контрольних установ, тобто з осіб, які мають значний досвід у цій сфері діяльності. Головним завданням НАУ є виконання доручень Парламенту.

Специфічними є організаційна структура НАУ та прояв принципу єдиноначальності у його управлінні. Так, НАУ очолюють одразу три Генеральні аудитори, що мають конституційний статус і обираються Парламентом на семирічний термін. Генеральних аудиторів не переобирають на другий термін, і вони можуть бути відкликані тільки у випадках неякісного виконання своїх обов'язків чи скоєння посадових злочинів. При цьому Генеральні аудитори самостійні у виборі об'єктів аудиту, застосуванні методів і способів його проведення, у висновках за результатами кожної перевірки. Спільно вони обговорюють лише питання, що представляють взаємний інтерес, – розподіл обов'язків,

планування аудитів, адміністративні питання тощо. До кола їх обов'язків належить контроль урядової діяльності в різних сферах.

Парламент Швеції (Риксдаг) призначає одного Генерального аудитора, що має відповідати за адміністративне управління усією організацією. Цей аудитор несе відповідальність за рішення, що стосуються організаційної структури, повноважень, пропонує заявку на щорічне фінансування і готує рішення стосовно річного звіту НАУ.

Необхідно відмітити, що реформування системи державного аудиту відбулося наприкінці 90-х рр. XX ст. і у Фінляндській Республіці. Воно було спричинене масштабною модернізацією бюджетної системи і системи управління. І хоча Національне аудиторське управління (National Audit Office) є найстарішою фінляндською державною установою, що відповідає за аудит фінансового управління та економіки країни з 1695 р., у сучасному вигляді воно було утворене у 1948 р. З тих пір Національне аудиторське управління (НАУ) є незалежним органом, що підпорядковується парламенту, проводить аудит державного фінансового управління, контроль дотримання бюджетної політики, нагляд за політичними партіями та фінансуванням виборчої кампанії. Наразі повноваження НАУ Фінляндії розширені й охоплюють економіку держави в цілому, державний бюджет, позабюджетні фонди, державні компанії та перерахування коштів у інші організації.

Організаційна структура НАУ Фінляндії також відповідає типу вищих органів державного аудиту, побудованих на принципах єдиначальності. Так, НАУ очолює Генеральний аудитор, якого обирає Парламент терміном на 6 років, що може бути подовжений. У віці 65 років Генеральний аудитор виходить на пенсію. Правом зміщення Генерального аудитора з посади користується Парламент, але для цього мають бути серйозні підстави. Генеральний аудитор самостійно призначає своїх помічників та інших посадових осіб НАУ, визначає завдання підрозділів тощо [261].

Національне аудиторське управління Фінляндії проводить фінансові аудити, аудит ефективності, аудит відповідності, виконує експертні та консультативні завдання, зокрема, у парламентських комітетах, державних робочих групах та проектах розвитку, бере участь у соціальних дискусіях щодо державних фінансів і розвитку адміністрації. Таким чином, як сучасний вищий орган державного аудиту Національне аудиторське управління Фінляндії допомагає підтримувати ефективність фінансового управління.

Державне аудиторське управління Угорщини (State Audit Office of Hungary) було утворене у 1989 р. Парламентом Угорщини. Управління має дуже широкі контрольні повноваження: проводить перевірки

відповідно до принципів законності, доцільності та ефективності, допомагає уряду удосконалювати сферу фінансового контролю, вносить свої ініціативи та пропозиції з розробки напрямків розвитку контрольних повноважень, виносить висновок про проекти фінансових законів, що розробляються урядом.

Незалежність Державного аудиторського управління (ДАУ) забезпечується тим, що його Президент та Віце-президент обираються терміном на 12 років, можуть переобиратися на наступний термін і отримують статус недоторканості. Вони не повинні займатися жодною політичною діяльністю і не можуть бути членами політичних партій. Суворі правила щодо конфлікту інтересів поширюються на виборних членів ДАУ та його співробітників, які з 2002 р. повинні подавати декларацію про свій фінансовий стан. Особливістю є високі ставки оплати праці порівняно з державними службовцями інших організацій, що спрямовано на підтримання незалежності та неупередженості ДАУ.

Державне аудиторське управління Угорщини, як бюджетний орган центрального уряду, є підзвітною організацією і зобов'язане слідувати основним правилам і нормам бухгалтерського обліку. Воно проводить конкурс і обирає бухгалтера, який перевіряє його щорічний звіт про виконання кошторису. Бухгалтер представляє свою думку Управлінню, яке направляє цей звіт в парламентський комітет у справах вищого органу державного аудиту. Необхідно зазначити, що бюджет ДАУ є окремою главою у складі бюджету центрального уряду. Законодавчі норми не зобов'язують Президента ДАУ встановлювати і подавати до Парламенту для затвердження щорічний бюджет своєї організації. Парламент не здійснює безпосереднього нагляду за контрольною діяльністю, фінансовим управлінням і фінансами ДАУ.

На нашу думку, корисним є досвід Угорщини щодо розширення меж державного аудиту. Так, контроль Державного аудиторського управління Угорщини охоплює всю сферу державних фінансів, включаючи казначейські та позабюджетні кошти, а також фінансове управління організацій, що надають державні послуги і виконують завдання, які виходять за межі державних фінансів, і організацій, що перебувають повністю або частково у державній власності. Управління також перевіряє законність використання коштів організаціями, підзвітними у своїй діяльності Парламенту, та політичними партіями. Крім того, ДАУ має право перевіряти фінансове управління місцевих бюджетів, що розширює його коло обов'язків і повноважень у порівнянні з вищими органами державного аудиту інших країн. При цьому контроль за використанням державних фінансів і власності центральним і місцевими урядами є рівнозначними завданнями.

Отже, Державне аудиторське управління Угорщини контролює організації та установи, що розпоряджаються бюджетними коштами, перевіряє використання субсидій та майна, наданого державою на безоплатній основі та з певною метою місцевим бюджетам, органам місцевого самоврядування, державним фондам, включаючи утворені ними корпорації, державним органам, некомерційним підприємствам, неурядовим організаціям, фондам та іншим утворенням. Наприклад, згідно з законодавством ДАУ перевіряє державні закупівлі, а також будь-які контракти стосовно державної власності, контроль за якими поширюється не лише на головну установу, в чий довірчій власності перебуває майно, а й на фізичних або юридичних осіб, що діють від імені головної установи або представляють її, на сторони за контрактом, що відповідають за його виконання, на всі організації, що яким-небудь чином беруть участь у виконанні контракту. Тобто ДАУ відстежує процес використання державних коштів навіть у приватному секторі аж до кінцевого одержувача [264].

Крім того, широкими є повноваження вищого органу державного аудиту Угорщини у сфері бухгалтерського обліку. Приміром, ДАУ проводить експертизу пропозицій щодо вдосконалення бухгалтерського обліку, самостійно може вносити такі пропозиції, пропонує кандидатури головних бухгалтерів у Державну холдингову компанію Угорщини з приватизації, Національний Банк Угорщини та державні цільові фонди.

Підводячи підсумок, зауважимо, що, незважаючи на основоположний принцип єдиноначальності, покладений в основу функціонування описуваного типу вищих органів державного аудиту, зазначені органи якісно виконують свої задачі відповідно до вимог, що висуваються міжнародними організаціями вищих органів державного аудиту.

### **3.2.4 Вищі органи державного аудиту з централізованою структурою**

Вищі органи державного аудиту четвертого типу свого часу створювалися як централізовані структури, що підпорядковуються Президенту, і мають повноваження проводити аудит на центральному, регіональному та місцевому рівнях. До країн, що мають зазначений тип вищого органу державного аудиту, належать Австрія, Білорусь, Словенія та ін.

### *Рахункова палата Австрійської Республіки*

Австрійська Республіка є федеративною республікою. Главою держави є Федеральний Президент, а главою федерального уряду – Бундесканцлер. Законодавча влада належить двопалатному Парламенту – Федеральним зборам Австрії, що включають Федеральну раду Бундесрат (верхня палата) і Національну раду (нижня палата). Австрія складається з 9 федеральних земель, що поділяються на округи, а округи – на громади. Кожна земля має свою конституцію і парламент (ландтаг) [251].

Рахункова палата Австрії має тривалу історію, але сучасні її повноваження закріплені відповідним законом у 1948 р. Відзначимо, що австрійський досвід організації системи державного аудиту у даний час менш відомий, ніж досвід інших країн. Проте саме Австрійська Рахункова палата очолює Генеральний секретаріат INTOSAI з 1965 року, і саме в її досвіді знайшли найбільш повне втілення і розвиток міжнародні принципи організації державного аудиту, який в Австрії проголошено одним із наріжних каменів парламентської системи і демократії.

Рахункова палата безпосередньо підпорядкована Національній раді – нижній палаті парламенту Австрійської Республіки, що виступає як орган загальнонаціонального представництва. Палата є федеральним органом, що діє на рівні держави, земель і муніципалітетів. Відповідно до своєї компетенції, що викладена у Конституції, вона підтверджує, що кошти держави, федеральних земель і муніципальні бюджети витрачаються економно, ефективно і результативно. Рахункова палата відповідає за перевірку всіх державних секторів на всіх інституційних рівнях, функціонує як інститут Національної ради і парламентів земель (ландтагів).

Очолює Рахункову палату Президент, який призначається Національною радою за пропозицією Головного комітету на дванадцятирічний період (переобрання не допускається), і прирівнюється до членів федерального уряду. Він має право брати участь у дебатах за доповідями Палати щодо федеральної фінансової звітності та відповідних розділів федерального закону про фінанси, у пленарних засіданнях Національної ради та у відповідних комітетах і підкомітетах.

Ознака, за якою Австрійську Рахункову палату віднесено до четвертого типу вищих органів державного аудиту, знаходить свій прояв у процедурі призначення її керівника. Так, Президент і віце-президент Рахункової палати приводяться перед вступом їх на посаду до присяги Федеральним президентом, а документи про їх призначення підписуються Федеральним президентом і Федеральним канцлером у день прийняття присяги [242].

У цілому Австрійська Рахункова палата є монархатичним (тобто єдиновладним) органом. Відповідальність за її функціонування та прийняття рішень несе одноосібно Президент.

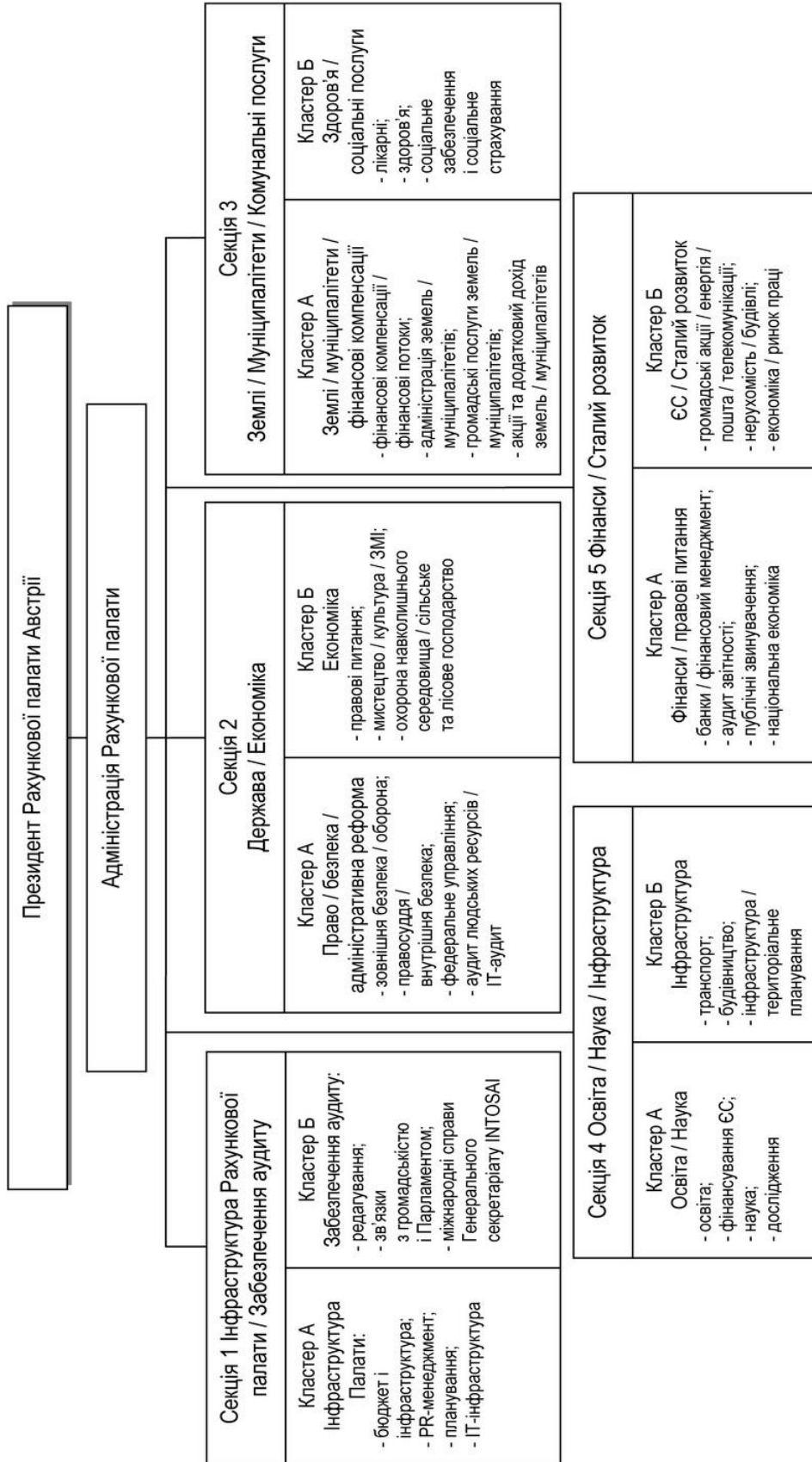
Організаційна структура Палати була оновлена відповідно до законодавчих змін 2010 р., що визначали її нові стратегічні цілі. Відтепер вона складається з 5 секцій і 35 спеціалізованих відділів аудиту та експертів за різними напрямками діяльності (рис. 3.14).

Основою діяльності Палати є об'єктивне, незалежне, професійне і справедливе викладення думки з дотриманням Міжнародних керівних принципів аудиту державних фінансів (принципи INTOSAI).

Відповідно до конституційних повноважень Рахункова палата відіграє ключову роль у демократичному процесі, несе відповідальність щодо винесення рекомендацій стосовно адміністративної реформи. Основним її завданням є здійснення контролю за операціями і фінансовою діяльністю центральних органів управління, органів управління провінціями і місцевого самоврядування. Крім того, Палата перевіряє компанії, в яких контрольний пакет акцій належить державі, органи соціального страхування, офіційно зареєстровані професійні об'єднання та одержувачів державних коштів у частині їх використання. Перевірки встановлюють відповідність принципам належного ведення обліку, регулярного, бережливого, результативного та ефективного використання коштів.

Останнім часом перевага надається перевіркам, що плануються за тематичною ознакою, наприклад, охорона навколишнього середовища, виконання функцій, закріплених за різними відомствами, в тому числі різних рівнів управління, порівняльний аналіз діяльності державних органів. Для більш ефективного використання даного підходу були прийняті заходи щодо удосконалення методів внутрішнього управління якістю перевірок і підвищення кваліфікації співробітників.

Враховуючи зазначене, вважаємо корисним досвід Рахункової палати Австрії у підготовці кваліфікованого персоналу. Так, для вступу на роботу до Рахункової палати необхідно мати досвід роботи протягом декількох років, причому не лише досвід контрольно-аудиторської діяльності, схвалюється також наявність вузькоспеціалізованих, технічних знань і вмінь. З 1996 р. Рахункова палата Австрії працює над реалізацією особливої програми підвищення кваліфікації своїх кадрів та їх просування службовими сходами [96]. Заходи з навчання з відривом і без відриву від виробництва на всіх рівнях організації, починаючи з першого дня роботи і закінчуючи курсами вузької спеціалізації, передбачають наявність двох типів підготовки: обов'язкової і добровільної (тобто для цілей просування).



**Рисунок 3.14 – Організаційна структура Рахункової палати Австрії**

Джерело: складено автором за [242]



При прийнятті на роботу новий спеціаліст одразу повинен інтегруватися у діючу аудиторську перевірку. Кожному новому спеціалісту призначається наставник, який супроводжує процес його інтеграції. Протягом першого року аудитор повинен засвоїти основи аудиторської перевірки, починаючи з планування і завершуючи розробкою проєктів, виконанням і складанням висновків. Протягом другого року служби спеціалісти повинні отримати базову підготовку, яка включає знання юридичного, економічного і методологічного характеру. Подолання цього етапу веде до набуття спеціалістом трудової категорії «Аудитор Рахункової палати». На етапі професійного удосконалення відбувається методологічне і технічне навчання без відриву від виробництва. При цьому при визначенні змісту навчання беруться до уваги технічні та методологічні потреби відділу.

Для вирішення актуальних задач аудитор має можливість підвищувати свою кваліфікацію самостійно, зокрема, щодо навичок роботи в колективі, комунікабельності, здатності розв'язувати конфлікти, уміння розподілу робочого часу тощо. Для просування по службі спеціалісти можуть проходити курси спеціалізації і набуття експертних знань, а також спеціальні курси для керівників аудиторських груп і директорів проєктів.

Значну роль Рахункова палата Австрії відводить обміну досвідом з вищими органами державного аудиту інших країн. На початку 90-х років ХХ ст. Палата розпочала широку програму обміну досвідом, у тому числі на двосторонній основі, і навчання фахівців вищих контрольних органів країн Центральної та Східної Європи, які не так давно здійснили перехід до ринкової економіки, з метою надання та отримання інформації про функціонування систем контролю державних фінансів та обміну досвідом його практичного здійснення найбільш ефективним чином.

#### *Рахунковий Суд Республіки Словенія*

Республіка Словенія – унітарна держава, парламентська республіка, яка була проголошена у 1991 р., а визнана світовою спільнотою у 1992 р. після розпаду Югославії. Головою Словенії є Президент, який разом з кабінетом міністрів, що призначається парламентом, уособлює виконавчу владу в країні. Законодавча влада представлена двопалатним Парламентом, що складається з Державної ради (верхня палата) і Державного зібрання (нижня палата). Словенія адміністративно поділена на 210 общин, 11 з яких мають статус міста, що є однією з форм місцевого самоврядування [251].

Вищий орган державного аудиту Республіки Словенія отримав назву Рахунковий Суд і почав функціонувати у 1995 р. Конституція передбачає, що Суд є вищим органом нагляду за державними рахунками, бюджетом та іншими державними витратами в країні, є незалежним у виконанні своїх обов'язків. Рахунковий Суд складається з трьох членів – Президента і двох його заступників, яких за пропозицією глави держави призначає Державне зібрання шляхом таємного голосування більшістю голосів всіх членів строком на дев'ять років. Президент і заступники утворюють Сенат Рахункового Суду.

Законом передбачені умови дострокового звільнення з посади членів Суду, а також конкретні умови, які мають бути виконані ними для підтримання свого професійного рівня, неупередженого виконання завдань та забезпечення незалежності. Посада члена Суду несумісна з виконанням функцій або будь-якою іншою участю в роботі інших органів державної та місцевої влади, з діяльністю політичних партій та профспілок, членством в управлінні та контролі комунальних послуг, фондів, установ і кооперативів та виконанням будь-якої діяльності, які за законом несумісні з виконанням публічних функцій.

Президент Суду одночасно виконує функції Генерального аудитора та керівника установи. Як Генеральний аудитор він:

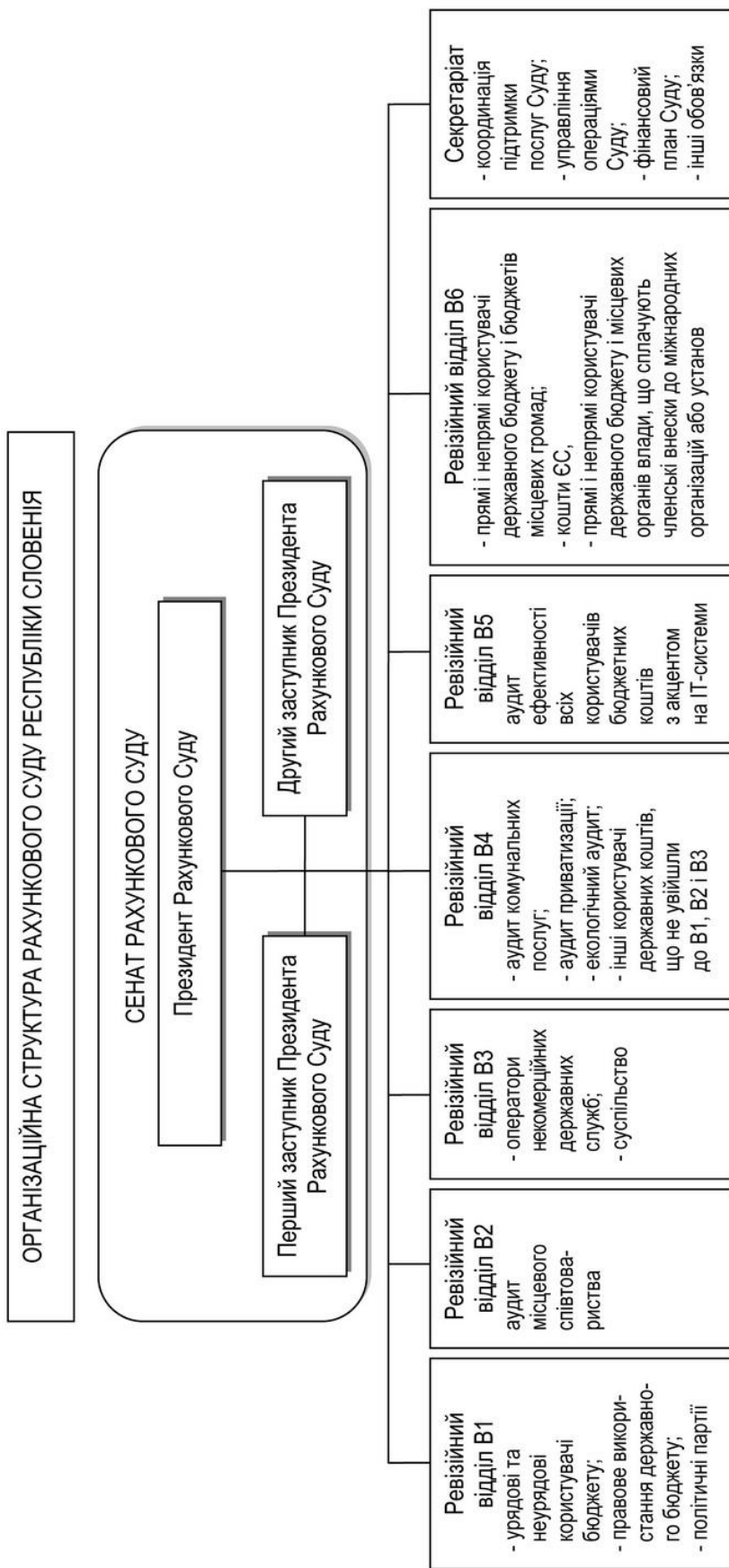
- спрямовує і затверджує напрями функціонування Суду для подальшого визначення програми роботи;
- встановлює правила для кожного етапу аудиту, розробляє інструкції;
- скликає засідання Сенату Суду та головує на них тощо.

Як керівник Суду Президент має наступні повноваження:

- організовує видання інструкцій і правил;
- розглядає і схвалює пропозиції для державного бюджету щодо фінансування Суду;
- вирішує кадрові питання установи, видає рішення;
- видає накази по Рахунковому Суду щодо виконання завдань тощо.

Заступники Президента виконують під його керівництвом функції державних аудиторів. До складу Суду входять шість державних аудиторів, що очолюють ревізійні відділи і призначаються Президентом Суду терміном на дев'ять років з правом повторного призначення без обмежень. Структура Рахункового Суду Республіки Словенія і повноваження ревізійних відділів подано на рис. 3.15.

Аудиторами Суду є не лише економісти та юристи, але й фахівці з інших сфер – соціології, інформатики, математики, агрономії, що мають знання з державного управління та здобули навички проведення аудиту.



**Рисунок 3.15 – Організаційна структура Рахункового Суду Республіки Словенія**

Джерело: складено автором за [262]

Крім того, при проведенні аудиту можуть бути запрошені для участі як зовнішні експерти-фахівці у певній галузі й інші особи, у тому числі й іноземні громадяни. Рахунковий Суд несе відповідальність за розвиток професії державних аудиторів, організовує навчання і видає сертифікати державного аудитора.

Незважаючи на те, що Рахунковий Суд Словенії не має давніх традицій, він отримав високу репутацію серед вищих органів державного аудиту інших країн, адже розробив і запровадив низку ініціативних проектів з метою підвищення свого статусу. Наприклад, було введено аудит ефективності, перевірки інформаційних технологій стосовно фінансової звітності та правильності виконання державного бюджету, а також бюджетів податкової адміністрації, пенсійного фонду та фонду медичного страхування.

Корисним є досвід упровадження процедури наступного контролю, що є складовою процесу аудиту та включає моніторинг впливу контрольної діяльності і застосування аудиторських рекомендацій. Процедура наступного контролю починається після завершення перевірки і носить характер пропозицій щодо прийняття правових заходів, включає складання звітів про коригуючі заходи. Такий моніторинг наступних за перевіркою дій сприяє удосконаленню діяльності користувачів державних коштів, плануванню майбутніх перевірок, оцінці ефективності та доцільності заходів Рахункового Суду і впровадженню передової практики.

Також корисним є досвід чіткого визначення правил та інструкцій з усіх етапів процесу проведення перевірки. Забезпечується це виданням відповідних посібників, складених з урахуванням сучасної визнаної методології аудиту, кращої міжнародної та національної практики. Інструкції з аудиту містять детальні рекомендації щодо проведення перевірки, необхідності та порядку застосування тих або інших аудиторських процедур. Крім того, було окремо видано керівництво із забезпечення якості аудитів.

Рахунковий Суд Словенії також значну увагу приділяє підвищенню кваліфікації персоналу. З цією метою було розроблено навчальний курс, по завершенні якого аудитори отримують професійні звання «державний аудитор» і «дипломований державний аудитор». Зазначений навчальний курс постійно оновлюється і доповнюється відповідно до вимог міжнародних стандартів. Позитивним також є досвід Суду щодо застосування інформаційних технологій та їх спрямування на підвищення якості аудитів. Відповідно було розширено обсяги інформації, яка збирається для цілей контролю в електронному вигляді, впроваджено

програмний продукт, за допомогою якого проводиться поглиблений аналіз даних під час застосування аудиторських процедур [262].

Таким чином, незважаючи на значну різницю у досвіді становлення контрольних систем Австрії та Словенії, їх сучасні системи державного аудиту спрямовані на підтримання високої якості контрольних заходів, підвищення ефективності державного управління в цілому, тобто повністю виконують визначені функції.

Підводячи підсумок дослідження різних типів систем державного аудиту, зауважимо, що їх існування, хоча і за різними правилами і в різних умовах, все ж таки має єдину мету – забезпечення ефективного функціонування органів державної влади та раціонального використання суспільних ресурсів за допомогою незалежного, своєчасного та об'єктивного інформування громадськості про результати перевірок. Останні тенденції до гармонізації стандартів державного аудиту спрямовані на підтримання високої якості контрольних заходів і забезпечення довіри суспільства до їх результатів. Разом з тим стандартизація не передбачає процесу уніфікації у сфері державного аудиту, що є апіорі неможливим, зважаючи на розмаїття систем і форм державного управління, законодавчих систем, підходів до організації функціонування вищих органів державного аудиту, національних традицій тощо. При цьому обмін кращим досвідом сприяє запровадженню окремих його результатів, їх подальшому розвитку, що в цілому значно підвищує якість і ефективність державного аудиту.

### **3.3 Стандарти державного аудиту**

Стандартизація у сфері контролю державних фінансів, поряд з навчанням і передачею позитивного досвіду, є доволі ефективною формою впровадження прогресивних технологій.

У високоінтелектуальних видах діяльності, до яких, безумовно, належить і державний аудит, обов'язкова стандартизація носить переважно рамковий характер, тобто в основному стосується не змісту діяльності, а умов її здійснення, оформлення процесу цієї діяльності та її результатів, відносин із зовнішнім середовищем тощо. Це виявляється цілком природним, оскільки у високоінтелектуальних видах діяльності велику роль відіграють творчі аспекти, які складно (а іноді взагалі неможливо) формалізувати. В таких випадках стандарти

обмежуються лише пояснюючими прикладами, переліком альтернатив і перерахуванням принципів, яких потрібно дотримуватися.

У сфері державного аудиту стандартизація розпочалася не так давно, що обумовлено процесами світової глобалізації, можливостями широкого обміну досвідом і кращою практикою у зв'язку з розширенням представництва країн світу в INTOSAI. Отже, Керівна рада Комітету INTOSAI з професійних стандартів на засіданні у Вашингтоні у 2006 р. затвердила так званий «подвійний підхід» (dual approach), який полягав у тому, щоб визнати для державного аудиту стандарти, що регулюють аудит у приватному секторі, а у тих сферах, де їх недостатньо, розробити власні.

У зв'язку з цим було затверджено Загальні стандарти аудиту 1992 р. як Фундаментальні принципи аудиту [85, с. 41]. Це дозволило певним чином уніфікувати підходи до проведення державного аудиту, визначити єдині принципи і правила, що сприяє впровадженню найкращих технологій, досягнень світової науки і практики контролю, спрямоване на забезпечення високої якості, економічності, ефективності та транспарентності діяльності вищих органів державного аудиту (ВОДА).

Намагання INTOSAI стандартизувати діяльність ВОДА, що в неї входять, виявилися у розробці Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI) Комітетом з професійних стандартів INTOSAI, офіційно створеним у 2007 році. Перший комплект ISSAI був представлений і схвалений на XX Конгресі INTOSAI у Південній Африці у 2010 році. При цьому Комітет з професійних стандартів INTOSAI не претендує на те, щоб нав'язати єдині та незмінні норми управління і організації діяльності ВОДА. Розробники розуміють, що не може існувати єдиного правильного способу застосування стандартів і рекомендацій INTOSAI. Проте широке розповсюдження конкретного досвіду різних країн посилює позиції всіх ВОДА у виконанні покладених на них обов'язків [73, 157].

Виходячи з цього, було підготовлено Стратегічний план INTOSAI на 2011–2016 рр., однією з основних цілей якого стала розробка та прийняття дієвих професійних стандартів. Під керівництвом Комітету з професійних стандартів над їх розробкою працювали робочі групи, окремі члени підкомітетів INTOSAI, команди експертів. Результатом цієї кропіткої роботи стали підготовлені стандарти ISSAI та INTOSAI GOV, які заплановано оновлювати відповідно до вимог часу [188].

Було визначено розподіл всіх основоположних документів ISSAI за чотирма рівнями зі встановленням систематичного кодування. Перший і другий рівні присвячені інституційним вимогам до ВОДА,

третьій рівень відображає фундаментальні принципи проведення аудиту у державному секторі, а на четвертому містяться оперативні керівництва з застосування зазначених вище принципів під час проведення різних форм аудиту.

ISSAI складаються з усіх документів, схвалених Комітетом з професійних стандартів INTOSAI, які включають в себе рекомендації з правових, організаційних та професійних умов проведення аудиту та будь-яких інших завдань, що можуть бути покладені на ВОДА. У разі необхідності ISSAI можуть включати в себе приклади або опис передового досвіду [258]. Класифікація стандартів заснована на таких підходах:

а) кожен документ складається відповідно з 1-4 цифр. Кількість цифр вказує на ієрархічний рівень документа;

б) номери на 1000 (або 100, або 10) переважно надані документам загального характеру, в той час як наступні номери x001–x999 (або xx01–xx99, або xxx1–xxx9) використовуються для документів з більш конкретних питань в рамках однієї загальної теми;

в) номери від 1000-9999 зарезервовані для рівня 4 (керівні принципи аудиту) і поділені на кластери, що відповідають різним предметним сферам. Всі підкомітети INTOSAI і робочі групи несуть відповідальність за збереження класифікації в рамках своєї предметної сфери;

г) номери 9000-9999 зарезервовані для документів, які мають назву INTOSAI GOV (керівництво з сумлінного управління), що використовуються замість ISSAI. В них містяться рекомендації з внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку та інших питань, що входять до сфери адміністративної відповідальності;

д) інші документи – звіти, глосарії, списки організацій чи практичні приклади – не нумеруються. Вони можуть бути включені в рамки класифікації тільки як додаток до відповідних ISSAI або INTOSAI GOV;

е) документ, що був розроблений у 2001 році і має назву «INTOSAI Кодекс етики і стандарти аудиту», в представлених стандартах розділений на п'ять частин, яким присвоєно відповідний номер ISSAI [258].

На підставі аналізу і групування оприлюднених на офіційному сайті ISSAI міжнародних стандартів у сфері державного аудиту у таблиці 3.2 представлено інформацію щодо їх основних складових.

На першому рівні стандартів знаходиться основоположний документ – Лімська декларація, що містить концептуальні підходи, визначає цінності демократичності та незалежності вищих органів аудиту. Кожний наступний рівень деталізує основні принципи державного аудиту, вимоги щодо різних аспектів його проведення, включає кращий досвід, підтверджений часом.

**Таблиця 3.2 – Міжнародні стандарти вищих органів державного аудиту (ISSAI)**

Стандарт	Назва	Рік прийняття окремих стандартів	Визначений період перегляду
<i>Рівень 1. Базові принципи</i>			
ISSAI 1	Лімська Декларація керівних принципів аудиту державних фінансів	1977	–
<i>Рівень 2. Необхідні умови функціонування вищих органів державного аудиту</i>			
ISSAI 10	Мексиканська декларація про незалежність вищих органів державного аудиту	2007	Кожні 15 років, перший перегляд у 2022 р.
ISSAI 11	Принципи INTOSAI та краща практика, що стосується незалежності вищих органів державного аудиту	2007	Кожні 9 років, перший перегляд у 2016 р.
ISSAI 12	Цінність і переваги вищих органів державного аудиту – підвищити якість життя громадян	2013	–
ISSAI 20	Принципи прозорості та підзвітності	2010	Кожні 15 років, перший перегляд у 2025 р.
ISSAI 21	Принципи прозорості – Краща практика	2010	Кожні 9 років, перший перегляд у 2019 р.
ISSAI 30	Кодекс етики	1998	Кожні 15 років, перший перегляд у 2013 р.
ISSAI 40	Контроль якості вищих органів державного аудиту	2010	Кожні 9 років, перший перегляд у 2019 р.
<i>Рівень 3. Фундаментальні принципи аудиту</i>			
ISSAI 100	Фундаментальні принципи аудиту державного сектора	2013	Прийнято новий
ISSAI 200	Фундаментальні принципи фінансового аудиту (Financial Audit)	2013	Прийнято новий
ISSAI 300	Фундаментальні принципи аудиту ефективності (Performance Audit)	2013	Прийнято новий
ISSAI 400	Фундаментальні принципи аудиту відповідності (Compliance Audit)	2013	Прийнято новий
<i>Рівень 4. Керівні принципи аудиту</i>			
<i>4.1 Загальні принципи аудиту</i>			
ISSAI 1000-2999	Керівні принципи фінансового аудиту	2007; 2010	Переглядаються після 2013 року
ISSAI 3000-3999	Керівні принципи аудиту ефективності	2004; 2010	Після 2014 року
ISSAI 4000-4999	Керівні принципи аудиту відповідності	2010	Після 2016 року



**Продовж. табл. 3.2**

Стандарт	Назва	Дата прийняття окремих стандартів	Визначений період перегляду
<i>4.2 Керівні принципи з конкретних питань</i>			
ISSAI 5000-5099	Керівництво з аудиту міжнародних організацій	2004	Перший перегляд у 2013 р.
ISSAI 5100-5199	Керівництво з екологічного аудиту	1998	Перший перегляд у 2013 р.
ISSAI 5200-5299	Керівництво з аудиту приватизації	1998; 2001; 2004; 2007	Перший перегляд у 2013 р.
ISSAI 5300-5399	Керівництво з ІТ-аудиту	1995	Перший перегляд у 2013 р.
ISSAI 5400-5499	Керівництво з аудиту державного боргу	2007; 2010	Перший перегляд у 2016 р.
ISSAI 5500-5599	Керівництво з аудиту коштів, виділених на попередження і ліквідацію наслідків катастроф	2013	Прийнято новий
ISSAI 5600-5699	Керівництво з експертних оцінок	2010	Кожні 3 роки, перший перегляд у 2013 р.
ISSAI 5700-5799	Керівництво з аудиту попередження корупції	Заплановано на 2016 р.	–
ISSAI 5800-5899	Керівництво зі спільного аудиту між вищими органами державного аудиту	Заплановано на 2016 р.	–
<i>INTOSAI керівництво з сумлінного управління (INTOSAI GOV)</i>			
INTOSAI GOV 9100-9199	Внутрішній контроль	2007; 2010	Перший перегляд у 2016 р.
INTOSAI GOV 9200-9299	Стандарти бухгалтерського обліку	2010	–

Джерело: складено автором за [188, 258]

Слід зазначити, що у 2013 р. після тривалого обговорення і консультацій було оновлено фундаментальні принципи державного аудиту відповідно до сучасних вимог. До складу проектної групи, що займалася переглядом фундаментальних принципів аудиту і адаптацією інших стандартів, входять вищі органи державного аудиту Австрії, Бразилії, Великобританії, Данії, Європейської рахункової палати, Індії, КНР, Мексики, Норвегії, ПАР, Словаччини, США та Швеції. Відтепер ISSAI 100 встановлює обов'язкові для всіх фундаментальні принципи, що застосовуються у сфері державного аудиту, а ISSAI 200, 300 і 400 спрямовані на подальший розвиток принципів, які повинні застосовуватися в контексті фінансового аудиту, аудиту

ефективності й аудиту відповідності. Їх слід використовувати в поєднанні з принципами, викладеними в ISSAI 100. При цьому зазначається, що принципи жодним чином не втручаються у повноваження ВОДА, визначені національними законами або правилами (наприклад, проведення розслідувань вищим органом державного аудиту та ін.).

Нова редакція ISSAI 100 пропонує визначення ключових понять, ролі аудитора, предмета дослідження, критеріїв оцінки отриманих доказів тощо. Зокрема, аудит державного сектора сформульовано як систематичний процес об'єктивного отримання та оцінки доказів з метою з'ясування відповідності інформації або фактичних умов встановленим критеріям.

Фінансовий аудит фокусується на визначенні відповідності представленої фінансової інформації вимогам стандартів фінансової звітності та нормативно-правової бази. Це досягається шляхом отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів для висловлення аудитором своєї думки стосовно того, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

Аудит ефективності зосереджується на проблемах здійснення діяльності відповідно до принципів економічності, ефективності і результативності та визначення можливостей для удосконалення. При цьому аналізуються відповідність діяльності певним визначеним критеріям і причини відхилення від цих критеріїв. Мета полягає у наданні відповідей на ключові питання аудиту та внесенні рекомендацій щодо поліпшення.

Аудит відповідності, у свою чергу, зосереджений на проблемах з'ясування відповідності визначеним критеріям за конкретною темою. При цьому оцінюється відповідність діяльності, фінансових операцій та інформації в усіх суттєвих аспектах вимогам, що висуваються регулюючим органом до аудованої особи. Такий орган може визначати правила, закони, інструкції, бюджетні резолюції, політику, вимоги, умови або загальні принципи ефективності фінансового управління державного сектора та діяльності посадових осіб тощо [258].

Сутність та класифікацію фундаментальних принципів державного аудиту, що визначені ISSAI 100, подано у табл. 3.3.

Важливе значення має питання використання і посилання на ISSAI під час проведення аудиту та формулювання висновку вищим органом державного аудиту. Стандартом визначено, що принципи ISSAI можуть бути використані як основа для розробки стандартів, прийняття національних стандартів (заснованих на 3-му рівні ISSAI) і керівних принципів з конкретних питань (4-й рівень ISSAI).

**Таблиця 3.3 – Сутність і класифікація фундаментальних принципів державного аудиту**

Назва принципу	Сутність принципу
<i>Загальні принципи</i>	
Етика і незалежність	Аудитори повинні відповідати етичним нормам і бути незалежними
Професійне судження, належна обережність і скептицизм	Аудитори повинні дотримуватись професійної поведінки, застосовуючи професійний скептицизм, професійне судження і належну обережність в ході аудиту. При цьому вони повинні гарантувати професійність своїх дій. Професійне судження передбачає застосування колективних знань, навичок і досвіду у процесі аудиту. Аудитори повинні уникати будь-яких дій, які могли б дискредитувати їх роботу
Контроль якості	Аудитори повинні проводити аудит відповідно до професійних стандартів контролю якості. Контроль якості ВОДА політики і процедур повинен відповідати професійним стандартам. Мета полягає в тому, щоб переконатися, що перевірки проводяться на стабільно високому рівні
Аудиторські групи та навички	Аудитори повинні володіти знаннями і навичками, необхідними для успішного завершення аудиту. Це включає в себе розуміння і практичний досвід з виду аудиту, що проводиться, знайомство з застосовуваними стандартами і законодавством, розуміння діяльності підприємства. Аудитори повинні підтримувати свою професійну компетентність через безперервний професійний розвиток. У певних випадках або за необхідності, відповідно до повноважень ВОДА та чинного законодавства, аудитор може використовувати роботу внутрішніх аудиторів, інших аудиторів або експертів. Тим не менш, ВОДА несе виняткову відповідальність за висновки, надані з використанням роботи, виконаної третіми особами
Аудиторський ризик	Аудитори повинні управляти ризиками надання звіту, який не відповідає обставинам аудиту, тобто є недоречним. При цьому аудитор здійснює процедури для зменшення ризику, визнаючи, що обмеження, властиві всім видам аудиту, впливають на неможливість забезпечити абсолютну впевненість. Коли мета полягає в забезпеченні достатньої впевненості, аудитор повинен знизити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня, враховуючи обставини аудиту
Суттєвість (матеріальність)	Аудитори повинні розглядати суттєвість в процесі аудиту. Суттєвою є інформація, знання якої користувачами може вплинути на їх рішення. Визначення суттєвості є предметом професійного судження аудитора. Суттєвість може мати як кількісні, так і якісні аспекти. Міркування суттєвості впливають на рішення, що стосуються характеру, термінів проведення, обсягу аудиторських процедур та оцінки результатів аудиту. Міркування можуть включати проблеми зацікавлених сторін, суспільні інтереси, нормативні вимоги і наслідки для суспільства
Документація	Аудитори повинні готувати аудиторську документацію детально, щоб забезпечити чітке уявлення про виконані роботи, докази, отримані висновки. Аудиторська документація повинна включати стратегію аудиту та план аудиту
Комунікація	Аудитори повинні встановити ефективні комунікації в процесі аудиту, що включає в себе отримання інформації, яка відноситься до аудиту, та забезпечення своєчасних спостережень для повноти висновків

**Продовж. табл. 3.3**

Назва принципу	Сутність принципу
<i>Принципи, пов'язані з процесом аудиту</i>	
Планування аудиту	<p>Аудитори повинні гарантувати, що умови аудиту чітко встановлені. У плані має міститися важлива інформація, що може включати в себе тему, масштаби і цілі аудиту, доступ до даних, звіт, який буде результатом аудиту, процес аудиту, звернення осіб, а також роль і відповідальність різних сторін угоди. Аудитори повинні отримати уявлення про характер аудованої особи, що включає в себе розуміння відповідних цілей, операцій, нормативно-правової бази, внутрішнього контролю, фінансової та інших систем і бізнес-процесів, дослідження потенційних джерел аудиторських доказів.</p> <p>Аудитори повинні планувати свою роботу, щоб переконатися, що аудит проводиться ефективно. Планування потрібно для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Планування конкретних аудитів включає стратегічний і оперативний аспекти. Стратегічне планування має визначити сферу аудиту, цілі і підхід. Оперативне планування передбачає встановлення графіка аудиту та визначення характеру, часових рамок і масштаб аудиторських процедур. План аудиту має реагувати на значні зміни в обставинах і умовах аудиту, а тому є повторюваним процесом, який відбувається в ході аудиту</p>
Проведення аудиту	<p>Аудитори повинні виконувати аудиторські процедури, які забезпечують достатні докази, що підтверджують аудиторський висновок. Аудитор повинен дотримуватися всіх вимог щодо конфіденційності, оцінити аудиторські докази і на їх підставі зробити висновки</p>
Звітність і реалізація матеріалів аудиту	<p>Аудитори повинні підготувати звіт на основі зроблених висновків. Процес аудиту включає в себе підготовку звіту, повідомлення зацікавлених сторін про результати аудиту, інших осіб, відповідальних за управління, та широкої громадськості. Метою є також сприяння вжиттю подальших заходів і коригувальних дій</p>

Джерело: складено автором за [258]

При цьому запропоновано два варіанти посилань:

1-й варіант – «...Ми проводили аудиторську перевірку згідно з вимогами, заснованими на (узгодженими з) Фундаментальних принципах аудиту (ISSAI 100-999 рівня) Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту»;

2-й варіант (якщо ISSAI упроваджено у ВОДА) – «...Ми проводили аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту».

Для оцінки відповідності рівнів 2 і 4 ISSAI заплановане створення Інструментарію оцінки відповідності стандартам (Compliance Assessment Tools, iCAT), що регулюватиме процеси проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності й аудиту відповідності. Застосування iCAT дозволить визначити і проаналізувати причини невідповідності стандартам ISSAI. Крім того, очікується проведення широко-масштабних навчань і сертифікації інструкторів з ISSAI. А у довгостроковій перспективі впровадження ISSAI передбачає заходи з інституцій-

ного та організаційного посилення ВОДА, зміцнення їх незалежності, законодавчої бази, підвищення ефективності управління тощо.

Основними перешкодами на шляху швидкого поширення ISSAI серед ВОДА країн-учасниць INTOSAI спеціалісти називають обмежені людські ресурси, фінансові труднощі та мовний бар'єр. Зважаючи на це, основними задачами з просування ISSAI серед ВОДА є переклад стандартів на національні мови, обмін досвідом і співробітництво з організаціями, що вже впровадили ISSAI, проведення навчальних семінарів з конкретних питань (наприклад, з аудиту ефективності чи з аудиту відповідності), збирання корисної інформації, інструкцій, методичних матеріалів щодо успішного досвіду впровадження ISSAI і поширення цієї інформації серед інших вищих органів державного аудиту.

Підводячи підсумок, зазначимо, що позитивними наслідками процесу стандартизації в сфері державного аудиту мають стати: широкі використання професійних стандартів з урахуванням національних особливостей кожної країни; покращення якості аудиту державного сектора; підвищення вимог до аудиторських процедур, професіоналізму державних аудиторів, що в цілому забезпечуватиме надійність та довіру суспільства до аудиту державного сектора [216].

У наступному розділі монографії проведемо аналіз ступеня готовності системи державного аудиту в Україні до запровадження Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI) і обґрунтування необхідності проведення концептуальних змін у цій сфері.

## **РОЗДІЛ 4**

# **Організація системи державного аудиту в Україні**

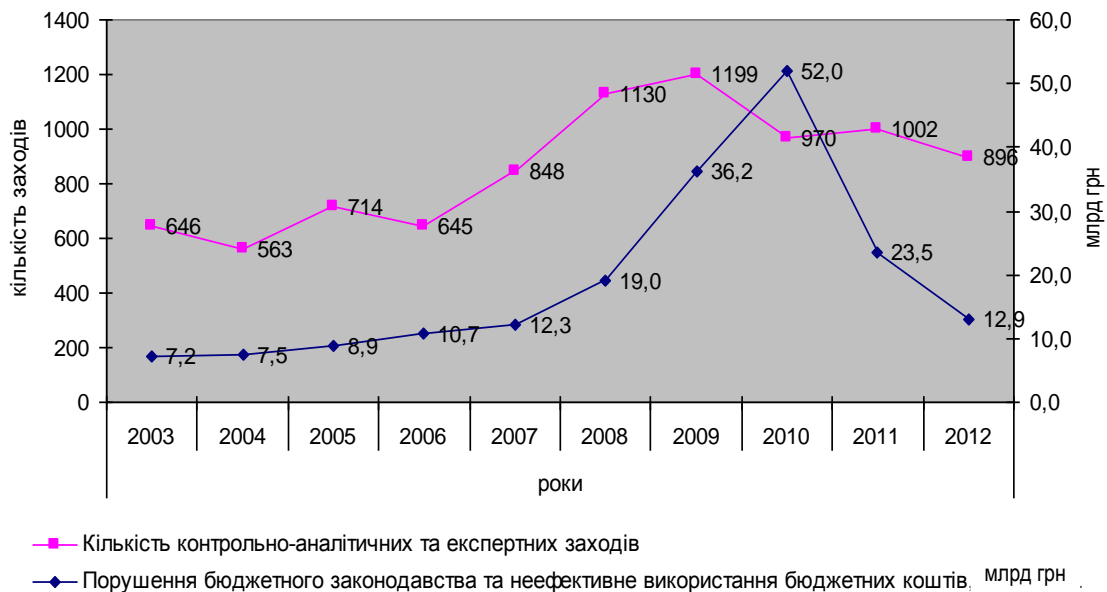
### **4.1 Організаційна структура системи державного аудиту в Україні**

Як зазначалося у попередніх розділах монографії, процес впровадження державного аудиту в Україні вже розпочався і відбувається дуже активно. Разом з тим, за словами Голови Рахункової палати України Р. Магути, сучасна система контролю державних фінансів недостатньо ефективна, розгалужена, здебільшого ґрунтується на фіскальних заходах. Натомість контроль у державі має бути спрямований на розвиток економіки, пошук резервів удосконалення виробничої інфраструктури, промислового потенціалу та поповнення державного і місцевих бюджетів [136].

Аналіз результатів функціонування Рахункової палати України за останнє десятиріччя підтверджує недостатню ефективність управлінської діяльності в сфері державних фінансів. Так, збільшення кількості контрольно-аналітичних та експертних заходів супроводжується ризиком збільшення знайдених під час цих заходів бюджетних порушень (рис. 4.1). За свідченнями самої Рахункової палати, зростання обсягів виявлених бюджетних правопорушень зумовлено як загальним підвищенням ефективності контрольно-аналітичної діяльності, так і процесами вкрай незадовільної, неефективної та, в багатьох випадках, незаконної управлінської діяльності [53]. При цьому більшість правопорушень, на жаль, мають системний характер.

Нагадаємо, що з прийняттям наприкінці 2004 року Закону України № 2222-IV «Про внесення змін до Конституції України», що набрав чинності з 1 січня 2006 року, повноваження Рахункової палати було поширено на надходження коштів до Державного бюджету [62]. Привертає увагу той факт, що під час нетривалого періоду (з 2008 по 2010 р.), коли Рахункова палата згідно з законом виконувала аналіз адміністрування доходів, відповідні порушення у середньому сягали

майже 38,5 % у загальному обсязі виявлених порушень і становили значні суми (табл. 4.1).



**Рисунок 4.1 – Співвідношення контрольних заходів і виявлених порушень Рахунковою палатою за 2003–2012 рр.**

Джерело: складено автором за [53]

Поновлення повноважень Рахункової палати стосовно доходної частини бюджету (див. п. 2.2) дозволить не лише викрити і попередити у майбутньому велику кількість порушень, а й значно підвищити ефективність процесу наповнення державної скарбниці.

Необхідно також відмітити особливості діяльності Рахункової палати, що впливають на результати контрольних і експертних заходів, що нею проводяться. Приміром, поряд з систематичним контролем результатів виконання Державного бюджету до плану проведення контрольних заходів щороку потрапляють різні галузі та суб'єкти господарювання, що на розсуд фахівців мають важливе значення для суспільства. Тому поряд з порушеннями, що постійно виявляються Рахунковою палатою (табл. 4.2), зустрічаються такі, що пов'язані з конкретним об'єктом контролю чи видом діяльності. Наприклад, у 2010 р. Рахунковою палатою було викрите незаконне використання коштів позабюджетних фондів на суму 4 117,9 млн грн., що становило 25,5 % від суми виявлених порушень, та незаконне збільшення обсягів дотацій і субвенцій на суму 1 860,3 млн грн. (11,5 %). У 2012 р. було виявлено неналежне ведення бухгалтерського обліку, що спричинило втрати на суму 468,5 млн грн. (9,8 % від загальної суми порушень), і недотримання установлених порядку та термінів

складання, затвердження та подання документів на суму 607,2 млн грн. (12,7 %) [53]. Таким чином, перелік виявлених порушень щороку змінюється і доповнюється новими фактами.

**Таблиця 4.1 – Основні показники діяльності Рахункової палати України за 2003–2012 рр.**

Показники	Роки									
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Кількість контрольно-аналітичних і експертних заходів	646	563	714	645	848	1130	1199	970	1002	896
Виявлені порушення, млрд грн. у т.ч.:	7,2	7,5	8,9	10,7	12,3	19,0	36,2	52,0	23,4	12,9
- незаконне, у т.ч. нецільове, використання коштів, млрд грн.	4,4	5,0	3,7	7,0	6,7	4,7	10,0	16,1	9,7	4,8
- неефективне використання коштів, млрд грн.	2,8	2,5	5,2	3,7	5,6	7,9	11,5	14,4	13,7	8,1
- порушення адміністрування доходів, млрд грн.	–	–	–	–	–	6,4	14,7	21,5	–	–

Джерело: складено автором за [53]

**Таблиця 4.2 – Класифікація типових порушень, що виявляються Рахунковою палатою України**

ВИЯВЛЕНІ ТИПОВІ ПОРУШЕННЯ		
Бюджетні правопорушення	Неефективне використання бюджетних коштів	Порушення та недоліки при адмініструванні доходної частини державного бюджету
Використання коштів державного бюджету з порушенням бюджетного законодавства	Неефективне використання коштів через недоліки в плануванні або відсутність обґрунтованого прогнозування і планування	Неперерахування у дохід бюджету частини чистого прибутку суб'єктів господарювання державного сектора економіки та дивідендів за акціями, що належать державі
Втрати державного бюджету внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень	Неефективне використання коштів внаслідок необґрунтованих управлінських рішень	Продаж державної власності з отриманням менших, ніж було можливо, коштів



**Продовж. табл. 4.2**

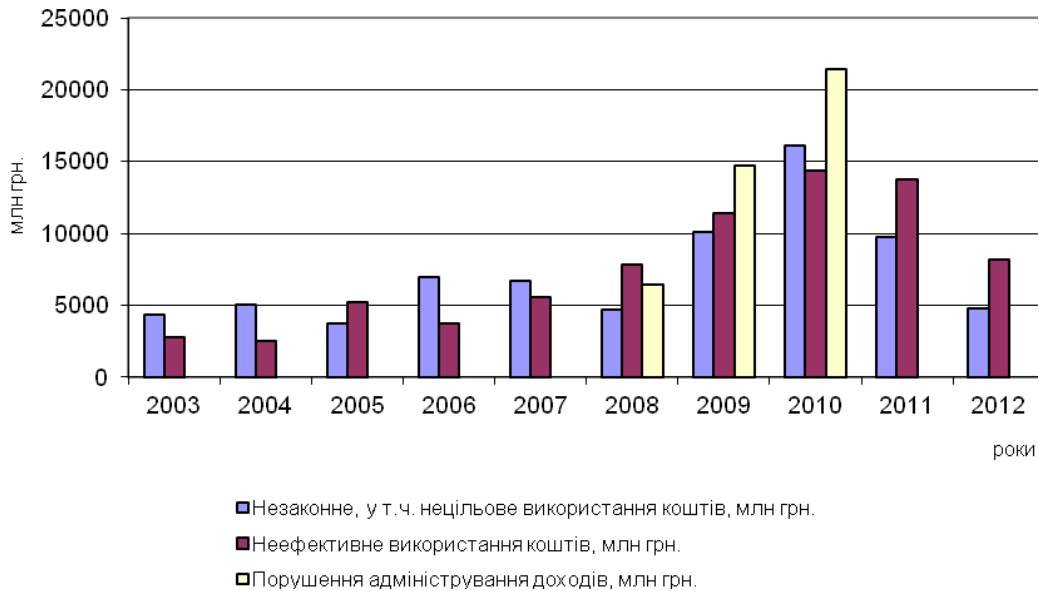
<b>ВИЯВЛЕНІ ТИПОВІ ПОРУШЕННЯ</b>		
<b>Бюджетні правопорушення</b>	<b>Неефективне використання бюджетних коштів</b>	<b>Порушення та недоліки при адмініструванні доходної частини державного бюджету</b>
Незаконне виділення коштів з резервного фонду державного бюджету	Втрати бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	Неправомірне списання та реструктуризація податкового боргу
Планування видатків державного бюджету з порушенням чинного законодавства та за відсутності правових підстав	Неефективне використання коштів шляхом тривалого їх утримання без використання на реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів та на поточних рахунках підвідомчих організацій	Неналежний контроль за погашенням податкових зобов'язань чи податкового боргу, а також виконанням умов надання пільг, відстрочення та розстрочення платежів до бюджету
Порушення нормативно-правових актів, які регламентують порядок закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти	Неефективне використання коштів державного бюджету внаслідок фінансування заходів, що не належать до пріоритетних	Неналежний контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів
Використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав	Неефективне використання коштів на придбання основних засобів (обладнання)	Неузгодженість нормативно-правових актів, що призводить до втрат бюджетних надходжень
Відволікання коштів держбюджету у дебіторську заборгованість	Неефективне використання коштів на проведення науково-дослідних робіт	Недоотримання податків і зборів унаслідок звуження податкової бази
Здійснення видатків на фінансування бюджетних установ одночасно з різних бюджетів	Неефективне використання бюджетних коштів на оплату виконаних будівельних робіт	Прийняття необґрунтованих управлінських рішень, що спричинило значні втрати бюджетних надходжень
Бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням та виконанням державного замовлення	Збитки, нанесені державі від неефективного управління матеріальними цінностями державного резерву	-

Джерело: складено автором за [53]

У табл. 4.2 представлена класифікація типових бюджетних правопорушень, що виявляються в результаті контрольно-аналітичних і експертних заходів, проведених Рахунковою палатою. Цікаво, що на ці ж типи порушень вказує у своїх звітах і Державна фінансова інспекція, називаючи головними їх причинами низьку якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій [52].

Співвідношення виявлених порушень за роками представлено на рис. 4.2. Простежується загальна тенденція останніх років до перевищення неефективного використання коштів над незаконним

і нецільовим їх використанням. У цілому це свідчить про певні позитивні результати боротьби з правопорушеннями у бюджетній сфері, але водночас – і про неспроможність чинної системи державного управління працювати ефективно, дієво і прозоро.

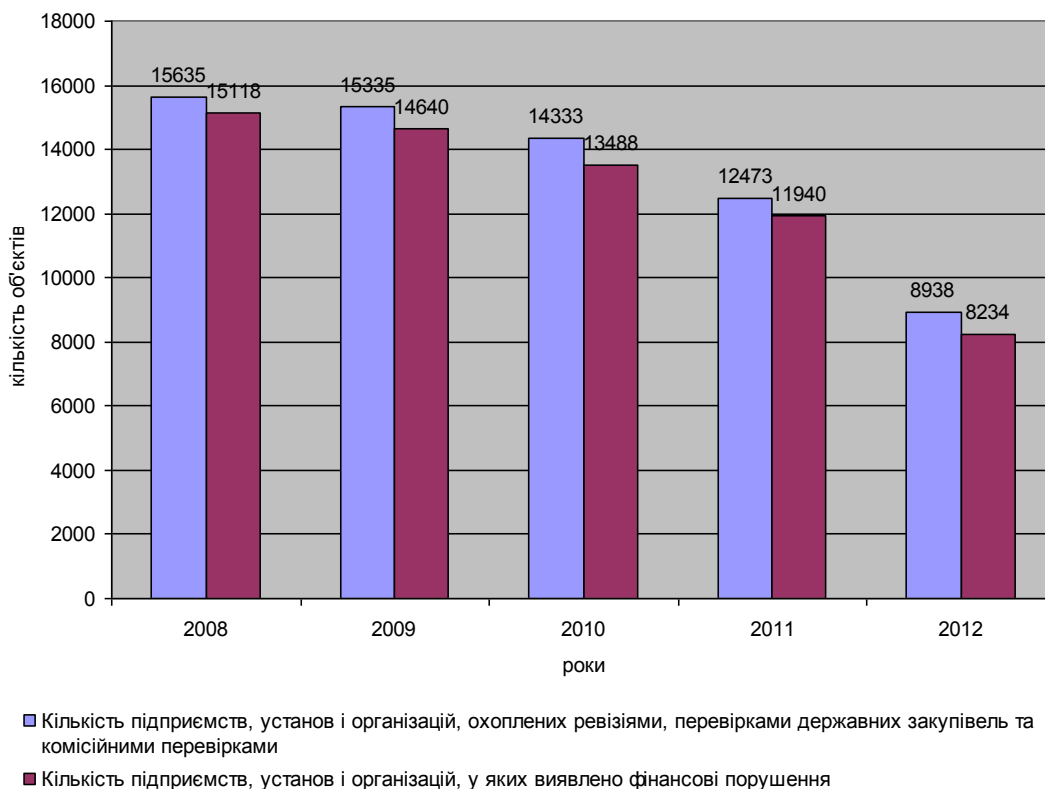


**Рисунок 4.2 – Порушення, виявлені Рахунковою палатою у 2003–2012 рр.**

Джерело: складено автором за [53]

Більш глибокий аналіз результатів діяльності Державної фінансової інспекції підтверджує вищевикладене. У 96,7 % перевірених підприємств, установ і організацій у 2008 р. та 92,1 % у 2012 р. було виявлено порушення (рис. 4.3). Незважаючи на те, що в цілому за останні п'ять років намітилася тенденція до зниження кількості порушників, водночас їх відсоток залишається надто великим, що свідчить про неефективність системи контролю державних фінансів в цілому.

Рекордна кількість порушень, виявлених Рахунковою палатою і Державною фінансовою інспекцією (Державною контрольно-ревізійною службою) за останнє десятиріччя, спостерігалася у 2010 р. (див. рис. 4.2 і рис. 4.4). Причини цього криються, на нашу думку, у розширенні повноважень Рахункової палати щодо аудиту доходів Державного бюджету, проведенні комплексного аудиту стану національної економіки за дорученнями Президента та уряду і подальша реалізація Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [63]. Більш детальний аналіз показників діяльності Рахункової палати і Державної фінансової інспекції (колишньої Державної контрольно-ревізійної служби) подано у додатку Е.

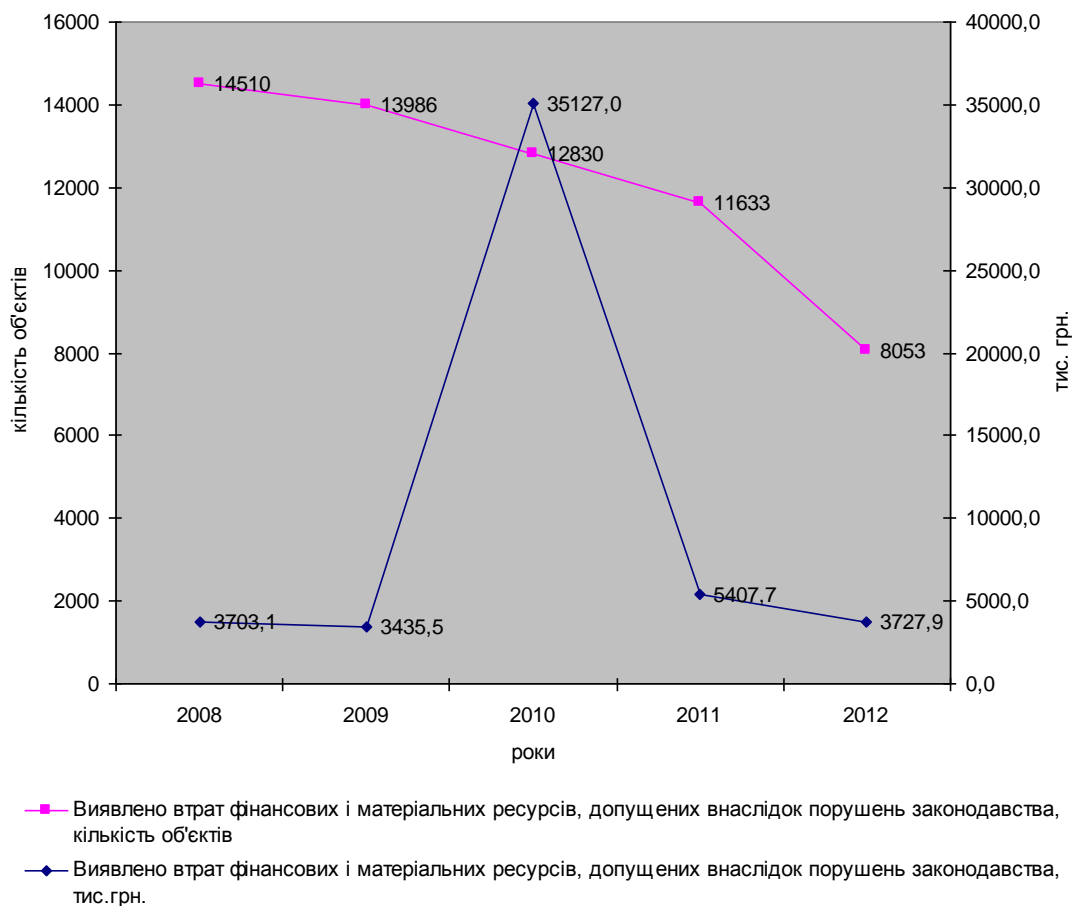


**Рисунок 4.3 – Результати контрольних заходів Державної фінансової інспекції у 2008–2012 рр.**

Джерело: складено автором за [52]

Необхідно звернути увагу на те, що і Рахункова палата, і Державна фінансова інспекція у своїх офіційних виступах і аналітичних записках постійно наголошують на неможливості повноцінного виконання поставлених перед ними завдань внаслідок недосконалого законодавства і відсутності єдиної концепції розвитку контролю державних фінансів [66, 148]. Зазначені проблеми призвели до того, що з року в рік результативність контрольних заходів зростає, але при цьому кількість порушень не зменшується, а ситуація з їх усуненням і реагуванням на їх виявлення лише погіршується (див. додаток Е). Отже, контрольні-аналітичні заходи, що проводяться відповідними органами, не можна назвати системними і ефективними.

На нашу думку, основною причиною описаної вище проблемної ситуації є відсутність єдиної концепції розвитку системи контролю державних фінансів з чітким розмежуванням внутрішнього і зовнішнього державного аудиту, що не сприяє раціональному використанню державних ресурсів, зміцненню фінансової дисципліни, удосконаленню діяльності органів державного сектора, підвищенню культури державного управління.



**Рисунок 4.4 – Виявлені Державною фінансовою інспекцією втрати фінансових і матеріальних ресурсів у 2008–2012 рр.**

Джерело: складено автором за [52]

В. Ф. Максимова у своєму дослідженні [71] довела, що локально-функціональний підхід до розвитку контролю, який проявляється у впровадженні фрагментарних удосконалень (контрольних процедур, нормативно-інструктивних актів тощо), не відповідає цілям контролю. Тому лише застосування системного підходу дозволить впровадити державний аудит за світовими вимогами, що відповідатиме стратегічній меті – забезпеченню законного, ефективного, економного і прозорого управління суспільними ресурсами з наданням повної, своєчасної і достовірної інформації про це громадськості.

Дослідження розвитку державного аудиту має враховувати положення загальної теорії систем, згідно з якою необхідно виявити закономірності і взаємозв'язки у системі задля їх ефективнішого використання. Сама система є організованим складним комплексом взаємопов'язаних елементів, що має певні ознаки і характеризується цілісністю,

ієрархічністю побудови, певною структурою, а також наявністю синергічного ефекту, що виявляється в процесі її функціонування [18].

Державний аудит є системою, оскільки має всі притаманні системі властивості. Так, він є підсистемою (або елементом) системи вищого рангу – контролю державних фінансів (див. рис. 1.3); сам складається з елементів (зовнішнього, внутрішнього аудиту), що знаходяться у тісному взаємозв'язку; має специфічні функції; динамічно розвивається тощо. Крім того, державний аудит можна віднести до систем відкритого типу, що має здатність пристосовуватися до зовнішнього середовища з метою продовження свого функціонування. Отже, для підвищення ефективності розвитку державного аудиту в Україні його необхідно розглядати з позицій системного підходу як сукупність взаємопов'язаних елементів, що має вхід (ресурси), вихід (мету), зв'язок з зовнішнім середовищем і зворотний зв'язок.

Застосування системного підходу передбачає аналіз усього спектра проблем формування інституту державного аудиту, їх причин і можливих наслідків. Пропонуємо укрупнено згрупувати всі наявні проблеми цієї сфери у певні блоки – теоретичний, методологічний і організаційно-правовий (табл. 4.3). Кожен блок супроводжується детальним аналізом наявних наукових і практичних розробок у даній сфері досліджень. Це дає змогу достовірно оцінити стан проблеми, визначити ступінь позитивності наявних рішень, рекомендацій, положень; окреслити невирішені й дискусійні питання; розвинути наявні наукові результати попередників і адаптувати їх стосовно можливості використання з метою впровадження цілісної системи державного аудиту. Крім того, розробка теоретичних, методичних, організаційних і практичних рішень повинна супроводжуватись оцінкою позитивної практики у сфері контролю державних фінансів, як того вимагають загальновизнані стандарти INTOSAI.

Вирішення зазначеного комплексу проблем доцільно проводити шляхом складання стратегічного плану, що враховуватиме загальну мету, стратегічні цілі та очікувані результати. Розробка конкретизованих планів для реалізації кожного етапу стратегії дозволить упорядкувати функціонування державного аудиту як системи [197].

Стратегія є способом досягнення мети і передбачає складання послідовного довгострокового плану, що має супроводжуватись оцінкою і аналізом кожного етапу реалізації стратегії. Отже, на нашу думку, метою розробки стратегії формування і розвитку системи державного аудиту в Україні є створення інституту незалежного державного аудиту, який забезпечуватиме законне, ефективне, економне і прозоре управління суспільними ресурсами і надаватиме повну, своєчасну і достовірну інформацію про це громадськості.

**Таблиця 4.3 – Проблеми у сфері державного аудиту в Україні**

Сутність проблеми	Стан вирішення проблеми
<i>Блок 1. Теоретичні проблеми</i>	
Застосування категоріального апарату	Введення у використання органами контролю державних фінансів понять «державний аудит», «аудит ефективності», «державний внутрішній фінансовий контроль» без наукового обґрунтування їх сутності та закріплення єдиного визначення у законодавчих та нормативних документах. Ототожнення (повне або часткове) більшістю науковців і практиків понять «державний фінансовий контроль» і «державний аудит» призвело до порушення вимог основних міжнародних актів у сфері контролю державних фінансів (Лімської декларації, Міжнародних стандартів вищих органів аудиту (ISSAI) тощо)
Наявність наукової концепції, покладеної в основу трансформації та розвитку системи контролю державних фінансів	Єдина концепція відсутня. Наявні розрізнені підходи до трансформації системи контролю, викладені у проектах законів «Про державний фінансовий контроль», «Про фінансовий контроль» та чинних нормативних та інструктивних актах окремих контрольних органів
Обґрунтування принципів державного аудиту, що мають бути покладені в основу концепції	Нормативне підґрунтя – Лімська декларація. Науковці розширюють перелік принципів без належного обґрунтування. Єдність відсутня
Наукова класифікація видів і форм державного аудиту	Існування різноманітних підходів науковців і практиків до визначення видів і форм державного аудиту, повсюдне їх ототожнення, що заважає подальшому розвитку теоретичної бази державного аудиту
З'ясування функцій і задач, визначення предмета, класифікація об'єктів державного аудиту	Відсутність чіткої аргументованої позиції у визначенні функцій і задач не дозволяє запровадити державний аудит повною мірою, що впливає і на правове забезпечення
Розробка критеріїв ефективності державного аудиту	Застосування витратного підходу (залежність витрачених коштів на підготовку і проведення контрольних заходів та повернутих в результаті цього до бюджету коштів). Перелік критеріїв потребує розширення, що враховувало б сутність і функції державного аудиту
<i>Блок 2. Методологічні проблеми</i>	
Визначення методу державного аудиту	Ототожнення методу державного аудиту і методу державного фінансового контролю, що впливає на методичне забезпечення процесу контролю державних фінансів
Класифікація спеціальних методів, прийомів та процедур у державному аудиті, а також способів організації аудиторської перевірки	Специфічні методи і процедури не виявлені та не відображені у нормативних актах. Методика державного аудиту не розроблена і не відпрацьована
Імплементация Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI)	Існуючі нормативно-правові акти в сфері контролю державних фінансів у багатьох питаннях суперечать міжнародним стандартам внаслідок існування вищезазначених проблем

**Продовж. табл. 4.3**

<b>Сутність проблеми</b>	<b>Стан вирішення проблеми</b>
Обґрунтування підходів до визначення суттєвості і ризиків у державному аудиті	Проблема не знайшла відображення у нормативно-правових актах, у публікаціях науковців не висвітлена
Розробка і впровадження системи контролю якості державного аудиту	Розробки відсутні
<i>Блок 3. Організаційно-правові проблеми</i>	
Визначення і законодавче закріплення статусу вищого органу державного аудиту за Рахунковою палатою	Фактично Рахункова палата підпорядкована та підзвітна Верховній Раді України, але статус вищого органу державного аудиту не закріплений законодавчо
Обмеженість повноважень вищого органу державного аудиту	Повноваження Рахункової палати не поширюються на місцеві бюджети, що суперечить Лімській декларації
Нерозвиненість організаційної структури Рахункової палати	Відсутність концепції розвитку системи контролю державних фінансів призвела до превалювання державного внутрішнього фінансового контролю, що знаходиться у підпорядкуванні виконавчої гілки влади, над зовнішнім незалежним аудитом
Відсутність науково-дослідної і навчальної бази, прогалини у формуванні кадрового забезпечення системи державного аудиту	Фахової підготовки державних аудиторів не існує. Обмежується курсами підвищення кваліфікації, семінарами, обміном досвіду з іноземними колегами тощо

Джерело: складено автором за [190, 202]

Основними принципами, що відповідають світовим стандартам і мають бути покладені в основу розробки системи державного аудиту, можуть стати:

- принцип незалежності – органи державного аудиту мають бути законодавчо захищеними від зовнішнього впливу, повинні зберігати незалежність від суб'єктів, які підлягають перевірці, що гарантуватиме збалансованість, об'єктивність і надійність аудиторських висновків, отже – слугуватиме укріпленню довіри громадян до уряду;
- принцип об'єктивності – полягає у неупередженості при складанні висновків, що базуються виключно на результатах дослідження і підтверджені системою доказів, у забороні на втручання в оперативну діяльність суб'єкта державного аудиту;
- принцип системності – передбачає єдність правового простору та основ функціонування органів державного аудиту, чітке розмежування їх функцій, відсутність дублювання у завданнях, що виконуються, і взаємодію між ними в ході аудиту;
- принцип комплексності – взаємообумовлений та пропорційний взаємоузгоджений розвиток системи як єдиного цілого, що забезпечує

зв'язок усіх підсистем і елементів, цілеспрямоване, скоординоване та продуктивне функціонування в напрямку підвищення дієвості та ефективності системи державного аудиту;

- принцип компетентності – передбачає необхідний і достатній професійний рівень фахівців, що здійснюють державний аудит, наявність досвіду і кваліфікації, які відповідають особливостям об'єкта перевірки і поставленим завданням;
- принцип гласності – загальнодоступність результатів і наслідків державного аудиту, що забезпечується наданням поточних і підсумкових звітів органу державного аудиту органам державної влади та публікацією результатів у відкритому доступі (з дотриманням державної, комерційної та іншої таємниці, що охороняється законом);
- принцип аполітичності – дотримання політичної нейтральності на всіх етапах реалізації державного аудиту – від створення вищого органу державного аудиту, формування його керівництва та працівників, до виділення коштів на функціонування і внесення пропозицій щодо проведення певних аудитів [152, с. 460; 199, с. 67-68].

Враховуючи вищевикладене, а також сучасний стан упровадження системи державного аудиту, вважаємо за доцільне виділення наступних чотирьох стратегічних цілей.

*Ціль 1.* Формування цілісної системи державного аудиту. Передбачає виконання наступних завдань:

- наукове обґрунтування, узагальнення і визначення термінологічного апарату, що використовується у сфері контролю державних фінансів, а саме розмежування понять: державного аудиту і аудиту, як виду підприємницької діяльності; державного аудиту і державного фінансового контролю; внутрішнього державного аудиту і зовнішнього (незалежного) державного аудиту, а також видів і форм державного аудиту;
- розробка організаційно-функціональної структури системи державного аудиту: закріплення статусу Вищого органу державного аудиту за Рахунковою палатою України з виконанням функцій зовнішнього (незалежного) державного аудиту; розширення територіальних структурних підрозділів Рахункової палати для виконання ними відповідних функцій; розвиток системи внутрішнього державного аудиту на чолі з Державною фінансовою інспекцією; налагодження функціонування служб внутрішнього державного аудиту в органах виконавчої влади, бюджетних і комунальних установах; розробка функціональних взаємозв'язків між органами державного аудиту та іншими державними контролюючими структурами



(Національним банком України, Міністерством доходів і зборів, Антимонопольним комітетом, МВС, СБУ тощо);

- науково обґрунтована розробка методичної бази державного аудиту з урахуванням міжнародних стандартів INTOSAI: стандартів зовнішнього і внутрішнього державного аудиту; кодексу професійної етики державних аудиторів; політики конфіденційності даних; політики уникнення конфлікту інтересів; методичних рекомендацій щодо проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, аудиту відповідності в різних сферах; методичних рекомендацій щодо підготовки і оформлення аудиторських висновків тощо;
- впровадження нових форм аудиту з урахуванням кращого світового досвіду і практичних напрацювань в цій сфері;
- розробка критеріїв оцінки ефективності державного аудиту [164];
- розробка теоретико-методологічного і організаційного забезпечення функціонування системи державного аудиту.

*Ціль 2.* Прийняття законодавчих і нормативних актів на основі гармонізації зі світовими стандартами у цій сфері:

- підготовка і прийняття системоутворюючих законодавчих актів: про систему контролю державних фінансів; про внутрішній і зовнішній державний аудит;
- підготовка і прийняття змін до Конституції України і Закону України «Про Рахункову палату» щодо визнання Рахункової палати вищим органом державного аудиту і визначення її повноважень щодо контролю за надходженням і витрачанням коштів державного і місцевого бюджетів;
- розробка і затвердження нормативно-правової бази щодо забезпечення незалежності зовнішніх і внутрішніх державних аудиторів.

*Ціль 3.* Кадрове забезпечення функціонування системи державного аудиту:

- створення навчальної бази для підготовки відповідних фахівців: запровадження у навчальних закладах III–IV рівня акредитації окремої спеціалізації з напрямів підготовки «Облік і аудит», «Фінанси і кредит», «Право» та ін.; проведення підвищення кваліфікації для державних аудиторів за спеціально розробленими програмами та залученням працюючих державних аудиторів [211];
- створення науково-дослідницької бази підготовки кадрів для роботи в системі державного аудиту: розробка стандартів підготовки фахівців; підготовка програм підвищення кваліфікації державних аудиторів; запровадження сертифікації зовнішніх державних аудиторів; розробка програм атестації кадрів; підготовка та проведення

навчально-методичних і науково-практичних семінарів з проблем державного аудиту тощо [153, 187].

*Ціль 4.* Система інформаційно-технічного забезпечення функціонування органів державного аудиту:

- створення інформаційно-аналітичної бази даних щодо проведених контрольних заходів, їх результатів, прийнятих за їх наслідками рішень і вжитих заходів;
- розробка щорічного єдиного загальнодержавного плану контрольних заходів на основі концепції координації діяльності державних контрольних органів;
- забезпечення своєчасного і прозорого оприлюднення відповідної інформації.

Результати реалізації запропонованої нами стратегії формування і розвитку системи державного аудиту мають втілитися у наступному:

а) Створення єдиної системи державного аудиту відповідно до вимог світових стандартів і потреб сучасного етапу розвитку України.

б) Забезпечення дієвості та ефективності контролю за накопиченням і використанням суспільних ресурсів, управлінням ними.

в) Покращення прозорості та своєчасності оприлюднення інформації щодо цільового і ефективного використання бюджетних ресурсів, прийнятих управлінських рішень.

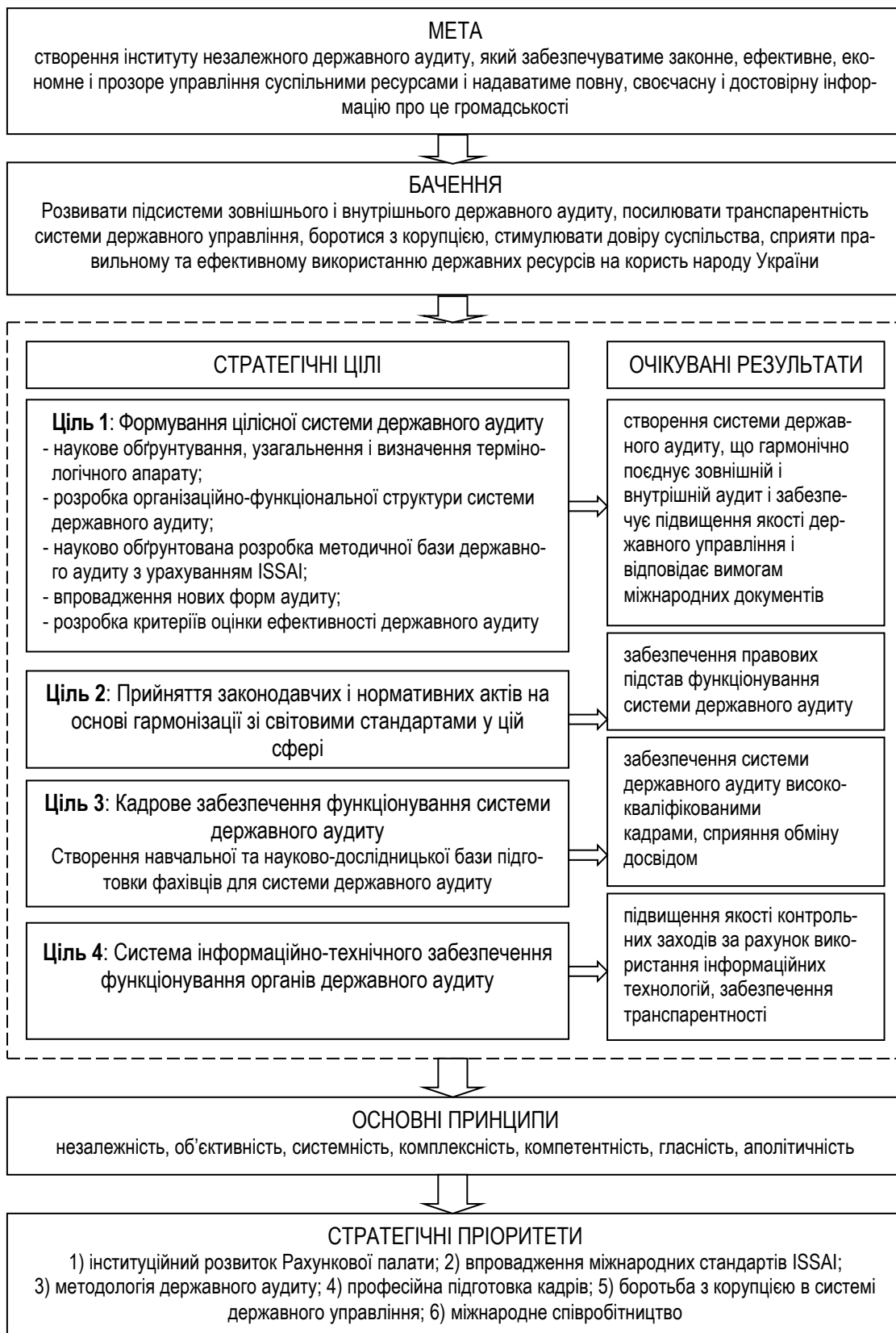
г) Посилення відповідальності керівників органів державного і комунального сектора за прийняття управлінських рішень.

д) Зменшення витрат і підвищення ефективності використання коштів на здійснення контролю державних фінансів [198].

Запропонована стратегія формування і розвитку системи державного аудиту подана на рис. 4.5.

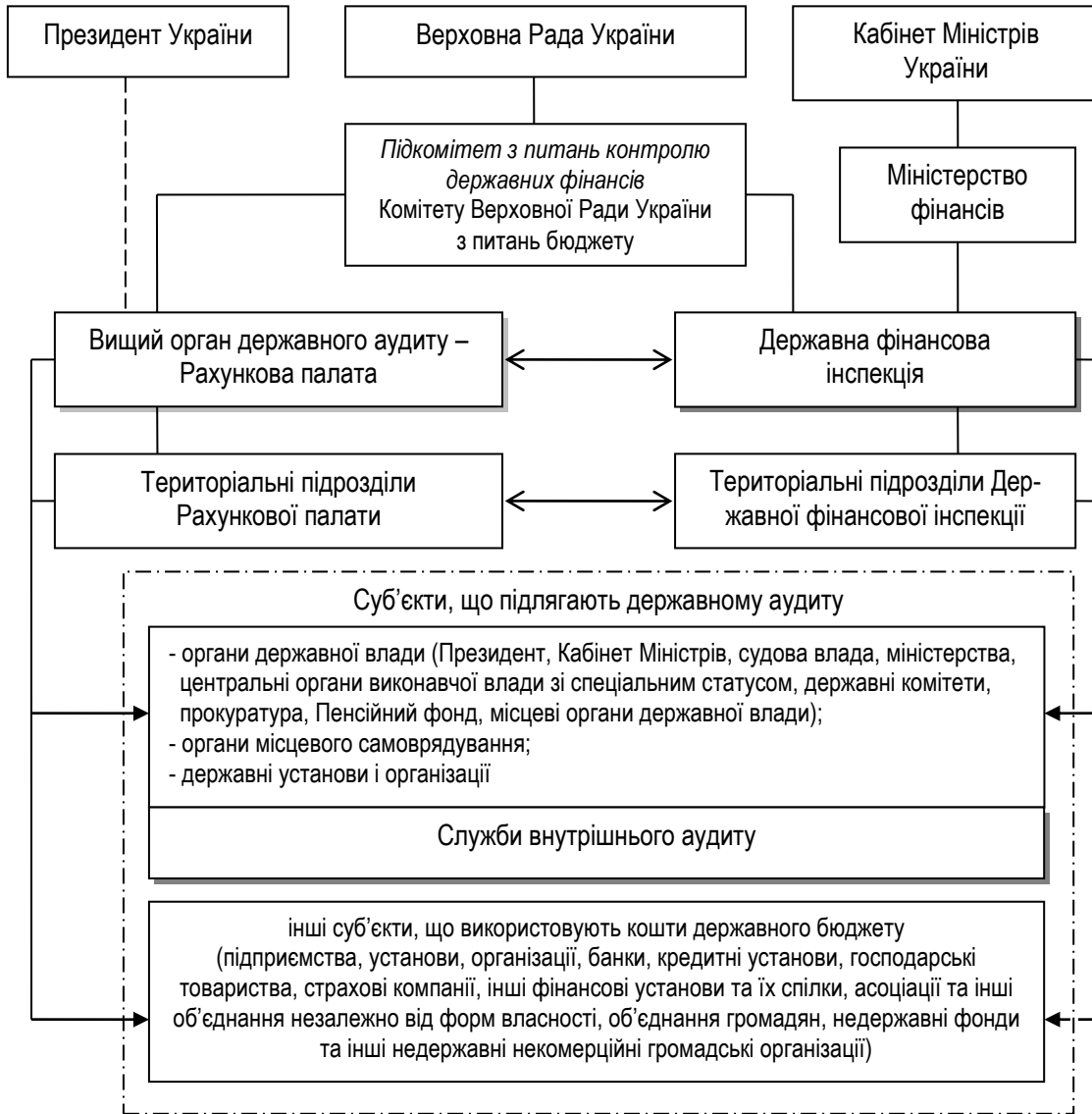
Аналіз вимог Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту, зокрема ISSAI 1 (Лімська декларація), 10 (Мексиканська декларація), 11, 20, 21, досвіду організації систем державного аудиту інших країн, зіставлення їх з чинними вимогами вітчизняного законодавства у сфері контролю державних фінансів та стратегічними цілями розвитку системи державного аудиту дозволяють визначимо організаційну структуру означеної системи (рис. 4.6). У цілому ж взаємозв'язки в організаційній структурі системи державного аудиту, що має бути побудована в Україні, визначимо наступним чином:

- розбудова двох гілок державного аудиту, що підпорядковуються Верховній Раді (зовнішній аудит) і уряду (внутрішній аудит);
- вищим органом державного аудиту є Рахункова палата;



**Рисунок 4.5 – Структура стратегічного плану реалізації державного аудиту в Україні**

Джерело: складено автором



**Рисунок 4.6 – Організаційна структура системи державного аудиту в Україні**

Джерело: складено автором

- механізм взаємовідносин Верховної Ради і Рахункової палати базується на підпорядкованості палати законодавчому органу з одночасним дотриманням незалежності від нього. При цьому Верховна Рада формує склад Рахункової палати, приймає її щорічний звіт, затверджує фінансування (окремим рядком у бюджеті), ставить відповідно до своїх повноважень завдання перед палатою. Взаємодія відбувається через спеціалізований підкомітет Комітету Верховної Ради України з питань бюджету, що сьогодні має назву «Підкомітет з питань державного фінансового контролю та діяльності Рахункової палати», яку пропонуємо замінити на «Підкомітет з питань контролю державних фінансів»;

- підкомітет має повноваження приймати поточні звіти Рахункової палати, перевіряти її діяльність, вирішувати питання її фінансування, проводити моніторинг реагування осіб, щодо яких проводився державний аудит, на його результати і якість усунення відображених у звітах Рахункової палати недоліків, повідомляти відповідну інформацію Верховній Раді;
- Рахункова палата є незалежною від усіх гілок влади, має територіальні підрозділи, що виконують її повноваження з зовнішнього державного аудиту на місцях;
- Рахункова палата може перевіряти за дорученням Верховної Ради відповідно до свого статусу кошторис витрат, пов'язаних з діяльністю допоміжних органів і служб Президента України, на прохання Президента може надавати консультації, висновки у межах своєї компетенції (на рис. 4.6 цей зв'язок показаний пунктиром);
- внутрішній державний аудит здійснюється по лінії уряду Державною фінансовою інспекцією, що підпорядкована Міністерству фінансів і також має територіальні підрозділи на місцях;
- суб'єкти, що підлягають державному аудиту, умовно поділяються на тих, що обов'язково повинні сформувати служби внутрішнього аудиту (органи державної влади, органи місцевого самоврядування та державні установи і організації), і ті, що можуть їх не мати (підприємства, установи, організації, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи та їх спілки, асоціації та інші об'єднання незалежно від форм власності, об'єднання громадян, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні громадські організації тощо). Відсутність служби внутрішнього аудиту у певних випадках не позбавляє таких суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю, що проводиться Державною фінансовою інспекцією (на рис. 4.6 показано пунктиром);
- гармонійне поєднання внутрішнього і зовнішнього державного аудиту передбачає взаємний обмін накопиченою інформацією та аналітичними даними щодо перевірок, їх результатів, планів між Рахунковою палатою і Державною фінансовою інспекцією.

Описана організаційна структура системи державного аудиту відповідає вимогам міжнародних стандартів, прикладам кращої практики і здатна виконувати покладені на неї функції. Разом з тим вона потребує відпрацювання механізмів взаємодії окремих її елементів між собою.

Таким чином, запропоноване нами бачення застосування системного підходу до розвитку державного аудиту в Україні може бути прийняте за основу для подальших наукових розробок. Результатом

реалізації внесених пропозицій стане проведення трансформації системи контролю державних фінансів відповідно до вимог світових стандартів і внутрішніх національних потреб удосконалення державного управління.

#### **4.2 Рахункова палата України як вищий орган державного аудиту**

Рахункова палата України належить до другого типу вищих органів державного аудиту (на основі проведеної у п. 3.2 типології), адже має колегіальну структуру. Проаналізуємо виконання вимог міжнародних стандартів щодо умов функціонування Рахункової палати як вищого органу державного аудиту. Оцінку зробимо за основними параметрами – статус, взаємовідносини з парламентом і урядом, масштаб повноважень, організаційна структура і персонал, стандарти діяльності, гласність тощо.

*Статус.* Відповідно до закону Рахункова палата є постійно діючим органом контролю, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй, здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави [124]. Зазначене формулювання статусу потребує певних коригувань для забезпечення його відповідності вимогам міжнародних стандартів ISSAI. По-перше, необхідно визнати Рахункову палату вищим органом державного аудиту і закріпити цей статус у Конституції та Законі України «Про Рахункову палату». По-друге, вимоги незалежності доцільно конкретизувати, зокрема щодо організаційної, функціональної і фінансової її складових. Враховуючи важливість дотримання незалежності як головного принципу функціонування вищого органу державного аудиту, детальний аналіз цієї проблеми буде викладено у п. 4.3.

*Взаємовідносини з парламентом і урядом.* Закон України «Про Рахункову палату» (далі – Закон) визначає чітко лише її взаємовідносини з Верховною Радою, яка «спрямовує діяльність Рахункової палати на основі підзвітності і підконтрольності Рахункової палати, її Колегії і посадових осіб щодо дотримання ними законності при здійсненні повноважень...» (ст. 32). Всі інші державні органи, що здійснюють контрольно-наглядові функції (Міністерство фінансів, Міністерство внутрішніх справ, Служба безпеки України, Національний банк України, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна

тощо), зобов'язані сприяти діяльності Рахункової палати і надавати певну інформацію (ст. 21) [124]. Разом з тим Закон не передбачає механізмів взаємодії з зазначеними органами. Корисним у вирішенні цього питання може стати позитивний досвід іноземних вищих органів державного аудиту. Приміром, Рахункова палата Російської Федерації має угоди про співробітництво з іншими державними органами, у яких деталізовано порядок направлення запитів до органів з чіткою регламентацією супровідних документів, складання планів взаємодії, процедур завантаження інформації до баз даних і доступу до них, надання взаємної правової та експертної допомоги, періодичність та порядок проведення спільних перевірок тощо. Зазначені угоди оприлюднені на офіційному сайті Рахункової палати Російської Федерації [218], що забезпечує прозорість і гласність у її функціонуванні.

Крім того, у світлі побудови системи державного аудиту, що поєднує внутрішній і зовнішній аудит (див. п. 4.1), важливим аспектом є взаємовідносини між Рахунковою палатою і Державною фінансовою інспекцією. Розвиток внутрішнього аудиту, його зміцнення дозволять Рахунковій палаті покладатися на його результати, що підвищуватиме ефективність контролю державних фінансів у цілому. Для цього Рахунковій палаті потрібно мати право проводити перевірки і аналіз функціонування підрозділів внутрішнього аудиту, надавати рекомендації щодо покращення їх роботи. Водночас такий взаємозв'язок внутрішнього і зовнішнього аудиту вимагає єдності стандартів їх проведення. Бажано, щоб подібного роду стандарти встановлювалися вищим органом державного аудиту. Наприклад, Державне контрольне управління США наділене повноваженнями встановлювати стандарти бухгалтерського обліку і проведення внутрішнього аудиту [268].

*Масштаб повноважень Рахункової палати.* Законом передбачено виконання Рахунковою палатою наступних завдань:

- організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням;
- здійснення контролю за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів;
- контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля;

- контроль за дотриманням законності щодо надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України;
- контроль за законністю та своєчасністю руху коштів Державного бюджету України та коштів позабюджетних фондів в установах Національного банку України та уповноважених банках;
- аналіз встановлених відхилень від показників Державного бюджету України та підготовка пропозицій щодо їх усунення, а також про удосконалення бюджетного процесу в цілому;
- регулярне інформування Верховної Ради України, її комітетів про хід виконання Державного бюджету України та стан погашення внутрішнього і зовнішнього боргу України, про результати здійснення інших контрольних функцій;
- виконання інших завдань, передбачених для Рахункової палати чинним законодавством України [124].

Останніми роками Рахункова палата обирає напрями проведення аудитів на підставі власного досвіду, з урахуванням змін чинного законодавства та пріоритетів соціально-економічного розвитку держави та суспільства. Основними напрямками аудитів у 2012 р. стали:

- фінансова та бюджетна політика;
- правове забезпечення;
- соціальна політика;
- наука та гуманітарна сфера;
- оборона та правоохоронна діяльність;
- промисловість, виробнича інфраструктура та державна власність;
- АПК, природоохоронна діяльність та надзвичайні ситуації;
- державний борг, міжнародна діяльність та фінансові установи;
- використання коштів державного бюджету в регіонах [53].

Крім того, Рахунковою палатою здійснюється контроль бюджетів трьох років – на стадії формування проекту бюджету, в ході поточного виконання та виконаного бюджету. Інтегрована до основних складових бюджетного процесу, така система контролю передбачає безперервний трирічний цикл контролю за формуванням та виконанням бюджетів кожного фінансового року, що реалізується на трьох послідовних стадіях: попередній контроль проекту бюджету, поточний та наступний контроль виконання бюджету.

Отже, основна частка завдань Рахункової палати пов'язана з контролем і аналізом виконання Державного бюджету і потребує перегляду, зокрема, у зв'язку зі змінами Конституції України щодо розширення повноважень Рахункової палати [62]. Необхідно також відмітити,



що роль сучасного вищого органу державного аудиту значно ширше і передбачає проведення аудитів ефективності досягнення стратегічних цілей розвитку країни, удосконалення методології державного аудиту, освоєння новітніх методик аудитів, заходи щодо протидії корупції та відмиванню доходів, отриманих злочинним шляхом, тощо [193].

Необхідно зауважити, що в Україні місцеві бюджети знаходяться поза межами незалежного зовнішнього контролю, що, безумовно, суперечить вимогам Лімської декларації. Так, у статті 18 зазначено, що усі операції, пов'язані з державними фінансами, незалежно від того чи відображені вони у державному бюджеті чи ні, повинні бути об'єктом контролю вищого органу державного аудиту. Окремі складові управління державними фінансами, що не включаються до державного бюджету, не повинні виводитися з-під контролю вищого органу державного аудиту [69]. Керівництво Рахункової палати України постійно наголошує на тому, що держава має контролювати процес забезпечення використання органами місцевого самоврядування значних бюджетних ресурсів, що передані місцевим органам влади у вигляді закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів, а також трансфертів з державного бюджету. Наприклад, у 2010 році такі ресурси у місцевих бюджетах становили понад 85 % від загальної суми отриманих ними доходів [219]. Крім того, необхідно брати до уваги велику кількість місцевих бюджетів (12 052) і високий рівень порушень при їх виконанні, що виявляють органи Державної фінансової інспекції під час перевірок [158].

Для забезпечення принципів незалежності, об'єктивності і прозорості контролю надходження і використання коштів місцевих бюджетів необхідно проводити зовнішній незалежний контроль з метою надання суспільству достовірної та повної інформації про стан управління фінансами місцевих громад та результати діяльності органів місцевої влади. Насправді незалежну оцінку ефективності використання державних ресурсів можуть надати лише органи, що мають функціональну, організаційну та фінансову незалежність по відношенню до об'єкта перевірки. Незалежність підрозділів внутрішнього аудиту органів державного і комунального сектора є обмеженою, а в окремих випадках навіть умовною, адже саме органи місцевого самоврядування розраховують потребу в обсягах трансфертів, а уряд часто визначає їх розподіл. Отже, виключне право органів Державної фінансової інспекції, які представляють виконавчу гілку влади, на контроль порядку формування і використання коштів місцевих бюджетів не дозволяє досягти кінцевої мети такого контролю – забезпечити законність, економічність,

ефективність, результативність і прозорість управління коштами громад, поставити органи місцевої влади під контроль громадськості.

На відміну від України, близько 20 держав світу, серед яких Австрія, Бельгія, Італія, Латвія, Польща, Росія, Словаччина, Угорщина, надали вищим органам державного аудиту повноваження щодо здійснення аудиту органів місцевого самоврядування [161, 219]. Наявність позитивного світового досвіду в цій сфері доводить необхідність проведення трансформацій вітчизняного законодавства в напрямку розширення повноважень Рахункової палати та її територіальних підрозділів на проведення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів і діяльності органів місцевого самоврядування. Існуюча неузгодженість дій законодавця щодо визначення повноважень вітчизняних органів контролю державних фінансів та їх розмежування лише поглиблює існуючі проблеми, унеможлиблює проведення швидких і якісних реформ.

Не менш вагомим повноваженням вищого органу державного аудиту розвинутих країн є підтвердження достовірності звітів підприємств, установ і організацій державного сектора, що також покликано забезпечувати прозорість системи державного управління. Слід зазначити, що Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки був запланований перехід на застосування національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі з 1 січня 2013 р. [119]. Зазначені положення були розроблені на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора і передбачають зміну принципів ведення бухгалтерського обліку та запровадження форм фінансової звітності, що відповідають за складом чинним формам для суб'єктів підприємницької діяльності. Проте, на жаль, уряд відклав нововведення в державному секторі до 2015 року. Жоден з існуючих законодавчих актів, що регулюють організацію бухгалтерського обліку і звітності бюджетних установ і організацій, чітко не передбачає порядок оприлюднення їх фінансової звітності. На наш погляд, така ситуація унеможлиблює дотримання публічності державних фінансів, що не підвищить якість державного аудиту найближчим часом [159, 162, 173].

Перехід від касового методу обліку надходжень до методу нарахування, введення бюджетування за результатами поставить нові задачі перед Рахунковою палатою, що має бути враховано законом. Також для забезпечення відповідності вимогам Лімської декларації необхідно розширити сферу повноважень Рахункової палати щодо надання послуг населенню (аналіз вартості, доступності, якості), державні капітальні вкладення і проекти в галузі високих технологій та інновацій (аудит ефективності, аналіз часу, складу витрат, якості, ризиків тощо),

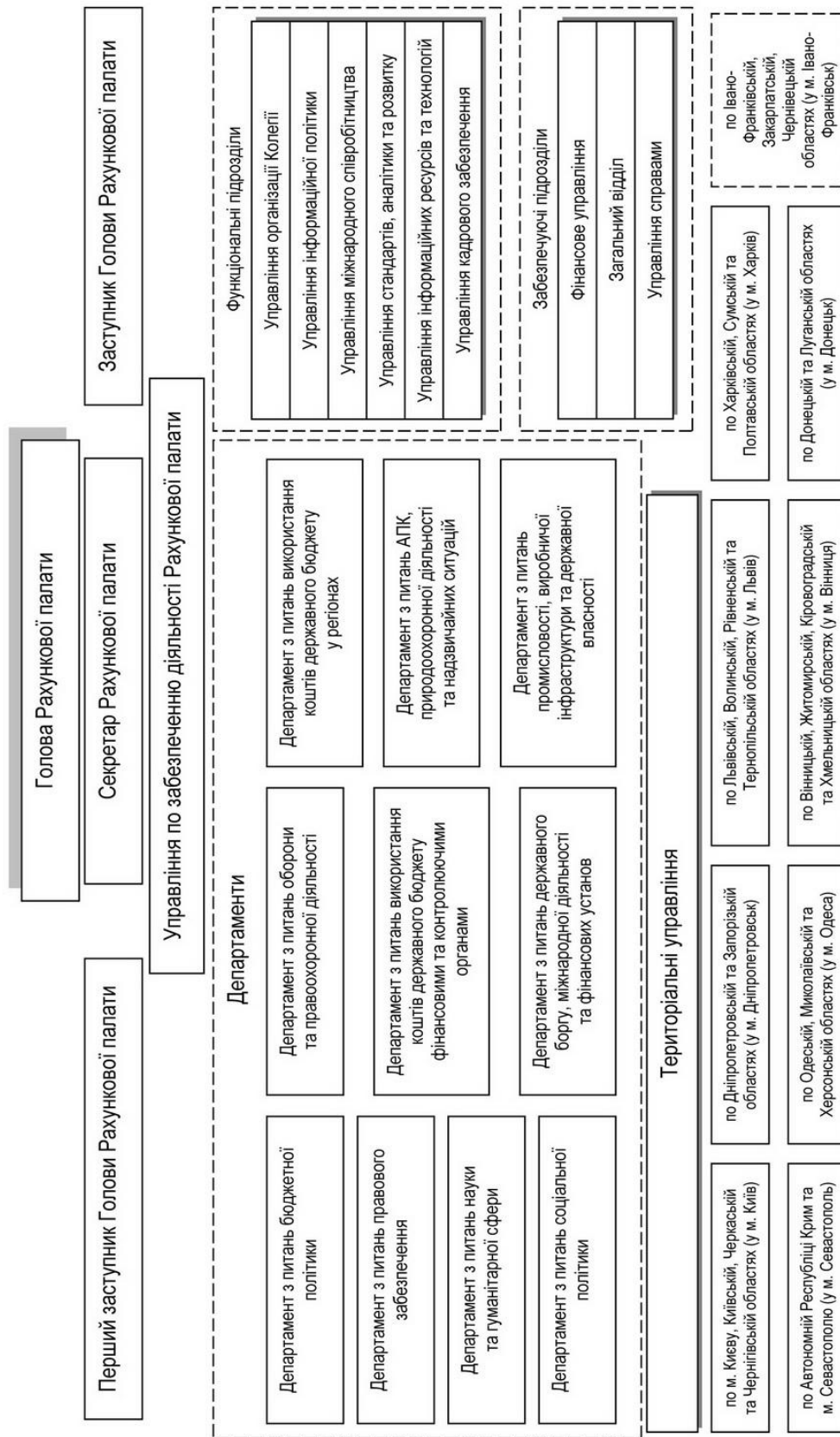
приватизацію (аналіз переваг та недоліків проведених заходів, оцінка ефективності) та ін.

*Організаційна структура і персонал.* Для повноцінного виконання покладених на Рахункову палату повноважень вона повинна мати розгалужену організаційну структуру і відповідну кількість фахівців. На сьогодні структура Рахункової палати включає в себе центральний апарат і 9 територіальних підрозділів (рис. 4.7). При цьому територіальне управління по Івано-Франківській, Закарпатській та Чернівецькій областях (у м. Івано-Франківськ) через недостатність фінансових ресурсів поки що перебуває на стадії організаційно-технічного створення. У цілому такий поділ на департаменти відповідає завданням Рахункової палати. Разом з тим потреби здійснення внутрішнього аудиту діяльності палати вимагають утворення відповідного підрозділу в її структурі.

Станом на 31.12.2012 фактична кількість працівників Рахункової палати налічувала 454 особи, або 84 % від затвердженої штатної чисельності. За останні 5 років чисельність поступово зменшується – від 500 осіб у 2008 р. до 454 у 2012 р. [53]. Необхідно зауважити, що проблема кадрового забезпечення існує і у вищих органах державного аудиту розвинутих країн, оскільки має достатньо об'єктивне підґрунтя. Високопрофесійні фахівці, якими має бути укомплектований штат вищого органу державного аудиту, користуються значним попитом у приватних компаніях. Отже, вищий орган державного аудиту не завжди може конкурувати з приватним сектором щодо рівня оплати праці, адже фінансується за рахунок бюджетних коштів, що призводить до плинності кадрів.

На наш погляд, нерозвинена організаційна структура не лише не дозволяє повноцінно виконувати покладені на Рахункову палату функції, але й гальмує її розвиток у майбутньому. Суспільство покладає на Рахункову палату, як на вищий орган державного аудиту, виконання вагомих завдань, що відображається у високих вимогах до кваліфікації її співробітників та їх широких повноваженнях. Саме тому питання підготовки кадрів та їх кваліфікації є вкрай важливими.

У світовій практиці підготовка кадрів поділяється на обов'язкову і добровільну (з метою просування службовими сходами). Обов'язкова підготовка включає певні етапи, які проходить кожен співробітник: отримання вичерпної інформації стосовно організації і процесів, навичок участі у контрольних заходах; опанування основ аудиторської перевірки, починаючи з планування, і завершуючи розробкою проектів, виконанням і складанням висновків; отримання знань юридичного, економічного і методологічного характеру.



**Рисунок 4.7 – Організаційна структура Рахункової палати України**

Джерело: [253]

Добровільна підготовка базується на розвитку особистості, що включає самостійне підвищення кваліфікації (в т.ч. щодо навичок роботи у колективі, комунікативності, здатності розв'язання конфліктів, навичок організації праці і розподілу робочого часу).

Необхідно зазначити, що в цілому Рахункова палата має значний науковий потенціал: 2 доктори наук, 21 кандидат наук, 8 аспірантів і 1 докторант. Вищу освіту мають всі державні службовці, з них 129 мають освітньо-кваліфікаційний рівень магістра, 113 – дві вищі освіти, 14 – три, 1 – чотири, ще 13 осіб продовжують здобувати другу або третю вищу освіту. Почесне звання «Заслужений економіст України» мають 10 осіб, «Заслужений юрист України» – 3, «Заслужений будівельник України» – 1, «Заслужений діяч науки і техніки України» – 1, «Заслужений працівник промисловості України» – 1, «Заслужений працівник сільського господарства України» – 1 особа [53]. Проте розвиток організаційної структури у майбутньому вимагатиме розширення штатів, а це, в свою чергу, поставить завдання відповідного підбору кадрів. На наш погляд, це може стати проблемою, адже сьогодні система вищої освіти не має відповідних напрямів підготовки фахівців за спеціалізаціями, які б враховували потреби майбутніх співробітників вищого органу державного аудиту. Співпраця Рахункової палати з вищими навчальними закладами в цьому напрямку поки що є незначною.

*Стандарти діяльності.* Рахункова палата, як член міжнародних організацій вищих органів державного аудиту, має у своїй діяльності спиратися на чинні міжнародні стандарти. Проаналізуємо можливість використання ISSAI в Україні. Передусім зауважимо, що Рахункова палата є повним членом INTOSAI, а, отже, повинна дотримуватися вимог Лімської декларації. Втім сьогодні існують законодавчі обмеження, що не дозволяють їй повною мірою виконувати вимоги основоположних документів INTOSAI. Що ж стосується професійних стандартів державного аудиту, то вони не потребують законодавчого затвердження, їх прийняття належить до повноважень Колегії Рахункової палати [124]. У цій сфері Рахункова палата за весь час свого існування обмежилася підготовкою Інструкції про порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою [125] (втратила чинність) і Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» [118], що замінив собою попередню Інструкцію. Аналіз чинного Стандарту не дозволяє говорити про його відповідність вимогам ISSAI. На нашу думку, розбіжності принципів.

По-перше, використовувана термінологія не відповідає сучасним поглядам на роль і функції вищого органу державного аудиту, обмежується використанням понять «ревізія» і «перевірка», не містить

визначення загальнозживаних в міжнародній практиці понять фінансового аудиту, аудиту ефективності, аудиту відповідності. Крім того, в Законі України «Про Рахункову палату» в переліку повноважень палати зазначене проведення ревізій, перевірок і обслідувань. Останні в Стандарті не згадуються взагалі, що не дозволяє конкретизувати цей вид діяльності Рахункової палати, не сприяє зрозумілості процедури проведення обслідувань, порядку реалізації матеріалів за їх результатами тощо.

По-друге, Стандарт не описує порядок надання консультацій державним органам і посадовим особам, розробки заходів щодо вивчення можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету України, здійснення експертно-аналітичних, інформаційних та інших видів діяльності, передбачених Законом України «Про Рахункову палату» [124]. Тобто значна частина повноважень Рахункової палати залишилася поза увагою розробників Стандарту.

По-третє, згадуваний вітчизняний Стандарт не містить тих принципів, деталізації з конкретних питань, що дозволять говорити про уніфікацію підходів до проведення аудитів і перевірок в самій Рахунковій палаті, а, отже, – про високу якість заходів, що проводяться, та їх відповідність сучасним потребами державного управління.

Процеси гармонізації міжнародних стандартів, що відбуваються останнім часом (див. п. 3.3), вимагають від вищих органів державного аудиту опрацювання чинних стандартів і повноцінного використання їх у своїй практиці з урахуванням національних особливостей. Отже, стандарти ISSAI мають бути узяті за основу, на якій необхідно розробити деталізовані методики проведення різних типів контрольно-аналітичних і експертних заходів. Корисною може виявитися краща практика у цій сфері Федеральної рахункової палати ФРН (див. п.п. 3.2.2) і Рахункового Суду Словенії (див. п.п. 3.2.4). Крім того, важливу роль відіграє наукове забезпечення діяльності палати, з метою якого Рахунковою палатою Російської Федерації навіть було утворено Державний науково-дослідний інститут системного аналізу Рахункової палати Російської Федерації (див. п.п. 3.2.2).

У зв'язку з прийняттям нової редакції ISSAI у 2013 р. відкриваються можливості розробки актуальних вітчизняних стандартів. Зауважимо, що відбуватися це має з застосуванням системного підходу, описаного вище, і з урахуванням сучасних наукових розробок і досвіду Рахункової палати.

Також необхідно звернути увагу на методику вибору об'єктів, щодо яких проводиться аудит. Хоча палата самостійна у визначенні об'єктів дослідження, вона має використовувати зрозумілі

для громадськості підходи до їх вибору. Приміром, прозорість процедури відбору об'єктів аудиту забезпечується аналізом ризиків, розподілу ресурсів і оцінкою спроможності вищого органу державного аудиту якісно виконати поставлені завдання.

*Гласність.* Важливим аспектом діяльності вищого органу державного аудиту є забезпечення гласності. У цьому плані Рахункова палата відповідає вимогам ISSAI, хоча окремі питання потребують доопрацювання. Приміром, у 2012 р. спостерігалось значне скорочення кількості оприлюднених матеріалів – 8 601 проти 12 175 у 2011 р. (див. додаток Е). Аналіз викладених Рахунковою палатою на офіційному сайті бюлетенів і звітів про виконання покладених на неї завдань свідчить про те, що під час проведених аудитів виявляється значна кількість порушень законності, достовірності поданої органами державної влади інформації, ефективності урядових дій тощо. А втім своєчасна інформація про вжиті заходи щодо кожного виявленого порушення або відхилення відсутня у відкритому доступі. Узагальнені показники містяться лише у щорічних звітах палати, які оприлюднюються через 6-7 місяців після завершення звітного року.

*Інформаційно-технічне забезпечення.* Сучасний вищий орган державного аудиту немислимий без відповідного інформаційно-технічного забезпечення, яке дозволяло б виконувати визначені функції оперативно та якісно. Інформаційно-аналітична система Рахункової палати побудована на базі інтеграційної платформи, основу якої становлять програмні системи Microsoft SharePoint та Microsoft BizTalk, та складається з понад 30 інформаційних та аналітичних систем, у тому числі систем підтримки діяльності Колегії Рахункової палати – АС «Колегія» та «Моніторинг рішень Колегії», системи інформаційно-правового забезпечення, інформаційно-аналітичних систем «Моніторинг фінансових показників виконання бюджетів всіх рівнів», «Моніторинг макропоказників економічного та соціального становища України» і «Моніторинг галузевих показників соціально-економічного розвитку регіонів України». Наразі Рахункова палата налагодила отримання основної частини документів в електронному вигляді, що забезпечує оперативність отримання і використання інформації, дає змогу автоматизувати процеси аналізу та моніторингу показників фінансової, податкової і статистичної звітності. На кінець 2012 р. в електронних базах даних Рахункової палати було сконцентровано майже 1,8 млн електронних документів [53]. У майбутньому Рахункова палата має підтримувати сучасні можливості інформаційно-аналітичної системи, освоювати нові інформаційні технології, що дозволить їй забезпечувати високу якість контрольних і експертно-аналітичних заходів.

Таким чином, аналіз основних аспектів функціонування Рахункової палати України на сучасному етапі дозволяє зробити висновок про її загальну відповідність вимогам INTOSAI щодо вищих органів державного аудиту. Разом з тим певні питання потребують подальшого доопрацювання як на рівні Верховної Ради, так і на рівні Рахункової палати. Узагальнені пропозиції щодо цього подано у додатку Ж. Вагомі, на наш погляд, проблеми забезпечення незалежності та контролю якості державного аудиту розглянемо нижче.

### **4.3 Забезпечення незалежності державного аудиту**

Для повноцінного виконання завдань, покладених на вищий орган державного аудиту (ВОДА), він має зберігати незалежність від суб'єктів, що перевіряються, і бути захищеним від зовнішнього впливу. Така незалежність гарантує збалансованість, надійність і об'єктивність висновків державних аудиторів, сприяє досягненню гласності, підтримує ефективність парламентського контролю, а отже, – слугує укріпленню довіри громадян до влади.

Забезпечення соціальної підтримки у суспільстві процесу створення і функціонування вищого органу державного аудиту базується на доведенні результатів його діяльності до громадськості, яка вирішує питання ефективності й доцільності контрольного органу. Поточна діяльність такого контрольного інституту має забезпечувати економне витрачання державних коштів, формувати у суспільстві правильну уяву про ступінь ефективності управління фінансово-економічною діяльністю держави. Легітимність ВОДА заснована на органічній та функціональній незалежності самого цього органу і його членів. Будь-яке, навіть незначне, обмеження незалежності зводить нанівець позитивний ефект аудиту суб'єкта, що перевіряється. Якщо сама організація або інші особи мають можливість впливати на рішення аудиторів, або на суму чи форму фінансування аудиторської перевірки, результати роботи контрольного органу не можуть розглядатися серйозно.

З цих причин незалежність зовнішнього контролю є одним із фундаментальних принципів. Відповідно до Лімської декларації незалежність вищого органу державного аудиту розглядається в декількох аспектах:

а) організаційна незалежність – незалежність членів ВОДА, відсутність будь-якого зовнішнього впливу;



б) функціональна незалежність – закріплення аудиторських компетенцій ВОДА в Конституції країни, свобода планування аудиторських перевірок і складання висновків за їх наслідками;

в) фінансова незалежність – отримання необхідних фінансових ресурсів з бюджету, вільне розпорядження коштами [172, с. 271].

З моменту свого заснування INTOSAI спрямовує значні зусилля на забезпечення і підтримання незалежності ВОДА. На XIX Конгресі INTOSAI у 2007 р. було затверджено Мексиканську декларацію незалежності вищих органів державного аудиту, метою якої стало проголошення незалежності ВОДА для тих випадків, коли така незалежність не проголошена в Конституції країни, або проголошена лише формально.

Мексиканська декларація деталізує визначені Лімською декларацією аспекти незалежності та містить наступні основні принципи її дотримання:

а) незалежність у правовій сфері – забезпечення відповідного юридичного статусу вищого контрольного органу;

б) кадрова незалежність – законодавче закріплення умов призначення керівництва і членів ВОДА, що передбачають достатньо тривалий термін виконання повноважень. При цьому процедура усунення з посади не має залежати від рішень уряду і владних структур;

в) незалежність у сфері аудиту – самостійне визначення вищим органом державного аудиту тематики аудиторських перевірок, робочих планів, методів і способів їх виконання, власної організаційної структури і управління справами;

г) незалежність джерел інформації – надання аудиторам всієї потрібної інформації під час проведення перевірок без будь-яких обмежень;

д) незалежність у презентації результатів аудиту – відсутність перешкод в оприлюдненні підсумків перевірок, що проводилися;

е) незалежність у визначенні змісту звітів і часу публікацій;

ж) незалежність наступного контролю – можливість контролювати виконання рекомендацій, здійснених під час перевірок вищим органом державного аудиту;

и) незалежність в економічній сфері – надання ВОДА відповідного і достатнього забезпечення матеріальними, трудовими і фінансовими ресурсами [74, 75].

Мексиканська декларація увійшла до другого рівня згадуваних у п. 3.3 Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI) – «Необхідні умови для функціонування вищих органів державного аудиту». Крім того, у її розвиток було прийнято ISSAI 11

«Принципи INTOSAI та краща практика, що стосується незалежності вищих органів державного аудиту», ISSAI 12 «Цінність і переваги вищих органів державного аудиту – підвищити якість життя громадян», ISSAI 30 «Кодекс етики» [258].

Проаналізуємо дотримання Рахунковою палатою основоположних документів INTOSAI у сфері забезпечення принципу незалежності.

*Незалежність у правовій сфері.* Передусім, треба завжди враховувати, що незалежність не може бути абсолютною, оскільки вищий орган державного аудиту є частиною держави, але вона має бути гарантована і достатньо захищена з юридичної точки зору. Відповідно до ст. 36 Закону України «Про Рахункову палату» палата здійснює свою діяльність «як незалежний орган контролю Верховної Ради України і керується Конституцією України і законами України, виконуючи свої функції і повноваження згідно із статусом...» [124]. Отже, з правової точки зору незалежність Рахункової палати дотримана, хоча і не деталізована, як того вимагає ISSAI 10 (Мексиканська декларація) та ISSAI 11.

*Кадрова незалежність.* Процедура призначення складу Рахункової палати – Голови, Першого заступника і заступника Голови, головних контролерів та Секретаря – прописана у Законі України «Про Рахункову палату» [124]. Згідно зі ст. 10 Голова Рахункової палати після обговорення його кандидатури за спеціальною процедурою відповідним Комітетом Верховної Ради призначається Верховною Радою за поданням Голови Верховної Ради терміном на 7 років з правом повторного призначення. Кандидат вважається призначеним, якщо за нього під час таємного голосування проголосувала більшість від конституційного складу Верховної Ради (тобто більше ніж 225 з 450 народних депутатів). Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар Рахункової палати призначаються на посаду Верховною Радою України за поданням Голови Рахункової палати шляхом таємного голосування за списком терміном на 7 років у порядку, встановленому для призначення Голови Рахункової палати. Претенденти на посади у Рахунковій палаті не можуть бути народними депутатами, членами уряду, займатися підприємницькою діяльністю, виконувати роботу за сумісництвом (крім викладацької, наукової та іншої творчої діяльності, здійснюваної у позаробочий час).

Статтею 37 згаданого закону гарантовано правовий статус посадових осіб Рахункової палати, що не можуть бути затримані, притягнуті до кримінальної відповідальності без згоди Верховної Ради України. Повідомлення їх про підозру у вчиненні кримінального правопорушення може бути здійснено лише Генеральним прокурором Укра-

їни. За будь-який вплив на посадових осіб Рахункової палати, а також осіб, які виконують її доручення, з метою перешкодити виконанню ними службових обов'язків або добитися прийняття рішення, що суперечить чинному законодавству України, насильницькі дії, образу, а також розповсюдження неправдивої інформації щодо них винні особи несуть відповідальність, встановлену законодавством України.

Крім того, посадовим особам Рахункової палати гарантується професійна незалежність. Вони можуть бути достроково звільнені з посади за поданням Голови Верховної Ради України у разі: порушень ними законодавства України або допущення зловживань по службі – за рішенням Верховної Ради; особистої заяви про відставку; тривалої хвороби (підтвердженої медичною установою), що перешкоджає їх діяльності на займаній посаді; досягнення ними 65-річного віку. При цьому рішення про звільнення приймається більшістю голосів від конституційного складу Верховної Ради [124].

Слід зазначити, що встановлений термін перебування на посаді керівного складу Рахункової палати є доволі тривалим (7 років), а головне – він не співпадає з терміном виконання повноважень Верховною Радою України (5 років), що забезпечує дотримання незалежності палати від законодавчого органу, який її формує.

Якщо звернутися до кращої практики зарубіжних вищих органів державного аудиту, то найбільш жорсткими щодо незалежності є вимоги законодавства Ізраїлю. Так, з самого початку існування посади Державного контролера було встановлено п'ятирічний термін його повноважень з правом повторного призначення. Проте у 1998 р. з метою забезпечення ще більшої незалежності Державного контролера ці норми було переглянуто. Висловлювалася думка, що сама можливість переобрання на другий термін підриває незалежність і професійну чесність контролера, якому доведеться проходити процедуру обговорення і голосування під час проведення перевірок стосовно діяльності міністрів та інших вищих осіб адміністрації. Парламент Ізраїлю (Кнесет) підтримав цю думку, і тепер Державний контролер обирається терміном на 7 років без права повторного обрання [16]. Завдяки цьому суспільство отримало гарантії того, що посадові особи адміністрації не зможуть впливати на Державного контролера під час подовження його мандату. Крім того, відсторонити контролера від посади можна виключно кваліфікованою більшістю Кнесету ( $\frac{3}{4}$  від складу).

Вважаємо, що зміцненню незалежності ВОДА з точки зору політичного впливу сприятиме вимога поетапного оновлення складу Колегії Рахункової палати. Тобто призначення Голови палати і її складу має проходити не водночас, а з розривом у часі, приміром у 3 роки, як це відбувається у Румунії.

Корисною, на наш погляд, є практика Російської Федерації щодо розширення обмежень і обов'язків, які накладаються на посадовців Рахункової палати, з внесенням відповідної статті до закону. Наприклад, крім звичних обмежень щодо занять підприємницькою діяльністю чи обіймання посад у інших державних органах внесено заборони: бути довіреною особою у справах третіх осіб в органах державної влади і місцевого самоврядування; використовувати у неслужбових цілях інформацію, засоби матеріально-технічного, фінансового та інформаційного забезпечення, що призначені для службової діяльності; отримувати гонорари за публікації і виступи в якості офіційних представників Рахункової палати; отримувати усілякі подарунки у зв'язку з аудиторською діяльністю тощо [218]. Така конкретизація заборон сприяє прозорості діяльності посадовців палати, а також більш точному дотриманню антикорупційного законодавства, що теж є забезпеченням незалежності.

*Незалежність у сфері аудиту.* В межах визначених законом завдань Рахункова палата має організаційну і функціональну незалежність. Об'єктом контролю з боку Рахункової палати є усі операції, що мають фінансові наслідки для Державного бюджету України, які здійснюються у ході своєї діяльності будь-які установи, організації, суб'єкти підприємницької діяльності, незалежно від форм власності. Вся діяльність проводиться Рахунковою палатою на основі річних і поточних планів, які формуються з урахуванням усіх видів і напрямів діяльності палати та конкретних доручень Верховної Ради України та її комітетів (стаття 15 Закону України «Про Рахункову палату»). До плану роботи Рахункової палати обов'язково включається виконання звернень не менш як однієї третини конституційного складу Верховної Ради України (150 депутатів). При формуванні планів роботи Рахункової палати враховується обов'язковий розгляд звернень та пропозицій Президента і Кабінету Міністрів. Позапланові контрольні заходи проводяться за рішеннями Колегії Рахункової палати на підставі постанов або протокольних доручень Верховної Ради, звернень комітетів Верховної Ради та запитів народних депутатів, по яких Верховна Рада приймає рішення.

Питання планування і організації роботи Рахункової палати, методології контрольно-ревізійної діяльності, підготовки висновків за матеріалами перевірок, ревізій, обслідувань та експертиз, а також підготовки звітів та інформаційних повідомлень розглядаються колегіально і належать до компетенції Колегії Рахункової палати. Отже, законом передбачене забезпечення незалежності Рахункової палати у сфері контролю. Водночас норми закону потребують доопрацювання у зв'язку з тим, що склад повноважень і функцій Рахункової палати не

містить сучасних видів і форм проведення контрольних заходів, зокрема, аудиту ефективності, аудиту відповідності, фінансового аудиту тощо. Тобто за процедурою організації діяльності незалежність дотримана, але вона потребує розширення мандату Рахункової палати, про що згадувалося вище.

За вимогами ISSAI 11 ВОДА необхідно обережно ставитися до аудитів у політичній сфері – обмежуватися аудитом реалізації політики, не вдаючись при цьому до оцінок самої політики уряду чи державних установ. Ця вимога забезпечується статтею 27 Закону України «Про Рахункову палату»: «Висновки Рахункової палати не можуть містити політичних оцінок рішень, які приймаються Верховною Радою України та органами виконавчої влади в межах їх компетенції» [124].

*Незалежність джерел інформації.* Належне виконання обов'язків ВОДА передбачає відповідний рівень повноважень для отримання своєчасного, необмеженого, прямого і вільного доступу до всіх необхідних документів та інформації. Статтею 18 Закону України «Про Рахункову палату» передбачається, що на запити Рахункової палати всі органи державної влади і органи місцевого самоврядування, підприємства, установи та організації незалежно від форм власності та їх посадові особи зобов'язані надавати інформацію, що стосується об'єктів контролю та є необхідною для його здійснення. При цьому Національний банк України, уповноважені банки, кредитні установи та фінансові організації зобов'язані надавати необхідні документальні підтвердження операцій і стану рахунків об'єктів, що перевіряються, а підприємства, установи та організації – довідки і копії документів щодо операцій і розрахунків з об'єктами, що перевіряються [124].

Відмова або ухилення від своєчасного надання необхідної інформації або документації на вимогу Рахункової палати, надання недостовірної інформації тягне за собою відповідальність, що накладається на посадових осіб відповідно до законодавства.

Краща практика у цьому питанні, представлена у ISSAI 11, включає можливість державних аудиторів під час здійснення контрольних заходів не лише отримувати необхідну інформацію, але й бути присутніми на засіданнях державного органу, правління, керівного комітету, ради аудиторів тощо.

*Незалежність у презентації результатів аудиту.* Відповідно до стандартів ISSAI вищий орган державного аудиту не повинен мати обмежень у звітності щодо результатів аудиторської роботи. Рахункова палата у цьому аспекті відповідає зазначеним вимогам. Форми подання результатів діяльності при цьому використовуються різноманітні та визначаються Законом України «Про Рахункову палату»:

- доповіді та повідомлення за підсумками проведених перевірок, ревізій та обслідувань, що подаються до комітетів Верховної Ради за згодою Верховної Ради. Терміни подання при цьому визначаються як «необхідні для виконання доручень» і мають бути узгоджені з відповідними комітетами (стаття 34);
- оперативний звіт до Верховної Ради (за встановленою формою) про хід виконання Державного бюджету України, в якому наводяться фактичні відомості про формування доходів і проведені витрати у порівнянні з показниками, затвердженими Законом про Державний бюджет України поточного року, і показниками за відповідний період або квартал попереднього року. Періодичність подання – щокварталу (стаття 22);
- висновки і пропозиції до Верховної Ради щодо звітів Національного банку України про забезпечення стабільності грошової одиниці, а також щодо діяльності Національного банку України з обслуговування державного боргу України (стаття 25);
- інформація до Верховної Ради про перевірку кошторису витрат Національного банку України (стаття 25);
- інформація до Верховної Ради про виявлені факти порушення закону, а також заподіяння державі шкоди (стаття 26);
- передача матеріалів до правоохоронних органів, за рішенням Колегії Рахункової палати, у разі виявлення порушень закону, що тягнуть за собою адміністративну або кримінальну відповідальність (стаття 26);
- загальний письмовий звіт до Верховної Ради про результати виконання її доручень, проведених перевірок, ревізій та обслідувань, а також про витрати на цю діяльність. Термін подання – 1 раз на рік не пізніше 1 грудня (стаття 35) [124].

*Незалежність у визначенні змісту звітів і часу публікацій.* Передбачається, що ВОДА є вільним у прийнятті рішень щодо змісту, термінів звітів за результатами перевірки, їх публікації та розповсюдження. Він має право надавати у своїх аудиторських звітах спостереження та рекомендації з урахуванням думки контрольованого суб'єкта. Законодавством мають бути передбачені лише мінімальні вимоги щодо звітності ВОДА, за необхідності – конкретні питання, за якими потрібно оформляти той або інший вид звіту. Оприлюднення звітів має відбуватися після того, як вони офіційно надані у відповідний орган за вимогами законодавства.

Щорічний звіт Рахункової палати, затверджений Верховною Радою, публікується у виданнях Верховної Ради. Крім того, Рахункова палата регулярно публікує інформацію про свою діяльність у засобах масової інформації.

*Незалежність наступного контролю.* Довіра суспільства базується на переконливості звітів парламенту і громадськості, а також на відношенні до рекомендацій, наданих органам виконавчої влади. Наявність ефективних механізмів реалізації рекомендацій вищого органу державного аудиту сприяє підвищенню результативності його діяльності. Отже, ВОДА повинен надавати свої звіти законодавчій владі, зазвичай через відповідну комісію. Також має існувати внутрішня система контролю реалізації наданих висновків і рекомендацій за результатами перевірки. Крім того, важливу роль відіграє наявність неформального механізму контролю реалізації рекомендацій, що заснований на проведенні регулярних засідань, брифінгів з залученням представників різних гілок влади, в ході яких обговорюються практичні варіанти реалізації наданих державними аудиторами рекомендацій, їх наслідки тощо.

Українським законодавством передбачено, що Рахункова палата за результатами проведених контрольних заходів направляє органам виконавчої влади, керівникам підприємств, установ і організацій, банків і кредитних установ, які перевірялись, постанови та висновки, затверджені її Колегією, для відповідного реагування і вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень, відшкодування збитків, завданих державі, поновлення правового режиму загальнодержавної власності та притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні законодавства України, безгосподарності та марнотратстві (стаття 29).

Разом з цим встановлено терміни для розгляду постанов та висновків Колегії Рахункової палати, які визначаються самостійно палатою, але не пізніше ніж протягом 15 календарних днів з дня їх отримання. Також зазначено, що про заходи реагування на отримані постанови і висновки Колегії Рахункова палата повідомляється негайно. При цьому законодавець не дає додаткових роз'яснень щодо поняття «негайно», що є недоліком.

*Незалежність в економічній сфері.* За вимогами ISSAI вищий орган державного аудиту повинен мати необхідні та раціональні людські, матеріальні і грошові ресурси, а виконавча влада не повинна контролювати чи направляти доступ до цих ресурсів. Тобто ВОДА має управляти своїм бюджетом і розподіляти його на власний розсуд. Законодавча влада або одна з її комісій відповідають за забезпечення ВОДА відповідними ресурсами для виконання ним своїх повноважень. У випадку недостатності попередньо розрахованого бюджету для повноцінного виконання повноважень ВОДА має право безпосередньо звертатися до законодавчої влади. Безумовно, такі вимоги супроводжуються прозорістю і підзвітністю ВОДА, що забезпечується

механізмами контролю за рівнем фінансування і результативністю діяльності ВОДА.

Кошти на утримання Рахункової палати виділяються безпосередньо з Державного бюджету України. Обсяг цих коштів щорічно встановлюється Верховною Радою і зазначається у державному бюджеті окремим рядком (стаття 38 Закону України «Про Рахункову палату»). При цьому слід враховувати, що в Україні поступово впроваджується програмно-цільовий метод у бюджетному процесі. Тому сьогодні фінансування Рахункової палати відбувається відповідно до вимог Бюджетного кодексу [22] за програмною класифікацією видатків та кредитування бюджету, що готується центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування державної бюджетної політики (тобто Міністерством фінансів).

У зв'язку з зазначеним процедура фінансування Рахункової палати виглядає наступним чином. Рахункова палата готує пропозиції щодо обсягу потрібних їй коштів і подає їх до Міністерства фінансів, яке враховує надані пропозиції у проекті бюджету на наступний рік і передає його до Кабінету міністрів. Після затвердження закону України про державний бюджет на поточний рік відбувається фактичне фінансування діяльності Рахункової палати.

Зазначена процедура не дозволяє говорити про повну фінансову незалежність Рахункової палати. По-перше, виконавча влада приймає рішення про виділення цих коштів, отримує відповідні звіти від Рахункової палати про виконання результатів бюджетної програми. По-друге, фактичні результати фінансування, оприлюднені Рахунковою палатою у своїх річних звітах, підтверджують тезу про втручання виконавчої влади до визначення потреб вищого органу державного аудиту у певних ресурсах.

Так, у Звіті за 2010 р. Рахункова палата наголошує на таких проблемах її фінансування:

- секвестр державного бюджету значно ускладнив планування та проведення закупівлі товарів, робіт і послуг для потреб палати, особливо у першій половині року, та призвів до необхідності внесення змін до кошторису;
- неодноразові звернення до Міністерства фінансів з проханням щодо відкриття окремої програми «Міжнародне співробітництво Рахункової палати» залишилися невирішеними;
- незначний обсяг видатків (108,7 тис. грн.) за бюджетною програмою «Створення інформаційно-аналітичної системи Рахункової палати» не дав змогу провести заплановані необхідні роботи не тільки з розвитку інформаційно-аналітичної системи палати, а й з її утримання на досягнутому рівні;



- фінансування видатків на виконання завдань Національної програми інформатизації не здійснювалось взагалі;
- з метою забезпечення фінансово-господарської діяльності апарату Рахункової палати та її територіальних управлінь наказом Голови Рахункової палати було подовжено дію прийнятого у 2009 році наказу щодо запровадження режиму економії фінансових та матеріальних ресурсів Рахункової палати [53].

До перелічених проблем у 2011 р. додалися наступні:

- вкрай обмежений обсяг видатків розвитку, зменшений, порівняно з 2010 р., у 2,2 раза та у 21 раз менше реальної потреби;
- через недостатність коштів на видатки розвитку не виконано запланованого обсягу робіт з реконструкції адміністративних приміщень територіальних управлінь Рахункової палати у Львові та Вінниці, що вимагає додаткових витрат, пов'язаних з виконанням заходів з консервації та охорони цих об'єктів і подальшим зростанням вартості будівництва;
- помісячний план асигнувань був затверджений Міністерством фінансів з поступовим наростанням обсягів фінансування, що ускладнило планування та проведення закупівлі товарів, робіт та послуг для потреб палати та призвело до необхідності внесення змін до кошторису;
- Державна казначейська служба України здійснювала фінансування бюджетних асигнувань у межах помісячного розпису, але протягом першої половини місяця виділялось лише до 20 % асигнувань, що створювало поточну кредиторську заборгованість протягом року [53].

Аналогічні проблеми спостерігалися і у 2012 р. Викладене потребує зміни процедури фінансування Рахункової палати України відповідно до вимог світових стандартів. Приміром, досягнення певного рівня незалежності можливе, якщо розгляд запитів Рахункової палати на фінансування буде проводити згадуваний вище Підкомітет з питань державного фінансового контролю та діяльності Рахункової палати Комітету Верховної Ради України з питань бюджету (див. п. 4.1). Паралельно підкомітет вивчатиме аналіз запиту з боку уряду, а для остаточного прийняття рішення щодо фінансування Рахункової палати консультуватися з нею, урядом, а також незалежними експертами. Така процедура зміцнить фінансову незалежність Рахункової палати і забезпечить її від нестачі коштів протягом року для виконання функцій.

Іншим важливим фактором незалежності ВОДА є професіоналізм та етика. Вимоги, що висуваються до Голови та працівників Рахункової палати України, цілком відповідають загальносвітовим тенденціям у цій сфері. Так, на зазначені посади призначаються громадяни України,

які мають вищу освіту та досвід професійної діяльності в галузі державного управління, державного контролю, економіки, фінансів, права (стаття 10 Закону України «Про Рахункову палату»). Голова рахункової палати забезпечує комплектування штату палати компетентними спеціалістами відповідного профілю. Посадові особи Рахункової палати є державними службовцями і мають відповідні службові повноваження, на них поширюється порядок медичного, санаторно-курортного, побутового та транспортного обслуговування, встановлений для працівників апарату Верховної Ради України (стаття 39).

Разом з тим потребують розв'язання проблеми укомплектованості штату Рахункової палати, про які згадувалося у п. 4.2, що можливо за рахунок вирішення проблем фінансування і надання можливості встановлення заробітної плати державним аудиторам вище ніж для інших державних службовців.

Державний аудитор має висловлювати свою думку, не піддаючись зовнішньому впливу, керуючись виключно фаховими критеріями, що дозволяє йому діяти добросовісно, об'єктивно і професійно. Крім того, мають бути виключені обставини, за яких громадськість могла б поставити під сумнів сумлінність, об'єктивність та професійність державного аудитора.

Керівник Кабінету Європейської рахункової палати П. Уелш, посилаючись на М. Пендрегаста (дипломованого державного бухгалтера-ревізора, Голову Комітету з етики Міжнародної федерації бухгалтерів), називає наступні загрози незалежності:

а) загроза корисливих інтересів – аудитор має можливість отримати особисту вигоду від взаємовідносин з контрольованою організацією;

б) загроза самовикриття – об'єктом дослідження стають дії або результати діяльності одного з аудиторів під час його перебування на посаді, яка входить до сфери аудиту, що проводиться;

в) загроза упередженості – тісні взаємовідносини з представником контрольованого об'єкта можуть викликати сприятливе чи несприятливе ставлення до нього аудитора, що ставить під сумнів об'єктивність його дій;

г) загроза симпатії – тісні взаємовідносини з контрольованою організацією та її представниками впливають на поблажливе ставлення аудитора до знайдених недоліків;

д) загроза залякування – наявність реальних або удаваних загроз з боку контрольованої організації, що не дозволяють аудитору зберігати об'єктивність та критичність у висновках [222].

Безумовно, загрози, пов'язані з наявністю підтверджуючих документів, піддаються викриттю частіше, ніж ті, що не пов'язані з грошовими потоками і носять більш абстрактний характер. У практиці

багатьох ВОДА є механізми, що покликані забезпечити державного аудитора від загроз корисливих інтересів та самовикриття. Приміром, члени Рахункового Суду Словенії не повинні перебувати на посаді міністрів уряду протягом чотирьох років, що передують їх призначенню [262]. В Австрії Президент Рахункової палати не повинен бути членом федерального чи провінційного уряду, принаймні, протягом чотирьох років, що передують його призначенню [242]. Державним аудиторам, що приймаються на роботу в Управління державного контролера Ізраїлю, заборонено після завершення контракту працювати в одній з підконтрольних організацій протягом двох років [16]. Ця вимога спрямована на запобігання випадкам тиску на аудиторів, коли контрольованими особами можуть надаватися обіцянки обіймання доходних посад в адміністрації у майбутньому після завершення контракту державного аудитора.

Більш повному забезпеченню професійної незалежності державних аудиторів сприяє застосування Кодексу етики (ISSAI 30), у якому задекларовано цінності та принципи роботи. Особлива увага у Кодексі приділена можливому конфлікту інтересів [258]. Отже, дотриманню вимог зазначених стандартів сприятиме виявлення можливих загроз і ризиків втрати незалежності державними аудиторами, розробка спеціальних заходів їх нейтралізації, що може бути узагальнено у певному внутрішньому документі Рахункової палати, зокрема, Політиці уникнення конфлікту інтересів.

Узагальнення пропозицій щодо забезпечення незалежності державного аудиту в Україні на сучасному етапі її інституційного розвитку представлено у табл. 4.4.

**Таблиця 4.4 – Узагальнені пропозиції щодо зміцнення незалежності державного аудиту в Україні**

Принципи незалежності за Мексиканською декларацією	Пропозиції щодо зміцнення незалежності
Наявність відповідної та ефективної конституційної / статутної / правової структури та фактичне застосування положень цієї структури	Деталізація незалежності у статусі Рахункової палати (функціональна, організаційна та фінансова)
Незалежність голів та членів Вищих органів державного аудиту (в колегіальних інституціях), включаючи гарантію перебування	Можливий перегляд норми щодо повторного перебування на посаді Голови Рахункової палати. Збільшення кількості необхідних голосів при прийнятті рішення щодо звільнення посадовців Рахункової палати
На посаді та судовий імунітет під час виконання своїх обов'язків	З конституційної більшості (226 з 450) до кваліфікованої більшості (300 депутатів). Введення норми щодо поетапного оновлення складу Колегії Рахункової палати (кожні 3 роки)

**Продовж. табл. 4.4**

<b>Принципи незалежності за Мексиканською декларацією</b>	<b>Пропозиції щодо зміцнення незалежності</b>
Достатньо широкі повноваження та повна свобода дій при виконанні функцій Вищого органу державного аудиту	Розширення повноважень і функцій Рахункової палати відповідно до вимог стандартів ISSAI
Необмежений доступ до інформації	Передбачення можливості присутності державного аудитора, що здійснює контрольний захід, на засіданнях та нарадах керівного органу суб'єкта, що перевіряється
Право та обов'язок звітування щодо своєї діяльності	Збільшення частоти висвітлення інформації щодо реалізації наданих рекомендацій Рахункової палати
Наявність ефективних механізмів реалізації рекомендацій Вищого органу державного аудиту	Конкретизація вимоги повідомляти Рахункову палату про заходи реагування на отримані постанови і висновки її Колегії «негайно». Введення законодавчої вимоги створення внутрішньої системи контролю реалізації наданих висновків і рекомендацій за результатами перевірки
Фінансова та управлінська / адміністративна самостійність, наявність (доступність) відповідних людських, матеріальних та грошових ресурсів	Зміна процедури фінансування Рахункової палати. Надання можливостей встановлювати розмір заробітної плати державним аудиторам вище ніж іншим державним службовцям. Розробка Політики уникнення конфлікту інтересів

Джерело: складено автором

Таким чином, повноцінна діяльність Рахункової палати України як незалежного вищого органу державного аудиту, що відповідає європейським і міжнародним стандартам зовнішнього аудиту (INTOSAI), потребує подальших взаємопов'язаних реформ.

#### **4.4 Контроль якості державного аудиту**

Забезпечення якості поряд зі зміцненням незалежності зовнішнього аудиту дозволить належним чином підтримати реформи системи державного управління, наслідками яких повинні стати законність, економічність, ефективність, результативність та прозорість управління державними фінансами.

Філософське розуміння якості державного аудиту полягає у визначенні його специфічної сутнісної характеристики, а також стійких взаємозв'язків тих властивостей, що виділяють його з-поміж інших

видів контролю. З економічної точки зору, якість державного аудиту – це його здатність задовольнити суспільні потреби у достовірній, повній, точній і своєчасній інформації про те, як здійснюється державне управління. Водночас існують визначальні фактори, що впливатимуть на якість державного аудиту.

По-перше, це стан теорії державного аудиту, що має відображати сформованість понятійного апарату, основоположних постулатів і принципів, належний стан підтримання незалежності державних аудиторів, професіоналізм та дотримання норм етики аудиторів.

По-друге, це стан методології державного аудиту, яка сьогодні має ґрунтуватися на Міжнародних стандартах вищих органів державного аудиту (ISSAI) і включати деталізацію на національному рівні у вигляді конкретних методик за формами проведення державного аудиту.

По-третє, має бути законодавчо закріплена організаційна система державного аудиту з чітким визначенням функцій, завдань і повноважень вищого органу державного аудиту, професійних вимог до державних аудиторів тощо.

По-четверте, має існувати відпрацьований механізм оцінки якості державного аудиту, що включає тлумачення якості, чіткі і зрозумілі вимоги до неї з боку суспільства (як замовника державного аудиту) та систему контролю якості. Важливу роль відіграватимуть складові якості державного аудиту – якість системи у цілому та кожної конкретної аудиторської перевірки.

Багаторічний світовий досвід аудиту державних фінансів відбитий у Міжнародних стандартах вищих органів державного аудиту (ISSAI). Важливість оцінки якості державного аудиту підкреслюється розробкою ISSAI 40 «Контроль якості вищих органів державного аудиту», що входить до «Необхідних умов функціонування вищих органів державного аудиту» (2-й рівень стандартів ISSAI). Сам ISSAI 40 заснований на ключових принципах Міжнародних стандартів контролю якості (ISQC), розроблених Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC). Хоча ISQC 1 «Контроль якості для фірм, що проводять аудит і огляд фінансової звітності та інші супутні аудиту послуги» включає в себе деякі питання, що стосуються державного аудиту, ключові принципи для застосування у діяльності ВОДА вимагають певної інтерпретації. Тому було створено ISSAI 40, покликане допомогти ВОДА у використанні основних принципів контролю якості у своїй роботі.

Отже, ISSAI 40 визначені шість основних елементів дотримання якості.

*Елемент 1. Відповідальність керівництва за якість вищого органу державного аудиту.* ВОДА повинен розробити політику і процедури,

покликані сприяти внутрішній культурі якості у всіх сферах діяльності. Розробляти політику і процедури має голова ВОДА, який несе загальну відповідальність за всю систему контролю якості. Наголошується на тому, що ВОДА повинен визнавати і заохочувати високу якість роботи. При цьому політичні, економічні та інші міркування не мають впливати на якість виконуваних робіт, а політика та процедури контролю якості чітко доводяться до відома персоналу. Крім того, наголошується на важливості забезпечення достатності ресурсів для підтримки системи контролю якості у ВОДА.

*Елемент 2. Застосування етичних норм.* ВОДА повинен розробити політику і процедури, покликані забезпечити розумну впевненість у тому, що ВОДА, включаючи весь персонал, відповідає етичним нормам. Всі причетні до проведення аудиту особи мають демонструвати відповідну етичну поведінку. Керівник та вищий управлінський склад ВОДА мають демонструвати етичну поведінку, стати прикладом у цьому. Бажано, щоб етичні вимоги були включені до нормативно-правової бази, що регулює діяльність ВОДА. Розроблені ВОДА політика і процедури мають спиратися на основні принципи Кодексу етики (IS-SAI 30) – сумлінність, незалежність, об'єктивність, неупередженість, професійну таємницю та компетентність. Рекомендовано застосовувати письмові заяви від персоналу, у яких підтверджується відповідність дотримання етичним вимогам ВОДА. Крім того, наголошується на необхідності повідомляти керівника ВОДА про всі випадки порушення етичних вимог, особливо стосовно незалежності. Також підкреслюється потреба ротації кадрів для зменшення ризиків упередженості та симпатії у відношенні представників контрольованої організації.

*Елемент 3. Ухвалення та продовження.* ВОДА повинен розробити політику та процедури, призначені для забезпечення достатньої впевненості у тому, що ВОДА ухвалює рішення про проведення аудиту та інших робіт, якщо він: компетентний і має ресурси та можливості (зокрема, час) для цього; відповідатиме етичним вимогам; розглянув сумлінність та ризики щодо дотримання якості.

Вся діяльність ВОДА поділяється на три основні категорії:

- робота передбачена мандатом ВОДА та законодавством – ВОДА не має вибору виконувати її чи ні;
- робота передбачена мандатом, але проводиться на розсуд ВОДА з урахуванням термінів та характеру роботи, – ВОДА має свободу вибору;
- робота, що обирається самостійно ВОДА для виконання.

Стандарт вимагає розгляду ризиків та створення системи контролю якості для кожного типу робіт. Також має бути розглянутий план

роботи ВОДА з метою визначення можливості та забезпеченості обмеженими ресурсами виконання передбачених робіт з дотриманням належного рівня якості. Дія розглянутого вище механізму безпосереднього запиту на фінансування до законодавчої влади дозволяє забезпечити виконання робіт ВОДА з використанням потрібних ресурсів для збереження належної якості. ВОДА повинні також оцінити суттєві ризики незалежності, задокументувати їх за наявності та визначити дії, потрібні для уникнення цих ризиків.

Отже, будь-яке рішення щодо ухвалення або продовження роботи ВОДА повинно супроводжуватися адекватною оцінкою ризиків та гарантією ВОДА щодо якості виконуваних робіт.

*Елемент 4. Людські ресурси.* ВОДА повинен розробити політику і процедури, покликані забезпечити розумну впевненість у тому, що він має достатньо людських ресурсів (персоналу) для виконання робіт належної якості з дотриманням етичних норм. Приміром, група фахівців, направлена на проведення певного аудиту, має бути сформована з таких членів, що у сукупності володіють потрібними специфічними знаннями та досвідом і здатні виконати роботу якісно. Кадрова політика ВОДА має враховувати процедури набору персоналу відповідної кваліфікації, оцінку ефективності, професійний розвиток, надання можливостей (зокрема, часу на проведення аудиту), компетенції (етичної та технічної), кар'єрне зростання, просування по службі тощо. ВОДА повинні сприяти навчанню та підготовці кадрів відповідної кваліфікації та актуалізації професійних навичок для відповідного розуміння особливостей діяльності контрольованого суб'єкта.

*Елемент 5. Проведення аудитів та інших робіт.* ВОДА повинен розробити політику і процедури, покликані забезпечити розумну впевненість у тому, що його аудит та інші роботи проводяться відповідно до чинних стандартів та нормативних вимог. При цьому необхідно керуватися розробленими стандартами та методиками, правильно застосовувати професійне судження, а у випадку розбіжностей потрібно все ретельно задокументувати для обговорення і винесення остаточного рішення ВОДА. Також ретельно необхідно відстежувати суворе дотримання термінів проведення робіт і своєчасне документування, що підтримує високе значення ВОДА. Вагома роль відводиться збалансуванню конфіденційності документації та забезпеченню потрібної прозорості та підзвітності ВОДА.

*Елемент 6. Моніторинг.* ВОДА повинна проводити моніторинг, покликаний забезпечити розумну впевненість у тому, що політика і процедури, пов'язані з системою контролю якості, актуальні та адекватні і працюють ефективно. Особи, що проводять моніторинг, мають бути досвідченими, відповідальними та незалежними, тобто вони

не повинні брати участь у заходах, щодо яких проводять пізніше моніторинг якості. Іноді можлива експертна оцінка системи контролю якості з боку незалежних експертів – іншого (або інших) ВОДА. Крім того, заохочується наявність зворотного зв'язку від контрольованих суб'єктів у вигляді опитування та процедури розгляду скарг чи заяв з приводу якості виконаних робіт ВОДА.

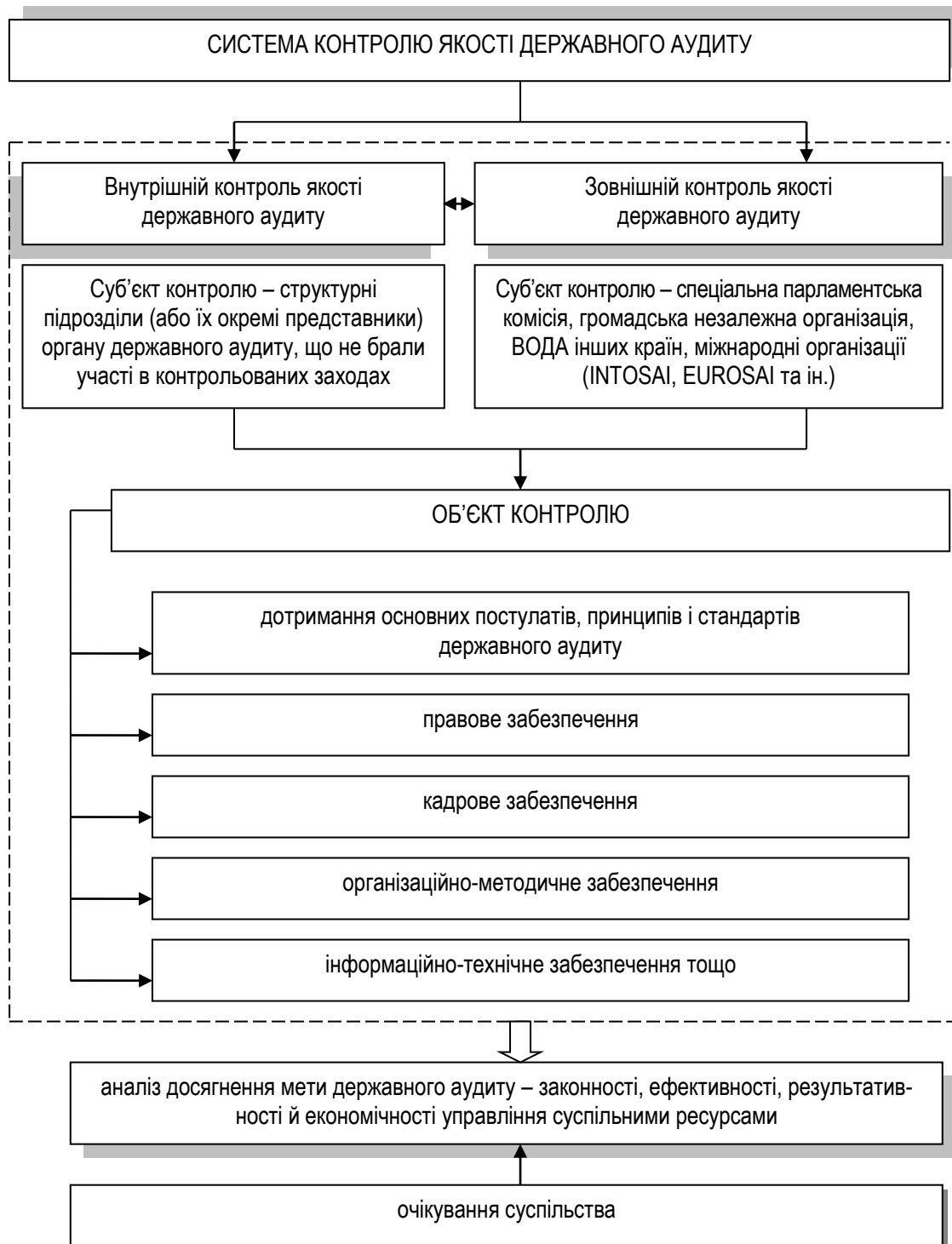
Необхідно зазначити, що вітчизняна система контролю якості державного аудиту чітко не сформована, існують лише окремі її елементи. Розв'язання зазначених у попередніх розділах монографії проблем сучасного етапу розвитку державного аудиту в Україні, безумовно, має покращити якість державного аудиту, відповідність його світовим стандартам.

На сьогоднішній день існують певні напрацювання у сфері забезпечення контролю якості державного внутрішнього аудиту. Стосовно контролю якості зовнішнього державного аудиту (тобто діяльності вищого органу державного аудиту) все набагато складніше. Одразу виникає питання – хто і як буде контролювати «головного контролера» держави і чи існує потреба в такому контролі? Проте ми переконані, що наявність цього контролю є цілком логічною, виходячи з призначення і мети існування самої системи незалежного зовнішнього державного аудиту. Разом з тим процедура здійснення такого контролю повинна мати належне науково-методичне обґрунтування і правове забезпечення [165, 168].

На нашу думку, система контролю якості зовнішнього державного аудиту поєднає в собі внутрішній і зовнішній контроль якості (рис. 4.8). Для виконання внутрішнього контролю якості необхідно розробити і впровадити відповідні аудиторські стандарти. Проведення внутрішніх перевірок роботи співробітників на предмет дотримання зазначених стандартів або інших визначених критеріїв дозволить проконтролювати якість аудиту. При цьому відбуватиметься вибіркового апостеріорний контроль з оцінкою виконання запланованих завдань, об'єктивності й точності зібраних під час контролю доказів, надійності та ретельності висновків і рекомендацій, своєчасності підготовки, адекватності та конструктивності складених звітів за підсумками контролю. Особлива увага має приділятися підбору кадрів для здійснення контролю, їх компетентності, підвищенню кваліфікації, відповідальності кожного працівника за результати контролю тощо.

Належні нагляд та контроль виконуваної роботи з аудиту мають здійснюватися державними аудиторами з дотриманням принципів незалежності, чесності, об'єктивності та конфіденційності, а також норм професійної поведінки.





**Рисунок 4.8 – Система контролю якості державного аудиту**

Джерело: авторська розробка [165]

Державні аудитори повинні мати належні навички, професійну компетентність, необхідну для виконання обов'язків з належною

ретельністю. Проведення аудиту повинно доручатися працівникам, що мають відповідну спеціальну підготовку і досвід, потрібні в даних умовах, а в окремих випадках можуть проводитися консультації зі спеціалістами, що мають належні знання.

Забезпечення зовнішнього контролю якості базується на наявності і належному функціонуванні вищого органу державного аудиту, який повинен бути легітимним (тобто мати чітко і недвозначно визначений статус у Конституції та інших законах). Повноваження вищого органу державного аудиту мають бути чіткими, зрозумілими, закріпленними у національному законодавстві. Крім того, реалізація матеріалів проведених контрольних заходів повинна мати прозорі для громадськості наслідки і ґрунтуватися на принципі невідворотності покарання за порушення законодавчих вимог.

Надзвичайно важливим аспектом є забезпечення високого ступеня довіри громадськості до результатів діяльності вищого органу державного аудиту. При цьому його існування і функціонування повинно мати широку підтримку в суспільстві, що залежить, у тому числі, від розуміння неможливості «придбання» аудиторського звіту контрольованими суб'єктами.

Позитивно впливатиме на організацію контролю якості державного аудиту відкритий доступ до останніх напрацювань у цій сфері, передового світового досвіду, а також можливість їх використання на практиці. Проведення періодичного контролю якості державного аудиту з боку представників відповідних міжнародних організацій (INTOSAI, EUROSAI та ін.) з наступним оприлюдненням висновків за результатами подібних перевірок дозволить забезпечити незалежність такого контролю. Крім того, на нашу думку, це запобігатиме наявності значного розриву очікувань з боку безпосереднього замовника державного аудиту – суспільства.

Підводячи підсумок, зазначимо, що запропоноване нами бачення застосування системного підходу до розвитку державного аудиту в Україні може бути прийняте за основу для подальших наукових розробок. Результатом реалізації внесених пропозицій стане проведення трансформації системи контролю державних фінансів відповідно до вимог світових стандартів і внутрішніх національних потреб удосконалення державного управління.

## РОЗДІЛ 5

# Методичні засади організації і проведення державного аудиту

### 5.1 Загальні методологічні положення

Наукове пізнання є складним діалектичним процесом, а методологія визначає його закономірності та специфічні особливості. Тобто методологія є вченням про організацію діяльності [80, с. 20].

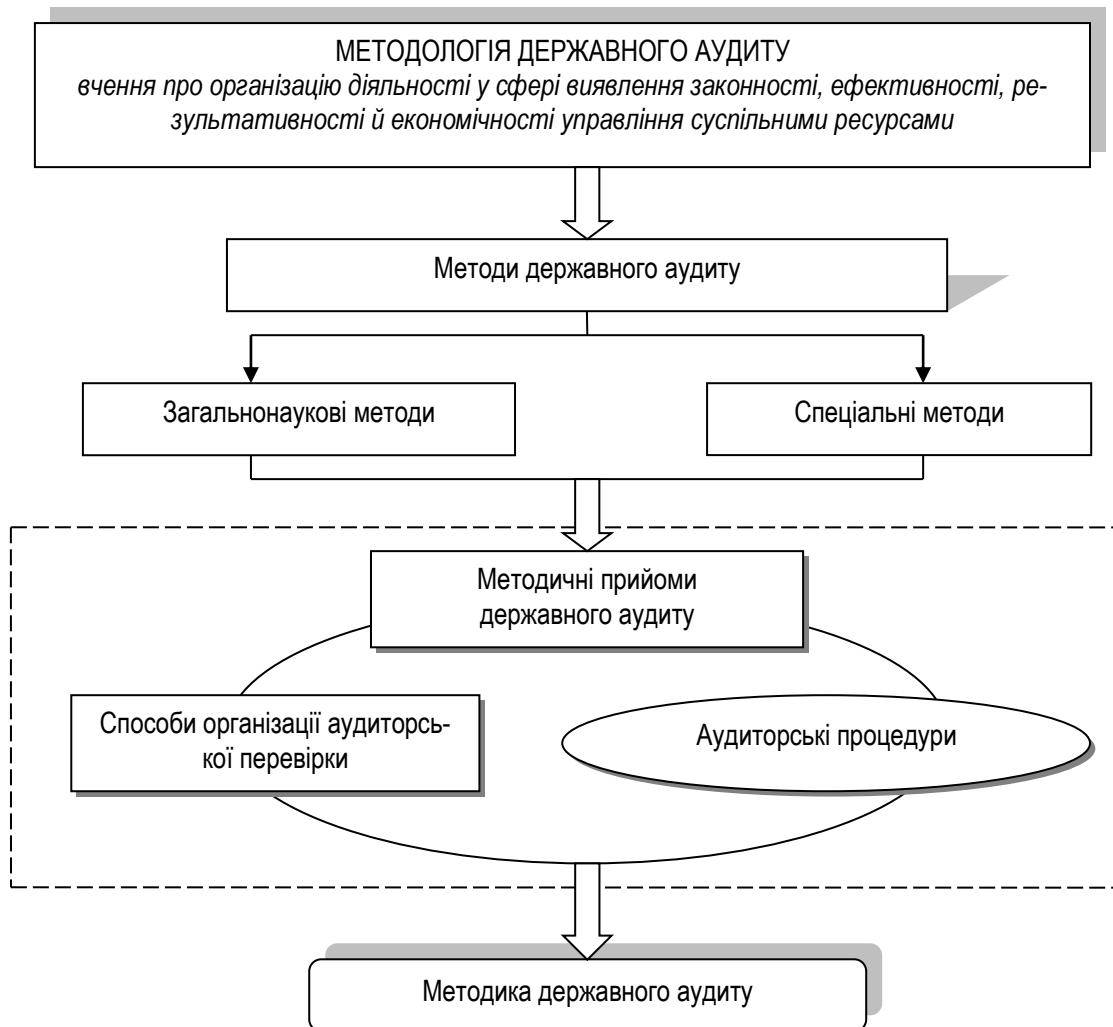
Метод (від гр. *methodos* – шлях дослідження, теорія, вчення) – спосіб досягнення будь-якої мети, вирішення конкретної задачі; сукупність прийомів чи операцій практичного або теоретичного засвоєння (пізнання) дійсності; систематизована сукупність кроків, які потрібно здійснити для виконання певної задачі, досягнення мети. Відповідно, методика – це система правил, викладення методів виконання будь-якої роботи; конкретизація методу, доведення його до інструкції, алгоритму, чіткого опису способу існування [135].

Виходячи з філософської сутності досліджуваних понять, під методологією державного аудиту розумітимемо вчення про організацію діяльності у сфері виявлення законності, ефективності, результативності й економічності управління суспільними ресурсами (рис. 5.1).

Незважаючи на достатньо різні підходи науковців до класифікації і групування методів контролю [11, 33, 58, 60, 84, 214, 224, 225, 226], простежуються концептуальні характеристики методу контролю як шляху досягнення цілей контрольної діяльності. На нашу думку, вони знаходять свій прояв у тому, що метод контролю:

- а) заснований на діалектичному методі пізнання;
- б) має відповідати предмету та цілям контролю;
- в) є способом досягнення його мети і дає відповідь на запитання, як мають здійснюватися контрольні функції з огляду на місію контролю;
- г) базується на використанні загальнонаукових та специфічних (власних, конкретних, спеціальних) контрольних методів;
- д) сформований у частині специфічних методів під впливом теорії і практики контролю, принципів і методів бухгалтерського обліку,

економічного аналізу, статистики, економіко-математичних методів, економічної кібернетики, комп'ютерних технологій та інших галузей наукового знання.



**Рисунок 5.1 – Структура методології державного аудиту**

Джерело: складено автором

З практичної точки зору, метод контролю є сукупністю конкретних контрольних дій, тобто методичних прийомів.

На підставі огляду літературних джерел, критичної оцінки точок зору науковців [3, 7, 15, 17, 20, 21, 24, 31, 34, 40, 43, 55, 67, 83, 90, 135, 140, 142, 150, 233] і з урахуванням особливостей державного аудиту, що відрізняють його і від державного фінансового контролю, і від аудиту, висловимо власну точку зору на склад методів і методичних прийомів державного аудиту.

На нашу думку, доцільно поділити методи державного аудиту на загальнонаукові і спеціальні. Загальнонаукові методи пізнання

базуються на основних розумових операціях, до яких віднесемо аналіз і синтез, порівняння, абстрагування і конкретизацію, узагальнення, формалізацію, індукцію і дедукцію, ідеалізацію, аналогію, моделювання, експеримент і системний аналіз.

Спеціальні методи державного аудиту поділимо, погоджуючись у цьому з М. Т. Білухою [17], С. П. Опенишевим, В. А. Жуковим [84] та Т. В. Антіповою [3], на наступні групи:

а) органолептичні (від гр. *organon* – знаряддя, інструмент і *lēptikos* схильний брати, приймати; виявляються за допомогою органів відчуття) – інвентаризація, спостереження, обстеження, експертиза, фактичне вивчення операцій та процесів;

б) розрахунково-аналітичні – економіко-статистичні, економіко-математичні методи, методи теорії ймовірностей, математичної статистики, економічної кібернетики, дослідження операцій, теорії оптимальних процесів, економетричні методи тощо;

в) документальні – інформаційне моделювання, документальна перевірка, нормативно-правова перевірка;

г) узагальнення і реалізації результатів аудиту – вивчення по суті, оцінка, документування результатів, прийняття рішень за результатами і контроль прийнятих рішень.

Зазначеним групам методів відповідатимуть специфічні методичні прийоми державного аудиту (табл. 5.1).

Необхідно зауважити, що вибір і використання того чи іншого методичного прийому мають бути обґрунтовані основною метою державного аудиту. Запропонований нами перелік, безумовно, не є вичерпним. Розвиток науки і технологій дозволяє розширити інструментарій державних аудиторів. Проте необхідно пам'ятати про певні вимоги, які має задовольняти обраний метод дослідження, а, отже, – і відповідні прийоми. Так, обраний метод дослідження має бути придатним до застосування у даному конкретному випадку, характеризуватись об'єктивністю, точністю, надійністю результатів і репрезентативністю, тобто він має бути валідним (від англ. *valid* – дійсний, придатний).

Певний порядок і послідовність дій аудитора, спрямовані на отримання необхідних аудиторських доказів у даному конкретному випадку, прийнято називати аудиторськими процедурами. Регламентується застосування тих чи інших аудиторських процедур і міжнародними стандартами.

Основою будь-якого аудиторського дослідження у сфері контролю державних фінансів мають стати стандарти ISSAI, адаптовані до національних особливостей контрольної системи.

**Таблиця 5.1 – Взаємозв’язок методів і методичних прийомів державного аудиту**

Група спеціальних методів	Методи	Методичні прийоми
Органолептичні	Інвентаризація, спостереження, обстеження, експертиза, фактичне вивчення операцій та процесів	Огляд об’єктів контролю, перерахунок, вимірювання, зважування, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, технологічний контроль, лабораторні аналізи, опитування (інтерв’ю, слухання), хронометраж, перевірка механічної точності
Розрахунково-аналітичні	Економіко-статистичні, економіко-математичні методи, методи теорії ймовірностей, математичної статистики, економічної кібернетики, дослідження операцій, теорії оптимальних процесів, економетричні методи тощо	Техніко-економічні розрахунки, порівняння, групування даних, тестування, визначення відносних величин, зворотний рахунок, зіставлення однорідних фактів, середні та відносні величини, статистичні групування, ланцюгові підстановки, кореляційні залежності, аналіз рядів динаміки, факторний аналіз, аналіз чутливості, аналіз витрат і результатів, балансовий метод, SWOT-аналіз, контент-аналіз, бенчмаркінг, GAP-аналіз, регресійний і кластерний аналіз, фінансовий аналіз і прогнозування банкрутств, деталізація показників, індекси, елімінування, сальдовий метод, графічний метод, зіставлення даних бухгалтерських документів з інформацією, що міститься в небухгалтерських документах, зіставлення діючої на підприємстві системи управління з вітчизняними і зарубіжними аналогами та інші види зіставлень
Документальні	Інформаційне моделювання, документальна перевірка, нормативно-правова перевірка	Перевірка документів (формальна, арифметична, логічна, експертна, зустрічна), контрольні порівняння на збалансованість окремих показників, перевірка правильності відображення господарських операцій з даних документів у регістрах бухгалтерського обліку, аналітична перевірка звітності та балансів, сканування, анкетування, контрольне звіряння і зіставлення, запит, підтвердження, вибірка
Узагальнення і реалізація результатів аудиту	Вивчення по суті, оцінка, документування результатів, прийняття рішень за результатами і контроль прийнятих рішень	Групування виявлених недоліків, установлення законності операцій, вивчення їх вірогідності, економічної ефективності та доцільності, порівняння з кращим досвідом

Джерело: складено автором

Національних стандартів державного аудиту, заснованих на ISSAI, наразі не розроблено. Разом з тим із прийняттям у 2013 р. оновлених Фундаментальних принципів державного аудиту (3-го рівня стандартів ISSAI) має розпочатись робота у цьому напрямку.

Стандарти ISSAI охоплюють вимоги до аудиту державного сектора на організаційному рівні (тобто на рівні вищого органу державного аудиту). На рівні кожного конкретного аудиту вони спрямовані на підтримання членів INTOSAI у розвитку власного професійного підходу відповідно до їх повноважень і національного законодавства.

Аудит державного сектора починається з визначення цілей, що можуть змінюватися залежно від форми проведення аудиту. Водночас всі форми державного аудиту сприяють належному управлінню, зокрема:

- забезпеченню користувачів незалежною, об'єктивною та достовірною інформацією, висновками чи думкою, заснованими на достовірних доказах;
- посиленню підзвітності та прозорості, постійному удосконаленню;
- підтриманню стійкої впевненості у належному використанні державних коштів та ресурсів, продуктивності державного управління;
- зміцненню ефективності державних органів шляхом проведення загального моніторингу і коригування дій уряду і осіб, що несуть відповідальність за управління державними фінансами;
- створенню стимулів для змін шляхом поширення знань, ґрунтовного аналізу і виважених рекомендацій щодо можливих удосконалень [155].

За визначенням ISSAI 100, аудит державного сектора поділяється на фінансовий, аудит ефективності та аудит відповідності. Проте, крім згадуваних, можуть проводитися аудити за будь-якою тематикою, що має відношення до відповідальності керівництва та осіб, які мають відповідні повноваження, за належне використання державних ресурсів. Приміром, це можуть бути: аналіз результативності діяльності служб підприємства, звіт про стійкість розвитку, аудит дотримання стандартів внутрішнього контролю, перевірка проектів або інших питань тощо. Також можуть проводитися комбіновані аудити, що включають аудит фінансових питань, ефективності та відповідності.

Зауважимо, що фінансовий аудит є найбільш розповсюдженим і опрацьованим з точки зору його розуміння, підходів, методик і досвіду застосування. Стосовно ж аудиту ефективності та аудиту відповідності, принаймні в Україні, досвід незначний. Отже, розглянемо вимоги міжнародних стандартів державного аудиту більш детально щодо аудиту ефективності та запропонуємо підходи до розробки методики організації і проведення державного аудиту ефективності на конкретному прикладі.

Методичною основою організації та проведення аудиту ефективності є стандарт ISSAI 300 «Фундаментальні принципи аудиту ефективності» у поєднанні з ISSAI 100, а також їх деталізація на 4-му рівні

стандартів – ISSAI 3000-3999 «Керівні принципи аудиту ефективності». При цьому стандарти є загальною основою аудиту ефективності, яку кожен вищий орган державного аудиту має використати як базу для розробки власних національних стандартів. Передбачається, що різні за організаційною структурою і обсягами повноважень вищі органи державного аудиту зможуть гармонізувати національні стандарти з ISSAI.

Особливістю стандартів має стати їх гнучкість щодо кожного конкретного заходу, адже будь-який аудит ефективності є неповторним, а тому вимагає від аудиторів поєднання творчого підходу і професійного судження на основі єдиних вимог. У випадку заснування національних стандартів на ISSAI в аудиторському звіті зазначається: *«...Ми проводили аудиторську перевірку згідно з вимогами, заснованими на (узгодженими з) Фундаментальних принципах аудиту ефективності Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту».*

Якщо вищий орган державного аудиту приймає як основу для роботи і деталізовані Керівні принципи аудиту ефективності (ISSAI 3000-3999), то в аудиторському звіті необхідно робити запис: *«Ми проводили аудит ефективності відповідно до Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (з аудиту ефективності)».*

Як зазначалося у п. 3.3, аудит ефективності – це незалежна, об'єктивна та достовірна перевірка відповідності принципам економічності, ефективності та результативності управління підприємством, організацією, установою (або системи, операції, програми, заходу), і виявлення можливостей для їх удосконалення.

Аудит ефективності покликаний надати нову інформацію, аналіз або міркування, за необхідності – рекомендації з поліпшення. При цьому нова інформація, знання або оцінка стосуються наступного:

- нових аналітичних суджень (широкий або більш глибокий аналіз чи нові перспективи);
- представлення існуючої інформації у більш доступному вигляді для різних зацікавлених сторін;
- незалежної та авторитетної думки або висновку на основі аудиторських доказів;
- рекомендацій на основі аналізу результатів аудиту.

Принцип економічності ґрунтується на мінімізації витрат використуваних ресурсів, які мають бути доступними у визначений час, у відповідній кількості та якості та за кращою ціною. Під ефективністю розуміють отримання максимальної віддачі від наявних ресурсів – відповідність задіяних ресурсів існуючим результатам за умовами,



кількістю, якістю та термінами. Принцип результативності передбачає відповідність досягнення цілям та наміченим результатам.

Аудит ефективності доволі часто включає в себе аналіз умов, необхідних для забезпечення дотримання принципів економічності, ефективності та результативності. У цьому випадку умови складатимуться з кращої практики управління та процедур забезпечення правильного та своєчасного надання послуг. Також може вивчатися вплив нормативних вимог або інституційних особливостей на продуктивність особи, що аудується.

Основною метою аудиту ефективності є конструктивна підтримка економічного, ефективного та результативного управління, що також сприяє підвищенню підзвітності, відповідальності та прозорості. Відбувається це за рахунок з'ясування ефективності розроблюваних законодавчих актів, прийнятих виконавчих рішень, або отриманих платниками податків послуг (за співвідношенням ціна – якість). При цьому не ставляться під сумнів наміри та рішення виконавчої влади, а лише визначається чи не стали недоліки у законах і правилах (або шляхи їх реалізації) на заваді досягненню намічених цілей. Аудит ефективності фокусується на тих сферах, які є найбільш важливими для громадян і мають найбільший потенціал для поліпшення. Це забезпечує конструктивні стимули для вжиття відповідних заходів відповідальними сторонами.

Аудит ефективності сприяє прозорості шляхом надання парламенту, платникам податків, засобам масової інформації уявлення про результати управління та заходи уряду. Під час здійснення аудиту ефективності вищий орган державного аудиту вільний у межах своїх повноважень у виборі того, що, коли і як проводити, і не повинен утримуватись від публікації своїх висновків.

Під час поєднання або комбінування аудиту ефективності з фінансовим аудитом та аудитом відповідності необхідно розглядати наступні аспекти:

- елементи аудиту ефективності можуть бути частиною аудиту вищого рівня, що також охоплює аудит фінансових питань та відповідності;
- у разі комбінування мають бути дотримані всі відповідні стандарти;
- у випадку, коли це неможливо, внаслідок того, що різні стандарти мають розбіжні пріоритети, основну мету визначають аудитори;
- необхідно пам'ятати, що аудит ефективності фокусується на діяльності та результатах, а не на звітах і бухгалтерському обліку, і що основна його мета полягає у сприянні економічності, ефективності та результативності, а не підтвердженні достовірності звітності.

Елементами аудиту державного сектора є аудитори, відповідальні сторони, передбачувані користувачі, предмет і критерії. Для повноцінного проведення аудиту ефективності аудитори мають визначити елементи кожного аудиту та зрозуміти можливі наслідки.

Аудитори часто мають свободу у виборі предмета і формулюванні критеріїв аудиту, що впливає на визначення відповідальних осіб і можливих користувачів. Під час надання рекомендацій аудиторам необхідно подбати про те, щоб не брати на себе функцій відповідальних осіб. Роль відповідальної сторони виконують фізичні та юридичні особи, які несуть відповідальність за різні аспекти досліджуваного питання. Окремі особи можуть бути відповідальними за дії, що призвели до утворення проблем, інші – за надання аудитору потрібної інформації та доказів чи ініціювання змін за результатами аудиту. Передбачуваними користувачами є особи, для яких аудитор готує повідомлення щодо ефективності, – законодавча влада, державні установи, громадськість. Зрідка відповідальна особа може одночасно виступати в ролі передбачуваного користувача.

Предмет аудиту ефективності не повинен бути обмежений конкретною програмою, особою або коштами, але може включати в себе заходи (з їх підсумками, результатами і наслідками) або існуючі ситуації (у тому числі їх причини і наслідки) [181].

Важливим аспектом аудиту ефективності, що має свої особливості, є довіра і впевненість користувачів. Як і в інших аудитах, користувачі бажають отримати об'єктивну інформацію, на яку вони спиратимуться при прийнятті рішень. Тому вони чекатимуть від вищого органу державного аудиту достовірне повідомлення з науково обґрунтованою позицією щодо досліджуваного питання. Отже, аудитори, що проводять аудит ефективності, повинні забезпечити висновки, засновані на належних доказах, та активно управляти ризиком надання невідповідних звітів. Разом з тим аудитори не націлені на забезпечення зіставності загальної думки про достовірність фінансової звітності з досягненням аудитором особою економічності, ефективності та результативності. Тому це не є обов'язковою вимогою стандартів ISSAI.

Рівень гарантії, наданий аудитом ефективності, повинен бути представлений прозоро. Ступінь економічності, ефективності і результативності може передаватися у звітах по-різному:

- через загальний погляд на аспекти економічності, ефективності та результативності, де мета аудиту, предмет, докази та отримані результати дозволяють дійти такого висновку;
- шляхом надання конкретної інформації з цілого ряду питань, включаючи цілі аудиту, завдання, отримані докази, критерії, досягнуті результати і конкретні висновки.

До аудиторських звітів включаються лише ті висновки, які підтримуються достатніми і належними доказами. Аудитори мають чітко описати як їх міркування призвели до ряду висновків, пояснити, які критерії було покладено в основу аналізу, чому саме ці критерії, які точки зору було прийнято до уваги тощо.

Стандарт ISSAI 300 визначає для аудиту ефективності особливі підходи до вибору теми, виявлення цілей аудиту, визначення методів проведення аудиту і критеріїв. З усіх інших питань – таких, як аудиторський ризик, комунікації, навички, професійне судження, якість управління, суттєвість та документація, використовуються єдині фундаментальні принципи державного аудиту, викладені в ISSAI 100. З питань етики та незалежності додатково до ISSAI 100 використовуються стандарти 2-го рівня «Необхідні умови функціонування вищих органів державного аудиту».

Аудитори повинні чітко встановити цілі аудиту, що належать до принципів економічності, ефективності та результативності. Мета аудиту визначає підходи до його проведення. Це може бути простий опис ситуації. Проте краще додати оцінку нормативних цілей аудиту (якими мають бути речі?) і аналітичних цілей аудиту (чому речі не такі, якими вони мають бути?). У будь-якому випадку аудитори мають визначити, що належить до аудиту, які організації та особи беруть у ньому участь, для кого стануть актуальними кінцеві рекомендації. Необхідно чітко визначити до кого ставляться цілі – до однієї особи чи до групи державних підприємств, систем, операцій, програм, заходів та організацій.

Якщо цілей аудиту багато, то вони можуть бути розбиті на більш деталізовані підпитання, які мають бути тематично пов'язаними, доповнювати і не перекривати одне одного, спільно вирішувати загальну мету аудиту. Формулювання питань є ітераційним процесом, у якому питання неодноразово ставляться, оцінюються з використанням отриманої інформації та доцільності, перефразовуються.

Загальний підхід до аудиту є центральним елементом будь-якої перевірки. Він визначає необхідні знання, інформацію, дані, аудиторські процедури, потрібні для отримання доказів і аналізу. У цілому склалося три підходи до аудиту ефективності:

- системно-орієнтований підхід, спрямований на перевірку правильності функціонування систем, наприклад, системи управління фінансами;
- підхід, орієнтований на результат, який оцінює, чи було досягнуто результат, чи програми та послуги надаються за призначенням тощо;
- проблемно-орієнтований підхід розглядає, перевіряє і аналізує причини проблеми або відхилення від критеріїв.

За усіма трьома підходами аудит може здійснюватися зверху до низу, коли акцентуються наміри, цілі та очікування законодавчої та виконавчої влади, або знизу доверху, коли акцентуються проблеми, що мають значення для людини і суспільства.

Аудитори повинні встановлювати відповідні критерії, що співвідносяться з метою аудиту і пов'язані з принципами економічності, ефективності та результативності. Критерії мають бути підібрані розумно, давати можливість оцінки економічності, ефективності та результативності операцій. Вони забезпечують основу для оцінки доказів, досягнення мети аудиту, є важливим елементом у дискусії, що відбувається в межах аудиторської групи вищого органу державного аудиту.

Критерії можуть бути якісними і кількісними, повинні визначати яким чином буде оцінюватися особа, що аудується. Крім того, вони можуть бути загальними або конкретними, зосереджувати увагу на такому:

- що повинно бути відповідно до законів, правил або цілей;
- що очікується згідно з розумними цілями, науковими знаннями і передовим досвідом;
- що може бути за кращих умов.

Для визначення критеріїв можуть використовуватися різні джерела, проте вони повинні бути прозорими, зрозумілими для користувачів, повними, достовірними та об'єктивними в контексті предмета і мети аудиту.

Бажано критерії обговорювати з особами, які аудуються. Зрештою, їх вибір все рівно залишається у сфері відповідальності аудитора. Обговорення критеріїв на стадії планування аудиту підвищує їх надійність і загальне визнання, особливо у складних аудитах. Іноді важко встановити вичерпний перелік критеріїв заздалегідь, отже, вони визначатимуться і коригуватимуться безпосередньо в процесі аудиту.

В аудиті ефективності не може бути однозначних законодавчо визначених і усталених критеріїв, вони відрізнятимуться залежно від цілей, завдань аудиту та підходу до його здійснення. Приміром, за проблемно-орієнтованого підходу базою стане відоме або передбачуване відхилення від того, що мало чи могло би бути. Основне завдання при цьому полягатиме не тільки у перевірці проблеми (встановленні відхилення від критеріїв та його наслідків), а й у виявленні її причин.

Аудитори повинні активно управляти аудиторським ризиком, який полягає у ризику отримання неправильних або неповних висновків, забезпечуючи користувачів незбалансованою інформацією, що не має цінності для них. При цьому не йдеться про уникнення аудитів ефективності у складних або політично чутливих темах. Робота

з аудиторськими ризиками вбудована у процес і методологію аудиту ефективності. У документах з планування необхідно вказати відомі або можливі ризики запланованих робіт, зазначити шляхи їх регулювання.

Особливу роль в аудиті ефективності відіграє зв'язок з особами, що підлягають аудиту, та зацікавленими сторонами. Пояснюється це тим, що зазвичай аудит ефективності не проводиться на постійній основі (зокрема, щорічно). Це обумовлює відсутність постійних каналів зв'язку з певних питань з законодавчими та виконавчими органами державної влади, академічними колами, бізнес-спільнотою, організаціями громадянського суспільства тощо. Необхідність отримати повне уявлення стосовно предмета аудиту вимагає від аудиторів інтенсивного обміну думками з особами, що аудуються, та зацікавленими сторонами. Налагоджений зв'язок покращує доступ до джерел інформації, дозволяє роз'яснити мету аудиту зацікавленим сторонам, а також збільшує ймовірність реалізації результатів аудиту. При цьому необхідно завжди пам'ятати про збереження незалежності та неупередженості аудитора.

Ключові аспекти аудиту, зокрема, тема, мета і завдання, мають бути доведені до відома осіб, що аудуються. Зазвичай, це відбувається у вигляді листів-зобов'язань та регулярного спілкування під час проведення аудиту. Особам, що аудуються, повинна бути надана можливість прокоментувати результати аудиту, висновки та рекомендації аудиторів. Будь-які розбіжності мають бути проаналізовані, фактичні помилки виправлені. Дослідження зворотного зв'язку обов'язково фіксується в робочих документах аудитора з зазначенням дати, причин внесення змін до висновку або відмови від змін тощо.

Велике значення має професійна компетентність аудиторської групи, що включає глибокі знання в галузі аудиту, методології дослідження, соціальних наук, методів розслідування, методик оцінки, наявність особистих сильних сторін (аналітичні здібності, креативність, навички спілкування, усного та письмового мовлення тощо). Для кожного аудиту ефективності має підбиратися така аудиторська група, що здатна зрозуміти заходи уряду (програми, ситуації), що є предметом аудиту, відповідні причини і наслідки відхилень або проблем. Тому аудит ефективності часто включає елементи навчання та розвитку для аудиторів, що беруть у ньому участь. У спеціалізованих сферах можуть бути використані зовнішні експерти [153, 187].

Професійний скептицизм аудиторів має поєднуватися з їх сприйнятливістю і підготовленістю до інновацій. При цьому інновації стосуються як процесу аудиту, так і аудиту процесів або діяльності. Сприйнятливість аудитора визначається відкритим та об'єктивним ставленням його до різних точок зору та аргументів. Високий рівень

професійної поведінки аудиторів має зберігатися протягом усієї перевірки – від вибору теми та планування до підготовки звіту.

Аудитори повинні гарантувати якість аудиту при підготовці збалансованих та справедливих звітів, що збільшують цінність аудиту і відповідають на всі поставлені питання. При проведенні аудиту ефективності виникає ряд специфічних питань щодо контролю якості:

- під час аудиту ефективності аудиторська група збирає велику кількість інформації, володіє значною свободою у висловленні професійного судження і відповідях на поставлені питання, що має бути враховано при проведенні контролю якості;
- при аудиті ефективності звіт, створений на основі фактичних і належним чином задокументованих даних, може виявитися недоречним і недостатнім, якщо він не в змозі дати збалансований і об'єктивний погляд на досліджувані питання, включає в себе занадто мало відповідних точок зору тощо;
- важливо чітко визначити що є основою високої якості аудиту в конкретному контексті аудиторського зобов'язання. Тому загальні процедури контролю якості мають бути доповнені контролем конкретних заходів.

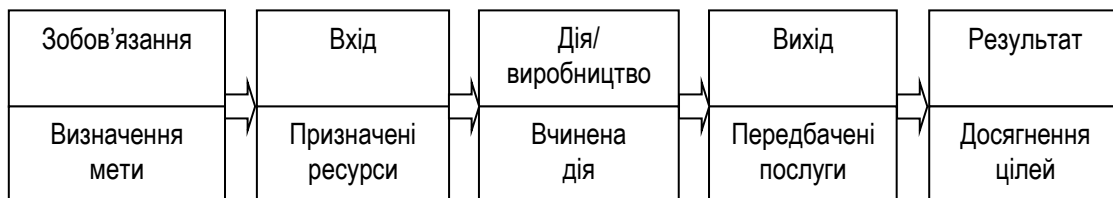
Аудитори повинні розглядати суттєвість на всіх етапах аудиту. Судження має висловлюватися не лише стосовно фінансових, а й соціальних і політичних аспектів цього питання. Під суттєвістю може розумітися відносна важливість питання, що розглядається. Суттєвість теми аудиту повинна враховувати розміри його наслідків. Питання можуть бути розглянуті у сферах, де ця тема вважається особливо важливою, і де поліпшення матимуть значний вплив. Діяльність, що має рутинний характер, а наслідки якої обмежуються невеликою ділянкою, може бути несуттєвою [200].

Суттєвість не завжди вимірюється у грошових одиницях. Аудитор має враховувати політично чи соціально значущі питання, мати на увазі те, що з часом точки зору відповідальних осіб і користувачів змінюються. Оскільки предмет аудиту ефективності може трансформуватися у широкому діапазоні, а критерії часто не встановлені законодавством, точки зору можуть варіюватися від одного аудиту до іншого. Тому оцінка цього вимагає від аудитора глибокого осмислення суттєвості у всіх аспектах аудиту – від вибору теми до написання звіту.

У цілому процес аудиту ефективності можна представити у вигляді моделі «вхід – вихід» (рис. 5.2). Виходи є результатом входів і дій, що вживаються для досягнення певних цілей.

Наприклад, при визначенні економічності використання суспільних ресурсів будуть поставлені питання:

- чи обрані кошти та обладнання – «входи» – є найбільш економним використанням державних ресурсів?
- чи були людські, матеріальні та фінансові ресурси використані найбільш економно?
- чи здійснюється управлінська діяльність відповідно до адміністративних принципів і кращої політики управління?



**Рисунок 5.2 – Модель «вхід – вихід», що описує процес аудиту ефективності**

Джерело: [258]

На практиці іноді дуже складно провести оцінку того, наскільки обрані «входи» є економічними щодо використання державних ресурсів та наскільки їх кількість і якість є оптимальною і відповідним чином скоординованою.

Питання щодо ефективності складається з двох частин: 1) чи були досягнуті цілі в результаті реалізації обраної політики? 2) чи пов'язане досягнення цілей саме з цією політикою, а не з дією інших факторів?

Аудит ефективності не повинен спиратися на надто детально розроблені стандарти. Це заважатиме застосуванню творчого підходу аудиторам та їх професіоналізму.

У цілому можна виділити такі основні етапи аудиту ефективності:

- а) планування – вибір теми, попереднє дослідження та проектування аудиту;
- б) проведення аудиту – збирання і аналіз даних та інформації;
- в) звітність – представлення результатів аудиту у вигляді відповідей на питання, висновків і рекомендацій користувачам тощо;
- г) контроль виконання – визначення того, чи вирішили основні проблеми заходи, що були вжиті за результатами висновків і рекомендацій.

Ці етапи можуть бути ітеративними. Наприклад, нові ідеї можуть виникнути у процесі аудиту, що викликає потребу коригування плану чи попередньо накресленого висновку (рис. 5.3).

Успішна реалізація аудиту ефективності вимагає політичної підтримки, відповідного регулювання, керівництва та активного управління

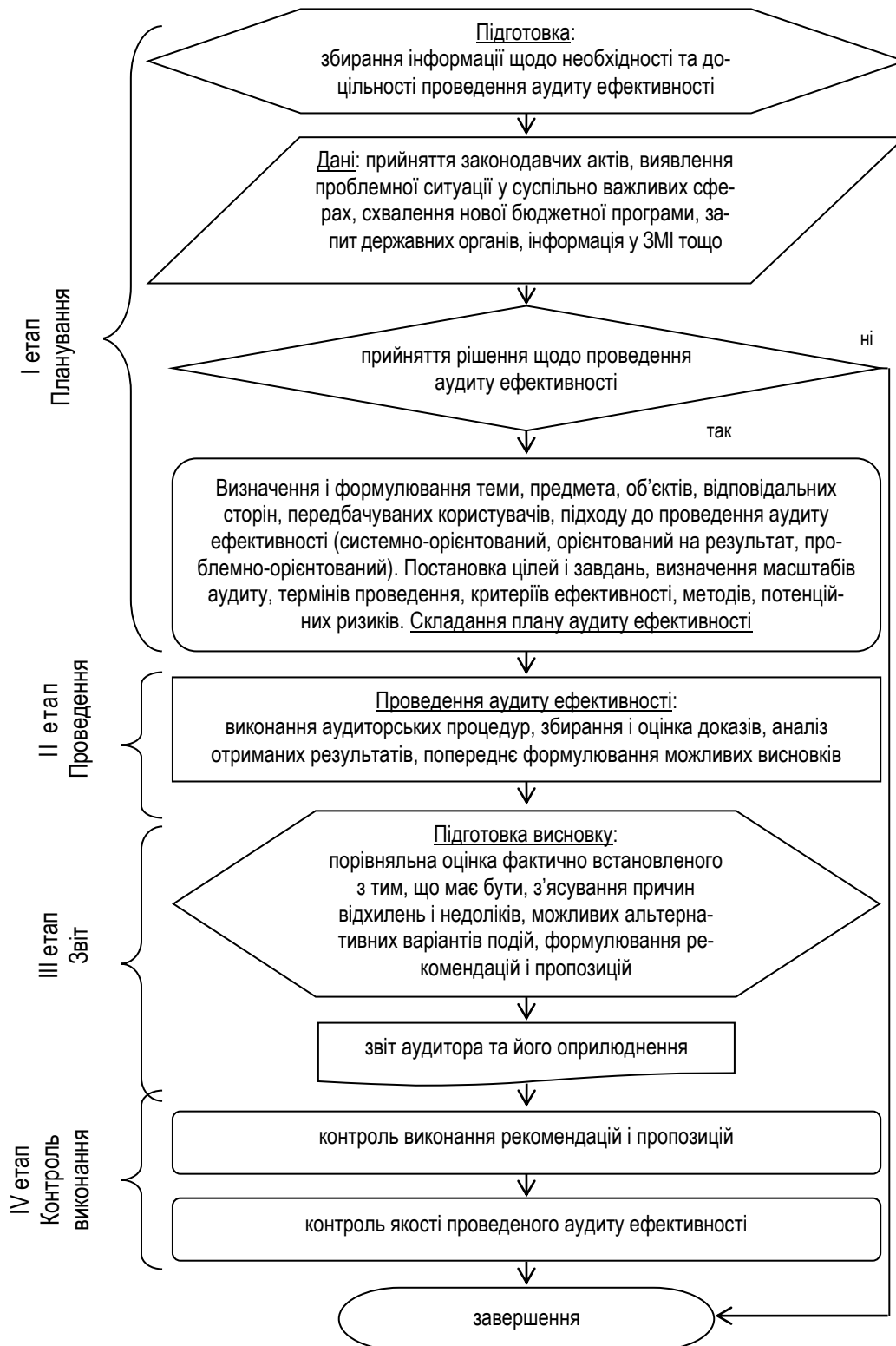
фінансовими ускладненнями. Керівник вищого органу державного аудиту має забезпечити достатнє фінансування і шукати партнерів, які зможуть допомогти у нарощуванні потенціалу та контролю якості проведених аудитів ефективності.

Важливо пам'ятати, що аудит ефективності значно відрізняється від фінансового аудиту, є більш складним і вимагає часу для реалізації. Досвід показує, що впровадження аудиту ефективності часто вимагає змін у відносинах всередині вищого органу державного аудиту, стилю управління, організаційної поведінки, практики найму на роботу і т.д. Оскільки наслідками аудиту ефективності часто стають критичні звіти щодо неефективних державних програм або послуг, то потрібно докласти зусиль для повного оприлюднення цієї інформації, навіть якщо такі висновки підкріплені надійними, об'єктивними і збалансованими доказами і аргументами. Водночас законодавча влада повинна бути переконана в необхідності аудиту ефективності, адже від цього залежить повнота фінансування таких заходів за рахунок бюджетних коштів. Крім того, важливо підтримувати розуміння законодавчого органу та громадськості, що аудит ефективності навряд чи здатний забезпечити негайні результати і наслідки, переваги знайдуть свій прояв скоріше у середньостроковій і довгостроковій перспективі.

Отже, основними аспектами, що забезпечуватимуть віддачу від впровадження аудиту ефективності, є:

- отримання політичної підтримки і достатніх повноважень;
- гарантії сталого фінансування;
- розуміння органами державної влади ключових вимог аудиту ефективності;
- підтримання стійких зв'язків з науковцями, неурядовими організаціями та іншими зацікавленими сторонами;
- розробка стратегій для спілкування із засобами масової інформації, контрольованими особами, громадянами та іншими зацікавленими особами;
- підготовка цікавих, актуальних, обґрунтованих і орієнтованих на користувачів звітів, що підвищує значення аудиту ефективності, сприяє широкому визнанню його ролі;
- забезпеченість компетентним персоналом, спроможним проводити аудити ефективності;
- накопичення досвіду і стимулювання обміну знаннями і навичками;
- розширення можливостей методичного, аналітичного та професійного внутрішнього навчання;
- встановлення умов, стандартів і керівних принципів для забезпечення якості.





**Рисунок 5.3 – Алгоритм проведення аудиту ефективності**

Джерело: складено автором

Далі розглянемо проведення аудиту ефективності за основними етапами.

## 5.2 Планування державного аудиту

Роль планування неможливо переоцінити, адже воно дозволяє організувати будь-яку діяльність шляхом оцінки пріоритетів, упорядкування цілей, чіткої постановки завдань і визначення потенційних можливостей. Процес планування у державному аудиті необхідно розподілити на дві взаємоузгодженні складові – планування діяльності вищого органу державного аудиту і планування конкретної аудиторської перевірки.

Плановість є одним із принципів, покладених в основу функціонування Рахункової палати України як вищого органу державного аудиту. Так, статтею 15 Закону України «Про Рахункову палату» визначено, що її діяльність проводиться на основі річних і поточних планів [124]. На жаль, менше уваги приділяється довгостроковому і стратегічному плануванню. Останнє дозволяє організувати виважену, всебічно обґрунтовану роботу, спрямовану на реалізацію поставлених перед вищим органом державного аудиту завдань. Наразі зарубіжні ВО-ДА націлені на визначення своєї місії, пріоритетів у функціонуванні, узгоджених з загальною політикою розвитку INTOSAI.

На наш погляд, процес планування діяльності вищого органу державного аудиту має відбуватися у такій послідовності:

- розробка стратегії розвитку на найближчі 5-7 років з урахуванням стратегічних пріоритетів розвитку міжнародних організацій (INTOSAI, EUROSAI), повноправним членом яких є Україна;
- формування стратегічного плану діяльності, узгодженого з виписаною місією і цілями (див. п. 4.1);
- підготовка щорічних планів відповідно до повноважень Рахункової палати і стратегічного плану;
- формування поточних планів діяльності, що включають в себе різні напрями діяльності (проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, аудиту відповідності, спільних аудитів, виконання інших експертно-аналітичних заходів);
- коригування щорічного і стратегічного плану залежно від результатів поточної діяльності та перегляду пріоритетів.

Зауважимо, що дотримання такої ієрархії в системі планування дозволить оптимізувати діяльність Рахункової палати, узгодити запити суспільства і державних органів з потенційними можливостями вищого органу державного аудиту. У такий спосіб охоплюватимуться

контролем найважливіші для держави і суспільства сфери, що забезпечуватиме підвищення ефективності системи державного управління.

Створення стратегічного плану державного аудиту тісно пов'язане з процесом прогнозування, тобто передбаченням майбутнього стану об'єктів контролю на основі аналізу інформації про якісні та кількісні характеристики їх розвитку в перспективі. Наприклад, аналіз підготовлених і направлених Рахунковою палатою матеріалів за результатами проведених контрольних-аналітичних та експертних заходів до вищих органів законодавчої і виконавчої влади, установ, організацій, підприємств за останні роки виявляє наступну тенденцію (табл. Е.1 додатка Е). Найбільша кількість звітів, висновків, інформацій, актів і листів спрямовувалася до Верховної Ради (31,7 %), міністерств та інших центральних органів виконавчої влади (29,8 %), Кабінету Міністрів (17,7 %), Президента (5,3 %). Середній відсоток інших одержувачів коливається від 2,5 до 4,8. Зазначена тенденція є стійкою і має обов'язково враховуватись у плануванні на найближчу перспективу.

Зіставлення цієї інформації з середніми трудовитратами контрольних заходів, прогноз актуальних напрямів аудиту, врахування збільшення кількості аудитів ефективності у загальному обсязі експертно-аналітичних заходів та передбачення інших вагомих аспектів дозволяють спрогнозувати обсяги необхідних фінансових ресурсів для забезпечення діяльності Рахункової палати на наступний період. Крім того, введенням стратегічного планування також забезпечується узгодженість контрольних заходів різних органів, завдяки чому підвищується загальна ефективність всієї контрольної системи.

Як зазначалося вище, з часом налагодження системи державного внутрішнього фінансового контролю і внутрішнього аудиту дозволить Рахунковій палаті зосередитись на проведенні аудитів ефективності та відповідності за рахунок зменшення кількості фінансових аудитів.

Аудит ефективності, на відміну від фінансового, є відносно новою формою державного аудиту у практиці Рахункової палати. Як зазначалося у п. 5.1, аудит ефективності є більш гнучким у виборі предмету, об'єктів аудиту, методів та суджень, ніж фінансовий аудит. Він не проводиться на регулярній основі та не має коренів в аудиті приватного сектора, тому є більш відкритим для суджень та інтерпретацій. Аудитори мають працювати з зовсім іншою базою знань, ніж при традиційному фінансовому аудиті. Особливістю аудиту ефективності є різноманітність і складність питань, що до нього належать. Отже, розглянемо процес планування конкретної аудиторської перевірки саме для аудиту ефективності, спираючись на стандарти ISSAI та кращий досвід зарубіжних ВОДА [258].

Вирішальне значення має процедура вибору теми для аудиту ефективності. Зауважимо, що у цьому знаходять свій прояв принципи відмінності між аудитом у сфері державних фінансів та у приватному секторі. Зокрема, приватні аудиторські компанії обирають теми перевірок залежно від потреб клієнтів і з урахуванням своїх можливостей (достатність трудових ресурсів та часу). Державні аудитори при обранні теми аудиту є абсолютно вільними в частині проведення тих аудитів, що не є їх законодавчим обов'язком (контроль державного бюджету, відповіді на запити органів державної влади різних рівнів тощо). Разом з тим у державному аудиті обмеженням є фінансові ресурси. Тому роль планування значно підвищується – правильно обрана тема аудиту має не лише принести користь суспільству, а й не розпорошити обмежені ресурси, залишивши без розгляду інші важливі сфери. Тобто процес обрання теми потребує оптимізації, а стратегічне планування і створення річного плану аудиту у цьому сенсі є корисним інструментом для визначення пріоритетів.

Отже, обрана тема повинна мати значення для суспільства і відповідати повноваженням вищого органу державного аудиту. При цьому аудит ефективності спрямовується на сфери, де зовнішній незалежний аудит може покращувати розвиток економічності, ефективності та результативності і має привести до істотних вигод для системи державного управління, суб'єкта, що підлягає аудиту, або суспільства в цілому.

Теми аудиту ефективності повинні бути обрані на основі проблеми та/або оцінки ризику та суттєвості або значущості (не тільки фінансові показники, а й соціальні та/чи політичні). Увага зосереджується на результатах, отриманих на основі застосування державної політики.

Визначення того, які перевірки здійснюватимуться, є, як зазначалося, частиною процесу стратегічного планування ВОДА. Водночас аудитори повинні сприяти цьому процесу у своїх галузях знань. Вони, приміром, можуть поділитися знаннями з попередніх перевірок. У цьому процесі аудиторам слід враховувати, що теми контролю повинні бути достатньо значущими та відповідати функціям і повноваженням ВОДА. Процес вибору тем повинен прагнути максимізувати очікуваний вплив аудиту, а також враховувати можливості аудиту (наприклад, наявність людських ресурсів, професійних навичок тощо). Формальні методи підготовки процесу стратегічного планування, такі, як аналіз ризиків або оцінка проблем, допомагають його структурувати, але потребують доповнення професійними рішеннями, щоб уникнути односторонніх оцінок.

Вибір сфери аудиторського дослідження має відбуватися без будь-якого зовнішнього тиску. Вищий орган державного аудиту повинен зберігати свою політичну нейтральність, але підтримка його незалежності не виключає запити від виконавчої влади з пропозиціями щодо проведення аудиту з певних питань. Водночас з метою забезпечення більшої незалежності ВОДА повинен мати можливість відхилити будь-який запит.

Стандарти INTOSAI пропонують здійснювати планування за допомогою наступних кроків:

1. Визначення потенційних сфер аудиту, серед яких повинен бути зроблений стратегічний вибір, зважаючи на те, що кількість потенційних сфер значна, а потенціал ВОДА обмежений. Тобто вибір повинен бути зроблений з обережністю.

2. Встановлення критеріїв, які використовуватимуться для відбору. Загальні критерії відбору виглядатимуть наступним чином:

1) додаткова цінність – чим меншу кількість разів предмет аудиту потрапляв до поля зору контролюючих органів, тим кращою може бути перспектива проведення аудиту ефективності у цій сфері. Можливість отримання нового знання та розширення перспектив розвитку також підвищує цінність;

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

3) ризики або невизначеності – стратегічне планування може бути засноване з теоретичної точки зору на аналізі ризиків, з практичної – на аналізі підтвердження існуючих або потенційних проблем. Найбільший інтерес для громадськості становлять випадки, в яких є підстави підозрювати неефективність, що підвищує ризик (менше знань) і збільшує невизначеність. Накопичення таких показників або факторів, пов'язаних з суб'єктом чи державною програмою, може представляти важливий сигнал для ВОДА і повинно спонукати його планувати аудити, номенклатура і обсяг яких залежатиме від виявлених показників. До факторів, які можуть вказувати на більш високий ризик (або невизначеність), належать наступні:

- фінансові чи бюджетні кошти є суттєвими, або відбулися значні зміни в сумах;
- сфери, які традиційно схильні до ризику (закупівлі, технології, приватизація, екологія, охорона здоров'я тощо);

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

Отже, стратегічне планування дозволяє втілити різні амбіції та рішення. Пов'язане з системою щорічного планування ВОДА, стратегічне планування може бути корисним інструментом у визначенні пріоритетів і відборі потенційних перевірок, які будуть проведені. З іншого боку, воно може слугувати як механізм для вибору теми майбутнього аудиту, основа для деталізованого планування. Пріоритети можуть бути різними, залежно від стратегії розвитку держави, стану економіки, або соціальних ініціатив та політичних подій. Прикладом, може відбуватися зосередження на дотриманні законів і нормативних актів з метою забезпечення їх виконання або, навпаки, концентрація на ефективності сприяння змінам та оновленню. Також може постати вибір між аудитом окремих суб'єктів і дотримання ними адміністративних чи економічних правил та аудитом державних програм з суттєвими проблемами ефективності.

У мінливому суспільстві цілком природно, що державна діяльність регулярно переглядається на предмет досягнення цілей і вирішення поставлених завдань. З часом вимоги оновлюються, тому аудит ефективності повинен бути підготовлений для моніторингу і стеження за розвитком подій і тенденцій, огляду пріоритетів, і використання нових підходів і методів. Наприклад, у ситуації з великим дефіцитом бюджету або застарілим стилем управління аудит ефективності може бути корисним з позицій економії, підвищення ефективності використання ресурсів або модернізації управління. Деякі ВОДА навіть проводять спеціальні дослідження, щоб накопичити знання або навички для сприяння процесу стратегічного планування.

Як зазначалося у п. 5.1, одним із трьох підходів до проведення аудиту ефективності є проблемно-орієнтований підхід, що пов'язаний з питанням «Чи дійсно існують зазначені проблеми і що їх викликає?». Проблемно-орієнтований підхід має справу з визначенням і аналізом проблем, як правило, без посилання на заздалегідь визначені критерії. При такому підході вихідними точками аудиту є недоліки і проблеми (принаймні, вказівки на проблеми), а не результати. Одним із головних завдань аудиту при цьому буде перевірити наявність визначених проблем і проаналізувати їх причини з різних перспектив (проблеми, пов'язані з економічністю, ефективністю і результативністю державних підприємств або програм). Крім того, аудит може бути

побудований «знизу доверху», коли акцентуються проблеми, що мають значущість для людини і суспільства.

Для повного розуміння сутності зазначених вимог і внесення пропозицій щодо розробки методики аудиту ефективності розглянемо конкретний приклад. Для цього проаналізуємо актуальну проблему пасажирських автотранспортних перевезень, яка останніми роками не потрапляла до поля зору Рахункової палати, але водночас має великий розголос у засобах масової інформації, професійних колах і громадськості.

Ініціатором розгляду певної проблеми, як зазначалося вище, можуть виступати аудитори, наприклад, співробітники або керівник Департаменту з питань соціальної політики чи Департаменту з питань промисловості, виробничої інфраструктури та державної власності Рахункової палати. Для того, щоб оцінити проблему, необхідно спочатку зрозуміти її та її можливі причини і наслідки. Отже, пропонуємо з метою обґрунтування теми аудиту ефективності аналіз проблемної ситуації провести за такою логічною схемою:

а) визначити роль галузі пасажирських автотранспортних перевезень в економіці України (для розуміння важливості і пріоритетності цього напрямку дослідження);

б) з'ясувати особливості діяльності і фінансування суб'єктів – надавачів послуг пасажирського автотранспорту (визначатимуть коло користувачів, ризики, критерії і методи аудиту);

в) встановити проблеми галузі пасажирських автотранспортних перевезень (для подальшого аналізу їх причин та наслідків і розробки рекомендацій);

г) внести пропозиції щодо формулювання ключових параметрів аудиту ефективності (назва теми, об'єкти, цілі, питання й орієнтовні критерії аудиту).

При підготовці такого роду обґрунтування необхідно використати дослідження документів, інтерв'ю з різними зацікавленими сторонами, оприлюднені наукові розробки. Приклад можливого обґрунтування вибору теми аудиту ефективності представлений у додатку И.

Підготовлене обґрунтування теми аудиту ефективності далі має розглядатися на засіданні Колегії Рахункової палати. В разі його ухвалення відбуватимуться проектування плану та наступні стадії процесу аудиту ефективності.

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

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

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

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

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

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

Аудит ефективності повинен спиратися на відповідні критерії, які можуть носити якісний або кількісний характер, повинні бути надійними, об'єктивними, корисними, повними, мати джерело, яке чітко встановлюється і є прозорим.

Масштаб аудиту повинен чітко визначати межі, терміни і характер робіт, що проводитимуться. При визначенні масштабу і сфери охоплення перевірки аудиторам часто потрібно оцінити надійність системи внутрішнього контролю, що допомагає у проведенні аналізу бізнесу аудованої особи. Ступінь цієї оцінки залежить від цілей аудиту. Крім того, аудитори повинні бути готові до ситуацій або операцій, які можуть вказувати на незаконні дії або зловживання, і повинні визначити, якою мірою такі дії впливають на результати аудиту.

При розробці аудиторських процедур аудитор повинен визначити засоби для збору достатніх аудиторських доказів, щоб, виходячи з цілей, відповісти на питання аудиту, або підтвердити гіпотези. Оскільки аудитори рідко мають можливість розглянути всю інформацію про контрольовану організацію, методи збору даних повинні бути ретельно підібрані. Етап планування має завжди поєднуватися з певними науковими дослідженнями з метою підвищення рівня знань, тестування різних моделей аудиту та перевірки необхідних даних. Це полегшує вибір найбільш відповідного методу аудиту.

Аудит ефективності може спиратися на велике розмаїття методів збору даних і аналізу, таких як опитування, інтерв'ю, фокус-групи, спостереження, аналіз документів, тестування, а також аналіз економічних, фінансових і виробничих показників. Мають бути обрані такі



методи контролю, які дозволяють зібрати аудиторські дані оптимальним чином. Хоча аудитори повинні впроваджувати найкращий досвід, з практичних міркувань, таких як наявність даних, вони можуть обмежити вибір методів. Тому бажано бути гнучким і прагматичним у виборі методів. З цієї причини процедури аудиту ефективності не повинні бути стандартизовані у всіх умовах, що може перешкоджати гнучкості, професійному судженню і високому рівню аналітичних навичок, необхідних для аудиту ефективності.

В окремих випадках мета аудиту вимагає збору даних у різних регіонах чи сферах, або великої кількості задіяних аудиторів, що може вимагати більшої деталізації плану з чітко прописаними питаннями та процедурами. Приміром, у запропонованому прикладі є потреба провести перевірку результатів функціонування підприємств пасажирського автотранспорту різних регіонів України. Відповідно у плані аудиту ефективності необхідно прописати показники, методи дослідження, ризики, питання в анкетах, підходи до вибірки тощо. Такі вимоги пояснюються необхідністю застосування єдиних підходів у межах дослідження, що проводиться, адже надмірна свобода може призвести до нерепрезентативності отриманих результатів, що зашкодить якості аудиту.

При плануванні аудиту аудитор повинен розробити аудиторські процедури, які будуть використовуватися для збору достатніх аудиторських доказів. Це можна зробити в кілька етапів:

- ухвалення рішення про загальний проект аудиту (які питання ставити, наприклад, пояснювальні / описові / оцінювальні);
- визначення рівня спостереження (спостереження усього процесу або окремих дій та операцій);
- обрання методу організації аудиту (повний аналіз або вибірка);
- підбір конкретних методів збору даних (наприклад, інтерв'ю або фокус-групи, документальна перевірка тощо).

Керівництво відділу та аудиторська група повинні повною мірою враховувати загальний проект аудиту і всі його наслідки з точки зору ресурсів і можливостей. Разом з тим планування має забезпечити необхідну гнучкість, щоб аудитори змогли скористатися ідеями, що виникли в ході аудиту.

При плануванні аудитори повинні оцінювати ризик шахрайства. Якщо це значний ризик у межах визначених цілей аудиту, аудитор повинен отримати уявлення про відповідні системи внутрішнього контролю і дослідити наявність ознак порушень, що перешкоджають продуктивності (додаток К). Вони також повинні визначити, чи вжили аудовані особи необхідних заходів для впровадження рекомендацій

попередніх перевірок, які мають відношення до цілей аудиту. Нарешті, аудитор повинні прагнути зв'язатись із зацікавленими сторонами, в тому числі науковцями та іншими експертами у цій галузі, з метою створення відповідних знань, що стосуються, наприклад, кращої практики. Загальна мета стадії планування полягає у вирішенні питання розгляду різних стратегій найкращого проведення аудиту.

Відповідно до стандартів аудиту INTOSAI аудитор повинен планувати аудит таким чином, який гарантує здійснення аудиту високої якості в економічній, дієвій і ефективній спосіб і у встановлені терміни. Перед початком основного дослідження важливо визначити цілі аудиту, масштаб і застосовувану методологію. Зазвичай це робиться шляхом проведення попереднього дослідження. Метою попереднього дослідження є встановлення наявності умов для проведення основного дослідження і підготовка пропозицій до робочого плану аудиту. Попереднє дослідження має проводитись у короткий проміжок часу.

Найбільш важливі кроки у складанні аудиторського плану сформульовані наступним чином:

- визначення конкретних питань для дослідження і цілей аудиту;
- визначення масштабу і проекту аудиту;
- визначення якості, графіка і ресурсів.

На практиці ці кроки не завжди можуть бути суворо відокремлені та не обов'язково відбуваються у зазначеному порядку.

*Визначення конкретних питань для дослідження і цілей аудиту.* Одним із перших кроків є уточнення формулювання теми чи проблеми, які належить перевірити. Це важкий і важливий крок, який включає дослідження глибини предмета шляхом вивчення відповідної літератури, нормативних документів і статистичних даних, проведення інтерв'ю з основними зацікавленими сторонами та експертами і аналіз потенційних індикаторів проблеми з різних точок зору. Важливо використовувати єдину та чітку термінологію, адже неоднозначні або розпливчасті поняття та визначення у досліджуваному питанні аудиту або проблемі можуть справляти значний вплив на загальний зміст аудиту.

За вимогами стандартів цей етап включає в себе розробку наступних двох питань:

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

Чому? – Які цілі аудиту?

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

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

При формулюванні питань аудиторі повинні покладатися на зібрану інформацію, власні навички і досвід. Процес вимагає використання методу мозкового штурму, внутрішньої дискусії в рамках аудиторської групи, а також зустрічі з експертами та зацікавленими сторонами. Після того, як сформульоване загальне питання аудиту, необхідно розбити його на конкретні підпитання. У проблемно-орієнтованому підході акцент повинен бути зроблений на тому, як визначити проблему належним чином. Зазвичай необхідно починати з певного проблемного показника (недоліки в обслуговуванні, скарги, зростання цін тощо). На наступному етапі аудитор намагається зв'язати різні проблеми і визначити якомога точніше загальну проблему, що підлягає аудиту. Потім формулюються гіпотези щодо можливих причин проблеми.

При визначенні цілей аудиторська група повинна враховувати роль і обов'язки ВОДА та очікуваний чистий ефект від аудиту, як це визначено в стратегічному плані аудиту. Цілі аудиту та масштаб взаємопов'язані і мають розглядатися разом. Бажано обговорювати обсяги аудиту з особами, що підлягають аудиту.

*Визначення масштабу та проекту аудиту.* Наступним кроком на етапі проектування є визначення обсягів аудиту. Як і у фінансовому аудиті, підхід до аудиту ефективності повинен бути структурований. У ньому розглядаються такі речі, як конкретні питання, які слід поставити, тип дослідження, що буде проводитися, і характер дослідження. Крім того, він включає в себе роботу зі збору інформації та аналізу.

Масштаб аудиту визначається відповідями на такі питання:

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

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

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

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

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

попереднього формулювання основних питань аудиту представлений у додатку И.

Зауважимо, що проведення досліджень є не просто збиранням даних, а скоріше безперервним процесом навчання. Тому питання (або гіпотези) можуть бути змінені внаслідок того, що аудитори стали більш обізнаними в ході аудиту. Разом з тим на етапі планування все ж таки необхідно націлити аудиторів на те, що вони повинні знати, де і як вони можуть отримати потрібну інформацію.

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

Важливим аспектом є чітке розуміння бізнесу організації, що перевіряється (або державної програми), яке має бути достатнім для досягнення цілей аудиту, сприяти виявленню важливих питань аудиту. Це знання включає розуміння:

- характеру бізнесу (державної програми), що перевіряється – ролі і функцій, діяльності та процесів у цілому, тенденцій розвитку і т.д.;
- законодавства і цілей діяльності;
- організаційної структури і відносин підзвітності;
- внутрішнього і зовнішнього середовища і зацікавлених сторін;
- зовнішніх обмежень, що впливають на бізнес (державну програму);
- попередніх досліджень у цій сфері;
- управлінських процесів і ресурсів.

На етапі проектування мета полягає у формуванні базового розуміння бізнесу (програми), що перевіряється. Отримання необхідних знань є безперервним і кумулятивним процесом збору та оцінки інформації на всіх етапах аудиту. Важливим аспектом є зважування витрат на отримання інформації та додаткової цінності інформації для аудиту.

Джерела інформації можуть включати:

- відповідне законодавство та законодавчі акти;
- заяви міністрів, державні акти і рішення;
- останні аудиторські звіти, оцінки, відгуки та запити;
- наукові розробки та дослідження (у тому числі зарубіжні);
- стратегічні та корпоративні плани, програмні заяви і річні звіти;

- затверджену політику, протоколи засідань керівної ради;
- організаційні схеми, внутрішні інструкції та інструкції з експлуатації;
- оцінку програми і внутрішній аудит планів і звітів;
- звіти про збори та протоколи;
- точки зору експертів у цій галузі;
- обговорення з представниками управління та ключовими зацікавленими сторонами;
- управління інформаційними системами;
- офіційні дані статистики.

Результати попередніх перевірок часто є корисним джерелом інформації. Вони можуть допомогти уникнути зайвої роботи при розгляді сфер, які нещодавно підпадали під контроль, і виділити недоліки, які ще не були усунені.

Додатковими джерелами інформації можуть стати дослідження у галузях та професійних або спеціальних групах за інтересами, запити законодавчого органу, інформація, що координується установами або урядовими комітетами, публікації у пресі.

Критерії аудиту мають спрямувати аудитора на оцінку і допомагати відповісти на питання: «Що потрібно або очікується?», «Які результати мають бути досягнуті?», «На підставі чого можливо оцінити реальну поведінку і як?».

У фінансовому аудиті операції, які розглядаються, зазвичай, оцінюються аудитором як «правильні» або «неправильні», «законні» чи «незаконні» і т. д. Такі критерії є відносно закритими. Для проведення аудиту ефективності вибір критеріїв, як правило, відносно відкритий і сформульований аудитором. Як згадувалося раніше, критерії часто є менш важливими у проблемно-орієнтованому підході, де значно важливіше сформулювати гіпотези, що перевіряються, про можливі причини проблеми. Водночас питання попереднього формулювання критеріїв аудиту залежить від особливостей досліджуваного предмета і повністю належить до компетенції аудиторів. Приклад орієнтовного переліку критеріїв аудиту ефективності представлений у додатку И.

Таким чином, при виконанні аудиту ефективності загальні поняття економічності, ефективності та результативності повинні бути інтерпретовані по відношенню до предмета. Тому критерії не можуть бути чітко регламентованими і будуть варіюватися від однієї перевірки до іншої. При визначенні критеріїв аудиту аудитор повинні переконатися, що вони стосуються аудиту, є розумними і досяжними. Також критерії можуть бути розроблені у формі питань.

Критерії аудиту можуть бути отримані з таких джерел:

- закони та правила, що регулюють діяльність аудованої особи;
- рішення, прийняті законодавчою або виконавчою владою;
- посилання на історичні порівняння чи порівняння з кращою практикою;
- професійні стандарти, досвід і цінності;
- ключові показники ефективності, встановлені аудованою особою або урядом;
- незалежні експертні консультації та ноу-хау;
- нові або загальноновизнані наукові знання та інша достовірна інформація;
- критерії, що використовувалися раніше в подібних аудитах або іншими вищими органами державного аудиту;
- організації (всередині або за межами країни), які здійснюють аналогічну діяльність або мають аналогічні програми;
- стандарти або попередні запити законодавчим органам;
- загальне керівництво і фахова література.

Оснoву критеріїв аудиту можна розглядати з різних точок зору:

- залежно від кращих прикладів найбільш авторитетним джерелом будуть офіційні стандарти (такі, як цілі, зазначені в законодавчих і нормативних актах, рішення і політика, прийняті законодавчою або виконавчою владою), або
- на науковій основі більший акцент буде зроблений на спеціальну наукову літературу та інші джерела, такі, як професійні стандарти і передовий досвід.

Іноді критерії аудиту легко визначити, наприклад, коли цілі поставлені представниками законодавчої або виконавчої гілок влади ясно і точно. Але часто цілі можуть бути невизначеними, суперечливими або недосяжними. У таких умовах аудиторам доведеться реконструювати критерії. При цьому можливе застосування так званого «теоретичного» підходу, коли експертам у відповідній галузі ставиться питання: «що має бути – ідеальні результати в ідеальних умовах відповідно з раціональним мисленням або з найвідомішою порівнянною практикою?». Іноді для отримання обґрунтованих і реалістичних критеріїв корисним є застосування «емпіричного» підходу, що полягає в обговоренні із зацікавленими сторонами та особами, які приймають рішення.

Важливо розрізнити програму аудиту (тип дослідження, яке необхідно для збору даних) і методи збору даних. Аудит ефективності може спиратися на велике розмаїття методів збору даних, які зазвичай використовуються в галузі соціальних наук (опитування, інтерв'ю, спостереження, вивчення письмових документів). Мета полягає в тому,

щоб використовувати передовий досвід, але з практичних міркувань, таких як наявність даних, вибір методів може бути обмеженим, тобто аудиторам часто доводиться задовольнятися іншим кращим рішенням. Разом з тим обрані методи дослідження мають бути валідними (вимірювати те, для чого вони призначені) і надійними (висновки повинні залишатися послідовними, якщо дослідження проводяться повторно в тому ж середовищі).

*Визначення якості, графіка та ресурсів.* Останнім кроком є визначення заходів щодо забезпечення якості, які повинні бути вжиті в ході перевірки, графіка і ресурсного забезпечення. Стандарти INTOSAI встановлюють, що ВОДА повинні створити системи та процедури для забезпечення якості.

Між попередніми і наступними заходами контролю якості існує певна відмінність. Так, попередній контроль якості полягає у безперервній організації заходів у той час, як ведуться роботи, наприклад, через експертну оцінку, «одночасне читання», використання груп експертів, спеціальні комітети і фахівців або експертів у відповідній сфері. Наступними заходами контролю якості є незалежні огляди опублікованих звітів з метою визначення реакції на проведені заходи, сприйняття звітів ключовими зацікавленими сторонами та отриманих ними переваг. Деякі ВОДА наймають учених або наукові установи для проведення оцінки фактичних результатів наступного контролю. Попереднє та наступне дослідження контролю якості мають бути заплановані.

Керівник з аудиту несе відповідальність за щоденне управління аудитом, включаючи детальне планування, виконання аудиту, контроль за роботою працівників, звіти керівництву ВОДА і контроль підготовки аудиторського висновку. У тих випадках, коли аудит ефективності викликає стурбованість, ВОДА може розглянути питання про призначення керівного комітету для управління аудиторською групою і для контролю за ходом аудиту.

Важливими факторами є процес організації аудиту, очікувані витрати (для персоналу на основі заздалегідь визначених ставок, обладнання) і передбачуваний термін завершення. Бюджет і графік повинні бути задокументовані, а керівник аудиту та управління ВОДА несуть відповідальність за забезпечення завершення аудиту ефективності в рамках бюджету і у встановлені терміни. В аудитах ефективності аудитори повинні проявляти пильність щодо ситуацій або операцій, що можуть свідчити про незаконні дії або зловживання. Можливо буде потрібно визначити, якою мірою такі дії впливають на результати аудиту. У складних випадках можуть знадобитися фахівці з цих питань.

Результатом попереднього дослідження мають стати пропозиції щодо основного етапу аудиту. На етапі проектування готується

послідовний робочий план. Зауважимо, що якість роботи має бути забезпечена до прийняття рішення про початок основного дослідження.

### **5.3 Основний етап проведення аудиторської перевірки**

Мета основного дослідження полягає в реалізації плану роботи, проведенні аудиту та підготовці якісного звіту. Аудит ефективності не належить до чітко структурованих процесів, під час яких здійснюються визначені заходи та операції у певній послідовності. На практиці всі процедури поступово розвиваються через взаємодію між собою і одночасне проведення, що, безумовно, призводить до їх ускладнення. Аудит ефективності можна розглядати як аналітичний і комунікативний процес. Аналітичний його бік знаходить свій прояв у збиранні, інтерпретації та аналізі даних, а комунікативний починається тоді, коли аудитор вперше спілкується з суб'єктом, що підлягає аудиту, і далі проявляється через аудиторські висновки, аргументи і пропозиції, оцінку перспектив, оприлюднені звіти і доповіді.

В ідеалі має відбутися відкритий і конструктивний діалог між аудитором і представниками контрольованої особи, але аудит може спровокувати і негативну реакцію. Аудитор може зіткнутися як з відкритістю та готовністю до співпраці, так і зі скритністю та намаганням ухилитись від діалогу. Тому важливим аспектом є повідомлення аудитором цілей і методів перевірки. Хоча це не означає, що аудувана особа має диктувати умови або будь-яким іншим способом контролювати процес проведення аудиту.

Для аудиторів важливо встановити конструктивну взаємодію з представниками аудуваної особи, адже допомога окремих осіб має важливе значення для ефективного здійснення аудиту. Активне спілкування аудитора в ході перевірки з представниками аудуваної особи, експертами та іншими суб'єктами полегшує формулювання попередніх висновків. Також важливо проводити аудит відповідно до розробленого плану (стосовно ресурсів, термінів, якості), стандартів та рішень ВОДА.

У процесі збирання даних, передусім, потрібно враховувати якість доказів, які є основою підтримки судження аудитора. Якщо докази в фінансовому аудиті мають бути переконливими і недвозначними («так» або «ні», «правильно» або «неправильно»), то аудиту ефективності така прямолінійність не властива. Більш типовою є оцінка аудитором доказу у такий спосіб – «свідчить про те, що ... ».



Державний аудитор має бути творчим, гнучким і обережним у пошуках доказів. При роботі в тих сферах, де докази скоріш переконливі ніж остаточні, стандарти ISSAI рекомендують заздалегідь провести обговорення з відповідними експертами. У такому випадку аудитор буде підготовлений до аналізу та інтерпретації доказів, а також знизить ризик нерозуміння, що водночас прискорить процес аудиту. Важливим також є отримання інформації з різних джерел, адже у представників аудованої особи, фізичних осіб, експертів та інших зацікавлених сторін можуть бути різні точки зору і аргументи на їх захист.

У процесі збору необхідної інформації важливо розрізняти такі складові:

- сформульовані питання, на які необхідно знайти відповіді під час дослідження;
- тип дослідження, що проводиться для пошуку відповідей на поставлені питання (тайм-менеджмент, співвідношення витрат і вигід, оцінка досягнення мети дослідження і т.д.);
- аудиторські процедури залежно від типу дослідження (наприклад, вибіркові спостереження, тематичні дослідження, запити, зіставні оцінки тощо);
- методи збору даних, необхідних для того, щоб відповісти на поставлені питання (вивчення документації, опитування, анкети, інтерв'ю і т.д.);
- кількісний і якісний аналіз зібраних даних (для поглиблення аналізу отриманої інформації).

Збирання даних може виконуватися одноразово або через деякий час повторно, на основі речових доказів, документів (у тому числі письмових заяв), усних свідчень (інтерв'ю) або за допомогою інших засобів залежно від цілей аудиту. У більшості випадків збираються і кількісні, і якісні дані. Типи даних, які будуть отримані, повинні бути зрозумілими і відповідати вимогам достатності, достовірності, надійності, актуальності та розумності.

Під час аудиту ефективності також можуть збиратися первинні дані (отримані безпосередньо аудитором) за допомогою анкет, опитувань і прямого спостереження. Проте в роботі також використовується безліч вторинних даних (тих, що вироблені іншими особами). Аудитори не повинні бути надмірно жорсткими у своїх вимогах до точності таких даних, адже це може виявитися дорогим і непотрібним.

Під час здійснення будь-яких заходів аудитори мають дотримуватись критичного підходу і об'єктивно дистанціюватись від інформації, що надходить. Разом з тим вони повинні бути сприйнятливими до інших поглядів і аргументів, дивитись на речі під різними кутами зору, підтримувати відкрите і об'єктивне ставлення до різноманітних

міркувань. Отже, завдання аудитора полягає в об'єктивному аналізі різних точок зору, а не у переконанні, що окремі з них є правильними.

У випадках, коли дані, оброблені за допомогою комп'ютера, впливають на висновки аудиту, необхідно вжити додаткові заходи обережності для отримання достатніх, компетентних і відповідних підтверджень, що зазначені дані є достовірними і надійними. Крім того, при оцінці надійності інформаційної системи аудитор повинні розглянути загальні та прикладні елементи управління цією системою. Під час основного дослідження аудитор можуть отримати доступ до конфіденційної інформації (наприклад, міркувань представників адміністрації). Тому варто пам'ятати про гарантії конфіденційності і не розголошувати такі дані.

Результати основного етапу дослідження, поряд з плануванням, повинні бути ретельно задокументовані з поданням перехресних посилань для забезпечення розгляду виконаної роботи і затвердження висновків керівником аудиторської групи. Записи про виконані процедури слід зберегти у вигляді робочих документів. Належні, компетентні та відповідні докази мають давати достатні підстави для результатів і висновків.

Аудиторські докази можуть бути фізичними, документальними, аналітичними або мати характер свідчень. До фізичних доказів належать прямий огляд або спостереження людей, майна чи подій. Документальні докази складаються з листів, контрактів, даних бухгалтерського обліку, рахунків та управлінської інформації. Аналітичні докази представлені обчисленнями, порівняннями, поділом інформації на компоненти і раціональними аргументами. Свідчення отримують в ході інтерв'ю або анкет. Незважаючи на форму, достатніми вважаються докази, які можуть актуально, логічно, розумно та відповідно до фактів підтримати висновок аудитора.

Результати аудиту, висновки і рекомендації повинні засновуватися на фактичних даних. Оскільки аудитор рідко мають можливість розглянути інформацію про контрольовану особу в повному обсязі, дуже важливо, щоб методи збирання даних і проведення вибірки були ретельно підібрані. Аудитор повинен прийняти рішення щодо того, чи дозволить вибірка одержати належні аудиторські докази. До факторів, які необхідно при цьому враховувати, належать: відносні розміри генеральної сукупності; обсяг вибірки; складність питань, які потребують відповіді; актуальність і надійність доказів, отриманих з альтернативних тестів і процедур; відносні витрати і час.

Важливим фактором є оцінювана аудитором репрезентативність вибірки. Наукове обґрунтування та правильний вибір основи – перша передумова забезпечення репрезентативності результатів вибіркового

спостереження. Від основи вибірки залежить спосіб відбору елементів сукупності для обстеження. Найчастіше використовують такі способи відбору: простий випадковий, механічний, розшарований (районований), серійний. У будь-якому випадку використання тієї чи іншої вибірки потребує професійного судження. Аудитор має чітко розуміти, що використання вибірки дозволить виконати поставлені конкретні завдання аудиту. Результати мають бути оцінені і задокументовані [175].

Вибірка часто використовується для отримання доказів в аудиторських перевірках. Хоча цілі здійснення вибірки можуть бути різними, основні принципи зберігаються. В аудиті ефективності вибірковим методом користуються у тих випадках, коли істотні факти не можуть бути отримані в інший спосіб, і, водночас, є потреба у структурованому порівнянні та обґрунтованому узагальненні. Зважаючи на обмеженість ресурсів, рідко використовується дуже велика вибірка, тому необхідно обмежити кількість питань, які потребують відповіді. Для отримання більш докладних знань метод вибірки може бути доповнений інформацією, зібраною іншими методами, наприклад, під час тематичних досліджень.

Цікавою ознакою є поширення останнім часом застосування в аудиті ефективності квазіексперименту для отримання належних доказів. Так, суттєвою особливістю звичайних експериментів є випадковий розподіл предметів у підготовлених і непідготовлених групах, що є відповідно експериментальними та контрольними групами. На експериментальну групу здійснюється вплив, результати якого порівнюються з результатами контрольної групи, на яку вплив не здійснювався. Квазіексперимент – різновид експерименту, коли експериментатор не здійснює безпосереднього впливу на учасників або умови експерименту, а користується вже існуючими групами для вивчення процесів, що його цікавлять. Використання експериментального методу стосовно соціальних і політичних проблем привело до поширення квазіекспериментального методу, використанням якого намагаються усунути якомога більше сторонніх ефектів, що роблять оцінку впливу складною, хоча і без повної наукової строгості щодо проведення експерименту належним чином.

Документи забезпечують ефективний спосіб збору даних, і перевірка документів і справ, ймовірно, складає основу багатьох контрольних заходів. Документи містять широкий спектр видів доказів, проте важливо встановити їх доступність на початку аудиту для забезпечення економічного та ефективного їх розгляду. Приклади аналізу і оцінки аудитором документів наведені у додатках Л, М, Н.

Аудитори також можуть користуватися науково-дослідними звітами, книгами і статтями з досліджуваних питань, а також статистичними даними, історичним матеріалом та актуальними публікаціями. Важливо вивчити різні види документів щодо аудованої особи, оскільки вони можуть оновити і збільшити практичні знання аудитора з певного предмета. Дослідження документації може надати доступ до корисного матеріалу, але важливо оцінити надійність змісту таких документів – інформація, яку вони містять, має давати об'єктивну і багатогранну картину.

Опитування являють собою систематичний збір інформації від певної групи населення, як правило, за допомогою інтерв'ю або анкет. Використовуються для збору детальної і конкретної інформації від групи людей або організацій. Вони особливо корисні, коли необхідно отримати кількісну інформацію від великої кількості фізичних осіб з конкретної проблеми або теми. Анкети в основному використовуються для збору фактів, які не доступні в будь-якій іншій формі, але важливі для обґрунтування точки зору. Тематичні дослідження та інші методи поглибленого дослідження часто використовуються додатково до анкетування. Наразі доступний широкий спектр методик проведення обстеження. Найбільш широко використовується анкетування через пошту, Інтернет, телефон і особисті інтерв'ю. Водночас анкети часто вимагають комп'ютерної обробки, а також припускають хороше знання певної сфери.

При правильному використанні техніка анкетування є ефективною, хоча може бути складною у реалізації та забирати багато часу для розробки питань і обробки отриманих відповідей. Саме тому цей процес дуже часто потребує залучення фахівців. У будь-якому випадку процедура анкетування має співвідноситись з метою та завданнями аудиту.

Для наведеної в прикладі теми аудиту ефективності також доцільно застосувати анкетування з метою отримання відповідей від населення щодо якості отриманих послуг пасажирського автотранспорту. Оскільки неможливо провести анкетування всього населення, то необхідно уважно оцінити склад опитуваних, репрезентативність вибірки, питання, які будуть поставлені, спосіб обробки анкет, а також тих осіб, які будуть залучені до проведення анкетування.

Інтерв'ю являє собою серію питань і відповідей з метою виявлення конкретної інформації. В аудиті ефективності інтерв'ю використовуються дуже часто і проводяться на різних його етапах. Воно застосовується у бесідах і дискусіях та може бути неструктурованим (тобто з «відкритими» питаннями) і структурованим (зі списком закритих питань). Доцільно проводити інтерв'ю на підготовчому етапі для збору

матеріалів та інформації, з'ясування відносин і визначення аргументів, генерації і оцінки ідей та пропозицій тощо.

Інтерв'ю можуть бути використані як на етапі планування, так і під час основного дослідження з метою отримання документів, думок та ідей, що належать до цілей аудиту, підтвердження фактів і даних з інших джерел, вивчення потенційних рекомендацій. Можуть використовуватися різні техніки, коли опитують одного або більше користувачів одночасно, а інтерв'ю може проводитися по телефону або під час особистого відвідування. Для отримання якомога більш широкого уявлення про реальність важливо взяти інтерв'ю у людей, що дотримуються різних позицій, точок зору та ідей (працівників на центральному та місцевому рівнях, співробітників різних зацікавлених сторін, фахівців у досліджуваній галузі тощо).

Інтерв'ю є одним із способів збору фактів та інформації, отримання підтримки для різних аргументів, але не можна покладатися виключно на нього. Деталі та свідчення, отримані під час інтерв'ю, повинні бути ретельно перевірені, перш ніж вони можуть бути використані. Результати інтерв'ю повинні бути узагальнені й описані у формі, що сприяє їх аналізу та контролю якості, наприклад, у вигляді окремого групування фактичного матеріалу, проблеми, причин, наслідків і висунутих пропозицій.

На різних етапах аудиту ефективності часто використовуються семінари та слухання, особливо, коли необхідно обговорити попередні спостереження і висновки. Семінари використовуються для:

- отримання знання про спеціалізовану сферу;
- обговорення проблеми, зауваження, а також можливих заходів;
- розгляду аргументів за і проти різних думок і поглядів.

Перевагою семінарів є об'єднання великої кількості людей, які являють широкий спектр знань і точок зору, що дає краще знання у досліджуваній сфері. Метою слухань є запрошення зацікавлених сторін та експертів для висловлення своєї думки щодо досліджуваної галузі.

Доволі часто в аудиті ефективності звертаються до фокус-груп, що являють собою відбір осіб, які разом обговорюють конкретні теми і питання. В основному використовуються для збору якісних даних – інформації, яка побудована на думках тих людей, що беруть участь у заході. Метод дозволяє розкрити мотивацію людей, побачити варіанти сприйняття / ставлення до проблеми тощо. У наведеному прикладі аудиту ефективності доцільно провести декілька фокус-груп з різним складом учасників, до яких запросити представників зацікавлених сторін процесу автотранспортних перевезень – населення, державних органів, що регулюють цей процес, і перевізників.

Слід згадати і про прямі спостереження, які не дуже поширені в аудиті ефективності. Цей метод використовується для того, щоб розібратися у виконуваних операціях, з'ясувати думки персоналу в галузі, обговорити і перевірити ідеї, провести порівняння з іншою інформацією тощо.

Стандарти ISSAI посилаються на кращу практику ВОДА у використанні перелічених методів і дають таку їх характеристику (табл. 5.2).

**Таблиця 5.2 – Характеристика методів і методичних прийомів, що застосовуються в державному аудиті**

Метод/ методичний прийом	Мета застосування	Переваги	Недоліки
Анкетування, обстеження, контрольні списки	Коли є необхідність отримати швидко та/або легко великі обсяги інформації від людей у незагрозливий спосіб	<ul style="list-style-type: none"> <li>- можливість проводити анонімно;</li> <li>- недороге адміністрування;</li> <li>- легкість порівняння і аналізу;</li> <li>- адміністрування одразу для багатьох людей;</li> <li>- можливість отримання великої кількості даних;</li> <li>- існування великої кількості вже розроблених зразків анкет</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- у випадку обережності опитуваних не можна отримати зворотний зв'язок;</li> <li>- формулювання може змінити сенс отриманих відповідей;</li> <li>- безособовість;</li> <li>- при проведенні обстежень може знадобитись експертна вибірка;</li> <li>- неможливість отримання повної історії питання</li> </ul>
Інтерв'ю	Коли аудитор хоче скласти повне враження або більше дізнатися про відповіді в анкетах	<ul style="list-style-type: none"> <li>- отримання повного спектра і глибини інформації;</li> <li>- можливість розвитку відносин з опитуваними;</li> <li>- можливість гнучкості</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- може зайняти багато часу;</li> <li>- може бути складним для аналізу і порівняння;</li> <li>- може бути дорогим;</li> <li>- інтерв'юер може змінити сенс відповідей опитаного</li> </ul>
Перевірка документації	Коли аудитор хоче отримати розуміння того, як програма працює, не перериваючи її; через розгляд заявок, кошторисів, записок, протоколів і т.д.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- дає всеосяжну і історичну інформацію;</li> <li>- не перериває програму або рутинну роботу аудиторської особи в програмі;</li> <li>- інформація вже існує;</li> <li>- деякі упередження в інформації</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- часто займає багато часу;</li> <li>- інформація може бути неповною;</li> <li>- потреба абсолютно ясно розуміти те, що шукають;</li> <li>- негнучкі засоби для отримання даних, дані обмежені тим, що вже існує</li> </ul>
Спостереження	Щоб зібрати точну інформацію про те, як насправді працює програма, зокрема, про процеси	<ul style="list-style-type: none"> <li>- перегляд операцій програми, наскільки вони відбуваються насправді;</li> <li>- можливість пристосуватися до подій, які відбуваються</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- може бути складно інтерпретувати поведінку;</li> <li>- може бути складним для класифікації спостережень;</li> <li>- може впливати на поведінку учасників програми;</li> <li>- може бути дорогим</li> </ul>

**Продовж. табл. 5.2**

Метод/ методичний прийом	Мета застосування	Переваги	Недоліки
Фокус-групи	Дослідження теми в глибину через групові дискусії, наприклад, про реакцію на досвід або пропозиції, розуміння загальних скарг тощо; корисні при проведенні оцінки та маркетингу	- швидко і надійно отримати загальні враження; - ефективний спосіб отримання вичерпної інформації в короткі терміни; - можливість передати ключову інформацію про програми	- може бути складно аналізувати відповіді; - потрібен хороший посередник з безпеки і закриття обговорень; - важко планувати роботу 6-8 осіб разом

Джерело: [258]

Аналіз кількісних і якісних даних є важливим кроком у всіх аудиторських перевірках. При аналізі даних, отриманих з анкет, інтерв'ю, фокус-груп, аудиторам необхідно починати з розгляду цілей та завдань аудиту. Це допоможе структурувати отримані дані і зосередитися на їх аналізі. Під час інтерпретації інформації аудиторам необхідно намагатися розглядати її в перспективі шляхом порівняння результатів аудиту з критеріями. Важливо поглиблено досліджувати інформацію, а її аналіз завжди повинен ґрунтуватися на хорошому розумінні умов і рамок проведеного аудиту. Проте жоден аналіз не може розглядати все, він повинен будуватися на здоровому глузді та отриманні реалістичного розуміння того, що є, і того, що може бути.

Аналіз інформації є інтелектуальним, творчим і повторюваним процесом, який включає в себе як раціональні, так і ірраціональні елементи. Це завжди передбачає роздуми і дискусії, мозковий штурм, і використання не кількісних методів, зокрема, контент-аналізу, порівняльного аналізу, аналізу за допомогою експертних груп і т.д.

Судження аудитора спираються на конкретні докази, зібрані для досягнення цілей аудиту, для отримання можливості відповісти на питання аудиту та перевірити заявлені гіпотези. На підставі суджень аудитор робить висновки і вносить рекомендації, спрямовані на досягнення цілей. Висновки аудиту містять такі елементи:

- критерії – що має бути;
- стан – що є;
- ефекти – які наслідки (спостережувані, а також розумний і логічний майбутній вплив);
- причини проблеми – чому існують відхилення від норм або критеріїв.

Разом з тим зазначені елементи не завжди присутні одночасно. Приміром, при застосуванні проблемно-орієнтованого підходу можуть не використовуватись критерії. Від аналізу доказів до рекомендацій процес може виглядати наступним чином:

Критерії аудиту (що має бути) → Аудиторські докази (що є) → Аудиторський висновок (порівняння того, що є, з тим, що має бути) → Визначення причин та наслідків знайдених відхилень → Розробка аудиторських висновків і рекомендацій → Оцінка можливих наслідків реалізації рекомендацій, якщо це можливо.

Протягом основного дослідження акцент повинен бути зроблений на підготовку заключного висновку, який буде розглянутий урядом, законодавчою владою, відповідними органами виконавчої влади, громадськістю. Процедуру написання звіту можна розглядати як процес з безперервної розробки, перевірки та перегляду ідей на тему дослідження. Такі питання, як очікуваний вплив і значення аудиту, повинні бути розглянуті в ході аудиту.

Після формулювання висновку відбуваються дві додаткові форми оцінки – значущості результатів і визначення причин (високої ефективності або неефективності). У багатьох випадках може відбутися кількісна оцінка (наприклад, вартість дорогих процесів, коштовних матеріалів тощо). Також можна оцінити неефективні процеси, зокрема, залишок вільних грошових коштів або незадовільне управління. Разом з тим якісні ефекти також можуть бути значними і свідчити про відсутність контролю або помилкові рішення. Про наявність ефекту свідчить необхідність проведення коригувальних дій. Також ефект може відбуватися у минулому, спостерігатися зараз або бути ймовірним у майбутньому.

Аудит ефективності доволі часто є довготривалим, що іноді супроводжується змінами (новими або оновленими знаннями) в порівнянні з початком аудиту. Крім того, під час проведення аудиту ефективності часто буває важко зробити вибір між напрямками, викладеними в плані аудиту, і новими інтересами, що виникають пізніше. Це може призвести до ситуацій перевантаження аудиторів надмірними деталями або зайвою інформацією. Для уникнення зазначених проблем необхідно проводити ґрунтовну оцінку потреби в інформації до і під час проведення аудиту. Водночас це полегшує усунення сторонніх деталей, нерелевантних підходів, а також сортування зібраної інформації. Однак аудитори не повинні жорстко дотримуватись плану і уникати незапланованого збирання даних.

Державні аудитори, на відміну від приватних, не перебувають у договірних взаємовідносинах з аудованою особою. Вони незалежні у виконанні своїх функцій та повноважень, не несуть відповідальність



перед керівництвом аудованої особи. Проте аудитори завжди повинні прагнути до створення добрих відносин з аудованими особами та іншими зацікавленими сторонами.

Уникнення непотрібних конфліктів сприяє розумінню особливостей діяльності аудованого суб'єкта, отриманню аудитором різних точок зору. Натомість, виникнення суперечок може викривити уявлення і висунуті заперечення, що заважатиме формуванню справедливого і правильного аудиторського судження. Отже, аудитори повинні намагатися створити атмосферу довіри і відкритої співпраці з аудованою організацією. Слід уникати й іншої крайності – аудитору належить утриматись від участі в практичній реалізації внесених ним пропозицій на аудованому суб'єкті. Необхідно зауважити, що навіть використання найскладніших наукових методів не позбавляє критики результату аудиту. Основні дані мають бути високої якості, але потребують зважування на ресурсні обмеження.

Наразі використовується широкий спектр аналітичних методів – докладний статистичний аналіз, обговорення результатів у рамках аудиторської групи, дослідження документації, порівняння результатів між суб'єктами, що працюють в аналогічних або у кращих (гірших) умовах, зіставлення з кращою вітчизняною або зарубіжною практикою тощо.

Заключний етап у аналізі даних включає об'єднання результатів з різних типів джерел. Загальної методики для проведення цієї процедури не існує, але вирішальне значення має систематична робота аудитора в напрямку інтерпретації зібраних даних і свідчень. Цей етап включає зважування всіх аргументів і тверджень, консультації з експертами, порівняння та аналіз.

Проект висновку набуває форми під час проведення робіт. Наводяться структуровані примітки та спостереження, результати внутрішніх і зовнішніх дискусій, текст самого висновку. Після цього може виникнути потреба перевірки деталей, обговорення висновків і обміну інформацією. Рекомендується обговорити отримані результати з аудованою особою. Недоцільно вводити на заключному етапі аудиту абсолютно нові аргументи і факти, адже під час якісно проведеного аудиту ефективності мали б бути зіставлені різні точки зору і виведені збалансовані аргументи. Отже, висновки мають засновуватися на визначених цілях і обраних критеріях. Рекомендації слід подавати у логічному зв'язку з висновками. Вони повинні бути аргументованими і досяжними, спрямовуватися на вирішення завдань аудиту.

Перед публікацією звіту аудиту ефективності необхідно завжди надавати можливість ознайомлення з ними аудованій особі. Проект

висновку надає можливість аудованій особі побачити повний контекст результатів аудиту, висновки і рекомендації в письмовій формі. Можливі випадки, коли аргументована позиція аудованих осіб спричиняє внесення коректив у підготовлений проект висновку. Всі розбіжності мають бути проаналізовані, а остаточний варіант висновку – збалансованим і справедливим.

#### **5.4 Документальне оформлення результатів аудиторської перевірки та контроль виконання рекомендацій**

У процесі здійснення кожного етапу перевірки аудитори оформлюють робочі документи відповідно до конкретних обставин. При цьому інформація повинна бути достатньо повною і детальною, а документи створені таким чином, щоб досвідчений аудитор, який не був залучений до проведення цієї перевірки, згодом міг зрозуміти яка саме робота була виконана і що стало основою результатів, висновків і рекомендацій аудиту.

Як і для всіх інших форм аудиту, під час здійснення аудиту ефективності аудитори повинні ретельно документувати підготовку, процедури і результати кожного етапу перевірки. Разом з тим, як зазначалося вище, кожен аудит ефективності є унікальним, повторюється не так часто. Це призводить до того, що робочі документи аудитора кожного разу будуть специфічними, такими, що відображають отримані в процесі аудиту знання та інформацію. Проте мета і контекст документів мають бути прозорими і давати повну картину іншим аудиторам про хід проведеного аудиту ефективності, критерії, що були покладені в його основу, та висновки, зроблені аудитором.

Крім того, як зазначалося у п. 5.3, докази в аудиті ефективності не завжди є точними і оцінюються з точки зору перспективи. Тому висновки і рекомендації мають бути чітко структуровані та містити логічні умовиводи аудитора. Певною мірою звіт з аудиту ефективності виконує функції, які в інших аудитах передбачені загальними стандартами.

Робочі документи аудитора повинні не тільки підтвердити достовірність фактів, а й підтримувати звіт, що має бути збалансованим, справедливим і повно розкривати тему дослідження. Приміром, у робочих документах можуть міститися посилання на аргументи, що не використовувалися аудитором потім у звіті, або опис процесу розгляду

різних точок зору з зазначенням причин, з яких не всі вони були використані аудитором.

Стандарти INTOSAI зауважують, що аудитори повинні адекватно документувати аудиторські докази в робочих документах, у тому числі щодо планування, виконання робіт і винесення рекомендацій. Оформлення належних робочих документів є важливим з кількох причин:

- а) для підтвердження та підтримки судження і звіту аудитора;
- б) для підвищення ефективності та результативності аудиту;
- в) вони слугують джерелом інформації для підготовки звітів або надають відповіді на будь-які запити від аудиторів, що залучені до перевірки, або інших;
- г) можуть бути доказом того, що аудитор діяв відповідно до стандартів аудиту;
- д) сприяють плануванню та нагляду;
- е) допомагають професійному розвитку аудитора;
- ж) сприяють тому, щоб делегована робота була виконана належним чином;
- и) надають докази виконаної роботи для подальшого використання.

Робочими документами є всі відповідні документи, зібрані та отримані в ході аудиту ефективності. Вони включають в себе документи з планування, характеру аудиту, часових обмежень, ступеня виконаних аудиторських процедур, результати і висновки, зроблені на підставі отриманих аудиторських доказів. Тому робочі документи повинні формуватися принаймні з трьох розділів – планування, проведення аудиту та звітності.

Робочі документи слугують сполучною ланкою між проведеним дослідженням і аудиторським висновком та повинні бути достатньо повним і детальним, щоб забезпечити розуміння аудиту. Отже, вони повинні містити докази, накопичені аудитором на підтримку його судження, висновки і аналіз, що підтримують рекомендації, викладені у звіті.

Робочі документи допомагають вищому органу державного аудиту полегшити доступ до доказової бази і таким чином сприяють:

- плануванню та виконанню аудиту;
- ефективному управлінню окремими аудитами і завданнями аудиту;
- нагляду та розгляду аудиторської роботи;
- контролю записаних доказів у результаті аудиторської роботи на підтримку аудиторського висновку.

Аудитор повинен забезпечити конфіденційність та збереження робочих документів на строк, достатній для задоволення потреб правових і професійних вимог щодо зберігання документів.

Основною метою аудиторського звіту в аудиті ефективності часто є переконання обізнаних користувачів, надання їм нових ідей, а не офіційна заява про впевненість аудитора. Так само, як цілі аудиту визначають характер необхідних доказів, вони також визначають характер робочих документів. Уважне ставлення до адекватності робочих документів є не тільки частиною заходів щодо забезпечення якості, а й основою професійного розвитку всіх аудиторів вищого органу державного аудиту. Адже ознайомлення аудиторів, що входять до робочої групи, з частиною проведених процедур, зафіксованих у робочих документах, дозволяє поліпшити якість перевірки, досягти її цілей, а також використати кращі напрацювання у майбутніх аудитах.

Усі аудиторські судження та висновки повинні бути підтверджені достатніми належними доказами. Вони повинні розглядатися в контексті предмета і завдань аудиту, мати відповідні аргументи. Для формулювання повноцінного і корисного висновку аудитор повинен розглянути плюси і мінуси вчинених дій, а також їх перспективні наслідки. Аудитор має оцінити отримані докази з метою формулювання власного професійного судження, що згодом відобразиться у висновках. Результати аналізу і висновки мають відповідати цілям аудиту, давати відповіді на поставлені питання.

Особливістю аудиту ефективності є те, що під час його проведення рідко можна отримати всю необхідну інформацію. Наявні дані можуть бути неточними, неповними або суперечливими. Тому аудитор повинні бути творчими в спробі знайти інформацію, яка, принаймні, достатньо добре описує досліджувану проблему. Для отримання обґрунтованої оцінки аудитор шукає різні способи знайти корисні для практичного аналізу дані. Менш точні дані в поєднанні з логічними умовиводами та іншою інформацією у деяких випадках можуть бути достатніми. Наприклад, якщо мета полягає в описі загальних тенденцій. Інший спосіб полягає в отриманні в аудиторів осіб та інших зацікавлених сторін підтвердження, що менш точні зібрані дані все ж таки забезпечують розумну і справедливую картину реальності, тобто зібрана інформація може бути використана як доказ того чи іншого типу та основа для подальшого аналізу і загальних висновків.

Збір даних – це завжди компроміс між ідеалом (краще рішення) і реальністю (менш краще рішення). Переоцінка можливостей і захопленість у спробі знайти повні і точні дані може перешкоджати ефективності аудиту. Тому необхідно постійно зіставляти точність з розумністю та економічністю. Отже, аудиторів завжди повинні намагатися бути практичними в своїх зусиллях стосовно збирання, інтерпретації та аналізу даних. Важливо, однак, повідомити користувачів

аудиторського звіту про якість всієї зібраної інформації, а також про способи її отримання.

Аудит ефективності, як зазначалося вище, складається з низки аналітичних процесів, які поступово розвиваються, проходять певні стадії взаємодії, дозволяючи отримати відповіді на поставлені питання. За допомогою різних методів аудитор намагається ґрунтовно і творчо дослідити проблему або ситуацію. Порівнюючи і аналізуючи дані, отримані з різних джерел, аудитор узагальнює результати для побудови гіпотез, які потім перевіряються. Весь цей процес тісно пов'язаний зі складанням аудиторського висновку, що може розглядатися як невід'ємна частина аналітичного процесу, який завершується отриманням відповідей на питання аудиту. Важливо, щоб аудитори працювали цілеспрямовано і систематично, з належною ретельністю та об'єктивністю.

Звіти, надані аудитором, повинні бути всеосяжними, переконливими, своєчасними, зрозумілими користувачам і збалансованими. Всеосяжність означає наявність всієї інформації, необхідної для досягнення мети і вирішення основних питань аудиту. На відміну від звіту аудитора у фінансовому аудиті, звіт з аудиту ефективності має бути достатньо докладним, щоб забезпечити розуміння предмета, судження аудитора та його висновки. Для забезпечення переконливості звіт повинен бути логічно структурованим, актуальним, містити чіткий взаємозв'язок між метою аудиту, критеріями, результатами, висновками і рекомендаціями. Також має забезпечуватись достатня їх аргументованість. В аудиті ефективності аудитори повідомляють про свої висновки щодо економічності і ефективності придбання і використання ресурсів, результативності цього процесу з точки зору досягнення запланованих цілей.

Звіти можуть значно відрізнитися за своїми масштабами та характером. Так, у звіті може бути подана оцінка обґрунтованості застосування певних ресурсів з коментарем впливу обраної політики і рекомендаціями щодо внесення змін, покликаних привести до поліпшення. Також звіт має містити наступну інформацію:

- мета аудиту;
- поставлені питання;
- обґрунтовані відповіді на поставлені питання;
- предмет;
- критерії аудиту;
- використовувана методологія;
- джерела даних;
- будь-які обмеження даних, що використовувалися.

Звіт повинен чітко відповісти на питання аудиту або пояснити, чому це було неможливо зробити. Крім того, аудитори повинні розглянути коригування формулювання питань аудиту, відповідність належних доказів, їх достатність для відповіді на поставлені питання. Також має простежуватись логічний зв'язок між метою аудиту, питаннями, результатами і висновками. У звіті аудитор має пояснити чому і як проблеми, відмічені у висновках, перешкоджають ефективності. Контрольована особа або користувачі звіту мають зрозуміти які саме коригувальні дії потрібно ініціювати. Отже, звіт там, де це необхідно, може містити рекомендації щодо поліпшення ефективності та результативності. Інформація, що міститься у звіті, повинна бути максимально чіткою, умовиводи – короткими, логічними, зрозумілими, однозначно сформульованими. У цілому звіт повинен бути конструктивним і сприяти поліпшенню знань.

Якщо це передбачено завданнями аудиту і повноваженнями вищого органу державного аудиту, аудитори повинні вносити конструктивні рекомендації, що можуть істотно покращити ефективність і результативність у досліджуваних питаннях або допомогти розв'язати виявлену проблемну ситуацію. Рекомендації повинні бути обґрунтованими, не містити прописні істини або заклики, не звужувати відповідальність керівництва контрольованої особи. Із висновків аудитора повинно бути зрозумілим хто і що повинен зробити, що означають рекомендації, як їх втілення вплине на підвищення ефективності і результативності. Рекомендації мають бути практичними, адресованими особам, які мають відповідну компетенцію для їх реалізації. Приміром, пропозиції щодо відміни регульованих тарифів на перевезення пасажирським автотранспортом не можуть бути адресовані перевізникам або їх громадським організаціям, адже в такому випадку звучатимуть як заклик, а не як аргументована рекомендація.

Важливе значення має чіткість, логічність і обґрунтованість рекомендацій, які повинні бути пов'язаними з цілями аудиту, результатами і висновками. Разом з повним текстом звіту вони мають переконати читача, що їх реалізація, ймовірно, значно покращить проведення державних операцій і програм або вирішить проблемну ситуацію. Приміром, це може відбуватися за рахунок зниження витрат і спрощення управління, покращення якості та обсягу послуг або підвищення їх ефективності, збільшення користі для суспільства.

Необхідно пам'ятати, що поширення аудиторських звітів сприятиме зміцненню довіри до інституту державного аудиту в суспільстві. Тому звіти доводяться до аудованих осіб, виконавчих та/або законодавчих органів влади та у більшості випадків мають бути доступними

для широкого загалу (безпосередньо або через засоби масової інформації).

Важливим аспектом є відстеження процесу втілення рекомендацій, внесених аудитором, та його результатів. Контроль виконання рекомендацій повинен бути представлений належним чином з метою забезпечення зворотного зв'язку. Аудитори повинні розглядати коригувальні дії, вжиті контрольованими особами або іншими відповідальними сторонами, на основі результатів аудиту ефективності. Взагалі це самостійний напрямок діяльності, що додає цінності процесу аудиту ефективності шляхом зміцнення його впливу та створення основи для поліпшення майбутніх аудитів. Він також примушує контрольованих осіб та інших користувачів ставитися серйозно до звітів аудиторів і надає аудиторам корисні уроки стосовно побудови майбутніх перевірок і методології досліджень. Контроль виконання рекомендацій не обмежується їх реалізацією, але зосереджує увагу на тому, як контрольовані особи вирішували проблеми і усували основні недоліки з перебігом часу.

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

Підводячи підсумок, зазначимо, що представлені методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності мають узагальнений характер і пропонуються як основа для подальших розробок. Накопичення Рахунковою палатою досвіду проведення різнопланових аудитів ефективності дозволить з часом розширити і відповідну методичну базу. Разом з тим потребують розробки і впровадження аналогічні методичні рекомендації щодо проведення інших форм державного аудиту. Поєднання апробованих часом міжнародних стандартів, результатів науково-дослідних робіт, власного досвіду і кращих зарубіжних напрацювань у цій сфері стануть основою успіху у проведенні і досягненні мети державного аудиту.

## ВИСНОВКИ

У монографії наведено теоретичне узагальнення і вирішення наукової проблеми, що полягає в удосконаленні теоретико-методологічних положень та розробці науково-методичного забезпечення формування системи державного аудиту в Україні.

Основні висновки проведеного дослідження полягають у наступному.

Ретроспектива контролю державних фінансів підтверджує об'єктивне підґрунтя виникнення і багаторічне існування державного аудиту як виду контролю. Історичний досвід становлення систем контролю державних фінансів свідчить про тісний зв'язок між системою державного управління, задачами, що висувуються зі змінами соціально-економічного устрою, та контрольною системою. Існуючі моделі контрольних систем відповідають конкретному історичному і політичному контексту тієї країни, у якій відбувалося їх зародження і становлення. Створення відповідної моделі мало на меті забезпечення максимальної незалежності при здійсненні контрольних функцій, що ставало можливим лише при знаходженні рівноваги між законодавчою і виконавчою владою. При цьому достатньо ефективна модель контрольної системи, що функціонує у певній країні, може бути неприйнятною для інших.

Сьогодні вищі органи державного аудиту, призначені для підтримки конституційного поділу обов'язків між урядом і парламентом, існують майже у всіх державах світу. Зазвичай такий орган формується відособлено від законодавчої, виконавчої і судової гілок влади. У демократичних країнах його незалежність завжди гарантується законом, оскільки державний аудит допомагає забезпечувати демократичний контроль і сприяти ефективному і надійному державному управлінню.

Україна, яка внаслідок перебування у складі СРСР на тривалий період була виключена з процесу утворення незалежних контрольних інституцій, з переходом до ринкової економіки отримала можливість скористатися позитивним досвідом інших країн у цій сфері. Започатковані процеси трансформації існуючої контрольної системи у напрямку побудови і розвитку єдиної дієвої системи контролю державних фінансів, що складатиметься з зовнішнього і внутрішнього державного аудиту, дозволять підвищити відкритість і відповідальність управління



економічними, соціальними і природними ресурсами, стануть основою побудови інноваційної моделі національної економіки, фактором забезпечення її сталого розвитку.

Визначено, що передумови становлення і розвитку вітчизняного державного аудиту є багатоаспектними, напряму пов'язані з трансформаційними процесами у суспільстві, включають в себе макро- і мікрорівень, а, отже, потребують комплексних зусиль законодавців, представників влади, громадських організацій, науковців, фахівців різних напрямів і спеціалізацій тощо. Разом з тим перетворення, що очікуються внаслідок функціонування нового інституту, нададуть змогу якісно покращити рівень життя і наблизитись до мети побудови економіки знань.

Доведено, що інституційні основи державного аудиту в Україні наразі закладено. Водночас подальший його розвиток залежить від створення необхідних передумов, забезпечення наукового підґрунтя розробки та реалізації законодавчих і нормативних актів, вивчення і виваженого перенесення кращого міжнародного досвіду у сфері контролю державних фінансів. Результатом стане проведення трансформації контрольної системи відповідно до вимог світових стандартів і внутрішніх національних потреб удосконалення державного управління.

Встановлено, що на сучасному етапі відсутня законодавчо закріплена концепція формування єдиної контрольної системи в Україні, тому правова база функціонування органів контролю державних фінансів розвивається не зовсім гармонійно. Функціональний аналіз діяльності Рахункової палати доводить її відповідність основним вимогам, що висуваються до вищих органів державного аудиту. Разом з тим окремі напрямки потребують удосконалення: офіційного закріплення статусу, розширення повноважень, зміцнення незалежності (зокрема, фінансової), розробки національних стандартів діяльності Рахункової палати та упровадження системи оцінки якості державного аудиту.

Аналіз досвіду функціонування вищих органів державного аудиту зарубіжних країн різних типів довів єдність мети їх створення – забезпечення ефективного функціонування органів державної влади та раціонального використання суспільних ресурсів за допомогою незалежного, своєчасного та об'єктивного інформування громадськості про результати перевірок. Разом з тим повна уніфікація у сфері державного аудиту є неможливою, зважаючи на розмаїття систем і форм державного управління, законодавчих систем, підходів до організації функціонування вищих органів державного аудиту, національних традицій тощо. При цьому обмін кращим досвідом сприяє запровадженню

окремих його результатів, їх подальшому розвитку, що в цілому значно підвищує якість і ефективність державного аудиту.

Позитивними наслідками процесу стандартизації у сфері державного аудиту мають стати: широке використання професійних стандартів з урахуванням національних особливостей кожної країни; покращення якості аудиту державного сектора; підвищення вимог до аудиторських процедур, професіоналізму державних аудиторів, що в цілому забезпечуватиме надійність та довіру суспільства до аудиту державного сектора.

Доведено, що для підвищення ефективності розвитку державного аудиту в Україні його необхідно розглядати з позицій системного підходу, застосування якого передбачає аналіз усього спектра проблем формування інституту державного аудиту, їх причин і можливих наслідків. Запропоновано згрупувати всі наявні проблеми цієї сфери у теоретичний, методологічний і організаційно-правовий блоки. Вирішення зазначеного комплексу проблем доцільно проводити шляхом складання стратегічного плану, що враховуватиме загальну мету, стратегічні цілі та очікувані результати. Розробка конкретизованих планів для реалізації кожного етапу стратегії дозволить упорядкувати функціонування державного аудиту як системи.

Визначена організаційна структура системи державного аудиту відповідає вимогам міжнародних стандартів, прикладам кращої практики і після відпрацювання механізмів взаємодії окремих її елементів між собою здатна виконувати покладені на неї функції.

Основою будь-якого аудиторського дослідження у сфері контролю державних фінансів мають стати стандарти ISSAI, адаптовані до національних особливостей контрольної системи. Національних стандартів державного аудиту, заснованих на ISSAI, наразі не розроблено. Разом з тим з прийняттям у 2013 р. оновлених Фундаментальних принципів державного аудиту має розпочатись робота у цьому напрямку. Запропоновані методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності, що базуються на стандартах ISSAI і розглянуті на конкретному прикладі, можуть бути покладені в основу подальших методичних розробок Рахункової палати.

Результатом реалізації внесених пропозицій стане проведення трансформації системи контролю державних фінансів відповідно до вимог світових стандартів і внутрішніх національних потреб удосконалення державного управління.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамс Р. Основы аудита : [пер. с англ.] [Текст] / Р. Адамс ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит ЮНИТИ, 1995 – 398 с. – ISBN 5-85177-011-2.
2. Актуальні питання розвитку сучасної економіки [Текст] : монографія / [Ю. Б. Слободяник та інш.] ; ред. О. О. Непочатенко, Ю. О. Нестерчук. – Частина 2. – Умань : Видавець «Сочінський», 2011. – 390 с. – ISBN 978-966-1604-78-9.
3. Антипова Т. В. Теория и методология государственного аудита получателей федеральных бюджетных средств [Текст] : дис. ... доктора эконом. наук : 08.00.12 / Антипова Татьяна Валентиновна. – М., 2008. – 380 с.
4. Аренс А. Аудит [Текст] / Аренс А., Лоббек Дж. : пер. с англ. ; гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту). – ISBN 5-279-01213-0.
5. Аспекти соціально-економічного розвитку транзитивної економіки [Текст] : монографія / [Ю. Б. Слободяник та ін.] ; під ред. д.е.н., професора О. О. Непочатенко. – Частина 1. – Умань : Видавець «Сочінський», 2011. – 288 с. – ISBN 978-966-1604-89-5.
6. Аудит Монтгомери [Текст] / Ф. Л. Дефлиз [и др.] ; пер. С. М. Бычкова ; ред. пер. Я. В. Соколов. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1997. – 542 с. – ISBN 5-85177-002-3.
7. Аудит (Основы державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник [Текст] / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с. – ISBN 978-611-01-0279-7.
8. Аудиторский словарь [Текст] / С. М. Бычкова, М. В. Райхман, В. Я. Соколов и др.; под ред. В. Я. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 192 с. – ISBN 5-279-02508-9.
9. Аудиторська палата України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua>.
10. Ахба Р. М. Государственно-правовое регулирование функционирования счётной палаты Российской Федерации [Текст] : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.02 / Ахба Руслан Мухадинович. – М., 2005. – 163 с.

11. Базась М. Ф. Методичні прийоми державного фінансового контролю [Текст] / М. Ф. Базась // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2007. – № 4 (33). – С. 7–11.
12. Базилевич В. Д. Державні фінанси : навч. посібник [Текст] / В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрик ; заг. ред. В. Д. Базилевич. – К. : Атіка, 2002. – 368 с. – ISBN 966-8071-12-2.
13. Бардаш С. Предмет і об'єкт контролю як галузі наукових знань та практичної діяльності: міжкатегоріальні співвідношення й відмінності [Текст] / Сергій Бардаш // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 55–61.
14. Бариніна М. Уроки шведської, або Тривалий шлях від «елементів аудиту» до повноцінного аудиту державних фінансів за міжнародними стандартами [Електронний ресурс] / Марина Бариніна // Фінансовий контроль. – 2008. – № 4 (45). – Режим доступу : [www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/53826](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/53826).
15. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України [Текст] : дис. ... доктора екон. наук : 08.00.08 / Басанцов Ігор Володимирович. – Ірпінь, 2008. – 382 с.
16. Беккер И. Независимость аудита и опыт совмещения функций Государственного контролера и омбудсмана в Израиле [Текст] / И. Беккер // EUROSAI. – 2009. – № 15. – С. 64–70.
17. Білуха М. Т. Курс аудиту : підручник [Текст] / Білуха М. Т. – К. : Вища шк. – Знання, 1998. – 574 с. – ISBN 5-11-004719-7.
18. Блауберг И. В. Становление и сущность системного подхода [Текст] / И. В. Блауберг, Э. Г. Юдин. – М. : Издательство «Наука», 1973. – 270 с.
19. Бондар М. І. Основні вимоги до складання тестів оцінки системи внутрішнього контролю [Текст] / М. І. Бондар, Н. В. Уткіна // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць. – К. : КНЕУ, 2005. – Вип. 5. – С. 177–184.
20. Бурцев В. В. Система государственного финансового контроля [Текст] : дис. ... доктора эконом. наук : 08.00.12, 08.00.10 / Бурцев Владимир Владимирович. – М., 2001. – 544 с.
21. Бутинець Ф. Ф. Аудит [Текст] / Ф. Ф. Бутинець : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 672 с. – ISBN 966-8059-12-3.
22. Бюджетний кодекс України від 08 липня 2010 року № 2456-IV [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50. – ст. 1778.

23. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 р. № 2542-III [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 37. – ст. 189.
24. Валуев Б. Предмет и метод аудиторской деятельности [Текст] / Б. Валуев // Бухгалтерский учет и аудит. – 1994. – № 2–3. – С. 23–27.
25. Василик О. Д. Теорія фінансів : підручник для студ. екон. спец. вищих закл. освіти [Текст] / О. Д. Василик. – К. : НІОС, 2000. – 411 с. – ISBN 966-95321-5-9.
26. Генерали пісчаних кар'єрів [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16725262>.
27. Гетманець О. П. Проблеми вдосконалення контрольних повноважень Рахункової палати України в бюджетному процесі [Текст] / О. П. Гетманець // Форум права. – 2009. – № 1. – С. 105–112.
28. Гетокова Л. М. Аудит и сопутствующие услуги : учебное пособие [Текст] / Л. М. Гетокова, В. А. Скородумов, Н. А. Чепик. – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2010. – 208 с. – ISBN 978-5-7310-2628-4.
29. Глух В. Сучасні проблеми та напрями вдосконалення організації фінансового контролю в Україні [Текст] / Володимир Глух, Ганна Борецька // Економічний аналіз. – 2007. – Вип. 1 (17). – С. 318–321.
30. Головань М. М. Державний фінансовий контроль і його реформування / М. М. Головань [Текст] // Фінанси України. – 2003. – № 9. – С. 133–140.
31. Гусарова Л. В. Особенности организации и методология внутреннего и внешнего аудита в некоммерческих организациях [Электронный ресурс] / Л. В. Гусарова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2012. – № 2. – Режим доступа : <http://www.ebiblioteka.ru/browse/doc/26693922>.
32. Гутцайт Е. М. Актуальные проблемы аудита: базовая концепция, методология решения [Текст] : дис. ... доктора эконом. наук : 08.00.12, 08.00.13 / Гутцайт Евгений Михельевич. – М., 2004. – 343 с.
33. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] [Текст] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с. – ISBN 978-966-364-877-4.
34. Давидов Г. М. Аудит [Текст] : підручник / Г. М. Давидов. – К. : Знання, 2004. – 511 с. – (Вища освіта ХХІ століття). – ISBN 966-8148-15-0.
35. Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав – учасниць Співдружності Незалежних

- Держав, прийнята в місті Києві 8 червня 2001 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ac-rada.gov.ua/achamber/control](http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control).
36. Декларація про основи незалежності Вищих органів фінансового контролю держав – учасниць СНД / Рахункова палата України [Електронний ресурс] / Режим доступу : [www.ac-rada.gov.ua/achamber/control](http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control).
  37. 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 № 1001 від 28.09.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.
  38. Дікань Л. В. Державний аудит [Текст] : навч. посіб. / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна. – К. : Знання, 2011. – 503 с. – ISBN 978-966-346-755-9.
  39. Доброход С. Пріоритетні напрями стратегічного розвитку галузі автомобільного транспорту [Текст] / Сергій Доброход // Перевізник UA. – 2011. – № 15–16. – С. 4–9.
  40. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація [Текст] / Н. І. Дорош. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с. – ISBN 966-620-082-1.
  41. Дрозд І. К. Система фінансово-економічного контролю в Україні [Текст] : дис... доктора екон. наук : 08.06.04 / Дрозд Ірина Кузьмівна. – К., 2005. – 448 с.
  42. Дудко В. П. Роль контролю господарських систем з врахуванням досвіду зарубіжної і національної практики / [Текст] / В. П. Дудко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – 2009. – Вип. 3. – С. 308–318.
  43. Едрінова В. Н. Методы, методология и логика научных исследований [Текст] / В. Н. Едрінова, А. О. Овчаров // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 9. – С. 14–23.
  44. Ерофеева В. А. Аудит : учеб. пособие [Текст] / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт ; Высшее образование, 2010. – 638 с. – (Основы наук). – ISBN 978-5-9916-0210-5 (Издательство Юрайт). – ISBN 978-5-9692-0517-8 (Высшее образование).
  45. Жуков В. А. Государственный финансовый контроль [Текст] / В. А. Жуков, С. П. Опеньшев. – М., 1999. – 385 с.

46. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – 3-тє вид., доп. та перероб. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 844 с. – ISBN 978-617-607-139-6.
47. Зверяков М. Ліберальна ідея і модернізація економіки України [Текст] / М. Зверяков // Економіка України. – 2010. – № 7. – С. 11–21.
48. Звіт із середньострокового огляду Проекту Модернізації державних фінансів [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
49. Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів Державного бюджету України, виділених Міністерству освіти і науки України на наукові дослідження [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16722660>.
50. Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за I півріччя 2010 року [Електронний ресурс] / Головне контрольно-ревізійне управління України. – Режим доступу : [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/printable\\_article/66611](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/printable_article/66611).
51. Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні впродовж I півріччя 2013 року [Електронний ресурс] / Державна фінансова інспекція України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97750>.
52. Звіти про результати діяльності Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс] / Режим доступу : [www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/96310](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/96310).
53. Звіти Рахункової палати за 2003–2012 рр. [Електронний ресурс] / Рахункова палата. – Режим доступу : [www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826?page=0](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826?page=0).
54. Зевайкина А. Н. Аудиторский финансовый контроль в Российской Федерации [Текст] : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Зевайкина Анна Николаевна. – Самара, 2005 – 222 с.
55. Зубілевич С. Я. Основи аудиту [Текст] / С. Я. Зубілевич, С. Ф. Голов. – К. : Ділова Україна, 1996. – 374 с. – ISBN 5-7707-9865-3.
56. Зуева И. А. Контроль и аудит в государственном секторе (методология и организация) [Текст] : дис. ... доктора экон. наук : 08.00.12 / Зуева Ирина Анатольевна. – М., 2006 – 487 с.
57. История развития государственного финансового контроля [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ach.gov.ru/ru/about/history/>.

58. Івахненко С. В. Методологія фінансово-господарського контролю [Текст] / Івахненко С. В. // Наукові записки НаУКМА. – 2007. – Т. 68 : Економічні науки. – С. 30–34.
59. Ілляшенко К. В. Розвиток державного контролю в умовах трансформації економіки [Текст] / Ілляшенко К. В. // Управління розвитком. – 2011. – № 5 (102). – С. 129–130.
60. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія [Текст] / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с. – ISBN 966-521-143-9.
61. Коврякова Е. В. Парламентский контроль: зарубежный опыт и российская практика [Текст] / Е. В. Коврякова. – М. : ОАО «Издательский дом «Городец»», 2005. – 192 с. – ISBN 5-9584-0063-0.
62. Конституція України : закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>.
63. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 № 1601-р [Електронний ресурс] / Режим доступу : [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art\\_id=50176&cat\\_id=43247](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=50176&cat_id=43247).
64. Корінько М. Д. Оцінка суттєвості і помилок в аудиті [Текст] / Корінько М. Д. // Сталий розвиток економіки. – 2012. – № 1. – С. 205–207.
65. Коростелев Ю. В. Государственный финансовый контроль: проблемы и решения // Финансы. – 1997. – № 7. – С. 3–5.
66. КРУ виявило порушень на загальну суму понад 2,4 млрд грн під час ревізій місцевих бюджетів [Електронний ресурс] / Головне контрольно-ревізійне управління України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/71294>.
67. Кулаковська Л. П. Основи аудиту [Текст] : навч. посібник для студ. вищих закладів освіти України I-IV рівнів акредитації / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела ; Л. : Новий світ-2000, 2002. – 504 с. – ISBN 966-8007-00-X. – ISBN 966-7827-18-6.
68. Левицька С. О. Місце та роль державного фінансового аудиту як форми державного фінансового контролю [Текст] / С. О. Левицька, О. В. Костюкова // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. Економічні науки. – 2010. – № 5. – С. 131–134.
69. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. – Режим



- доступу : [http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat\\_id=32836](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836).
70. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні [Текст] / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк ; Н.-д. фін. ін-т при М-ві фінансів України. – К., 2006.– 237 с.
  71. Максимова В. Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством [Текст] : дис... доктора екон. наук : 08.06.04 / Максимова Валентина Федорівна. – О., 2006. – 581 с.
  72. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності: концепція, цикл, планування [Текст] / А. В. Мамишев // Фінансовий контроль. – 2006. – № 2 (31). – С. 54–55.
  73. Международные стандарты ВОФК: опыт применения в Европе [Текст] // EUROSAI. – 2009. – № 15. – С. 37–39.
  74. Мексиканська декларація незалежності [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1013545>.
  75. Мозер И. Независимость высших органов финансового контроля в свете Лимской и Мексиканской деклараций [Текст] / Иозеф Мозер // EUROSAI. – 2009. – № 15. – С. 49–52.
  76. Мясников В. В. Счетная палата как институт государственного финансового контроля на уровне субъекта Российской Федерации [Текст] : дис. ... кандидата экон. наук : 08.00.10 / Мясников Владимир Викторович. – М., 2002. – 253 с.
  77. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія [Текст] / Л. В. Нападовська. – Д. : Наука і освіта. – 2000. – 223 с. – ISBN 966-7191-17-6.
  78. Никольская Ю. П. Аудит. Часть 1 : учебное пособие [Текст] / Никольская Ю. П., Мерзликина Е. М. – М. : Издательство МГУП, 2000. – 144 с. – ISBN 5-8122-0132-3.
  79. Никонович М. О. Окремі питання змісту аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ [Текст] / М. О. Никонович // Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження : науково-практична конференція. – К. : Піраміда, 2005. – 142 с. – ISBN 966-8570-01-4. – С. 42–49.
  80. Новиков А. М. Методология [Текст] / А. М. Новиков, Д. А. Новиков. – М. : СИНТЕГ, 2007. – 668 с. – ISBN 978-5-89638-100-6.
  81. Новые компетенции Счетной палаты Бельгии [Текст] // EUROSAI. – 2006. – № 12. – С. 87–92.

82. Ножкина Т. В. Международный аудит : учебное пособие [Текст] / Т. В. Ножкина. – Петропавловск-Камчатский : КамчатГТУ, 2007. – 127 с. – ISBN 978-5-328-00167-0.
83. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика : навч. посібник [Текст] / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2012. – 664 с. – 978-617-566-099-7.
84. Опеньшев С. П. Предмет, метод, виды и принципы государственного финансового контроля [Электронный ресурс] / С. П. Опеньшев, В. А. Жуков // Бюллетень счетной палаты Российской Федерации. – 2000. – № 4 (28). – Режим доступа : [http://www.ach.gov.ru/userfiles/bulletins/14-buletен\\_doc\\_files-fl-263.pdf](http://www.ach.gov.ru/userfiles/bulletins/14-buletен_doc_files-fl-263.pdf).
85. О ходе проекта гармонизации ISSAI [Текст] // EUROSАI. – 2012. – № 18. – С. 41–46.
86. Пансков В. Г. Аудит эффективности расходования государственных средств [Текст] / В. Г. Пансков // Финансы. – 2006. – № 5. – С. 65–68.
87. Пантелеев В. П. Аудит : навчальний посібник [Текст] / Пантелеєв В. П. – К. : «Видавничий дім «Професіонал»», 2008. – 400 с. – ISBN 966-370-082-3.
88. Пенькова И. Экономика знаний: институциональные трансформации [Электронный ресурс] / И. Пенькова. – Режим доступа : [http://www.nbuв.gov.ua/Portal/Soc\\_Gum/eprom/2009\\_44/st\\_44\\_02.pdf](http://www.nbuв.gov.ua/Portal/Soc_Gum/eprom/2009_44/st_44_02.pdf).
89. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія [Текст] / О. А. Петрик ; Мін-во освіти і науки України ; Київський національний економічний ун-т. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с. – ISBN 966-574-455-0.
90. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти [Текст] : дис... доктора екон. наук : 08.06.04 / Петрик Олена Анатоліївна. – К., 2004. – 552 с.
91. Пивовар А. Г. Большой англо-русский финансово-экономический словарь. – 2-е изд., испр. [Текст] / Под ред. В. И. Осипова. – М. : Издательство «Экзамен», 2003. – 960 с. – ISBN 5-94692-197-5; ISBN 5-8212-0492-5.
92. Питання проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту : постановва Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 № 361 [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>.
93. Піхоцький В. Ф. Роль Рахункової палати України в системі державного фінансового контролю [Текст] / В. Ф. Піхоцький // Проблеми науки. – 2008. – № 3. – С. 2–7.

94. План заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 № 1601 [Електронний ресурс] / Режим доступу : [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art\\_id=50178&cat\\_id=43247](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=50178&cat_id=43247).
95. Погосян Н. Д. Счетная палата Российской Федерации [Текст] : Конституционно-правовой статус : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.02 / Погосян Нораір Даниелович. – М., 1998. – 393 с.
96. Подготовка аудиторов в Счетной палате Австрии [Текст] // EUROSAI. – 2006. – № 12. – С. 93–97.
97. Положення про Державну інспекцію України з контролю за цінами : указ Президента України № 236/2012 від 30.03.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236/2012/paran10#n10>.
98. Положення про Державну казначейську службу України : указ Президента № 460/2011 від 13.04.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>.
99. Положення про Державну службу статистики України : указ Президента № 396/2011 від 06.04.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/396/2011>.
100. Положення про Державну службу фінансового моніторингу України : указ Президента № 466/2011 від 13.04.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/466/2011>.
101. Положення про Державну фінансову інспекцію України : указ Президента № 499/2011 від 23.04.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.
102. Положення про Міністерство доходів і зборів України : указ Президента України № 141/2013 від 18.03.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/141/2013>.
103. Положення про Міністерство економічного розвитку і торгівлі України : указ Президента України № 634/2011 від 31.05.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/634/2011/page>.
104. Положення про Міністерство фінансів України : указ Президента України № 446/2011 від 08.04.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>.
105. Положення про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку : указ Президента України № 1063/2011 від 23.11.2011

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1063/2011>.
106. Положення про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг : указ Президента України № 1070/2011 від 23.11.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1070/2011>.
  107. Порядок денний асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію : міжнародний документ від 20.11.2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994\\_990?nreg=994\\_990&find=1&text=%E4%E5%F0%E6%E0%E2%ED%E8%E9+%E0%F3%E4%E8%F2&x=11&y=9#w21](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_990?nreg=994_990&find=1&text=%E4%E5%F0%E6%E0%E2%ED%E8%E9+%E0%F3%E4%E8%F2&x=11&y=9#w21).
  108. Про Антимонопольний комітет України : закон України № 3659-ХІІ від 26.11.1993 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3659-12>.
  109. Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 № 3125-ХІІ [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
  110. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : закон України від 15 грудня 2005 р. № 3202-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 14. – ст. 117.
  111. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України № 1217 від 29.09.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83424>.
  112. Про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України № 300 від 04.08.2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1037-08?nreg=z1037-08&find=1&text=%E4%E5%F0%E6%E0%E2%ED%E8%E9+%E0%F3%E4%E8%F2&x=7&y=4>.
  113. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : наказ Міністерства фінансів України № 995 від 14.09.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/89392>.

114. Про затвердження Положення про Комітет з питань аудиту банків та внесення змін до Положення про Кваліфікаційну комісію Національного банку України з питань сертифікації тимчасових адміністраторів та ліквідаторів банківських установ : постанова Правління Національного банку України № 387 від 09.09.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0872-03>.
115. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017 [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>.
116. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів : постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 № 698 [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF>.
117. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.
118. Про затвердження Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» : постанова Колегії Рахункової палати № 28-6 від 27.12.2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/283173>.
119. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України № 34 від 16.01.2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
120. Про Національний банк України : закон України № 679-XIV від 20.05.1999 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/679-14/page>.
121. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : закон України від 26.01.1993 № 2939-XII [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
122. Про Ряду національної безпеки і оборони України : закон України № 183/98-ВР від 05.03.1998 [Електронний ресурс]. – Режим

- доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/183/98-%D0%B2%D1%80>.
123. Про ратифікацію Угоди про позику (Проект модернізації державних фінансів) між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку : закон України № 591-VI від 24.09.2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/591-17/ed20080924>.
  124. Про рахункову палату : закон України від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80>.
  125. Про розгляд Інструкції про порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою : постанова Колегії Рахункової палати України від 3 грудня 1999 року № 25-1 [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/117841>.
  126. Про схвалення Концепції Державної цільової економічної програми розвитку автомобільного транспорту на період до 2015 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 3 серпня 2011 р. № 732-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/732-2011-%D1%80>.
  127. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України № 158-р від 24.05.2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.
  128. Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України № 633-р від 03.09.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/633-2012-%D1%80?nreg=633-2012-%F0&find=1&text=%E4%E5%F0%E6%E0%E2%ED%E8%E9+%E0%F3%E4%E8%F2&x=6&y=11#w21>.
  129. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України № 888-р від 17.10.2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-%D1%80>.
  130. Про транспорт : закон України від 10 листопада 1994 р. № 232/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/232/94-%D0%B2%D1%80/page>.

131. Про управління об'єктами державної власності : закон України від 21 вересня 2006 р. № 185-V [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 46. – ст. 456.
132. Про Фонд державного майна України : закон України № 4107-VI ВІД 09.12.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4107-17>.
133. Пронченко Є. Безпека перевезень – головний пріоритет Укртрансінспекції [Текст] / Євген Пронченко // Перевізник UA. – 2012. – № 13-14. – С. 16–19.
134. Пушкарьова О. Ю. Передумови становлення державної контрольно-ревізійної служби в Україні [Текст] / О. Ю. Пушкарьова // Фінансовий контроль. – 2009. – № 2. – С. 268–273.
135. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь [Текст] / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 4-е изд., перераб. и доп.. – М. : Инфра-М, 2004. – 480 с. – (Библиотека словарей «ИНФРА-М»). – ISBN 5-16-001584-1.
136. Рахункова палата не є політичним органом і діє в рамках права контролю за коштами держбюджету [Текст] // Голос України. – 2013. – № 73. – 16 квітня 2013.
137. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія [Текст] : монографія / Редько Олександр Юрійович / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України ; Національний Центр обліку та аудиту. – К. : Інформаційно-аналітичне агентство, 2008. – 493с. – ISBN 978-966-2142-28-0.
138. Резолюція Генеральної асамблеї Організації Об'єднаних Націй № A/66/209 [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16739373>.
139. Рибачук В. Л. Особливості розвитку державного контролю фінансової сфери України [Текст] / В. Л. Рибачук // Науковий вісник Академії муніципального управління: Серія «Управління». Вип. 1 (7). Державне управління та місцеве самоврядування / за заг. ред. В. К. Присяжнюка, В. Д. Бакуменка. – К. : Видавничо-поліграфічний центр Академії муніципального управління. – 2009. – С. 214–222.
140. Рожкова Н. К. Методология, методика и организация императивного контроля [Текст] : дис. ... доктора эконом. наук : 08.00.12 / Рожкова Надежда Константиновна. – М., 2006. – 370 с.
141. Розвиток обліку та аудиту як основи інформаційно-аналітичної системи підприємства України [Текст] : кол. монографія / [Ю. Б. Слободяник та інш.] ; за ред. С. А. Меховича,

- В. О. Матросової, Н. Ю. Єршової. – Харків : НТУ «ХП», 2011. – 431 с. – ISBN 978-966-2579-95-6.
142. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту [Текст] / Рудницький В. С. – Тернопіль : «Економічна думка», 1998. – 196 с. – ISBN 966-7411-22-2.
143. Рябухин С. Н. Аудит эффективности : учебник [Текст] / М. Н. Рябухин; Акад. труда и соц. отношений. – М. : Издательский дом «АТИСО»; ЗАО «Издательство «Экономика», 2009. – 602 с. – ISBN 978-5-93441-200-6.
144. Саванин А. Е. Стратегические приоритеты развития общегосударственного финансового контроля [Текст] : дис. ... кандидата эконом. наук : 08.00.10 / Саванин Александр Евгеньевич. – М., 2006. – 154 с.
145. Савченко В. Я. Аудит [Текст] : навч. посібник для вузів / В. Я. Савченко. – 2-е вид., без змін. – К. : КНЕУ, 2006. – 328 с. – ISBN 966-574-423-2.
146. Саунин А. Н. Аудит эффективности использования государственных средств [Текст] : дис. ... доктора эконом. наук : 08.00.12 / Саунин Анатолий Николаевич. – М., 2006. – 391 с.
147. Симоненко В. Адміністративне регулювання – найважливіший фактор реформ [Текст] / В. Симоненко // Економіка України. – 2010. – № 10. – С. 4–14.
148. Симоненко В. Бюджетной системе Украины необходимо глубокое стационарное лечение [Электронный ресурс] / В. Симоненко. – Режим доступа : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16726183>.
149. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні: (макроекономічний аспект) [Текст] / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с. – ISBN 966-316-114-0.
150. Сиротенко Э. А. Системное представление аудита [Текст] : дис. ... доктора экон. наук : 08.00.12 / Сиротенко Элина Анатольевна. – М., 2005. – 360 с.
151. Скобара В. В. Аудит: методология и организация [Текст] / В. В. Скобара. – М. : Дело и сервис, 1998. – 575 с. – ISBN 5-8018-0033-6.
152. Слободяник Ю. Б. Актуальні проблеми запровадження державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник, Ж. А. Жирна // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Фінансовий ринок України: глобалізація та євроінтеграція : збірник



- наукових праць. – Вип. 1 (69). – Львів : Ін-т регіональних досліджень НАН України, 2008. – С. 467–472.
153. Слободяник Ю. Б. Актуальні проблеми професійної компетентності державних аудиторів [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник тез доповідей XIII Всеукраїнської науково-практичної конференції (28–29 жовтня 2010 р.) : у 2 т. / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». – Суми : ДВНЗ «УАБС», 2010. – Т. 2. – С. 194–195.
154. Слободяник Ю. Б. Аудит ефективності управління державною власністю [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Модернізація суспільного сектору економіки в умовах глобальних змін : збірник матеріалів доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (Тернопіль, 22–23 жовтня 2009 року) / відп. ред. А. Ф. Мельник. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – С. 334–337.
155. Слободяник Ю. Б. Види і форми державного аудиту [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Бізнес Інформ. – 2013. – № 4. – С. 351–356.
156. Слободяник Ю. Б. Внутрішній і зовнішній державний аудит: організаційно-правові аспекти [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Економічний простір. – 2011. – № 49. – С. 159–165.
157. Слободяник Ю. Б. Впровадження професійних стандартів державного аудиту [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Банківська система України в умовах глобалізації фінансових ринків : збірник тез VII Міжнародної науково-практичної конференції 18–19 жовтня 2012 р. – Черкаси : ЧІБС УБС НБУ, 2012. – С. 329–331.
158. Слободяник Ю. Б. Государственный аудит формирования и использования финансового потенциала региона [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Конкурентный потенциал региона: оценка и эффективность использования : сборник статей Международной научно-практической конференции, 30 ноября 2010 г., Абакан / отв. ред. Н. Ф. Кузнецова. – Абакан : Издательство ГОУ ВПО «Хакасский государственный университет им. Н. Ф. Катанова», 2010. – С. 96–97.
159. Слободяник Ю. Б. Державний аудит бюджетних установ і організацій [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2012. – № 1 (13). – С. 228–231.
160. Слободяник Ю. Б. Державний аудит інноваційно-інвестиційної діяльності [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Інноваційно-інвестиційна модель розвитку національної економіки : матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції : 23 березня 2010 року, Донецьк. – С. 322–326.

161. Слободяник Ю. Б. Державний аудит місцевих бюджетів [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Наукові записки. Серія «Економіка». Фінансова система України : збірник наукових праць. – 2011. – Вип. 16. – С. 410–414.
162. Слободяник Ю. Б. Державний аудит неприбуткових установ і організацій // Актуальні проблеми науки та освіти молоді: теорія, практика, сучасні рішення-2010: (Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції) [Електронний ресурс] : ред. В. С. Пономаренко, А. А. Пилипенко. – Х. : Фактор, 2011. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM) : кольор. ; 12 см. – Систем. вимоги : Pentium; 32 Mb RAM ; CD-ROM Windows 98/2000/NT/XP; Adobe Acrobat Reader. – Назва з контейнера.
163. Слободяник Ю. Б. Державний аудит програм економічного і соціального розвитку [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Інноваційна економіка. – 2011. – № 4 (23). – С. 19–21.
164. Слободяник Ю. Б. Ефективність системи контролю державних фінансів [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Система обліку в умовах глобалізації: закономірності та протиріччя / Матеріали науково-практичної конференції, 11 червня 2010 р. / Тернопільський національний економічний університет / Михайло Семенович Пушкар (заг. ред.). – Тернопіль, 2010. – С. 193–197.
165. Слободяник Ю. Б. Забезпечення контролю якості державного аудиту [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Проблеми інтеграції України у світовий фінансовий простір (збірник наукових праць) / НАН України. Ін-т регіональних досліджень ; редкол. : відп. ред. В. С. Кравців. – Львів, 2013. – Вип. 1 (99). – С. 483–490.
166. Слободяник Ю. Б. Інститут державного аудиту [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика : матеріали XIV Міжнар. наук.-практ. конф. (26–27 травня 2009 р.) / відп. ред. Л. Г. Ліпич. – Луцьк : РВВ «Вежа» Волин. нац. ун-ту ім. Лесі Українки, 2009. – С. 390–391.
167. Слободяник Ю. Б. Інституційний розвиток Рахункової палати України [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Економічні науки. – (Серія «Облік і фінанси»). Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Вип. 8 (29). – Ч. 4. – 2011. – С. 183–188.
168. Слободяник Ю. Б. Контроль якості державного аудиту [Електронний ресурс] / Ю. Б. Слободяник // Междисциплинарные исследования в науке и образовании. – 2012. – № 1 К. – Режим доступу : URL: [www.es.rae.ru/mino/158-1171](http://www.es.rae.ru/mino/158-1171).

169. Слободяник Ю. Б. Концептуальні засади державного аудиту [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін : тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф. : Київ, 23 жовт. 2009 р. – К. : КНЕУ ; ФПБАУ, 2009. – С. 384–390.
170. Слободяник Ю. Б. Міжнародний досвід організації системи державного аудиту [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Економічні науки. (Серія «Облік і фінанси»). Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Вип. 9 (33). – Ч. 4. – 2012. – С. 358–370.
171. Слободяник Ю. Б. Напрями реалізації державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник наукових праць. Т. 22. – Суми : УАБС НБУ, 2007. – С. 197–200.
172. Слободяник Ю. Б. Незалежність вищого органу державного аудиту [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2010. – № 3 (9). – С. 270–273.
173. Слободяник Ю. Б. Некоммерческие организации в Украине: бухгалтерский учет, налогообложение и аудит [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2013. – № 6 (318). – С. 29–36.
174. Слободяник Ю. Б. Організаційно-правові аспекти реалізації державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Матеріали за V міжнародна научна практична конференція «Будешето проблемите на световната наука – 2009», 17–25 декември 2009. – София : «Бял ГРАД-БГ» ООД. – том 8 Икономики. – С. 43–46.
175. Слободяник Ю. Б. Особливості вибіркового дослідження в державному аудиті [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : Збірник тез доповідей XV Всеукраїнської науково-практичної конференції (8–9 листопада 2012 р.). – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2012. – С. 189–191.
176. Слободяник Ю. Б. Перспективи розвитку державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник тез доповідей XI Всеукраїнської науково-практичної конференції (30–31 жовтня 2008 р.). Т. 2.– Суми: УАБС НБУ, 2008. – С. 19.
177. Слободяник Ю. Б. Перспективи розвитку інституту державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Формування

інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін : матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. 18–19 квітн. 2013 р., ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський. – Тернопіль : Крок, 2013. – С. 335–337.

178. Слободяник Ю. Б. Перспективи розвитку незалежного парламентського контролю в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Актуальні проблеми учета, економічного аналізу та фінансово-хозяйственного контролю діяльності організацій : матеріали III Міжнарод. науч.-практ. конф., посвященої 50-літтю економічного факультета ВГУ : в 2 ч. – 2010. – Ч. 2. – С. 360–362.
179. Слободяник Ю. Б. Правовий статус аудиту в системі державного фінансового контролю // Збірник наукових праць. Тематичний випуск : Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Харків : НТУ «ХПІ». – 2008. – № 54 (3). – С. 66–69.
180. Слободяник Ю. Б. Правові аспекти розвитку системи державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Актуальні проблеми правового регулювання фінансово-кредитних відносин в умовах кризи: практика правозастосування і шляхи її вдосконалення : збірник тез доповідей за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (4–5 червня 2010 року) / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – С. 300–302.
181. Слободяник Ю. Б. Предмет і об'єкти державного аудиту [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Вісник ОНУ імені І. І. Мечнікова. – 2013. – Т. 18. – Вип. 2/1. – С. 154–158.
182. Слободяник Ю. Б. Пріоритетні напрямки розвитку державного фінансового контролю в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Стратегія розвитку України в глобальному середовищі». Т. 1. – Сімферополь : ЦРОНІ, 2008. – 218 с. – С. 160–162.
183. Слободяник Ю. Б. Проблеми ефективності системи державного контролю у контексті забезпечення сталого розвитку економіки України [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Економічні науки. – (Серія «Облік і фінанси»). Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Вип. 7 (25). – Ч. 5. – 2010. – С. 296–304.
184. Слободяник Ю. Б. Проблеми забезпечення функціонування вищого органу контролю державних фінансів [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Фінансова система держави: проблеми та перспективи розвитку : збірник наукових праць. – 2011. – С. 112–115.

185. Слободяник Ю. Б. Проблемы становления державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы: материалы Третьей международной научно-практической конференции, УО «Полесский государственный университет», г. Пинск, 23–25 апреля 2009 г. / Национальный банк Республики Беларусь. – Пинск : ПолесГУ, 2009. – С. 106–107.
186. Слободяник Ю. Б. Проблемы и перспективы развития государственного аудита в Украине [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы II Международной научно-практической конференции, посвященной 70-летию профессора Л. Т. Гиляровской : в 2-х частях / Воронежский государственный университет. – Воронеж : Издательско-полиграфический центр Воронежского государственного университета, 2009. – Ч. 2. – С. 285–287.
187. Слободяник Ю. Б. Професійна відповідальність державних аудиторів [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Фінансова система України: проблеми та перспективи розвитку в умовах трансформації соціально-економічних відносин : збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (16–18 травня 2013 р., м. Севастополь) / Севастопольський інститут банківської справи Української академії банківської справи Національного банку України ; Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського. – Сімферополь : ТНУ ім. В.І. Вернадського, 2013. – С. 270–272.
188. Слободяник Ю. Б. Професійні стандарти державного аудиту [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2012. – № 3 (15). – С. 249–252.
189. Слободяник Ю. Б. Развитие государственного аудита бюджетных учреждений и организаций в Украине [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2013. – № 17 (329). – С. 34–40.
190. Слободяник Ю. Б. Развитие системы государственного аудита в Украине в условиях глобализации экономических процессов [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов : сб. науч. ст. / под общ. ред. Т. Г. Шешуковой ; Перм. гос. ун-т. – Пермь, 2011. – С. 241–248.

191. Слободяник Ю. Б. Розвиток внутрішнього державного аудиту [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 5 (119). – С. 252–256.
192. Слободяник Ю. Б. Розвиток державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : збірник тез доповідей учасників VIII Міжнародної наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородкіна (15.03.1930–14.03.2002), 26 березня 2010 р. – К. – С. 25–26.
193. Слободяник Ю. Б. Розвиток зовнішнього незалежного контролю державних фінансів в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Бізнес Інформ. – 2009. – № 11(2). – С. 89–91.
194. Слободяник Ю. Б. Роль внутрішнього аудиту в розвитку економічного потенціала бюджетних установ [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Конкурентный потенциал региона: оценка и эффективность использования : сборник статей Международной научно-практической конференции, 10–12 ноября 2011 г., г. Абакан / отв. ред. Н. Ф. Кузнецова. – Абакан : Издательство ФГБОУ ВПО «Хакасский государственный университет им. Н. Ф. Катанова», 2011. – С. 264–266.
195. Слободяник Ю. Б. Соціальна роль системи контролю державних фінансів [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптимум – 2010» : твори VII-ї Міжнародної науково-практичної конференції 1–3 грудня 2010р. – Харків НТУ «ХП», 2010. – С. 454–455.
196. Слободяник Ю. Б. Стан і перспективи розвитку системи контролю державних фінансів в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Науковий вісник. Економічні науки. – 2010. – Вип. 2 (19). – С. 104–112.
197. Слободяник Ю. Б. Стратегія розвитку державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Сучасний стан і перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні : збірник Всеукраїнської науково-практичної конференції / за заг. ред. проф. В. Д. Базилевича. – К. : ВПЦ «Київський університет», 2009. – 439 с.
198. Слободяник Ю. Б. Стратегія формування і розвитку системи державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». – 2011. – № 33. – Ч. 1. – С. 193–196.
199. Слободяник Ю. Б. Сутність і принципи державного фінансового аудиту [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Бухгалтерський облік, аналіз

- та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2008. – № 2. – С. 65–69.
200. Слободяник Ю. Б. Суттєвість і ризику в державному аудиті [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Актуальні проблеми економіки і управління в сучасних соціально-економічних умовах : збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції 2–3 жовтня 2012 р., – Дніпропетровськ : Герда, 2012. – С. 312–313.
201. Слободяник Ю. Б. Трансформація системи контролю державних фінансів в контексті забезпечення сталого розвитку національної економіки [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Важелі і механізми формування сталого розвитку економіки в умовах світової глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. 9–10 грудня 2010 р. Ч. 2. – Тернопіль : Крок, 2010. – С. 200–201.
202. Слободяник Ю. Б. Трансформація та розвиток системи контролю державних фінансів [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Актуальні проблеми фінансової системи України : збірник тез доповідей та виступів VII Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених, аспірантів і студентів 23 квітня 2010 р. т. II : Черкаси ЧДТУ. – С. 122–125.
203. Слободяник Ю. Б. Фінансовий механізм функціонування підприємств пасажирського автотранспорту в сучасних умовах : монографія [Текст] / Ю. Б. Слободяник. – Суми : УАБС НБУ, 2007. – 162 с. – ISBN 978-966-8958-11-3.
204. Слободяник Ю. Б. Формирование системы внешнего и внутреннего контроля государственных финансов в Украине [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Теоретические и прикладные аспекты современной экономики : Межвузовский сборник научных трудов. – 2010. – Вып. 1. – С. 469–475. – ISBN 978-5-87757-184-6.
205. Слободяник Ю. Б. Эффективность системы государственного контроля как фактор обеспечения устойчивого развития национальной экономики / Ю. Б. Слободяник // Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы [Текст] : материалы Третьей международной научно-практической конференции, УО «Полесский государственный университет», г. Пинск, 20–22 мая 2010 г. / Национальный банк Республики Беларусь [и др.] ; редкол. : К. К. Шебеко [и др.]. – Пинск : ПолесГУ, 2010. – С. 212-215.
206. Слободяник Ю. Б. Інститут державного аудиту в умовах побудови економіки знань [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Фінансовий ринок України: стабілізація та євроінтеграція : (збірник наукових

- праць) / НАН України. Ін-т регіональних досліджень; редкол.: відп. ред. Є. І. Бойко. – Львів, 2010. – Вип. 1 (81). – С. 416–423.
207. Собкова Н. Д. Сучасні світові тенденції організації бюджетного контролю та можливості їх використання в Україні [Текст] / Собкова Н. Д. // Фінансова система України. Збірник наукових праць. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2010. – Випуск 15. – С. 100–107.
208. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета [Текст] : учебник / Соколов Я. В., Соколов В. Я. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с. – ISBN 5-279-02497-X.
209. Социальный аудит : учебное пособие [Текст] / под общ. редакцией д.э.н., проф. А. А. Шулуса, д.э.н., проф. Ю. Н. Попова. – М. : Издательский дом «АТИСО», 2008. – 620 с. – (Серия «Высшее профессиональное образование»). – ISBN 978-5-93441-158-0.
210. Стан та перспективи розвитку фінансової системи України [Текст] : монографія / [Ю. Б. Слободяник та інш.] ; під ред. д.е.н., професора О. О. Непочатенко. – Умань : Видавець «Сочінський», 2012. – 324 с. – ISBN 978-966-2643-45-9.
211. Становлення економіки України у післякризовий період: ризики та проблеми розвитку [Текст] : монографія / [Ю. Б. Слободяник та ін.] ; під ред. д.е.н., професора О. О. Непочатенко. – Частина 2. – Умань : Видавець «Сочінський», 2012. – 416 с. – ISBN 978-966-2643-21-3.
212. Степашин С. В. Конституционный аудит [Текст] / С. В. Степашин. – М. : Наука, 2006. – 816 с. – (Экономика и социология знания). – ISBN 5-02-035135-0 (в пер.).
213. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні [Текст] : дис... канд. екон. наук: 08.04.01 / Стефанюк Ігор Богданович. – К., 2002. – 236 с.
214. Стефанюк І. Метод і форма державного фінансового контролю: сутність і методологічні відмінності [Текст] / Ігор Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2010. – № 3 (56). – С. 24–28.
215. Сторожук А. Сталий розвиток економіки: історико-теоретичний аналіз [Текст] / А. Сторожук // Вісник Львівського університету. – Вип. 40. – 2008. – С. 233–237.
216. Стратегічний план розвитку INTOSAI на 2011–2016 роки [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16739516>.
217. Сухарева Л. О. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату [Текст] /



- Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко // *Фінанси України*. – 2006. – № 8. – С. 125-131.
218. Счетная палата Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ach.gov.ru>.
219. Тест на публічність місцевих бюджетів [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. – Режим доступа : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16734451>.
220. Тулаходжаева М. Организация и методы финансового контроля в Республике Узбекистан [Текст] : дис. ... доктора экономич. наук: 08.00.12 / Миновар Тулаходжаева. – М., 1998. – 480 с.
221. Усач Б. Ф. Проблеми розвитку аудиту в Україні [Текст] / Б. Ф. Усач // *Регіональна економіка*. – 2007. – № 4. – С. 217–222.
222. Уэлш П. Независимость внешнего аудита государственного сектора и проблема политического выбора [Текст] / Питер Уэлш // *EUROSAI*. – 2009. – № 15. – С. 59–63.
223. Финансовый контроль : учеб. пособие [Текст] / Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко, Е. А. Рыжкова – М. : Камерон, 2004 – 272 с. – ISBN 5-9594-0008-1.
224. Финансы : учеб. – 2-е изд., перераб. и доп. [Текст] / под ред. В. В. Ковалева. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 640 с. – ISBN-13 978-5-482-01221-5.
225. Финансы : учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям, специальности «Финансы и кредит» (080105) [Текст] / Под ред. Г. Б. Поляка. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 703 с. – (Серия «Золотой фонд российских учебников»). – ISBN 978-5-238-01129-5.
226. Финансы и кредит : учеб. пособие [Текст] / под ред. проф. А. М. Ковалевой. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 512 с. – ISBN 5-279-02312-4.
227. Чамлай В. В. Боротьба органів робітничо-селянської інспекції УСРР з фінансовими правопорушеннями у перші роки НЕПу (1921–1923 рр.) / В. В. Чамлай // *Форум права*. – 2009. – № 3. – С. 639-646 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2009-3/09hvvprn.pdf>.
228. Чугунов І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку [Текст] / І. Я. Чугунов, В. М. Федосов // *Фінанси України*. – 2009. – № 4. – С. 3–12.
229. Чумакова І. Ю. Дослідження змісту поняття аудиту в контексті його застосування у державному секторі економіки [Текст] / І. Ю. Чумакова // *Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць*. – К. : КНЕУ, 2006. – Вип. 8. – С. 282–289.

230. Шалімова Н. С. Причини виникнення та фундаментальні принципи аудиту з позицій моделі людини та проблеми конфлікту інтересів [Текст] / Н. С. Шалімова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 21. – С. 272–281.
231. Шевлоков В. З. Формирование институциональных основ финансового контроля государства [Текст] : дис. ... доктора экон. наук : 08.00.10 / Шевлоков Валентин Зедович. – Санкт-Петербург, 2003. – 276 с.
232. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : монографія [Текст] / В. О. Шевчук – К. : Київ. держ. торг.-ек. ун-т, 1998. – 371 с. – ISBN 966-7376-02-8.
233. Шеремет А. Д. Аудит : учебник [Текст] / Шеремет А. Д., Суйц В. П. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 448 с. – (Высшее образование). – ISBN 5-16-002517-0.
234. Шешукова Т. Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов : учеб. пособие [Текст] / Т. Г. Шешукова, М. А. Городилов – 2-е изд., доп. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 184 с. – ISBN 5-279-02992-0.
235. Шохин С. О. Правовое обеспечение деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации : Проблемы и перспективы [Текст] : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.12 / Шохин Сергей Олегович. – М., 1999. – 388 с.
236. Юдина Г. А. Основы аудита : учебное пособие [Текст] / Г. А. Юдина, М. Н. Черных. – М. : КНОРУС, 2006. – 296 с. – ISBN 5-85971-477-7.
237. A Brief History [Електронний ресурс] / Office of the Auditor General of Canada. – Режим доступу : [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au\\_fs\\_e\\_821.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_821.html).
238. Bundes Rechnungshof [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bundesrechnungshof.de>.
239. Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Presentation in General Purpose Financial Reports [Електронний ресурс] / International Federation of Accountants. – Режим доступу : <http://www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-7>.
240. Cour des comptes [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ccomptes.fr>.
241. Court of Audit [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.courdescomptes.be/EN>.

242. Der Rechnungshof [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rechnungshof.gv.at>.
243. Developments in Auditing and Assurance [Электронный ресурс] / Corporate financial reporting. – Режим доступа : [http://www.sagepub.com/upm-data/9687\\_011396Ch5.pdf](http://www.sagepub.com/upm-data/9687_011396Ch5.pdf).
244. European Court of Auditors [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.eca.europa.eu/en>.
245. Exchequer and Audit Departments Act 1866 [Электронный ресурс]. Режим доступа : <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/Vict/29-30/39/contents>.
246. History [Электронный ресурс] / General Comptroller Republic of Chile. – Режим доступа : [http://www.contraloria.cl/NewPortal2/portal2/appmanager/portalCGR/v3ENG?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=P18604040991288028015987](http://www.contraloria.cl/NewPortal2/portal2/appmanager/portalCGR/v3ENG?_nfpb=true&_pageLabel=P18604040991288028015987).
247. History and background [Электронный ресурс] / Rigsrevisionen. – Режим доступа : <http://uk.rigsrevisionen.dk/about-us/history-and-background>.
248. History of the ANAO [Электронный ресурс] / The Australian National Audit Office. – Режим доступа : <http://www.anao.gov.au/About-Us/History-of-the-ANAO>.
249. History of the Board [Электронный ресурс] / Board of Audit of Japan/ – Режим доступа : <http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/index.html>.
250. [http://info.worldbank.org/etools/kam2/KAM\\_page5.asp](http://info.worldbank.org/etools/kam2/KAM_page5.asp).
251. <http://uk.wikipedia.org>.
252. <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc2>.
253. <http://www.ac-rada.gov.ua>.
254. <http://www.eurosai.org/eng/EEP3.asp?menu=eep>.
255. <http://www.intosai.org/about-us.html>.
256. <http://www.transport-ukraine.eu>.
257. <http://www.ukrstat.gov.ua>.
258. International Standards of Supreme Audit Institutions [Электронный ресурс] / Режим доступа : <http://www.issai.org/composite-347.htm>.
259. La Corte dei conti [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.corteconti.it>.
260. National Audit Office [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nao.org.uk>.
261. National Audit Office [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.vtv.fi/en>.
262. Računsko sodišče Republike Slovenije [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.rs-rs.si](http://www.rs-rs.si).

263. Sakagami, M., Yoshimi, H., and Okano, H. Japanese accounting profession in transition // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 1999. – Vol. 12, № 3. – P. 340–357.
264. State Audit Office of Hungary [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.asz.hu/en>.
265. Swedish National Audit Office [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.riksrevisionen.se/en>.
266. Tribunal de Contas [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.tcontas.pt>.
267. Tribunal de Cuentas [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.tcu.es](http://www.tcu.es).
268. U.S. Government Accountability Office [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.gao.gov>.

Таблиця А.1 – Основні органи у сфері контролю державних фінансів в Україні

Контрольний орган	Призначення	Підзвітність
Рахункова палата України	<p>Постійно діючий орган контролю, який утворюється Верховною Радою України, здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави, контролює на засадах законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності.</p> <p>Повноваження Рахункової палати поширюються на Верховну Раду України, органи виконавчої влади, в тому числі їх апарати, Національний банк України, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України та інші державні органи і установи, створені згідно з законодавством України.</p> <p>Має право контролювати також місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи і їх спільки, асоціації та інші об'єднання незалежно від форм власності, об'єднання громадян, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні громадські організації у тій частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України.</p> <p>Діяльність здійснює як незалежний орган контролю Верховної Ради України і керується Конституцією України і законами України, виконуючи свої функції і повноваження згідно із статутом, визначеним законом [124]</p>	<p>Підпорядкована і підзвітна Верховній Раді України.</p> <p>(Верховна Рада України спрямовує діяльність Рахункової палати на основі підзвітності і підконтрольності Рахункової палати, її Колегії і посадових осіб щодо дотримання ними законності при здійсненні повноважень та завдань, поставлених перед Рахунковою палатою згідно з чинним законодавством України)</p>
Національний банк України	<p>Центральний банк України, особливий центральний орган державного управління, юридичний статус, завдання, функції, повноваження і принципи організації якого визначаються Конституцією та законами України;</p> <p>основною функцією є забезпечення стабільності грошової одиниці України. При виконанні основної функції має виходити із пріоритетності досягнення та підтримки цінової стабільності в державі;</p> <p>встановлює обов'язкові для банківської системи стандарти та правила ведення</p>	<p>Підзвітний Президенту України та Верховній Раді України в межах їх конституційних повноважень.</p> <p>Голова НБУ одноосібно несе відповідальність перед Верховною Радою України</p>

Продовж. табл. А.1

Контрольний орган	Призначення	Підзвітність
	<p>бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що відповідають вимогам законів України та міжнародним стандартам фінансової звітності; Діє як уповноважена державна установа при застосуванні законодавства України про валютне регулювання і валютний контроль; здійснює функції банківського регулювання і нагляду на індивідуальній та консолідованій основі за діяльністю банків та банківських груп у межах та порядку, передбачених законодавством України [120]</p>	<p>та Президентом України за діяльність Національного банку; інформує Верховну Раду України про Основні засади грошово-кредитної політики та стан грошово-кредитного ринку в державі; подає звітність та надає інформацію органам державної влади та іншим державним органам у випадках, передбачених Конституцією України. Не допускається втручання органів державної влади та інших державних органів чи їх посадових та службових осіб, будь-яких юридичних чи фізичних осіб у виконання функцій і повноважень Національного банку, Ради Національного банку, Правління Національного банку чи службовців Національного банку інакше, як в межах, визначених Конституцією України та законом</p>
Антимонopolний комітет	<p>Державний орган зі спеціальним статусом, метою діяльності якого є забезпечення державного захисту конкуренції у підприємницькій діяльності та у сфері державних закупівель [108]</p>	<p>Підконтрольний Президенту України та підзвітний Верховній Раді України, щорічно подає Верховній Раді України звіт про свою діяльність</p>
Фонд державного майна України	<p>Центральний орган виконавчої влади зі спеціальним статусом, що реалізує державну політику у сфері приватизації, оренди, використання та відчуження державного майна, управління об'єктами державної власності, у тому числі корпоративними правами держави щодо об'єктів державної власності, що належать до сфери його управління, а також у сфері державного регулювання оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності. Особливості спеціального статусу Фонду державного майна України визначаються Конституцією та законами України, актами Президента України і полягають в особливому порядку призначення на посаду та звільнення з посади Голови Фонду державного майна України [132]</p>	<p>Відповідальний перед Президентом України; діяльність Фонду державного майна України спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України</p>

**Продовж. табл. А.1**

Контрольний орган	Призначення	Підзвітність
Рада національної безпеки і оборони України	<p>Координує і контролює діяльність органів виконавчої влади у сфері національної безпеки і оборони.</p> <p>Вносить пропозиції Президентові України щодо реалізації засад внутрішньої і зовнішньої політики у сфері національної безпеки і оборони; координує та здійснює контроль за діяльністю органів виконавчої влади у сфері національної безпеки і оборони у мирний час; координує та здійснює контроль за діяльністю органів виконавчої влади у сфері національної безпеки і оборони в умовах воєнного або надзвичайного стану та при виникненні кризових ситуацій, що загрожують національній безпеці України.</p> <p>Рішення Ради національної безпеки і оборони України вводяться в дію указами Президента України [122]</p>	Підпорядковується Президенту України, який є її Головою
Міністерство фінансів України	<p>Центральний орган виконавчої влади, головний орган у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної, а також податкової і митної політики (крім адміністрування податків, зборів, митних платежів та реалізації податкової і митної політики), 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 органічного утворення та напівдорогоцінного каміння, їх обігу та обліку, у сфері запобігання і протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму [104]</p>	Діяльність спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України
Міністерство економічного розвитку і торгівлі України	<p>Центральний орган виконавчої влади, головний орган у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної політики економічного і соціального розвитку, цінової, промислової, інвестиційної, зовнішньоекономічної політики, державної політики у сфері торгівлі, державної регіональної політики, державної політики з питань розвитку підприємництва, технічного регулювання та захисту прав споживачів, а також міжвідомчої координації з питань економічного і соціального співробітництва України з Європейським Союзом;</p> <p>спеціально уповноважений орган у сфері державних закупівель, метрології, з питань державно-приватного партнерства, оборонного замовлення [103]</p>	Діяльність спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України

Продовж. табл. А.1

Контрольний орган	Призначення	Підвітність
Міністерство доходів і зборів України	Центральний орган виконавчої влади, головний орган у системі центральних органів виконавчої влади з питань: забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики; забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнооб'язкове державне соціальне страхування; забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [102]	Діяльність спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України
Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку	Державний колегіальний орган, що здійснює державне регулювання ринку цінних паперів [105]	Підпорядкована Президенту України, підвітна Верховній Раді України
Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг	Державний колегіальний орган, що здійснює державне регулювання ринків фінансових послуг у межах, визначених законодавством, у т.ч. здійснює контроль за достовірністю інформації, що надається учасниками ринків фінансових послуг, контроль за платоспроможністю страховиків відповідно до взятих ними страхових зобов'язань перед страховальниками [106]	Підпорядкована Президенту України, підвітна Верховній Раді України
Державна фінансова інспекція України	Центральний орган виконавчої влади, входить до системи органів виконавчої влади і забезпечує реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю [101]	Діяльність спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів України
Державна казначейська служба України	Центральний орган виконавчої влади, утворюється для реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів. Основні завдання – внесення пропозицій щодо формування державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів; реалізація державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів [98]	Діяльність спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів України



Продовж. табл. А.1

Контрольний орган	Призначення	Підзвітність
Державна служба фінансового моніторингу України	Центральний орган виконавчої влади, утворюється для реалізації державної політики у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму [100]	Діяльність спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів України Держфінмоніторинг України очолює Голова, якого призначає на посаду за поданням Прем'єр-міністра України, внесеним на підставі пропозиції міністра, та звільняє з посади Президент України
Державна служба статистики України	Спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади у галузі статистики, входить до системи органів виконавчої влади та забезпечує реалізацію державної політики у сфері статистики. Серед повноважень – вивчення стану первинного обліку та статистичної звітності, перевірка достовірності первинних і статистичних даних, поданих респондентами, застосування при цьому в установленому порядку методу безпосереднього відвідування виробничих, службових та інших приміщень, ділянок тощо юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, що перебувають на території України, а також фізичних осіб – підприємців [99]	Діяльність спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра економічного розвитку і торгівлі України
Державна інспекція України з контролю за цінами	Центральний орган виконавчої влади, реалізує державну політику з контролю за цінами [97]	Діяльність спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра економічного розвитку і торгівлі України
Комітет з питань аудиту банків	Колегіальний орган, що створений Національним банком України для забезпечення контролю за виконанням банками вимог законодавства України щодо перевірки (аудиту) та підтвердження аудитором (керівником аудиторської фірми), який має сертифікат на право проведення аудиту банків і внесений до відповідного реєстру аудиторів банків Національного банку, річної фінансової звітності банків, що подається Національному банку та підлягає публікації в газеті «Голос України» чи «Урядовий кур'єр», а також моніторингу якості проведених аудиторами (аудиторськими фірмами) перевірок банків [114]	Підконтрольний Національному банку України

Таблиця Б.1 – Проекти законодавчих актів про контроль у сфері державних фінансів

Назва проекту законодавчого акта	Номер, дата, сесія реєстрації	Останній етап проходження	Суб'єкт законодавчої ініціативи / ініціатори	Основні риси проекту	
				позитивні	негативні
Закон «Про громадський контроль»	6358 від 13.07.2001, 6 сесія III скликання	Очікує розгляду, вручено подання комітету про доопрацювання 16.10.2001	народний депутат / С. О. Кириченко	- визначення сутності громадського контролю, його принципів і об'єктів; - введення форм громадського контролю – експертиз, слухань	- невизначеність порядку участі суб'єктів громадського контролю у визначенні основних критеріїв життєвого рівня, прожиткового мінімуму, а також мінімальних розмірів заробітної плати, пенсії, соціальних виплат, політики ціноутворення, а також у розробці соціальних програм, спрямованих на створення умов, які забезпечують гідне життя та вільний розвиток людини, її соціальний захист; - положення закону не узгоджені з іншими законодавчими актами щодо контрольної діяльності; - чітко не визначено механізм взаємодії суб'єктів громадського контролю з іншими контролюючими органами; - непрозорість механізму фінансування громадських експертиз і слухань
Закон «Про систему державного контролю фінансово-розрахункової діяльності в Україні»	1131 від 03.06.2002, 1 сесія IV скликання	опрацьовується в комітеті, вручено для ознайомлення 18.06.2002	народний депутат / Ю. А. Кармазін	- визначено основні засади організації та здійснення державного фінансового контролю в Україні; - широкое визначення понятійного апарату; - описано види, функції, завдання суб'єктів фінансового контролю	- невідповідність пропозицій щодо функцій, статусу, повноважень і структури Рахункової палати нормам інших законів; - ототожнення фінансового і державного фінансового контролю у тексті; - некоректно визначені підзвітність контрольних органів, розмежування ролі, завдань та функцій контрольних органів; - надання всім контролюючим органам, у т.ч. Рахунковій палаті, повноважень владно-розпорядчого характеру, що суперечить нормам Конституції

Продовж. табл. Б.1

Назва проекту законодавчого акта	Номер, дата, сесія реєстрації	Останній етап проходження	Суб'єкт законодавчої ініціативи / ініціатори	Основні риси проекту	
				позитивні	негативні
Закон «Про фінансовий контроль»	1131-1 від 30.08.2002, 2 сесія IV скликання	Відкликано 08.02.2005 після повернення на доопрацювання	Кабінет Міністрів / А. К. Кінах, Кабінет Міністрів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- розширення мети фінансового контролю з включенням аналізу виконання управлінських рішень;</li> <li>- спроба розмежувати суб'єкти державного фінансового, комунального фінансового контролю і фінансового контролю власника;</li> <li>- забезпечення гласності у роботі суб'єктів державного фінансового контролю</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- визначення фінансового контролю як «функції дослідження суб'єктом фінансового контролю об'єкта фінансового контролю...»;</li> <li>- відсутність у меті фінансового контролю аналізу ефективності використання ресурсів і прийнятих управлінських рішень;</li> <li>- обмежена класифікація видів фінансового контролю, що не враховує сучасні наукові розробки;</li> <li>- визначення основним координуючим органом з питань контролю Кабінету Міністрів</li> </ul>
Закон «Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення»	3242 від 17.03.2003, 3 сесія IV скликання	Відкликано 08.02.2005 після повернення на доопрацювання	Кабінет Міністрів / В. Ф. Янукович, Кабінет Міністрів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- визначено органи, що уповноважені на виконання функцій держави щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства, їх повноваження та взаємодію;</li> <li>- встановлено види бюджетних правопорушень та відповідальність за них</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- не визначено механізми погодження планів проведення перевірок;</li> <li>- зроблено акцент на забезпеченні цільового використання бюджетних коштів, а не на ефективності;</li> <li>- окремі норми не дають однозначного тлумачення, потребують узгодження з іншими законодавчими актами;</li> <li>- непрозорість підстав для прийняття рішення про накладення стягнення;</li> <li>- не визначено види відповідальності посадових осіб контролюючих органів;</li> </ul>

**Продовж. табл. Б.1**

Назва проекту законодавчого акта	Номер, дата, сесія реєстрації	Останній етап проходження	Суб'єкт законодавчої ініціативи / ініціатори	Основні риси проекту	
				позитивні	негативні
Закон «Про податковий контроль»	4051 від 15.08.2003, 4 сесія IV скликання	Опрацьовується в комітеті, вручено для ознайомлення 02.09.2003	Народний депутат В. С. Горбачов	- визначено сутність, порядок організації і проведення податкового контролю	- позивачами у справах про відшкодування збитків, завданих бюджету, виступають лише органи казначейства; - вживання у тексті термінів «загальний» і «зовнішній бюджетний контроль» без надання їх визначення  - доцільно зробити складовою частиною Податкового кодексу, а не окремим законом; - не розкрито порядок організації усіх складових податкового контролю; - неузгодженість окремих запропонованих форм податкового контролю; - відсутність норм щодо відповідальності контролюючих органів про розголошення інформації, отриманої під час перевірок; - не визначено порядок перевірок фізичних осіб – платників податків; - не конкретизовано обставини, за яких може відбуватися позапланова перевірка або продовження терміну проведення перевірки; - значні зауваження щодо процедури залучення (відводу) експертів

**Продовж. табл. Б.1**

Назва проекту законодавчого акта	Номер, дата, сесія реєстрації	Останній етап проходження	Суб'єкт законодавчої ініціативи / ініціатори	Основні риси проекту	
				позитивні	негативні
Закон «Про громадський контроль за використанням коштів Державного та місцевих бюджетів»	4079 від 01.09.2003, 4 сесія IV скликання	Опрацьовується в комітеті, направлено на висновок Уряду 09.10.2003	Народний депутат / С. Б. Гавриш	<ul style="list-style-type: none"> <li>- спрямований на формування правових засад функціонування інституту громадського контролю за використанням бюджетних коштів;</li> <li>- передбачено оприлюднення звітності організації, які отримують державне фінансування та зареєстровані у відповідних адміністративно-територіальних одиницях</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- некоректне визначення суб'єктів, що використовують бюджетні кошти;</li> <li>- неузгодженість використуваних понять «державні кошти», «бюджетні кошти», «бюджетні витрати», «видатки бюджету», «витрати бюджету»;</li> <li>- неточне визначення порядку оприлюднення інформації щодо Державного бюджету</li> </ul>
Закон «Про державний фінансовий контроль»	1131-2 від 18.02.2004, 4 сесія IV скликання	Опрацьовується в комітеті, вручено на заміну 02.03.2004	Народний депутат / В. І. Коновалюк	<ul style="list-style-type: none"> <li>- визначаються основні засади організації державного фінансового контролю;</li> <li>- упорядковано проведення державного фінансового контролю, визначено види, об'єкти, статус суб'єктів та їх повноваження</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- виключення зі сфери контролю об'єктів недержавного сектора економіки, які у певних випадках також можуть отримувати фінансування з бюджету;</li> <li>- неузгодженість норм проекту закону щодо Рахункової палати з чинним законом «Про Рахункову палату» щодо її структури, повноважень;</li> <li>- значні розходження пропозицій з чинними законодавчими актами, зокрема, Бюджетним кодексом</li> </ul>

Продовж. табл. Б.1

Назва проекту законодавчого акта	Номер, дата, сесія реєстрації	Останній етап проходження	Суб'єкт законодавчої ініціативи / ініціатори	Основні риси проекту	
				позитивні	негативні
Закон «Про громадський контроль»	6246 від 11.10.2004, 6 сесія IV скликання	Опрацьовується в комітеті, вручено для ознайомлення 19.10.2004	Народний депутат / А. В. Раханський, І. Ф. Шаров	- зроблено спробу створити дієві правові механізми широкої участі представників громадськості у питаннях управління державними і місцевими справами	- сфера дії громадського контролю обмежена діяльністю органів державної виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, що не забезпечуватиме дію єдиної системи громадського контролю; - передбачена процедура проходження державної реєстрації суб'єктами громадського контролю для набуття відповідного статусу, обмежить права окремих громадян щодо звернень, представлення їх інтересів тощо; - нечітко визначені норми щодо форм і методів діяльності суб'єктів громадського контролю; - надмірна формалізація взаємовідносин суб'єктів громадського контролю з громадянами
Закон «Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення»	3087 від 02.02.2007, 3 сесія V скликання	Відкликано 23.11.2007 після повернення на доопрацювання	Народний депутат / А. П. Пінчук	(Немає інформації)	(Немає інформації)

Продовж. табл. Б.1

Назва проекту законодавчого акта	Номер, дата, сесія реєстрації	Останній етап проходження	Суб'єкт законодавчої ініціативи / ініціатори	Основні риси проекту	
				позитивні	негативні
Закон «Про державний фінансовий контроль»	2020 від 08.02.2008, 2 сесія VI скликання	Відхилено та знято з розгляду після невключення до порядку денного 01.02.2011	народний депутат / В. І. Коновалюк	<p>- визначає поняття, загальні правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю, спрямований на правове забезпечення проведення єдиної державної політики у сфері державного фінансового контролю;</p> <p>- розмежування зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю з закріпленням вищого органу державного фінансового контролю;</p> <p>- дано визначення державному внутрішньому фінансовому контролю, внутрішньому аудиту;</p> <p>- до принципів організації державного фінансового контролю віднесено принцип незалежності;</p> <p>- визначення Рахункової палати органом, що здійснює загальну координацію щодо контрольної діяльності суб'єктів державного фінансового контролю</p>	<p>- принципи здійснення державного фінансового контролю обмежені, не внесено принцип гласності, що не відповідає сучасним вимогам;</p> <p>- перелік основних завдань хоча і широкий, але обмежений, не передбачає появу нових завдань з часом;</p> <p>- обмежене визначення видів і форм державного фінансового контролю, що не враховує сучасні наукові розробки;</p> <p>- перелік методів здійснення державного фінансового контролю, які не мають наукового обґрунтування;</p> <p>- потреба внесення багатьох змін в інші законодавчі акти</p>

Джерело: складено автором за даними [252]

**Таблиця В.1 – Законодавчо визначена термінологія, що використовується у сфері контролю державних фінансів**

Термін	Сутність	Законодавчо-нормативний акт, яким визначено термін
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 осіб. Результати ревізії викладаються в акті	Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» № 2939-XII від 26.01.1993 (у редакції від 05.01.2006) [121]
Ревізія	Подальший контроль за використанням і збереженням фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності органів державного і комунального секторів з метою виявлення недоліків і порушень	Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України № 158-р від 24.05.2005 р. [127]
Перевірка	Метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, способі документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. За наслідками ревізії складається акт	Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» № 2939-XII від 26.01.1993 [121]
Державний фінансовий аудит	Обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їх підрозділів. Наслідки перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою	Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» № 2939-XII від 26.01.1993 [121]
	Встановлення та аналіз фактів у процесі виконання Державного бюджету України та їх оцінка з точки зору законності, ефективності та доцільності	Стандарт Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів», затверджений Постановою Колегії Рахункової палати № 28-6 від 27.12.2004 [118]
	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 системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті	Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» № 2939-XII від 26.01.1993 (у редакції від 05.01.2006) [121]



Продовж. табл. В.1

Термін	Сутність	Законодавчо-нормативний акт, яким визначено термін
	<p>Полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектора економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно</p>	<p>Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України № 361 від 25.03.2006 [92]</p>
Перевірка державних закупівель	<p>Полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органами державної контрольно-ревізійної служби на всіх стадіях державних закупівель. Результати перевірки державних закупівель викладаються в акт</p>	<p>Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» № 2939-XII від 26.01.1993 (у редакції від 11.03.2007) [121]</p>
Аудит ефективності	<p>Форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм (<i>Втратив чинність</i>)</p> <p>Форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм</p>	<p>Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України № 1017 від 10.08.2004 [115]</p> <p>Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України № 1017 від 10.08.2004 (із змінами, внесеними згідно з Постановою Кабінету Міністрів України № 361 від 25.03.2006) [115]</p>
Внутрішній контроль	<p>Інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального секторів перевірити стан виконання завдань органу</p>	<p>Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України № 158-р від 24.05.2005 [127]</p>

Продовж. табл. В.1

Термін	Сутність	Законодавчо-нормативний акт, яким визначено термін
	Комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ	Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 [22]
Внутрішній аудит	Діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального секторів мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій	Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України № 158-р від 24.05.2005 [127]
	Діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення 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 контролю	Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 № [22]
Державний внутрішній фінансовий контроль	Повинен забезпечити належне (законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами і розглядається як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації	Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України № 158-р від 24.05.2005 [127]
Державний фінансовий аудит виконання місцевого бюджету	З метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України № 698 від 12.05.2007 [116]

Джерело: складено автором

Таблиця Г.1 – Підходи вчених до визначення категорії «державний аудит»

Автори	Зміст підходу
Антіпова Т. В.	<p>Визначає державний аудит як контроль за розподілом і використанням суспільних ресурсів, створюваних за рахунок федеральних бюджетних коштів, а також висловлення думки про достовірність фінансової (бухгалтерської) звітності осіб, що перевіряються [3].</p> <p>Місія органу державного аудиту полягає у пошуку шляхів досягнення чесного, ефективного управління і повної відповідальності держави. Концепція державного аудиту передбачає, що він діє безперервно, проводиться людьми, дає розумну, але не абсолютну гарантію у забезпеченні збереження державних активів, попередженні та виявленні помилок і шахрайства. Державний аудит є ключовим елементом у виконанні режиму роботи уряду в частині відповідальності перед суспільством.</p> <p>Метою державного аудиту є контроль федеральних доходів і витрат, що слугує суспільним інтересам згідно з визнаними критеріями, надаючи членам уряду та іншим вищим чиновникам точну інформацію, неупереджений аналіз і об'єктивні рекомендації про те, як краще всього використовувати суспільні ресурси [3].</p>
Басанцов І. В.	<p>Вважає аудит ефективності самостійною оціночною формою державного фінансового контролю, що є комплексом заходів, здійснюваних державними контролюючими органами, метою яких є дослідження рішень органів державної влади, а також інших господарюючих суб'єктів на предмет ефективності, економічності та результативності їх управлінської діяльності, пов'язаної з операціями із державними ресурсами, а також оцінка впливу зазначеної діяльності на соціально-економічну сферу держави і навколишнє середовище та формування в результаті здійснення зазначених процедур відповідних висновків і рекомендацій щодо підвищення результативності функціонування системи державного управління [15]</p>
Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцулатрій М. М.	<p>Аудит ефективності діяльності визначають як аудит економічності, ефективності та результативності адміністративної діяльності [33, с. 318]</p>
Дікань Л. В., Голуб О. Ю., Синюгіна Н. В.	<p>Розглядають державний аудит як форму державного фінансового контролю. Дають визначення поняття «державний аудит», «державний аудит діяльності бюджетної установи» та «державний аудит ефективності виконання бюджетної програми».</p> <p>Державний аудит визначають як перевірку та аналіз законності й ефективності використання державних та комунальних коштів, активів, майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, а також доцільності управлінської діяльності з метою надання чинних рекомендацій щодо поліпшення стану справ на об'єкті дослідження.</p> <p>Державний аудит діяльності бюджетної установи (фінансово-господарський аудит) визначають як форму державного фінансового контролю, спрямовану на попередження фінансових порушень у бюджетній установі та забезпечення достовірності її фінансової звітності.</p> <p>Державний аудит ефективності виконання бюджетної програми визначають як форму контролю, спрямовану на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають</p> <p>Зазначають, що державний аудит має плановий характер, спрямований на перевірку тільки бюджетних коштів та майна, його суб'єктами є державні контрольні органи, а державні аудиторі, крім виявлення порушень, розробляють рекомендації для їх усунення і запобігання їм [38]</p>

Продовж. табл. Г.1

Автори	Зміст підходу
Загородній А. Г.	<p>Визначає як форму державного контролю за фінансово-господарською діяльністю об'єкта контролю, правильністю ведення ним обліку та фінансової звітності, законністю здійснення операцій та відповідністю їх установленим нормам, а також за економічністю, ефективністю й результативністю адміністративної діяльності щодо публічних фінансів відповідних органів та організації з метою внесення пропозицій і рекомендацій для виправлення виявлених недоліків.</p> <p>Посилається на глосарій INTOSAI, розрізняє два види державного аудиту – фінансовий аудит і аудит адміністративної діяльності.</p> <p>Фінансовий аудит – це форма контролю, яка передбачає дослідження фінансових документів і рахунків об'єкта контролю з метою виявлення відповідності виконання фінансово-господарських операцій поставленим завданням і бюджету, достовірності відображення їх в обліку та звітності, а також передбачає перевірку дотримання чинного законодавства, правил і норм [46, с. 42].</p> <p>Аудит адміністративної діяльності – це форма контролю, за допомогою якої вивчають процедури прийняття та реалізації управлінських рішень, спрямованих на досягнення поставлених завдань. Одним з елементів такого аудиту є аудит використання ресурсів – форма контролю якості управлінських рішень стосовно економічності й ефективності використання фінансових, трудових і матеріальних ресурсів.</p> <p>Стандарти з аудиту державних фінансів передбачають, що сфера діяльності найвищого органу фінансового контролю на рівні державних фінансів охоплює аудит законності і правильності та аудит результативності.</p> <p>Аудит законності і правильності передбачає: засвідчення фінансової відповідальності структур, зобов'язаних звітуватися про свою діяльність, і фінансової відповідальності державного аудиту загалом; перевірку бухгалтерської документації та підготовку висновку щодо фінансових звітів; оцінювання стану дотримання об'єктом аудиту чинних нормативних актів; перевірку внутрішнього контролю та аудиту; перевірку правильності і доцільності адміністративних рішень об'єкта аудиту.</p> <p>Аудит результативності передбачає: оцінювання рівня економічності, результативності й ефективності об'єкта аудиту, зокрема й результатів, досягнутих завдяки реалізації управлінських рішень; перевірку ефективності використання фінансових, трудових і матеріальних ресурсів; перевірку результатів діяльності об'єкта аудиту й аналіз фактичних наслідків діяльності порівняно із запланованими; аналіз заходів, вжитих об'єктом аудиту для усунення виявлених недоліків [46, с. 43]</p>
Іванов В. В.	<p>Визначення державного аудиту не надає, але зазначає, що зовнішній аудит у державному секторі, як правило, поряд із перевіркою достовірності даних фінансової звітності передбачає (включає в себе) і оцінку ефективності використання державних коштів [224, с. 57]</p>
Колектив авторів за редакцією професора Немченка В. В., Редька О. Ю.	<p>Формують державний аудит як форму державного фінансового контролю, спрямовану на сприяння бюджетним установам, державним підприємствам, а також суб'єктам господарювання, які отримують державні кошти, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанні бюджетних коштів державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності [7, с. 55]</p>

**Продовж. табл. Г.1**

Автори	Зміст підходу
Ловінська Л. Г., Стефанюк І. Б.	Пропонують визначати аудит ефективності як форму контролю, що є сукупністю статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень при реалізації запланованих цілей [70, с. 92–93]
Мамишев А. В.	Виділяє основні напрями аудиту ефективності: 1) аудит економічності адміністративної діяльності з огляду на кращі адміністративні принципи, практику та управлінську політику; 2) аудит ефективності використання трудових, фінансових та інших ресурсів, а також процедур, яких дотримуються підконтрольні організації для виправлення виявлених недоліків; 3) аудит результативності адміністративної діяльності з огляду на досягнення цілей підконтрольними організаціями, а також аудит фактичного впливу діяльності порівняно з очікуваним впливом [72, с. 55]
Никонович М. О.	Визначає аудит ефективності діяльності як перевірку будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінки економічності та результативності [79, с. 47]. Результативність характеризує досягнення поставлених цілей, а економічність – ресурси, які використовуються для досягнення цих цілей
Симоненко В. К., Барановський О. І., Петренко П. С.	Розуміють аудит ефективності як особливий вид державного фінансового контролю. Вважають, що він не може бути формою фінансового контролю, оскільки його можна проводити у процесі реалізації часових форм контролю (попереднього, наступного) і розширених його форм (зовнішнього) [149, с. 153]
Степашин С. В.	Визначає державний аудит як систему зовнішнього, незалежного публічного аудиту діяльності органів державної влади з управління суспільними ресурсами (фінансовими, матеріальними, інтелектуальними). Під суспільними ресурсами розуміє державний бюджет, державну власність та інтелектуальну власність, що вироблена за рахунок коштів державного бюджету [212]
Рябухін С. М.	Одним із видів фінансового контролю визначає аудит ефективності, сутність якого полягає у процедурі одержання доказів, необхідних для формування висновку відносно економічності, продуктивності і результативності використання державних (приватних) ресурсів органом (організацією), що перевіряється [143, с. 30]. Зазначає, що у розширеному трактуванні аудит ефективності проводиться органами державного фінансового контролю (спеціалізованими недержавними органами) як комплекс заходів з перевірки органів державної влади (органів управління і структурних підрозділів юридичних осіб) для оцінки ефективності, економічності і рентабельності управлінської діяльності, впливу цієї діяльності на різні соціально-економічні відносини, а також для вироблення рекомендацій щодо подальшого підвищення результативності роботи цих органів. Крім того, виділяє два основні сегменти аудиту – загальну оцінку діяльності органів державної влади (органів управління і структурних підрозділів юридичних осіб) і оцінку ефективності використання державних (в основному бюджетних) або корпоративних фінансових ресурсів [143, с. 26]

Джерело: складено автором

**Таблиця Д.1 – Структура і зміст Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів**

Структурний елемент	Стаття	Сутність
Преамбула	–	Публікація і розповсюдження Декларації обумовлені необхідністю належного управління громадськими фінансами, для забезпечення якого потрібне цільове і ефективне використання громадських коштів. Потреба у створенні вищого органу державного аудиту, незалежність якого гарантується законом
I. Загальні положення	1. Мета аудиту	Обов'язковість аудиту як елементу регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності та економності управління фінансовими ресурсами, що дозволяло б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або, принаймні, ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому
	2. Попередній аудит та аудит за фактом	Визначення попереднього аудиту та аудиту де-факто. Обов'язковість проведення Вищим органом державного аудиту аудиту де-факто, можливість проведення попереднього аудиту, який є ефективним і складним водночас
	3. Зовнішній та внутрішній аудит	Розмежування функцій зовнішнього і внутрішнього аудиту з забезпеченням їх незалежності. Визначення завданням зовнішнього аудитора перевірки ефективності внутрішнього аудиту
	4. Аудит законності, аудит правильності та аудит ефективності	Встановлення Вищим органом державного аудиту пріоритетності дотримання принципів законності, правильності, ефективності та економності державного управління. Наголошення на необхідності проведення, крім аудиту законності та правильності, аудиту ефективності, що охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектора, включаючи перевірку систем організації та управління
II. Незалежність	5. Незалежність Вищих органів державного аудиту	Відзначення важливості конституційного закріплення незалежності Вищого органу державного аудиту від підконтрольних органів та захищеності його від зовнішнього впливу
	6. Незалежність членів та службовців Вищих органів державного аудиту	Необхідність конституційного гарантування незалежності членів Вищого органу державного аудиту
	7. Фінансова незалежність Вищих органів державного аудиту	Важливість необхідності повного забезпечення фінансовими ресурсами Вищого органу державного аудиту для виконання ним завдань. Можливість розпоряджатися коштами на власний розсуд

Продовж. табл. Д.1

Структурний елемент	Стаття	Сутність
III. Відносини з Парламентом, урядом та адміністрацією	8. Відносини з Парламентом	Мають визначатися конституцією і передбачати право широкої автономії та ініціативи Вищого органу державного аудиту
	9. Відносини з урядом та адміністрацією	Вищий орган державного аудиту контролює уряд, адміністрацію та підпорядковані ним організації. Водночас Уряд не підпорядковується Вищому органу державного аудиту, але несе відповідальність за свої дії
IV. Права Вищих органів державного аудиту	10. Право розслідування	Визначення права доступу Вищого органу державного аудиту до всієї необхідної інформації під час контролю
	11. Виконання висновків Вищого органу державного аудиту	Обов'язок підконтрольних суб'єктів коментувати висновки Вищого органу державного аудиту та вживати заходи у визначені законом терміни
	12. Експертні висновки та право на надання консультацій	Право Вищого органу державного аудиту надавати експертно-аналітичні висновки Парламенту, уряду та адміністрації. Обов'язковість затвердження нормативних актів з питань запровадження правил бухгалтерського обліку і звітності після погодження Вищим органом державного аудиту
V. Методи аудиту, кадровий склад аудиторів, міжнародний обмін досвідом	13. Методи та процедури аудиту	Самостійність планування, вибору методів аудиту, які необхідно удосконалювати відповідно до досягнень науково-технічного прогресу та управлінської діяльності. Рекомендація розробляти інструкції та методичні вказівки для аудиторів
	14. Кадровий склад аудиторів	Пріоритети при відборі кадрів – знання, працездатність, здібності, достатній рівень професійного досвіду. Важливість постійного підвищення кваліфікації. Можливість залучення зовнішніх експертів
	15. Міжнародний обмін досвідом	Важливість обміну досвідом під час конгресів, семінарів, нарад регіональних робочих груп, шляхом видання спеціалізованого журналу
VI. Звітність	16. Звіт для Парламенту і громадськості	Обов'язковість щорічного звіту, що має бути оприлюднений. Надання інших звітів з важливих та невідкладних питань
	17. Підготовка звітів	Об'єктивність, достовірність та неупередженість звіту
VII. Контрольні повноваження Вищих органів державного аудиту	18. Конституційна основа контрольних повноважень, аудит управління державними фінансами	Визначення повноважень у Конституції. Відповідність обсягу повноважень умовам та потребам кожної країни. Обов'язковість аудиту всіх операцій з державними фінансами. Сприяння запровадженню простих і зрозумілих бюджетної класифікації, бухгалтерського обліку та звітності
	19. Аудит державних органів та інших установ за кордоном	Державні органи та установи, створені за кордоном, є об'єктами аудиту

Продовж. табл. Д.1

Структурний елемент	Стаття	Сутність
	20. Податковий аудит	Обов'язковість аудитів законності, правильності та ефективності податків і системи їх адміністрування, можливість надання пропозицій щодо плану надходжень доходів та інших питань
	21. Державне замовлення та закупівля робіт та послуг за державні кошти	Відкриті торги як основна процедура закупівлі. Обов'язковість аудиту у випадку порушення процедури. Необхідність сприяння запровадженню стандартів для управління процесом виконання державних замовлень, оцінки ефективності управління процесом та якості виконаних робіт і наданих послуг
	22. Аудит обладнання для електронної обробки даних	Необхідність систематичного аудиту планування потреби, економного використання електронного обладнання, застосування персоналу необхідної кваліфікації, попередження неправильного використання техніки та корисність отриманої інформації
	23. Промислові та комерційні підприємства з державною участю	Обов'язковість аудиту державно-приватного партнерства. Доцільність проведення аудиту за фактом для оцінки дотримання принципів економії, ефективності та результативності
	24. Аудит організацій, що отримують субсидії (дотації)	Обов'язковість аудиту використання субсидій (дотацій), отриманих з громадських коштів. Можливість за необхідності охоплення аудитом всієї системи фінансового управління організації, що отримує субсидію (дотацію)
	25. Аудит міжнародних та наднаціональних організацій	Особливості проведення міжнародного аудиту

Джерело: складено автором за [69, 255]



**Таблиця Д.2 – Структура і зміст Мексиканської декларації незалежності**

<b>Структурний елемент</b>	<b>Сутність</b>
Преамбула	Визначення, що жоден Вищий орган державного аудиту на момент підписання Декларації не відповідає всім вимогам незалежності: від об'єктів аудиту, функціональної та організаційної незалежності та ін. Необхідність прийняття, публікації та розповсюдження цього документа, що є ілюстрацією принципів, ідеальних для незалежного Вищого органу державного аудиту
Загальні положення	Визнання Вищими органами державного аудиту вісьмох принципів, що витікають з Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів та інших рішень INTOSAI
Принцип 1 «Наявність відповідної та ефективної конституційної / статутної / правової структури та фактичне застосування положень цієї структури»	Необхідність прийняття законодавчих актів щодо детального роз'яснення ступеня незалежності Вищого органу державного аудиту
Принцип 2 «Незалежність голів та членів Вищих органів державного аудиту (в колегіальних інституціях), включаючи гарантію перебування на посаді та судовий імунітет під час виконання своїх обов'язків»	Потреба у закріпленні в законі умов призначення, повторного призначення, звільнення, фіксації строку призначення, що має бути тривалим, імунітету від судового переслідування
Принцип 3 «Достатньо широкі повноваження та повна свобода дій при виконанні функцій Вищого органу державного аудиту»	Перелік повноважень державних аудиторів, що поширюються на надходження і використання бюджетних коштів, коштів державних установ та організацій, рахунки уряду, якість фінансового менеджменту та звітування тощо. Здійснення аудиту економності, ефективності та результативності діяльності уряду, державних установ, організацій і підприємств, реалізації їх політики. Забезпечення при цьому свободи вибору питань аудиту, планування, розробки програми, проведення, звітування та відстеження результатів аудиту, організації та управління Вищого органу державного аудиту. Обов'язковість використання відповідних стандартів діяльності та кодексу етики, оприлюднення звітів
Принцип 4 «Необмежений доступ до інформації»	Необхідність повноважень щодо своєчасного, необмеженого, прямого та вільного доступу до будь-якої потрібної інформації
Принцип 5 «Право та обов'язок звітування щодо своєї діяльності»	Зобов'язання звітувати щонайменше один раз на рік
Принцип 6 «Самостійність прийняття рішень стосовно змісту та часу написання аудиторських звітів, публікації і розповсюдження звітів»	Встановлення мінімальних законодавчих вимог щодо звітів Вищого органу державного аудиту. Свобода Вищого органу державного аудиту визначати зміст, час написання, потреби публікації та розповсюдження аудиторських звітів
Принцип 7 «Наявність ефективних механізмів реалізації рекомендацій Вищого органу державного аудиту»	Наявність внутрішньої системи моніторингу виконання рекомендацій Вищого органу державного аудиту. Обов'язок доповідати результати моніторингу законодавчому органу
Принцип 8 «Фінансова та управлінська / адміністративна самостійність, наявність (доступність) відповідних людських, матеріальних та грошових ресурсів»	Обов'язковість наявності необхідних та раціональних людських, матеріальних, грошових ресурсів. Гарантування законодавчим органом достатності ресурсів Вищого органу державного аудиту для виконання ним своїх повноважень

Джерело: складено автором за [74, 255]

**Таблиця Е.1 – Кількісні показники результатів діяльності Рахункової палати України за період 2008–2012 рр.**

№ з/п	Показники	Роки				
		2008	2009	2010	2011	2012
1	Кількість контрольно-аналітичних та експертних заходів	1 130	1 199	970	1 002	896
2	Кількість об'єктів, на яких здійснювався контроль за використанням бюджетних коштів	1 158	910	732	873	903
	Підготовлено та направлено звітів, висновків, інформацій, актів, листів до вищих органів законодавчої і виконавчої влади, установ, організацій, підприємств за результатами проведених контрольно-аналітичних та експертних заходів, у тому числі:	865	610	556	513	429
	- до Верховної Ради України	402	165	141	122	113
	- Президенту України	51	41	37	18	12
3	- народним депутатам	16	24	12	10	13
	- Кабінету Міністрів України	114	106	108	110	87
	- Міністерству фінансів України	42	18	20	15	11
	- органам прокуратури та іншим правоохоронним органам	30	39	35	27	13
	- міністерствам та іншим центральним органам виконавчої влади	186	187	178	180	155
	- установам, організаціям, підприємствам	24	30	25	31	25
4	Направлено матеріалів до Генеральної прокуратури України	21	11	10	17	13
5	Кількість оприлюднених матеріалів	7 646	8 768	13 270	12 175	8 601
6	Загальна чисельність працівників на кінець року, у тому числі	501	479	464	458	454
	- у центральному апараті	388	362	353	341	н/д
	- у територіальних управліннях	113	117	111	117	н/д
7	Обсяги фінансування Рахункової палати, тис. грн.	75 241,7	54 126,1	70 528,3	65 746,3	84 210,4

Джерело: складено автором за даними [53]

**Таблиця Е.2 – Якісні показники результатів діяльності Рахункової палати України за період 2008–2012 рр., млн грн.**

№ з/п	Показники	Роки				
		2008	2009	2010	2011	2012
1	Незаконне, у тому числі нецільове використання коштів Державного бюджету України та державних позабюджетних фондів, у тому числі:	4 744,0	10 081,6	16 118,5	9 726,2	4 781,1
1.1	Використання коштів з порушенням чинного законодавства	2 191,7	2 577,6	2 408,2	379,3	329,9
1.2	Використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав	660,5	771,3	671,7	1 274,1	1 333,9
1.3	Порушення головними розпорядниками чинного законодавства на стадії планування бюджетних коштів	697,4	1 034,0	236,8	534,9	425,5
1.4	Порушення під час здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти	510,6	1 268,5	850,0	1 857,7	1 190,5
1.5	Бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням та виконанням державного замовлення	16,7	114,9	404,6	3 978,0	н/д
1.6	Втрати Державного бюджету від прийняття незаконних управлінських рішень	53,7	1 704,3	328,1	583,6	81,3
1.7	Інше	613,4	2 611,0	11 219,1	1 118,6	1 420,0
2	Загальні обсяги неефективного використання коштів Державного бюджету, у тому числі:	7 848,4	11 454,3	14 398,3	13 730,4	8 162,7
2.1	Неефективне використання коштів внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	1 269,9	1 656,0	732,9	3 144,3	865,2
2.2	Прямі втрати Державного бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	373,9	1 739,5	н/д	3 020,7	2 130,5
2.3	Неефективне управління коштами через недоліки в плануванні або відсутність обґрунтованого прогнозування і планування	4 321,1	5 143,2	1 546,3	2 691,2	1 877,4
2.4	Неефективне використання коштів шляхом тривалого їх утримання без використання	693,8	939,4	86,4	н/д	963,2
2.5	Неефективне використання коштів на проведення науково-дослідних робіт	303,5	331,4	78,9	н/д	н/д
2.6	Неефективне використання коштів на придбання основних засобів (обладнання)	168,7	410,0	28,7	274,6	375,5

Продовж. табл. Е.2

№ з/п	Показники	Роки				
		2008	2009	2010	2011	2012
2.7	Сплачені відсотки за залученими кредитами та штрафні санкції	220,8	н/д	32,0	2 965,8	685,7
2.8	Інше	496,7	1 234,8	11 893,1	1 633,8	1 265,2
3	<i>Порушення і недоліки при адмініструванні та справлянні доходів Державного бюджету, у тому числі:</i>	6 414,3	14 690,6	21 451,2	-	-
3.1	Неправомірне списання та реструктуризація податкового боргу	245,4	7 242,5	н/д	-	-
3.2	Продаж державної власності з отриманням менших, ніж було можливо, коштів	н/д	2 950,9	н/д	-	-
3.3	Недоотримання податків та зборів внаслідок звуження податкової бази	3 502,2	235,0	11 326,2	-	-
3.4	Несплата в повному обсязі до бюджету частини чистого прибутку суб'єктів господарювання державного сектора економіки та дивідендів за акціями, що належать державі	н/д	2 730,7	н/д	-	-
3.5	Несвоєчасне відшкодування ПДВ	н/д	337,9	н/д	-	-
3.6	Прийняття необґрунтованих управлінських рішень	474,7	837,4	2 445,4	-	-
3.7	Неузгодженість нормативно-правового регулювання	н/д	279,1	128,7	-	-
3.8	Неналежний контроль податкових органів	1 969,2	44,1	7 529,4	-	-
3.9	Інше	222,8	33,0	21,5	-	-

Джерело: складено автором за даними [53]

**Таблиця Е.3 – Кількісні показники результатів діяльності органів Державної фінансової інспекції (Державної контрольно-ревізійної служби) за період 2008–2012 рр., (кількість фактів або об'єктів контролю)**

№ з/п	Показники	Роки				
		2008	2009	2010	2011	2012
1	Виконано прямих доручень і звернень Президента України, Секретаріату Президента, Кабінету Міністрів, Верховної Ради, народних депутатів України	2	1 835	2 116	1 767	1 748
2	Проведено контрольних заходів, всього, у тому числі:	16 375	16 376	15 392	13 388	9 500
2.1	ревізій певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності у тому числі за зверненнями правоохоронних органів	15 787 1 907	15 172 2 148	14 103 2 631	12 376 2 182	9 086 1 406
2.2	ревізій виконання місцевих бюджетів	21	89	76	100	81
2.3	державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів	109	97	89	89	45
2.4	державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	44	61	47	52	38
2.5	державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки	118	142	140	128	95
2.6	перевірок державних закупівель	182	754	746	584	56
2.7	перевірок у складі робочих груп (комісійних перевірок)	84	32	166	35	98
2.8	перевірок та аудитів контрольно-ревізійної роботи у відомчих контрольно-ревізійних підрозділах	30	29	25	24	1
3	Проведено зустрічних звірок	30 020	30 245	35 687	28 908	33 059
4	Виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства	14 510	13 986	12 830	11 633	8 053
5	Кількість підприємств, установ і організацій, охоплених ревізіями, перевірками державних закупівель та комісійними перевірками, у тому числі: - бюджетних установ - державних цільових фондів	15 635 10 591 630	15 335 10 009 104	14 333 9 431 97	12 473 8 001 743	8 938 5 289 1 128

Продовж. табл. Е.3

№ з/п	Показники	Роки				
		2008	2009	2010	2011	2012
6	Кількість підприємств, установ і організацій, у яких виявлено фінансові порушення, у тому числі: - у бюджетних установах і організаціях - у державних цільових фондах	15 118	14 640	13 488	11 940	8 234
7	Розглянуто звернень громадян, посадових осіб підприємств, установ і організацій	4 938	4 985	5 022	5 362	3 886
8	Кількість направлених інформацій про результати ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок для прийняття управлінських рішень	20 298	19 428	17 416	16 343	10 128
9	Кількість користувачів, яким направлено аудиторські звіти та відповідну інформацію для прийняття управлінських рішень	1 068	912	845	959	545
9.1	Кількість наданих пропозицій за результатами державних фінансових аудитів	3 768	4 575	3 756	3 068	1 372
10	Кількість поданих Держфінінспекцією (органами ДКРС) та її територіальними органами висновків та пропозицій щодо застосування фінансових санкцій та нарахування платежів	12 483	12 194	9 381	10 330	7 496
11	Кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок, всього	6 830	6 186	6 229	5 446	2 659
11.1	Кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій та перевірок, проведених за власною ініціативою	4 173	3 619	3 125	2 759	1 062
11.2	Кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій та перевірок, проведених за їх зверненнями	1 256	1 966	2 393	2 074	1 253
12	Складено протоколів про адміністративне правопорушення (ст. 164-2, 166-6 КУпАП)	30 777	34 888	30 622	30 266	22 273
13.1	Пред'явлено позовів до суду щодо відшкодування винними особами втрат фінансових і матеріальних ресурсів	875	965	958	1 171	951
13.2	Ініційовано позовів перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом	3 432	3 668	3 415	4 915	2 640

Продовж. табл. Е.3

№ з/п	Показники	Роки				
		2008	2009	2010	2011	2012
14	Направлено до Державної служби фінансового моніторингу (Державного комітету фінансового моніторингу) інформацію про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом	142	138	301	280	287
15	Прийнято управлінських рішень за результатами ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок	19 055	17 558	15 127	14 360	9 070
15.1	Прийнято до дисциплінарної відповідальності осіб	10 368	10 990	8 242	8 075	5 907
15.2	Прийнято до матеріальної відповідальності осіб	3 985	2 839	2 503	2 437	1 646
15.3	Звільнено із займаних посад	100	109	96	146	666
16	Прийнято управлінських рішень за результатами державних фінансових аудитів	1 397	1 349	922	1 280	677
17	Кількість врахованих пропозицій за результатами державних фінансових аудитів	3 343	4 039	3 031	3 195	1 491
18	Кількість кримінальних справ, порушених за матеріалами ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок, всього	843	939	1 433	1 743	1 332
18.1	За матеріалами ревізій та перевірок, які проведено за власною ініціативою	490	567	748	948	631
18.2	За матеріалами ревізій та перевірок, які проведено за зверненнями правоохоронних органів	146	268	483	569	477
19	Кількість кримінальних справ, порушених за результатами участі працівників Держфінінспекції та її територіальних органів у якості залучених спеціалістів у перевітках, що проводились правоохоронними органами	–	–	–	742	1 045

Джерело: складено автором за даними [52]

**Таблиця Е.4 – Якісні показники результатів діяльності органів Державної фінансової інспекції (Державної контрольно-ревізійної служби) за період 2008–2012 рр., тис. грн.**

№ з/п	Показники	Роки				
		2008	2009	2010	2011	2012
1	Обсяг охоплених ревізіями, перевірками державних закупівель та комісійними перевірками фінансових та матеріальних ресурсів	428 681,2	444 691,0	720 351,2	481 296,3	481 356,1
2	Виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства	3 703,1	3 435,5	35 127,0	5 407,7	3 727,9
3	Недоотримано фінансових ресурсів	1 275,2	1 459,0	2 533,7	1 519,2	813,6
4	Проведення витрат з порушенням законодавства	2 427,9	1 976,6	32 593,3	3 888,6	2 914,3
5	Нецільові витрати державних ресурсів	264,7	313,1	3 067,9	261,2	112,4
6	Незаконні витрати	2 057,3	1 607,1	25 964,9	3 024,1	2 486,3
7	Недостачі	105,9	56,4	3 560,4	603,3	315,2
8	Виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок неефективних управлінських дій, всього	13 402,0	5 099,0	н/д	н/д	н/д
8 1	Упущені вигоди	5 801,1	2 511,8	н/д	н/д	н/д
8 2	Непродуктивні (зайві) витрати	7 600,9	2 587,2	н/д	н/д	н/д
9	Виявлено фінансових порушень, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	26 620,3	21 669,7	58 217,2	н/д	н/д
10	Завищення кредиторської заборгованості та зобов'язань перед фізичними особами	1 297,3	174,0	201,7	н/д	н/д
11	Взяття до сплати зобов'язань на суми, що перевищують виділені бюджетні асигнування	116,0	131,9	2 655,1	н/д	н/д
12	Сума завищення потреби в бюджетних коштах, яку не профінансовано	76,2	450,4	158,2	н/д	н/д
13	Заниження в обліку вартості активів та їх лишки	9 619,2	5 460,3	15 598,2	н/д	н/д
14	Незаконні операції з державними коштами, що не призвели до втрат	4 967,4	4 039,9	14 848,2	н/д	н/д



Продовж. табл. Е.4

№ з/п	Показники	Роки				
		2008	2009	2010	2011	2012
15	Пред'явлено позовів до суду щодо відшкодування винними особами витрат фінансових і матеріальних ресурсів	456,5	407,2	556,6	684,3	1 387,6
16	Направлено до Державного комітету фінансового моніторингу інформації про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом	459,2	65,9	1 258,7	1 151,4	859,5
17	Відшкодовано витрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства	1 277,0	1 446,4	1 751,4	8 190,7	1 927,5
17.1	у т. ч. за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	323,9	373,5	286,0	7 014,7	931,4
18	Надійшло фінансових ресурсів, всього,	259,9	437,5	691,7	653,7	731,5
18.1	із загальної суми – за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	40,3	66,7	139,9	322,2	520,2
19	Відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів, всього,	1 017,1	1 008,8	1 059,8	7 537,1	1 195,9
19.1	із загальної суми – за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	283,6	306,8	146,1	6 692,5	411,2
20	Нецільових витрат державних ресурсів, всього, у тому числі:	154,3	91,1	136,0	2 569,4	91,7
20.1	із загальної суми – за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	35,2	19,6	24,0	2 436,8	34,7
21	Незаконних витрат, всього,	818,7	9 001,4	896,2	4 927,2	1 075,4
21.1	із загальної суми – за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	232,4	281,4	110,1	4 238,0	371,1
22	Недостач, всього,	44,0	17,3	27,6	40,5	28,5
22.1	із загальної суми – за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	16,0	5,8	12,0	17,6	5,4
23	Усунуто порушень, що не призвели до витрат фінансових і матеріальних ресурсів, всього	13 656,7	14 373,7	19 398,5	н/д	н/д
23.1	із загальної суми – за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	299,3	703,1	814,5	н/д	н/д

Джерело: складено автором за даними [52]

**Таблиця Ж.1 – Пропозиції щодо підвищення якості функціонування Рахункової палати України як вищого органу державного аудиту**

Параметр оцінки	Пропозиції
Офіційний статус вищого органу державного аудиту	Закріпити за Рахунковою палатою статус вищого органу державного аудиту (внести зміни до Конституції (ст. 98) і Закону України «Про Рахункову палату» (ст. 1))
Сфери відповідальності та повноваження палати по відношенню до уряду	Необхідно розмежувати сфери зовнішнього аудиту і внутрішнього державного фінансового контролю і аудиту, передбачивши їх тісний взаємозв'язок. Закріпити координаційні функції щодо проведення контрольних заходів за Рахунковою палатою. Потребує деталізації порядок співробітництва з усіма органами, що мають контрольні повноваження, зокрема, шляхом підписання відповідних двосторонніх угод
Наділення повноваженнями з перевірки систем внутрішнього контролю	Закріпити у Законі України «Про Рахункову палату» право палати проводити контроль служб внутрішнього аудиту державних органів, установ, підприємств тощо. Дозволити встановлювати єдині стандарти внутрішнього аудиту для всієї системи контролю державних фінансів
Повноваження Рахункової палати	Поширення повноважень Рахункової палати на органи місцевого самоврядування, місцеві бюджети, надання послуг населенню, державні капітальні вкладення і проекти в галузі високих технологій та інновацій, приватизацію тощо. Еволюція ролі Рахункової палати від контролю бюджету до проведення аудитів ефективності та відповідності, надання консультаційних послуг
Інституційний розвиток Рахункової палати	Повноцінне функціонування територіальних підрозділів, укомплектованість штатного персоналу за рахунок розширення можливостей Рахункової палати самостійно встановлювати розмір оплати праці співробітників і умов праці, які мають бути вищими, ніж в інших державних службовців. Розробка і впровадження системи розвитку персоналу (від базового навчання до підвищення кваліфікації та професійного зростання)
Фінансування Рахункової палати	Бюджет Рахункової палати має розроблятися нею відповідно до планів роботи, затверджуватися напряму Верховною Радою через Підкомітет з питань контролю державних фінансів (запропонована назва), що проводить перевірки і надає рекомендації парламенту про бюджет Рахункової палати. Крім того, доцільно передбачити можливість додаткового фінансування за рахунок участі в аудитах міжнародних агентств (міжнародна практика) і проведення аудитів за контрактами для приватного сектора у випадках, коли палата вважає це за потрібне

**Продовж. табл. Ж.1**

<b>Параметр оцінки</b>	<b>Пропозиції</b>
Стандарти діяльності Рахункової палати	Розробити і впровадити: національні стандарти проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності та аудиту відповідності на основі стандартів ISSAI; стандарти внутрішнього державного аудиту для державного сектора економіки. Деталізувати особливості проведення окремих форм державного аудиту у відповідних методиках, що уніфікують дії державних аудиторів і сприятимуть підвищенню ефективності системи державного аудиту в цілому
Планування діяльності Рахункової палати	Побудова річних планів аудитів на основі аналізу ризиків, з урахуванням принципу аполітичності
Наявність системи оцінки якості державного аудиту	Розробка і запровадження системи оцінки якості, що вимагає визначення відповідних критеріїв
Наявність незалежного органу для проведення аудитів Рахункової палати	Закріпити за Підкомітетом з питань контролю державних фінансів повноваження призначати зовнішнього аудитора для Рахункової палати, що підтримуватиме транспарентність її діяльності
Гласність	Забезпечити оприлюднення інформації про вжиті заходи за результатами висновків Рахункової палати

Джерело: складено автором

## Приклад обґрунтування теми аудиту ефективності

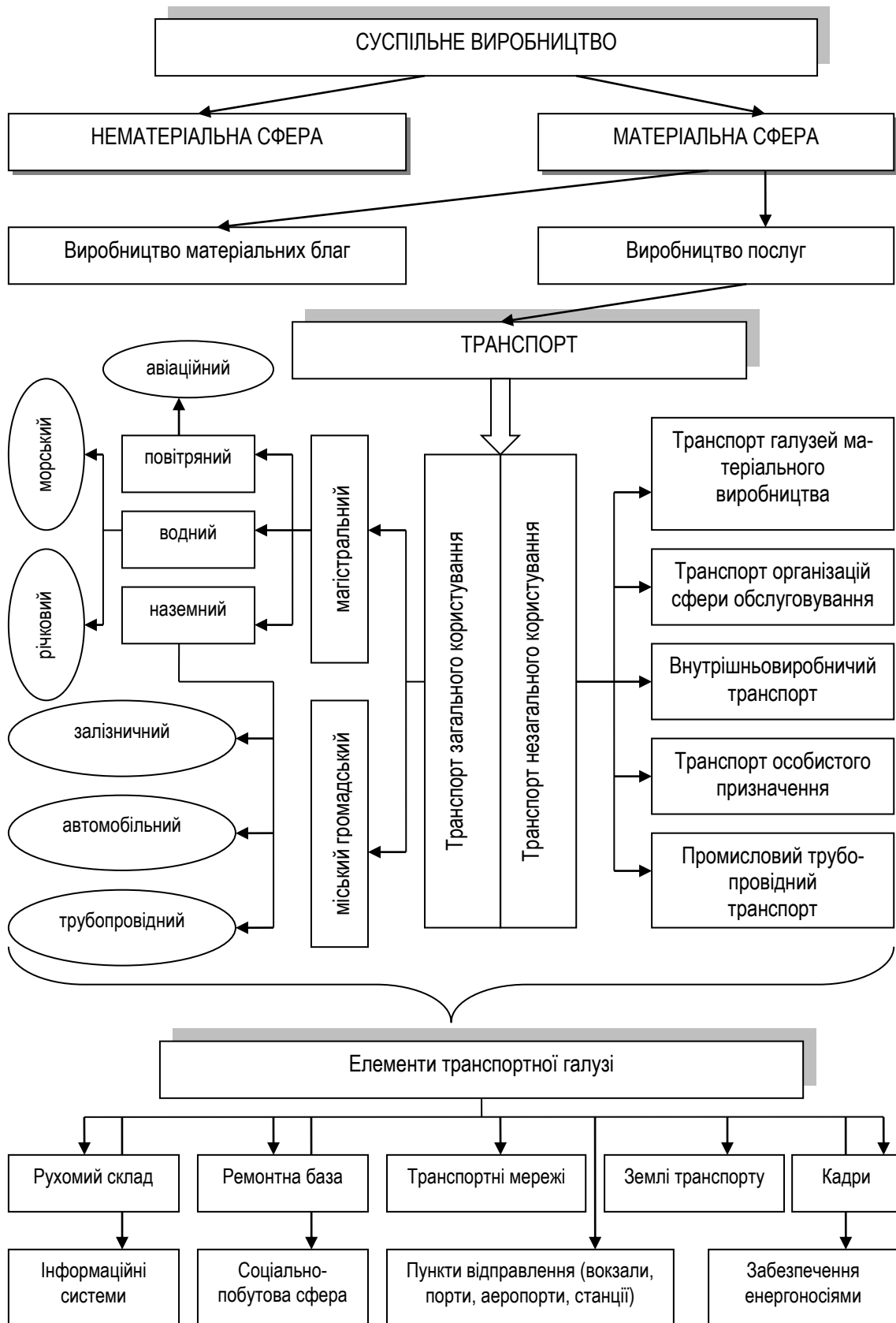
### *1. Роль галузі пасажирських автотранспортних перевезень в економіці України*

Розвиток суспільного виробництва, розширення сфер промислового використання природних ресурсів, розвиток економічних та культурних зв'язків з різними регіонами та державами, потреби обороноздатності країни не можуть бути забезпечені достатньою мірою без належного розвитку всіх видів транспорту, розвиненої транспортної мережі, високої мобільності та маневреності транспортних засобів. Також важливе значення транспорту і в задоволенні потреб населення в перевезеннях.

Транспорт виступає активним об'єктом ринкових відносин, від ефективної діяльності якого залежить нормальне функціонування і розвиток усіх галузей національної економіки і соціальної сфери. Одночасно транспортне виробництво виступає й у ролі суб'єкта регулювання ринкових відносин, особливо при формуванні попиту на перевезення і розподілі їх між взаємодіючими видами транспорту, при встановленні взаємовигідних господарсько-правових відносин між транспортом і вантажовласниками, транспортом і пасажирами.

У процесі розвитку суспільства змінюється роль транспорту в економіці, його зв'язок з іншими галузями виробництва, а також значення окремих видів транспортних засобів у суспільному виробництві. Місце транспортної галузі у системі суспільного виробництва та її структура представлені на рис. И.1.

Складовою єдиної транспортної системи є автомобільний транспорт, який бере безпосередню участь у виробництві матеріальних цінностей, здійснюючи перевезення засобів праці та робочої сили. Закон України «Про транспорт» визначає автомобільний транспорт як уособлену структурну одиницю, до складу якої входять підприємства, що здійснюють перевезення пасажирів, вантажів, багажу, пошти, авторемонтні і шиноремонтні підприємства, рухомий склад автомобільного транспорту, транспортно-експедиційні підприємства, а також автовокзали і автостанції, навчальні заклади, ремонтно-будівельні організації та соціально-побутові заклади, інші підприємства, установи та організації незалежно від форм власності, що забезпечують роботу автомобільного транспорту [130].



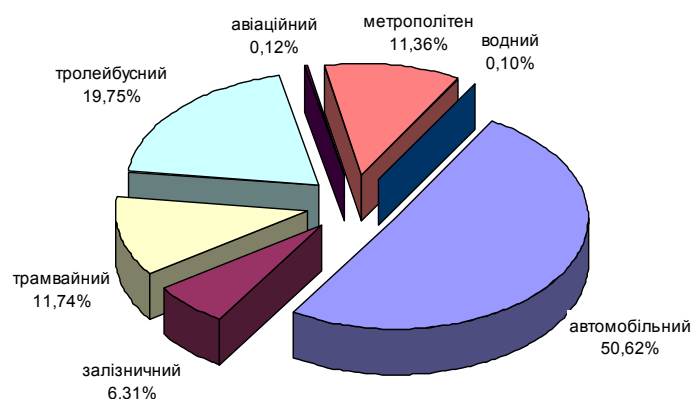
**Рисунок И.1 – Структура транспортної галузі та її місце у системі суспільного виробництва**

Джерело: [203]

Автомобільний транспорт, як самостійна підгалузь галузі транспорту та економіки країни, здійснює просторове переміщення пасажирів і вантажів до місця призначення, впливає на розміщення продуктивних сил територіальних одиниць, визначає територіальну і галузеву структуру господарства регіонів, бере участь у створенні нових робочих місць, є джерелом поповнення бюджетів різних рівнів. Тобто автомобільний транспорт з'єднаний прямими та зворотними зв'язками з іншими галузями економіки. Як основні прямі зв'язки при цьому виступають перевізні спроможності, які автотранспорт надає галузям та населенню. Зворотними зв'язками є потреби автомобільного транспорту в послугах інших галузей і спроможності їх забезпечення різного роду ресурсами.

До переваг автомобільного транспорту, в порівнянні з іншими видами транспорту, відносять більшу маневреність, перевізну спроможність, мобільність, швидкість доставки вантажів та пасажирів, меншу собівартість перевезень на невеликі відстані в порівнянні з водним та залізничним транспортом тощо. При цьому існує і ряд недоліків: більш високі трудомісткість, капіталомісткість; порівняно низький ступінь безпеки перевезень; сильне забруднення навколишнього середовища; висока і нестабільна вартість палива тощо.

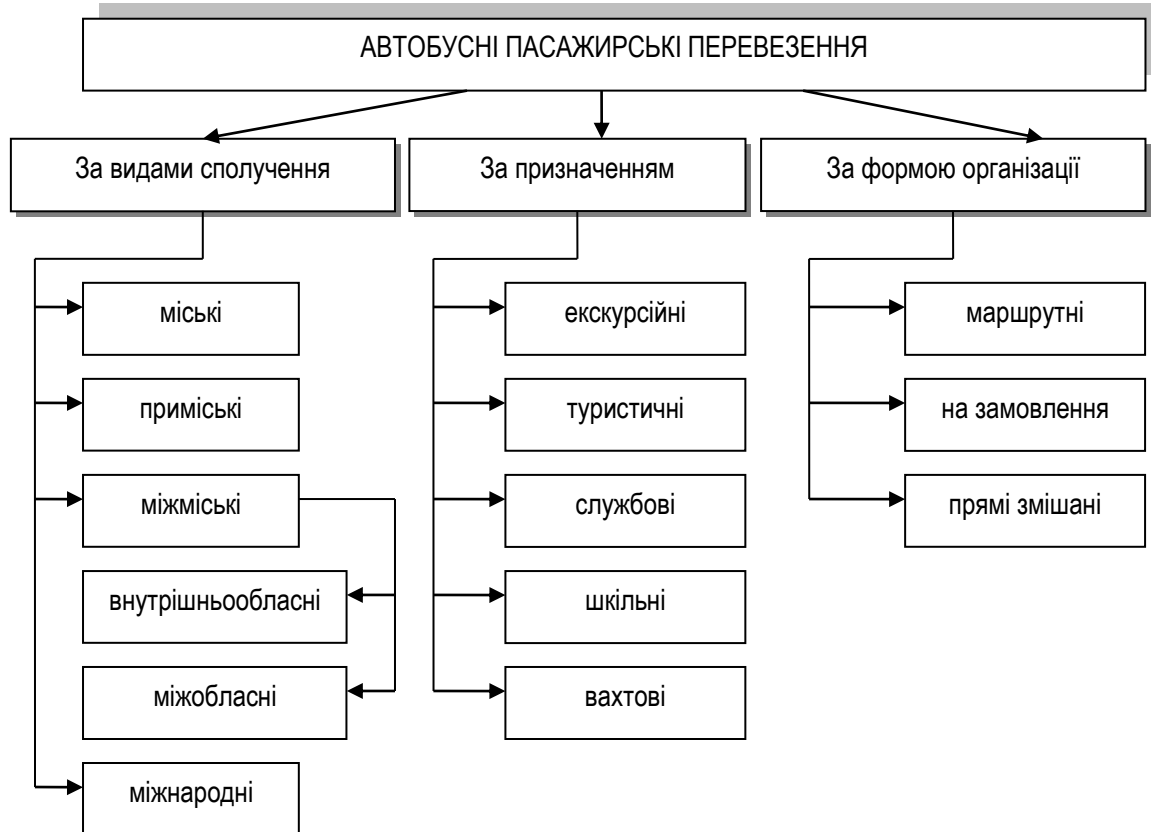
Повне задоволення потреб населення в пасажирських перевезеннях пов'язане з використанням автобусного транспорту. Аналіз структури перевезень пасажирського транспорту за 2012 р. показує, що найбільшу частку в ній займає саме автомобільний транспорт – 3 448,7 млн пасажирів за рік (рис. И.2).



**Рисунок И.2 – Структура пасажирських перевезень в Україні у 2012 році за видами транспорту**

Джерело: [257]

Потреба населення в автобусних перевезеннях визначається окремо за видами сполучення: міські, приміські, міжміські та міжнародні; за призначенням: екскурсійні, туристичні, службові, шкільні, вахтові; за формою організації: маршрутні, на замовлення та прямі змішані (рис. И.3) [203].



**Рисунок И.3 – Класифікація автобусних пасажирських перевезень**

Джерело: [203]

Пасажирські автотранспортні перевезення можна також додатково класифікувати за іншими ознаками: провізними можливостями; швидкістю руху; типами двигунів, що застосовуються; видами палива тощо.

Роль автотранспорту в економіці держави визначається його функціями. Для вантажного автотранспорту – це забезпечення виробничих зв'язків між господарюючими суб'єктами, економічними районами країни і галузями народного господарства, тобто економічна функція. При цьому вантажний автотранспорт належить до виробничої інфраструктури, оскільки використовується для постачання продукції із пунктів виробництва в пункти господарського або особистого споживання. Тобто діяльність вантажного транспорту як складової інфраструктури економіки держави у сфері матеріального виробництва, по-

чинається тоді, коли завершено виробництво продукції і вона надходить для реалізації.

Пасажирський автотранспорт виконує функцію соціальну – в результаті підвищення якості та швидкості перевезень суспільство може приділити більше часу освіти, розвитку культурної діяльності тощо. Економічна природа процесу перевезення в пасажирському автотранспорті є більш складною. До теперішнього часу економісти не мають єдиного погляду відносно того, чи є пасажирський транспорт галуззю матеріального виробництва чи належить до невиробничої сфери.

Серед науковців існує погляд, що коли споживачем транспортних послуг є населення, то діяльність автотранспорту не можна віднести до сфери матеріального виробництва. Але перевезення людей може мати і виробничий характер, якщо ці перевезення обумовлені технологією виробництва продукції або робіт, зокрема, внутрішньозаводські перевезення, перевезення робітників, які працюють у відрядженні або за вахтовим методом, тощо.

Зазначимо, що віднесення пасажирського автотранспорту до тієї чи іншої сфери суспільного виробництва має істотний вплив на функціонування галузевого господарського механізму та пов'язане з ціноутворенням на автопослуги, оцінкою ефективності діяльності транспортних підприємств, визначенням необхідних коштів. Для виявлення напрямків підвищення ефективності функціонування пасажирських автопідприємств, здатних позитивно впливати на економічний розвиток країни, та механізмів фінансування пасажирського автотранспорту загального користування необхідне дослідження особливостей транспорту.

## *2. Особливості діяльності і фінансування підприємств пасажирського автотранспорту*

Першою, головною, особливістю транспорту є те, що в результаті процесу перевезення не створюється новий продукт у вигляді особливої речі. Продукцією транспорту є сам матеріальний процес переміщення вантажів та пасажирів, який здійснюється за допомогою транспортних засобів. У результаті транспортного процесу з перевезеними вантажами та пасажирями відбувається особлива матеріальна переміна – змінювання їх місцезнаходження в просторі і часі.

Другою особливістю транспорту є те, що виробництво і споживання являють собою єдиний та одночасний процес. Тому однією з проблем ефективної роботи транспорту стає раціональне розміщення шляхів та перевізних засобів відповідно до потреб основного виробництва. Надлишок транспортних потужностей в окремих районах не може перекрити їх нестачу в інших. Нематеріальна форма транспорт-



ної продукції та нерозривність процесу її виробництва та споживання тягнуть за собою можливості нераціональних перевезень, які тотожні браку на промисловому підприємстві. Різниця тільки в тому, що втрати від бракованої продукції на промисловому підприємстві виступають в наочному вигляді, а втрати від нераціональних перевезень – у прихованому.

Третя особливість транспорту – відсутність у структурі витрат на виробництво транспортної продукції витрат на сировину, тоді як у промисловості, наприклад, витрати на сировину та напівфабрикати складають суттєву частину.

Четверта особливість транспорту – органічний зв'язок з усіма галузями матеріального та нематеріального виробництва. Для сучасного етапу науково-технічного прогресу характерне поглиблення суспільного розподілу праці та розширення кола пов'язаних між собою виробництв. Значення транспортного фактора, який забезпечує поширення виробничо-економічних, трудових, культурно-побутових та інших зв'язків, має тенденцію до постійного зростання.

П'ята особливість транспорту – пасажирський автотранспорт загального користування залишається галуззю економіки держави, в якій лише частково діє основний принцип ринкової економіки – вартість товару (послуг) повинна бути сплачена споживачем виробнику. Це пов'язано з тим, що виконуючи соціальну функцію держави, підприємства пасажирського автотранспорту перевозять окремі групи громадян за пільговими тарифами або безоплатно. При цьому виконання цієї функції для підприємств пасажирського автотранспорту супроводжується витратами (це так звані «випадаючі доходи»), які повинні компенсуватися з бюджету.

Шоста особливість транспорту – за адміністративно-командної економіки державні автобусні парки належали до категорії планово-збиткових. Перші збиткові автобусні підприємства, що здійснювали перевезення, з'явилися в СРСР у 1974 р. У наступні роки їх кількість зростала, але вони виконували свої функції, оскільки обласні автоуправління системи Мінавтотрансу республіки не тільки повністю компенсували збитки, але й виділяли кошти на укріплення ремонтної бази, оновлення рухомого складу за рахунок прибутку від вантажних і таксомоторних перевезень. Фінансування інфраструктури здійснювалось за рахунок державних (бюджетних) капіталовкладень. Оновлення парку автобусів у середньому становило 10 % на рік. Збитки компенсувалися за рахунок перерозподілу прибутку рентабельних таксомоторних і вантажних перевезень. До 1990 р. щороку вводились в експлуатацію до 5 тис. нових автобусів. З 1992 р. оновлення автобусів за рахунок Державного бюджету припинилося, що призвело до старіння

парку та погіршення його структури. На даний час джерелами фінансування інфраструктури (переважно придбання автобусів) є приватний капітал, власні кошти акціонерних товариств (кредити, лізинг) і кошти місцевих бюджетів [203]. Можливості останніх обмежені, тому придбання нових автобусів за рахунок цього джерела мають епізодичний характер.

Сьома особливість транспорту – ринок пасажирських автотранспортних послуг був монопольним, повністю регулювався та контролювався державою. Система пасажирських автомобільних перевезень в Україні створювалась протягом тривалого часу. Станом на 1990 р. перевезення пасажирів здійснювали 450 автотранспортних підприємств, які у своєму складі мали більше 54,3 тис. автобусів різних класів за місткістю і комфортністю. Достатньо розвинутою була мережа пасажирських транспортних сполучень, яка складалась із 18,2 тис. міських, приміських, міжміських та міжнародних маршрутів, 42 тис. автобусів виконували щоденно 220 тис. рейсів, усі міста і 97 % сіл та селищ мали автобусне сполучення [203].

До 1993 р. суспільним транспортом забезпечувались перевезення пасажирів на досить високому рівні, а державне управління автотранспортом здійснювалось на основі єдиних вимог і технологій перевезень для підприємств усіх міністерств і відомств та їх реалізації через регіональні органи Міністерства транспорту і місцеві органи влади. Діяли вимоги та процедури щодо відкриття автобусних маршрутів, проводились дослідження і доводились завдання до кожного міста України з метою забезпечення нормативного рівня регулярності руху, максимальної наповнюваності автобусів у години «пік», витрат часу населення на поїздки на роботу або у побутових цілях. Процес організації пасажирських перевезень у регіонах і контроль за їх якістю здійснювали обласні та міські управління автомобільного транспорту, які повною мірою забезпечували також організацію та контроль якості пасажирських перевезень у приміському та міжміському сполученнях. Кожній області Міністерством транспорту доводились завдання щодо розвитку регулярного автобусного сполучення. За умов планової економіки така структура державного управління діяльністю автомобільного транспорту забезпечувала ефективну роботу громадського транспорту та відповідала вимогам щодо галузі.

На сьогодні на ринку пасажирських автопослуг працюють підприємства різних форм власності та приватні підприємці, кількість яких складає 18 394 [133]. При цьому зростання числа перевізників відбулося за рахунок збільшення кількості приватних перевізників – фізичних осіб, які в переважній більшості володіють рухомим складом

малого класу. Так, кількість ліцензованих перевізників, що мають лише 1 автобус, складає 11 255, тобто 61,2 % [133]. Вимоги до організації діяльності підприємств та приватних підприємців також відрізняються: це і наявність певних відділів та служб (обслуговуючої ремонтної бази, служби охорони праці та безпеки руху тощо); обсяги звітності; ступінь відповідальності за порушення у сфері організації перевезень тощо.

Несприятливі умови функціонування на ринку пасажирських автотранспортних перевезень для великих підприємств призвели до поступового зникнення останніх з ринку. Наслідком цього є втрата контролю з боку держави за кількістю та якістю послуг, технічним станом рухомого складу перевізників, а також відмова приватних перевізників надавати безоплатні послуги пільговим категоріям населення. Таким чином, пасажирський автотранспорт поступово перестає виконувати соціальну функцію – загальну доступність послуг для населення.

До того ж конкуренція між перевізниками різних форм власності виявилася нерівноправною через непорівнянність структури їх витрат та податкового навантаження. Це призводить до перенасичення ринку транспортними засобами малої місткості і різкого зменшення кількості автобусів великої місткості, що є неефективним з точки зору екології, безпеки перевезень, а також наявності суспільно необхідної транспортної роботи.

Існує ще одна особливість – при державному регулюванні тарифів на приміські та міжміські перевезення в умовах нерегульованих ринкових цін на паливно-мастильні матеріали, запчастини та автошину собівартість перевезень постійно зростає. Механізм оперативного коригування тарифів відсутній. Тарифи та рівень транспортного обслуговування встановлюються згідно з конкретними політичними задачами. Тому фінансова підтримка збиткових транспортних операцій з боку державних органів управління – це фактично плата за послуги, які надаються суспільству (функціонування економіки, зменшення негативного впливу на довкілля, забезпечення безпеки перевезень тощо).

Також урядом було ухвалено Концепцію Державної цільової економічної програми розвитку автомобільного транспорту на період до 2015 року [126]. Сама програма в порушення вимог розпорядження Кабінету міністрів України від 03.08.2011 № 732-р до цих пір не прийнята.

### *3. Проблеми галузі пасажирських автотранспортних перевезень*

Узагальнення офіційних повідомлень і виступів представників органів державного управління (Міністерства інфраструктури, Департаменту автомобільного транспорту, Державної інспекції України

з безпеки на наземному транспорті (Укртрансінспекції)), громадської організації перевізників (Всеукраїнської громадської організації «Всеукраїнська асоціація автомобільних перевізників» (ВГО «ВААП»)), публікацій у науковій і фаховій літературі з проблем пасажирського автотранспорту дозволило виокремити наступні проблеми галузі:

а) загальноекономічні:

- скорочення кількості населення, що призводить до зменшення потреби у транспортному сполученні і, як наслідок, до поступового закриття нерентабельних, але соціально необхідних автобусних маршрутів;
- значний рівень безробіття, зупинка промислових підприємств, зниження життєвого рівня населення і, як наслідок, скорочення платоспроможного попиту на послуги автотранспортних підприємств;
- відсутність державного реєстру пільгових категорій громадян, кількість яких становить більше 50 (за соціальною та професійною ознаками) і за деякими підрахунками становить близько 43 % усього населення [39];

б) специфічні:

- відсутність державного протекціонізму стосовно звільнення автотранспортних підприємств від надмірного податкового та соціального навантаження;
- неможливість приведення умовно-постійних витрат на утримання інфраструктури відповідно до обсягів перевезень, які в останні роки багаторазово знизилися внаслідок припинення виробництва на багатьох підприємствах, затримання виплати заробітної плати тощо;
- недосконалість структури парку автобусів – більшість транспортних засобів за своєю конструкцією, пасажиромісткістю, типами кузова, параметрами комфортності, видами та питомими витратами палива, екологічними показниками не відповідають сучасним вимогам;
- відсутність ефективного механізму інвестування в технічне переобладнання та модернізацію матеріальної бази автотранспорту; оновлення парку рухомого складу автомобільного транспорту відбувається повільними темпами – майже 70 % рухомого складу є технічно та/або морально застарілими, а 50 % автобусів експлуатуються більш ніж 10 років [126];
- зниження якості пасажирських перевезень внаслідок відсутності дієвого державного контролю за роботою рухомого складу на маршрутах (регулярність руху, вимоги безпеки, облаштування маршрутів), що особливо стосується перевізників недержавних форм власності;

- відсутність ефективної системи компенсації перевізникам втрат, пов'язаних з перевезенням пільгових категорій пасажирів, а також визначення реального обсягу таких втрат;
- викиди в атмосферу шкідливих речовин автомобільним транспортом становлять 95 % викидів, що здійснюються пересувними джерелами забруднення;
- недосконалість системи організації міжнародних перевезень пасажирів автомобільним транспортом;
- недоліки у підготовці персоналу автомобільного транспорту та системи допуску до професії, що спричиняє підвищення кількості ДТП та зростання тяжкості їх наслідків;
- відсутність дієвого механізму боротьби з функціонуванням «нелегальних» перевізників;
- відсутність електронної інформаційно-аналітичної системи, сучасних технологій диспетчерського супутникового позиціонування (GPS);
- низька якість стану автомобільних доріг та інших складових інфраструктури ринку пасажирських автотранспортних послуг.

Розв'язання зазначених проблем потребує системного підходу. Оскільки держава відіграє провідну роль у формуванні та регулюванні ринку автотранспортних послуг, то від того, як вона побудує відносини з суб'єктами транспортного ринку, залежить сценарій подальшого розвитку галузі в цілому. Наразі було розроблено і узгоджено спільні пропозиції Міністерства інфраструктури та Всеукраїнської громадської організації «Всеукраїнська асоціація автомобільних перевізників» (ВГО «ВААП») щодо вирішення проблемних питань у галузі пасажирських автотранспортних перевезень (табл. И.1).

**Таблиця И.1 – Пропозиції Міністерства інфраструктури та ВГО «ВААП» щодо вирішення проблемних питань у галузі пасажирських автотранспортних перевезень**

№ з/п	Проблемні питання	Шляхи вирішення	Виконавці
1	Відсутність державної цільової програми розвитку автомобільного транспорту	Розробка та затвердження Державної цільової економічної програми розвитку автомобільного транспорту на період до 2015 року на виконання розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.08.2011 № 732-р [126]	Департамент автомобільного транспорту ВГО «ВААП»
2	Відсутність координації роботи контролюючих органів з питань виведення з ринку перевезень «нелегальних» перевізників	Прийняття та забезпечення виконання розпорядження Кабінету Міністрів України зі створення центральної та регіональних робочих міжвідомчих груп по опрацюванню проблемних питань діяльності автомобільних перевізників та виконання заходів щодо унеможливлення здійснення нелегальних перевезень	Департамент автомобільного транспорту Укртрансінспекція ВГО «ВААП»

**Продовж. табл. И.1**

№ з/п	Проблемні питання	Шляхи вирішення	Виконавці
3	Наявність на ринку автотранспортних послуг значної кількості «нелегальних» перевізників	Оперативне реагування на інформацію «ВААП» про порушення автотранспортного законодавства під час регулярних перевезень під виглядом інших видів перевезень, зокрема на маршрутах, що з'єднують м. Київ з іншими населеними пунктами держави з метою унеможливлення цих перевезень	Укртрансінспекція ВГО «ВААП»
4	Недосконала та неефективна система надання пільг для проїзду у громадському пасажирському транспорті	Передбачення у новій редакції Закону України «Про автомобільний транспорт» та в інших нормативно-правових актах запровадження з 1 січня 2014 р. переходу до адресної грошової допомоги громадянам, які мають право на пільги під час користування послугами пасажирського автомобільного транспорту	Департамент автомобільного транспорту ВГО «ВААП»
5	Відсутність чіткого механізму відкриття і закриття автобусних маршрутів загального користування і, як наслідок, відсутність ефективної мережі автобусних маршрутів	Визначення при розробці нормативно-правових актів (Правила надання послуг, Порядок ведення реєстру) порядку відкриття і закриття автобусних маршрутів загального користування. Проведення узгоджувальної наради стосовно встановлення чітких критеріїв відкриття маршрутів та узгодження маршрутних мереж, що формуються організаторами різних рівнів	Департамент автомобільного транспорту Укртрансінспекція ВГО «ВААП» Обласні державні адміністрації
6	Застарілий рухомий склад, який використовується для здійснення перевезень автотранспортом, що безпосередньо впливає на безпеку та якість перевезень	Запровадження державної підтримки оновлення рухомого складу. Передбачення при підготовці проекту змін до Державного бюджету на 2013 рік та проекту Державного бюджету на 2014 рік видатків на покриття витрат, пов'язаних з компенсацією відсоткової ставки кредитів банків перевізникам на придбання вітчизняних автобусів середньої, великої та особливо великої пасажиромісткості	Департамент автомобільного транспорту ВГО «ВААП»
7	Порядок проведення конкурсу з перевезення пасажирів на автобусних маршрутах загального користування містить ризики вчинення корупційних діянь посадовими особами та в цілому необ'єктивно оцінює перевізників-претендентів	Забезпечення перегляду умов проведення конкурсів з передбаченням прозорості дій організаторів та об'єктивної системи оцінки пропозицій перевізників	Департамент автомобільного транспорту Укртрансінспекція ВГО «ВААП»
8	Неоднаковий підхід до формування тарифу на приміських та внутрішньообласних автобусних маршрутах в різних регіонах України з відносно однаковими цінами на паливо, запчастини та інші витратні матеріали. Тривала процедура погодження тарифів унеможливує ефективну діяльність у сфері пасажирських перевезень та оновлення рухомого складу	Внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 25.12.1996 № 1548 «Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів)» стосовно відміни регулювання тарифів на приміських та внутрішньообласних автобусних маршрутах. Відміна процедури узгодження змін тарифів та послуг Мінрегіоном України, що були введені факсограмою від 25.01.2013 № 7/20-1108	Департамент автомобільного транспорту ВГО «ВААП»

**Продовж. табл. И.1**

№ з/п	Проблемні питання	Шляхи вирішення	Виконавці
9	Різні умови оподаткування перевізників створюють умови для недобросовісної конкуренції	Передбачення у новій редакції Закону України «Про автомобільний транспорт» та в інших нормативно-правових актах запровадження з 1 січня 2014 року обов'язку перевізників, що здійснюють пасажирські перевезення автобусами, працювати виключно на загальній системі оподаткування	Департамент автомобільного транспорту ВГО «ВААП»
10	Складність процедури отримання віз особами, що забезпечують здійснення міжнародних автомобільних перевезень	Виступ з пропозицією перед Міністерством закордонних справ про спрощення отримання віз керівниками, уповноваженими особами та водіями перевізників, які виконують міжнародні перевезення	Департамент автомобільного транспорту ВГО «ВААП»
11	Додаткове фінансове навантаження на перевізників, зокрема з питань обов'язкового запровадження тахографів та ременів безпеки, за умови існування «нелегальних» перевізників та регулювання тарифів	Забезпечення у новій редакції Закону України «Про автомобільний транспорт» поетапного впровадження технічних засобів забезпечення перевезень з урахуванням реального стану ринку пасажирських перевезень	Департамент автомобільного транспорту Укртрансінспекція ВГО «ВААП»
12	Низький рівень участі громадськості в забезпеченні організації пасажирських перевезень на міжнародних регулярних маршрутах	Прискорення прийняття нової редакції наказу Міністерства транспорту України «Про затвердження Порядку організації регулярних, нерегулярних і маятникових перевезень пасажирів автомобільним транспортом у міжнародному сполученні»	Департамент автомобільного транспорту Укртрансінспекція ВГО «ВААП»
13	Відсутність ринкових відносин між перевізниками та суб'єктами господарювання, що здійснюють автостанційну діяльність	Передбачення у новій редакції Закону України «Про автомобільний транспорт» та в інших нормативно-правових актах створення ринкових умов діяльності автостанцій	Департамент автомобільного транспорту Укртрансінспекція ВГО «ВААП»
14	Недостатній рівень участі громадськості в забезпеченні прозорості діяльності центральних органів виконавчої влади	Забезпечення співпраці з питань нормативного регулювання галузі та прозорості організації пасажирських перевезень	Департамент автомобільного транспорту Укртрансінспекція ВГО «ВААП»

Також урядом було ухвалено Концепцію Державної цільової економічної програми розвитку автомобільного транспорту на період до 2015 року [126]. Сама програма в порушення вимог розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.08.2011 № 732-р до цього часу не прийнята.

У зв'язку з вищезазначеним уявляється доцільним проведення аудиту ефективності.

#### *4. Пропозиції щодо формулювання ключових параметрів аудиту ефективності*

Назва: «Аудит ефективності державної політики у галузі пасажирських автотранспортних перевезень».

Об'єкти: Міністерство інфраструктури, Департамент автомобільного транспорту, Державна інспекція України з безпеки на наземному транспорті (Укртрансінспекція), Міністерство фінансів, перевізники – юридичні і фізичні особи (вибірково, за переліком з усіх регіонів України), місцеві державні адміністрації.

Цілі:

*Ціль 1.* Аналіз ефективності державної політики регулювання ринку пасажирських автотранспортних послуг.

Завдання:

1.1 Оцінка результативності реформ у галузі пасажирських автотранспортних перевезень.

1.2 Оцінка ефективності допуску на ринок пасажирських автотранспортних перевезень надавачів послуг різних форм власності.

1.3 Оцінка ефективності встановлення граничних тарифів на окремі види пасажирських автотранспортних перевезень.

1.4 Оцінка ефективності правових актів стосовно закриття доступу на ринок автотранспортних перевезень нелегальним перевізникам.

1.5 Оцінка ефективності системи конкурсного відбору надавачів послуг пасажирського автотранспорту.

1.6 Оцінка якості послуг пасажирського автотранспорту, що надаються населенню.

1.7 Визначення можливих ризиків реалізації Концепції Державної цільової економічної програми розвитку автомобільного транспорту на період до 2015 року.

*Ціль 2.* Оцінка економічності та ефективності системи пільг населенню для проїзду у пасажирському автотранспорті.

Завдання:

2.1 Визначення доцільності надання пільг різним категоріям населення у взаємозв'язку з їх потребами.

2.2 Аналіз економічності системи надання пільг населенню для проїзду у пасажирському автотранспорті.

2.3 Визначення взаємозв'язку між фактично наданими послугами пільговим категоріям населення і розміром компенсації, яку отримали перевізники на ці цілі з бюджету.

2.4 Оцінка ефективності заміни системи компенсації перевізникам вартості наданих послуг пільговим категоріям населення у вигляді субвенції на адресну грошову допомогу пільговикам.



*Ціль 3.* Оцінка ефективності використання підприємствами пасажирського автотранспорту субвенції на компенсацію за пільговий проїзд окремих категорій громадян.

Завдання:

3.1 Оцінка співвідношення розрахункової суми субвенції з фактично отриманою підприємствами пасажирського автотранспорту.

3.2 Оцінка можливих ризиків визначення фактично виконаної роботи підприємствами пасажирського автотранспорту.

3.3 Оцінка ефективності контролю за порядком розрахунку сум субвенції з боку відповідних державних органів.

3.4 Оцінка ефективності витрачання коштів субвенції підприємствами пасажирського автотранспорту.

3.5 Оцінка ефективності розрахунку тарифу на перевезення пасажирів.

Орієнтовні критерії аудиту

**Таблиця И.2 – Орієнтовні критерії аудиту ефективності державної політики у галузі пасажирських автотранспортних перевезень**

Назва критерію	Опис критерію	Одиниці виміру
1. Підвищення ефективності функціонування галузі пасажирських автотранспортних перевезень	1.1 Розширення маршрутної мережі (у т.ч. у сільській місцевості)	кількість
	1.2 Підвищення безпеки:	кількість
	1.2.1 Зменшення кількості дорожньо-транспортних пригод	
	1.2.2 Зменшення кількості автотранспортних засобів зі строком експлуатації більше 10 років	
	1.2.3 Збільшення кількості сертифікованих вітчизняних автотранспортних засобів в експлуатації	кількість
	1.3 Зниження забруднення навколишнього середовища внаслідок збільшення використання нових автотранспортних засобів	кількість викидів, оцінки
	1.4 Стабільність цін на автопослуги	експертна оцінка
	1.5 Збільшення надходжень до бюджету від надавачів автотранспортних послуг у вигляді податків та обов'язкових зборів	грн.
1.6 Збільшення обсягів перевезення соціально незахищених категорій населення в натуральному вираженні	кількість	

**Продовж. табл. И.2**

<b>Назва критерію</b>	<b>Опис критерію</b>	<b>Одиниці виміру</b>
2. Підвищення якості обслуговування населення	2.1 Доступність автопослуги для широкого кола споживачів	експертна оцінка
	2.2 Доступність ціни автопослуги для широкого кола споживачів	експертна оцінка
	2.3 Диференціація ціни автопослуги залежно від рівня комфортабельності та швидкості перевезення	експертна оцінка
	2.4 Стабільність ціни автопослуги	експертна оцінка
	2.5 Підвищення безпеки перевезень	експертна оцінка
3. Поліпшення результатів виробничо-господарської діяльності та підвищення виробничого потенціалу підприємств	3.1 Чистий прибуток (наявність та розмір)	грн.
	3.2 Розмір і співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованостей	грн., відсотки
	3.3 Рентабельність виробничої діяльності, власного капіталу, інвестицій	відсотки
	3.4 Збільшення виробництва автопослуг у вартісному і натуральному вираженні	грн., кількість
	3.5 Розширення маршрутної мережі (кількість маршрутів та рейсів, відсоток охоплення сегмента існуючого ринку)	кількість, відсотки
4. Покращення ресурсного забезпечення виробничої діяльності перевізників	4.1 Середньорічна вартість основних засобів	грн.
	4.2 Кількість придбаних основних засобів	кількість
	4.3 Кількість основних засобів, що вибули	кількість
	4.4 Середньооблікова кількість працівників	кількість
	4.5 Кадрова забезпеченість – структура штату за категоріями працівників (водії, ремонтні робочі, апарат управління), за рівнем освіти	кількість, відсотки, експертна оцінка
5. Підвищення рівня фінансування діяльності перевізників	5.1 Розмір отриманих субвенцій	грн.
	5.2 Розмір отриманих кредитів	грн.
	5.3 Суми надходжень з інших джерел фінансування (інвестори, власники, інше)	грн.
	5.4 Обсяг оборотних коштів	грн.

**Приклад робочого документа державного аудитора  
з оцінки ризиків**

Тема аудиту ефективності: «Аудит ефективності державної політики у галузі пасажирських автотранспортних перевезень»

Шифр робочого документа:

Аудиторська група: \_\_\_\_\_

**Оцінка наявних ризиків**

№	Сутність ризику	Оцінка ризику			Примітки
		низький	середній	високий	
1	Неправильне визначення обсягів субвенції органами, відповідальними за її розрахунок і обґрунтування		✓		З метою зниження ризику можливе зіставлення з розрахунками підприємств – надавачів автопослуг
2	Неправильне визначення пасажиропотоку: підприємствами – надавачами автотранспортних послуг; органами місцевих державних адміністрацій, що проводять відповідний контроль; державними аудиторами під час контрольних заходів		✓	✓ ✓	Можливе застосування спостереження
3	Зменшення суми субвенції без підтвердження належними розрахунками	✓			
4	Нерівномірний розподіл субвенції між суб'єктами-одержувачами		✓		
5	Неправильний розрахунок виконаної роботи для обґрунтування сум субвенції			✓	
6	Завищення розрахункового розміру тарифу на проїзд		✓		
7	Викривлення фінансового стану у звітності підприємства – надавача автотранспортних послуг		✓		Аналіз результатів попередніх фінансових аудитів та звітів приватних аудиторів

№	Сутність ризику	Оцінка ризику			Примітки
		низький	середній	високий	
8	Неможливість встановити обсяги фактично виконаної роботи підприємствами (фізичними особами) – надавачами автотранспортних послуг			✓	
9	Відсутність документального підтвердження виконаної роботи: підприємствами – надавачами автотранспортних послуг; фізичними особами – надавачами автотранспортних послуг		✓	✓	
10	Надання автотранспортних послуг незареєстрованими перевізниками (без ліцензії, дозволу тощо)		✓		Потребує узгодження з інформацією державних органів та населення
11	Неправомірне визначення переможця конкурсу на надання послуг пасажирського автотранспорту		✓		
12	Приховування частини виручки підприємствами (фізичними особами) – надавачами автотранспортних послуг		✓		
13	Неналежний контроль за розподілом субвенції на місцях	✓			
14	Безпідставне надання пільг певним громадянам		✓		Недостовірна інформація при реєстрації пільговиків
15	Ненадання необхідної інформації фізичними особами – надавачами автотранспортних послуг			✓	Можливі запити інформації з інших джерел, зокрема від територіальних управлінь Державної служби статистики

Виконавець \_\_\_\_\_ « \_\_\_\_ » 20\_\_ р.  
П.І.Б. підпис дата

Керівник  
аудиторської групи \_\_\_\_\_ « \_\_\_\_ » 20\_\_ р.  
П.І.Б. підпис дата

Перевірив \_\_\_\_\_ « \_\_\_\_ » 20\_\_ р.  
посада, П.І.Б. підпис дата



**Приклад робочого документа державного аудитора  
з аналізу якості наданих послуг**

Тема аудиту ефективності: «Аудит ефективності державної політики у галузі пасажирських автотранспортних перевезень»

Шифр робочого документа: □ □ □ □ □ □ □ □ □ □

Аудиторська група: \_\_\_\_\_

Регіон \_\_\_\_\_

Кількість зареєстрованого населення у регіоні \_\_\_\_\_

Кількість опитаних \_\_\_\_\_

Висновок щодо загальної репрезентативності опитування \_\_\_\_\_

**Аналіз вивчення якості послуг пасажирського автотранспорту  
за результатами опитування населення**

№	Зміст питання	Характеристика відповідей						Примітки	
		усього	у т.ч.				відсутність відповіді		%
			позитивні	%	негативні	%			
1	Наявність пільг при користуванні послугами пасажирського автотранспорту								
2	Частота користування послугами пасажирського автотранспорту: - часто - іноді - рідко - не користуються								
3	Задоволеність якістю отриманих послуг: - за ціною - за доступністю - за своєчасністю - за комфортністю - за безпекою - за наявністю супутніх послуг								

№	Зміст питання	Характеристика відповідей						Примітки	
		усього	у т.ч.				відсутність відповіді		%
			позитивні	%	негативні	%			
4	Отримання підтверджуючого документу про надану послугу пасажирського автотранспорту: - завжди - іноді - рідко - не видають								
5	Випадки відмови у наданні пільги на проїзд за умови пред'явлення відповідних документів								
6	Доступність інформації щодо умов надання послуги пасажирського автотранспорту та їх змін								
7	Бажання отримати надану державою пільгу з користування послугами пасажирського автотранспорту у грошовій формі								

Виконавець \_\_\_\_\_ «\_\_» \_\_\_\_ 20\_\_ р.  
П.І.Б. підпис дата

Керівник  
аудиторської групи \_\_\_\_\_ «\_\_» \_\_\_\_ 20\_\_ р.  
П.І.Б. підпис дата

Перевірив \_\_\_\_\_ «\_\_» \_\_\_\_ 20\_\_ р.  
посада, П.І.Б. підпис дата

## Приклад робочого документа державного аудитора з тестування внутрішнього контролю розрахунку тарифів

Тема аудиту ефективності: «Аудит ефективності державної політики у галузі пасажирських автотранспортних перевезень»

Шифр робочого документа:

Аудиторська група: \_\_\_\_\_

Підприємство \_\_\_\_\_

Період, що перевіряється \_\_\_\_\_

### Тест внутрішнього контролю розрахунку тарифів

№	Зміст питання	Варіанти відповідей			Примітки
		так	ні	дані відсутні	
1	Чи розроблена на підприємстві політика ціноутворення?				
2	Хто відповідає за розрахунок тарифу на перевезення на підприємстві: - економічний (планово-економічний) відділ - бухгалтерія - інший відділ				Якщо відділ не позначено у питанні – зазначити який саме
3	Як часто переглядається діючий тариф: - один раз на рік - один раз на квартал - залежно від змін кон'юнктури ринку (ціни на паливо-мастильні матеріали, розміру заробітної плати тощо) - не переглядається				
4	Чи залежить розрахунок тарифу від пасажиропотоку?				
5	Чи впливає кількість перевезених пасажирів пільгових категорій на розрахунок тарифу?				
6	Чи закладено до розрахунку тарифу відшкодування витрат на оновлення рухомого складу?				
7	Чи застосовуються на підприємстві регульовані тарифи?				



№	Зміст питання	Варіанти відповідей			Примітки
		так	ні	дані відсутні	
8	Чи використовується система диференційованих тарифів на підприємстві: - відрубний - перекриваючий - поясний				
9	Чи контролюють державні органи порядок розрахунку тарифу?				Зазначити які саме і як часто
10	Чи відповідає процедура узгодження тарифу чинному законодавству?				За термінами і процедурою

Виконавець \_\_\_\_\_ «\_\_» \_\_\_\_ 20\_\_ р.  
П.І.Б. підпис дата

Керівник  
аудиторської групи \_\_\_\_\_ «\_\_» \_\_\_\_ 20\_\_ р.  
П.І.Б. підпис дата

Перевірив \_\_\_\_\_ «\_\_» \_\_\_\_ 20\_\_ р.  
посада, П.І.Б. підпис дата

*Наукове видання*

**Слободяник Юлія Борисівна**

**Формування системи державного аудиту в Україні**

Монографія

Редактор *І.М. Вербицька*

Комп'ютерна верстка *С.М. Антоненко*

Дизайн обкладинки *С.М. Антоненко*

Підписано до друку 03.01.2014. Формат 60x90/16. Гарнітура Times.  
Обл.-вид. арк. 17,0. Умов. друк. арк. 20,5. Тираж 300 пр. Вид. № 1. Зам. 02.

Видавець і виготовлювач: ФОП Наталуха А.С.  
40030, м. Суми, вул. Кузнечна, 2  
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи СМв № 034 від 28.04.09

