

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/321685251>

Державний фінансовий контроль: Підручник

Book · December 2017

CITATIONS

0

READS

2,482

1 author:



Andrii Khmelkov

V. N. Karazin Kharkiv National University

21 PUBLICATIONS 5 CITATIONS

[SEE PROFILE](#)

Some of the authors of this publication are also working on these related projects:



institute of control [View project](#)



public finance [View project](#)

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені В. Н. КАРАЗІНА**

А. В. Хмельков

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ

ПІДРУЧНИК

Харків – 2017

Рецензенти:

Азаренкова Г.М., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Харківського навчально-наукового інституту Державного вищого навчального закладу «Університет банківської справи»;

Глуценко В.В., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів та кредиту Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна;

Латинін М.А., доктор державного управління, професор, завідувач кафедри економічної політики та менеджменту Харківського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентові України.

Затверджено до друку Вченою радою
Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна
(протокол № 10 від 27.06.2017 р.)

Хмельков А.В. Державний фінансовий контроль: Підручник / А.В. Хмельков. –
X 65 Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2017. – 228 с.

ISBN 978-966-285-436-7

Підручник підготовлено відповідно до навчальної програми з дисципліни «Державний фінансовий контроль». За допомогою теорії розкривається сутність державного фінансового контролю та його структурних елементів: суб'єктів, об'єктів, предмету, видів, форм і методів. Прикладний зміст полягає у застосуванні набутих теоретичних знань до розв'язання складних задач і проблем під час функціонування суб'єктів державного фінансового контролю. Досліджено та проаналізовано національне законодавче підґрунття та досвід міжнародних інституцій щодо питань функціонування державного фінансового контролю. Підручник сприяє у набутті здобувачем вищої освіти, фахових компетентностей з такої галузі професійної діяльності, як – державний фінансовий контроль.

Підручник буде корисним для здобувачів вищої освіти з галузі знань «Управління та адміністрування», науковців, фахівців у сфері державного фінансового контролю та працівників фінансових служб підприємств, установ, органів державної влади і місцевого самоврядування.

УДК 35.072.6:336.131 (075.8)

ISBN 978-966-285-436-7

© Харківський національний університет
імені В. Н. Каразіна, 2017

© Хмельков А. В., 2017

© Дончик І. М., макет обкладинки, 2017

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
ЧАСТИНА 1. НАВЧАЛЬНИЙ МАТЕРІАЛ	7
РОЗДІЛ 1. ІНСТИТУТ КОНТРОЛЮ	8
1.1. Інституціоналізація контрольної функції фінансів.....	9
1.2. Державний фінансовий контроль та його система.....	13
Бібліографічний список до розділу.....	21
РОЗДІЛ 2. ВИДИ, МЕТОДИ ТА ФОРМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	24
2.1. Методологічне обґрунтування виду державного фінансового контролю.....	25
2.2. Форми державного фінансового контролю та їх взаємозв'язок з іншими структурними елементами системи контролю.....	26
2.3. Метод контролю та його: способи, прийоми, інструментарій.....	28
Бібліографічний список до розділу.....	41
РОЗДІЛ 3. Агенти інституту контролю та їх предметно-об'єктна сфера впливу	43
3.1. Диференціація фінансових інститутів держави на інституційні групи: агенти інститут контролю й інші.....	44
3.2. Предмет та об'єкт впливу агентів інституту контролю.....	53
3.3. Структура та обсяги фінансових порушень із предметом контролю.....	78
Бібліографічний список до розділу.....	86
РОЗДІЛ 4. НАДНАЦІОНАЛЬНА ПРАКТИКА З ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	93
4.1. Наднаціональні інститути з питань фінансового контролю та представництво України в них.....	94
4.2. Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю – INTOSAI: її роль у розбудові та вдосконаленні державного фінансового контролю.....	96
4.3. Методологічні розробки Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI).....	98
4.3.1. Міжнародні стандарти для вищих органів фінансового контролю (ISSAI).....	100
4.3.2. Керівництво INTOSAI з сумлінного управління (INTOSAI-GOV).....	104
Бібліографічний список до розділу.....	109

РОЗДІЛ 5. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	112
5.1. Впровадження державного фінансового контролю: теорія та практика.....	113
5.2. Законодавчі межі державного фінансового контролю.....	114
Бібліографічний список до розділу.....	128
 РОЗДІЛ 6. СУБ'ЄКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ УКРАЇНИ.....	132
6.1. Суб'єкт державного фінансового контролю, який діє від імені Верховної Ради України.....	133
6.1.1. Розвиток та формування контрольної діяльності Рахункової палати України.....	133
6.1.2. Повноваження і методи контролю Рахункової палати.....	137
6.2. Суб'єкт державного фінансового контролю, уповноважений Кабінетом Міністрів України.....	144
6.2.1. Етапи становлення Державної аудиторської служби України.....	144
6.2.2. Компетенція і методи контролю Державної аудиторської служби України.....	146
Бібліографічний список до розділу.....	157
 РОЗДІЛ 7. КВАЗИСУБ'ЄКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ УКРАЇНИ.....	162
7.1. Квazисуб'єкт попередньої форми контролю.....	163
7.2. Квazисуб'єкти внутрішнього виду контролю.....	167
7.2.1. Передумови створення та етапи функціонування внутрішнього виду контролю в Україні.....	168
7.2.2. Функціонування, звітування та оцінювання квazисуб'єктів внутрішнього виду контролю.....	171
Бібліографічний список до розділу.....	176
 РОЗДІЛ 8. ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА АУДИТОРА/РЕВІЗОРА.....	180
8.1. Морально-етичні цінності інституту контролю.....	181
8.2. Впровадження професійної етики агентами інституту контролю в Україні.....	185
Бібліографічний список до розділу.....	188
 ЧАСТИНА 2. СИСТЕМА ДІАГНОСТИКИ ЗАСВОЄННЯ НАВЧАЛЬНОГО МАТЕРІАЛУ.....	189
РОЗДІЛ 1. СТРУКТУРА ТА ЗМІСТ ДІАГНОСТИЧНИХ ЗАВДАНЬ.....	190
1.1. Характеристика діагностичних завдань та поради з застосування діагностичних завдань під час самостійної роботи.....	191
1.2. Індивідуальне завдання.....	193
1.2.1. Інструкція з виконання індивідуального завдання.....	194
1.2.2. Перелік та варіанти індивідуальних завдань.....	203
1.3. Контрольні питання.....	209
Бібліографічний список до розділу.....	212
 РОЗДІЛ 2. КРИТЕРІЇ ОЦІНЮВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ НАВЧАННЯ.....	213
2.1. Підґрунтя та вимоги до оцінювання результатів навчання.....	214
2.2. Критерій оцінювання поточного контролю.....	215
2.3. Критерій оцінювання підсумкового контролю.....	216
Бібліографічний список до розділу.....	218
 ДОДАТКИ.....	219

ПЕРЕДМОВА

Охранения доброй товарищъ собранію, аще бо охранения где не будет, трудно тут собирателю собирати. Яко бы утлаго сосуда не можно наполнити, тако и собрание казны, аще собранного не будут блюсти, неспор тот збор будет.
Иван Посошков, Книга о скудости и богатстве (1724 год)

Основи функціонування державного фінансового контролю зумовлюються самою сутністю категорії фінансів як реалізації однієї з двох їх функцій на практиці - виконанням фінансами своєї контрольної функції. Реалізація абстрактної функції в конкретну фінансово-економічну сферу суспільства відбувається шляхом інституціоналізації контрольної функції фінансів за допомогою інституту контролю та його агентів. В подальшому будується інституційна інфраструктура контролю — система державного фінансового контролю, де характеристикою якості функціонування цієї системи є її цілісність. Розбудова цілісної системи державного фінансового контролю вимагає впровадження у національну практику узагальненого досвіду міжнародних інституцій із питань фінансового контролю у вигляді теоретичного підґрунтя та методологічних засад. Крім того, необхідно мати на увазі, що державний фінансовий контроль є невід'ємною складовою системи управління публічними фінансами, а відтак і інституційної інфраструктури, що забезпечує їх належну стабільність.

Підготовка цього видання є продовженням інформаційного забезпечення навчального процесу з дисципліни «Державний фінансовий контроль», яка викладається у Харківському національному університеті імені В. Н. Каразіна, розпочатого за допомогою попередніх видань навчальної літератури автором: навчального посібника та практикуму, з метою поліпшення структури та змісту дисципліни.

Підручник «Державний фінансовий контроль» підготовлено згідно з навчальною дисципліною «Державний фінансовий контроль», яка включена до варіативної компоненти освітньо-професійної програми підготовки студентів за освітнім ступенем магістра галузі знань «Управління та адміністрування», за спеціальностями «Фінанси, банківська справа та страхування» та «Менеджмент» (за всіма спеціалізаціями).

Видання складається з двох частин. До першої частини включено навчальні матеріали, згруповані за розділами, за допомогою яких можливе самостійне вивчення дисципліни, а також узагальнено необхідні бібліографічні та інформаційні джерела, що сприяють поглибленому вивченню як тематики розділу, так і дисципліни

в цілому. До другої частини віднесено систему діагностики засвоєння навчального матеріалу з порадами та інструкцією стосовно виконання індивідуального завдання, варіантами індивідуального завдання та вичерпним переліком питань для самоперевірки, а також критерієм оцінювання результатів навчання.

Завершується підручник предметним покажчиком та додатками. До предметного покажчика які включено основні терміни та поняттями, що зустрічаються у виданні, що значно полегшує користування підручником. До додатків включено матеріали, які доповнюють основний зміст.

Інформаційними джерелами задля підготовки підручника «Державний фінансовий контроль» стали:

1) Конституція України, Кодекси України, Закони України, Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України, нормативно-правові документи Рахункової палати України, Міністерства фінансів України, Державної аудиторської служби України, Казначейства України стосовно організації, планування, здійснення контрольних заходів, а також стосовно повноважень і компетенцій суб'єктів державного фінансового контролю та їх посадових осіб відносно об'єктів контролю за предметом контролю (з останніми змінами та нововведеннями);

2) офіційні матеріали Міжнародної організації вищих контрольних органів (International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI));

3) офіційно оприлюднені матеріали суб'єктів державного фінансового контролю: Рахункової палати України, Державної аудиторської служби України;

4) національна рамка кваліфікацій, затверджена постановою Кабінету міністрів України від 23 листопада 2011 року № 1341;

5) Положення про організацію освітнього процесу в Харківському національному університеті імені В. Н. Каразіна, затвердженого рішенням вченої ради Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна від 25.04.2016 року (протокол № 5) та введеного в дію наказом ректора № 0201-1/243 від 23.05.2016 року;

6) науково-дослідницькі та прикладні публікації з питань державного фінансового контролю як вітчизняних, так і зарубіжних авторів;

7) особисті наукові дослідження автора.

Результат вивчення навчальної дисципліни «Державний фінансовий контроль» полягає:

по-перше, у набутті фахових компетентностей з такої галузі професійної діяльності, як державний фінансовий контроль, що виражається через знання, розуміння, уміння у сфері планування, організації та здійснення як ревізії, так і аудиту, з подальшою систематизацією, узагальненням, оформленням та реалізацією результатів контрольних заходів визначених суб'єктів відносно об'єктів за предметом державного фінансового контролю;

по-друге, в виявленні зацікавленості у здобувачів вищої освіти у конструюванні «*scanzadori delle spese superflue*» («винищувачів зайвих витрат», про які згадує Франческо Нітті) під час власних майбутніх наукових пошуків та вдосконалення професійної практики.

Вважаємо, що успішне засвоєння студентами запропонованої навчальної дисципліни має завершити формування світогляду майбутніх фахівців у фінансів та менеджменту, а сформовані під час вивчення курсу компетентності дадуть змогу посилити конкурентні переваги і поширити кар'єрні можливості випускників економічного факультету Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна.

ЧАСТИНА 1

НАВЧАЛЬНИЙ МАТЕРІАЛ

РОЗДІЛ 1

ІНСТИТУТ КОНТРОЛЮ

1.1. ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЯ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ФІНАНСІВ

Питання, зазначене у заголовку до цього розділу – інституціоналізація функцій фінансів (в першу чергу – контрольної функції) в економіку у вигляді інституту контролю та інституту фіску (з подальшим визначенням ієрархії між вказаними інститутами) та визначення цінності інституту контролю для суспільства виокремлено з більш загальної проблематики, пов'язаної із забезпеченням стабільності публічних фінансів шляхом формування відповідної інституціональної інфраструктури.

З цих причин формування системного уявлення про контрольну функцію фінансів та її реалізацію в економіці (тобто інституціоналізації) потребує розгляду ланцюга категорій «контрольна функція фінансів» – «інститут контролю» – «агент інституту контролю» – «предметно-об'єктна сфера інституту контролю» як у неформальному, так і формальному змісті. При цьому кожна ланка вказаного ланцюга спрямована на встановлення цінності інституту контролю як одного з основних елементів інституційної інфраструктури публічних фінансів.

Потреба у фінансовому контролі виникає одночасно з акумуляцією фінансових ресурсів до державної казни та їх витратою на цілі суспільства.

Пошук вирішення проблеми достатності державної казни або в інтерпретації сьогодення – стабільності публічних фінансів, існує і сьогодні, і як її похідні: збір прибутків у казну, їх контроль, а також тісний взаємозв'язок між цими процесами – бере свій початок в роботах класиків економічної думки. В першу чергу, причому саме в строгій часовій хронології, у І. Посошкова, А. Сміта і Д. Рікардо.

У своїй роботі «Книга про бідність і багатство» Іван Посошков ще 1724 року підкреслював, що: «...Охорона – хороший товариш збору, бо якщо охорони не буде, важко буде збирачу збирати як не можна наповнити діряву посудину, так і збір казни, якщо за зібраним не будуть дивитися, нешвидким той збір буде...» [16, с. 200].

Майже через півстоліття, у 1776 році, в праці «Дослідження природи і причин багатства народів» Адам Сміт вказував, що: «Доход, за рахунок якого повинні покриватися не тільки витрати з захисту суспільства і на підтримку престижу голови держави, але і всі інші необхідні витрати уряду, для яких конституцією держави не передбачено якогось спеціального доходу, може виходити, по-перше, або з якогось фонду, який належить правителю чи державі її не залежить від народного доходу, або, по-друге, з народного доходу. (...) Таким чином, оскільки громадські капітали й громадські землі, які можуть належати державі чи правителю, виступають невідходящим і недоступним джерелом для покриття необхідних витрат будь якої великої й цивілізованої держави, більшу частину цих витрат доводиться покривати тими чи іншими податками, причому населення видає частку свого приватного доходу, щоб скласти громадський дохід правителя чи держави.» [21, 582 – 587].

У 1817 році Давид Рікардо в роботі «Початки політичної економії і оподаткування» ставив і вирішував завдання за визначенням законів розподілу «продукту землі, – все, що отримується з її поверхні шляхом об'єднаного прикладання праці, машин і капіталу,...» [20, с. 30], у тому числі шляхом дії податків. Де «податки складають ту частку продукту землі й праці держави, яка поступає в розпорядження уряду;...» [20, с. 129].

Пошук рішень, спрямований на забезпечення стабільності публічних фінансів, не втрачає своєї актуальності. Нам видається, що рішення вказаної проблематики знаходиться в площині формування відповідної інституціональної інфраструктури, у тому числі обумовленою функціями фінансів.

Фінанси як категорія, а також їх функції продовжують бути об'єктно-предметним полем наукових досліджень. Наукова думка не має до єдиного погляду стосовно функцій фінансів, і, як наслідок, сформувалося декілька точок зору: виділяється дві функції – розподільна і контрольна [10, с. 115; 15, с. 18, 21]; три функції розподільна, контрольна, стимулююча [10, с. 115]; чотири функції – перший різновид: формування грошових фондів, перерозподіл цих фондів (чи використання), контроль за формуванням і перерозподілом грошових фондів, стимулювання фінансових потоків; другий різновид: регулююча, контрольна, розподільна, стабілізуюча [10, с. 115]. Ми приєднуємося до висновку про наявність у фінансів двох функцій, оскільки це, по-перше, вичерпно і вповному обсязі передає категоріальну сутність фінансів, а по-друге, не призводить до нагромодження фінансового понятійного апарату у вигляді дрібних похідних від тих же двох функцій фінансів – розподільної і контрольної.

Отже, для вирішення окресленої проблематики і досягнення поставленої мети розділу необхідно зосередитися на питаннях наступного порядку, а саме на ієрархії функцій фінансів; на реалізації цих двох функцій фінансів в економіці.

Що стосується питання ієрархії функцій фінансів, хотілося б висловити низку висновків. Якщо розглядати фінанси, а фінанси апіорі і розглядаються як система, а система – це не лише сукупність елементів, що знаходяться в стосунках і зв'язках один з одним, утворюючи певну цілісність, але й ієрархічність [22, с. 610 – 611].

Тоді й виникає на порядку денному питання про ієрархію функцій фінансів, причому наявність ієрархії у функцій фінансів маємо на увазі у такому разі як даність, і залишається тільки вирішити питання ієрархічності між функціями. Використовуючи підказки, що полягають як у понятті «ієрархія», так і в позначенні самих функцій фінансів – «розподіл» і «контроль», застосувавши в нашому дослідженні міждисциплінарні зв'язки, вирішимо питання ієрархічності функцій.

Питання ієрархії між функціями фінансів мають велике значення. Вони стосуються визначення послідовності зв'язків між елементами фінансової системи, що дає змогу застосувати науковий метод дедукції для побудови дієвого фінансового контролю.

Під «ієрархією» розуміємо принцип структурної організації складних багатоврівневих систем, що полягає у впорядкуванні взаємодій між рівнями від нижчого до вищого. Кожен з двох або більше рівнів виступає як керівний щодо тих, що знаходяться нижче і як керований, підлеглий щодо вищерозміщених. У ієрархічно побудованій системі має місце як структурна, так і функціональна диференціація, тобто кожен рівень спеціалізується на виконанні певного набору функцій, причому на вищих рівнях ієрархії здійснюються переважно функції узгодження, інтеграції [22, с. 201 – 202].

У свою чергу, якщо поняття «розподіл» характеризує спрощені процеси по суті і по алгоритму [14, с. 589], то поняття «контроль» характеризує складніші і більші процеси, які можна представити на прикладі тотожного поняття «соціальний контроль», який визначається як «сукупність процесів у соціальній системі (суспільстві, соціальній групі, організації і т. д.), за допомогою яких забезпечується наслідкування певних "вразків" діяльності, а також дотримання обмежень у поведінці, порушення яких негативно позначається на функціонуванні системи. (...) За допомогою соціального контролю реалізується принцип зворотного зв'язку в управлінні будь-якими соціальними процесами або системами. (...) У міру розвитку і ускладнення усіх громадських стосунків швидко розвивається і структура соціального контролю, удосконалюються його механізми, росте його значення у функціонуванні усіх соціальних систем. (...) Виникають соціальні інститути, спеціально

покликані здійснювати соціальний контроль (судові й інші каральні органи). «...» Соціальний контроль здійснюється шляхом застосування як позитивних санкцій... так і санкцій негативних...» [22, с. 639].

Отже, опираючись на сутнісний зміст досліджених понять, ми з повним обґрунтуванням встановлюємо ієрархію функції контролю над розподільною функцією фінансів і стверджуємо, що тільки у такому разі фінансова система базуватиметься на принципах елементів, що забезпечують її сукупність, правильні послідовні відношення зв'язки один з одним.

Що стосується питання реалізації цих двох функцій фінансів в економіці то, вважаємо, що реалізація цих двох функцій фінансів в економіці відбувається шляхом їх інституціоналізації. Тобто можна представити на абстрактному рівні, що функції фінансів реалізувалися в економіці шляхом їх інституціоналізації таким чином – віднесення розподільної функції до інституту фіску, а контрольної до інституту контролю. Обов'язкове наступне входження в інституціональну інфраструктуру публічних фінансів у вигляді інституту фіску й інституту контролю.

При цьому в нашому дослідженні «інститут» виступає в усеосяжному сенсі цього поняття, тобто і у визначенні, сформульованому Дугласом Нортон (інститут – «це «правила гри» у суспільстві, або, виражаючись більш формально, створені людиною обмежувальні рамки, які організують взаємини між людьми» [13, с. 17]), і в енциклопедичному трактуванні (інститут – як «інститут соціальний» (від лат. institutum – пристрій, встановлення), елемент соціальної структури, історичної форми організації і регулювання громадського життя [22, с. 209]).

Виходячи з цілей вивчення пропонованої дисципліни «Державний фінансовий контроль», надалі ми приділятимемо увагу тільки інституту контролю.

Під **інститутом контролю** ми розумітимемо елемент інституціональної інфраструктури, що містить у собі формальний і неформальний зміст, спрямований на контроль над формуванням, розподілом і використанням публічних фінансів.

Неформальний зміст – це і є контрольна функція фінансів, а формальний зміст – це законодавчо-нормативне забезпечення виникнення, твердження і функціонування інституту (тобто його компетенція), і в першу чергу, у фінансовому законодавстві. Необхідно вказати, що компетенція інституту контролю має бути в практиці застосування окреслена по межах сьогоденної предметно-об'єктної сфери контролю, зафіксованої нормативними актами, а в теоретичному дослідженні постійно окреслювати контурів нові межі сфери контролю, маючи перед собою орієнтир – «контроль має бути якнайповнішим» [12, с. 577].

Впровадження у фінансову сферу нових інститутів відповідає філософським умовам: «...Для виникнення і затвердження нового інституту соціального потрібно низка умов, зокрема висування нових цілей і норм у тій або іншій сфері громадського життя, визначення специфічних засобів для функціонування нового соціального інституту, ...». [22, с. 209].

Повертаючись до ієрархії функцій фінансів ми повинні усвідомити, що побудована ієрархія функцій фінансів при інституціоналізації встановлюватиме й ієрархію інституту контролю над інститутом фіску. Це абсолютно підтверджується сучасними вимогами до фінансового контролю, сформульованими як обов'язковість контролю за формуванням дохідної частини бюджету (формування публічних фінансів) з боку органів державного фінансового контролю, відповідно до наднаціональних рекомендацій (Податковий аудит згідно з Лімською декларацією) та вимог статті 98 Конституції України [1; 11].

Усе, що було викладено у цьому підрозділі, **вже є підставою вважати інститут контролю цінним для суспільства, однак додамо ще кілька аргументів.**

Під «цінністю» в цьому дослідженні ми розуміємо усю багатогранність цього терміна – і як «...важливість, значення» [14, с. 777], і як «специфічно соціальні визначення об'єктів навколишнього світу, що виявляють їх позитивне або негативне значення для людини і суспільства». [23, с. 453]. На наш погляд, поняття «цінність» багатогранніше, ніж його синоніми (наприклад, «значущість», «роль», «важливість» і інші) і дозволяє краще підібрати аргументи на користь цінності інституту контролю для сталого розвитку суспільства.

Такими аргументами є наступні:

– факт того, що інститут контролю є засобом реалізації контрольної функції фінансів в економіці шляхом її інституціоналізації, дає змогу зробити внесок у розвиток фінансів і свідчить про поступальний розвиток фінансової науки;

– потреба в такому громадському інституті, як інститут контролю для здійснення Резолюції «Перетворення нашого світу: Порядок денний у сфері сталого розвитку на період, до 2030 року», прийнятої Генеральною Асамблеєю Організації Об'єднаних Націй 25 вересня 2015 року A/RES/70/1 [17], внаслідок того, що на досягнення усіх цілей і завдань потрібні фінансові ресурси – публічні фінанси – а це і є предметною сферою інституту контролю і повинно бути в його компетенції і компетенції його агентів;

– відношення Організації Об'єднаних Націй через низку Резолюцій, в яких заявлялося про визнання ролі вищих ревізійних установ у сприянні забезпеченню ефективності, підзвітності, результативності і прозорості державного управління, що сприяє досягненню національних цілей і рішенню першочергових національних завдань цілей розвитку, у сфері погоджених на міжнародному рівні [18; 19]. Підсумоване в публікації статті Вищих органів фінансового контролю (ВОФК) Тунісу, Генерального секретаріату Арабської організації вищого контролю аудиту, а саме: «Резолюція ООН знаменує собою новий підхід до діяльності вищих органів фінансового контролю, який повинен домінувати в майбутньому. Цей підхід полягає в тому, що ВОФК не можуть обмежуватися традиційними й загальноприйнятими функціями нагляду. Вони повинні стати активними партнерами державної адміністрації на національному і міжнародному рівнях. Це – необхідна умова досягнення Цілей сталого розвитку (ЦСР) ООН. Не дивно, що цю важливу роль і задачу відводять саме вищим органам фінансового контролю. Порівняно з іншими контрольними органами державної адміністрації, ВОФК, як правило, мають більшу незалежність і, відповідно, можуть забезпечити більшу об'єктивність у своїй роботі. Об'єктивні заключення, які публікуються ВОФК, сильніше діють на законодавців і суспільство в цілому» [25, с. 116];

– значущість інституту контролю – «як одного з основоположних елементів соціального каркаса суспільства», у тому числі і для удосконалення інституціональної інфраструктури публічних фінансів. Підставою так вважати є роль інститутів, сформульована А. Гриценком: «Інститути утворюють соціальний каркас суспільства, в рамках якого здійснюється діяльність. Це обмеження, коридори, русла, напрями діяльності. Будь яка економічна діяльність здійснюється у визначеніх інституційних (загальних, окремих, специфічних) умовах» [7, с. 42], – а також існуючі думки у сферах фінансових досліджень шляхом якості фінансового пристрою, наприклад, як відмічав Ч. Бастейбл: «Формування якісної системи аудиту і бухгалтерської звітності є одним із останніх кроків на шляху до створення досконалої фінансової організації» [2, с. 769];

– упевненість у тому, що без інституту контролю неможливий процес накопичення і збереження публічних фінансів. Недосконалість державного фінансового контролю призводить до корупційних проявів в управлінні державними майнови-

ми і фінансовими ресурсами (Індекс сприйняття корупції (Corruption Perception Index) для України, що складається Transparency International, за 2015 рік дорівнює 27 балам з 100 можливих і Україна, відповідно займає 130 місце з 168 позицій [26], що дозволяє нам охарактеризувати ситуацію такою метафорою: «публічні фінанси без контролю – це кишенькові гроші»;

– необхідність інституту контролю в забезпеченні громадських благ. Одним із способів для цього, на нашу думку, є забезпечення стабільності публічних фінансів;

– функціональна роль у процесі забезпечення стабільності публічних фінансів. Оскільки саме в процесі «забезпечення стабільності публічних фінансів» – як «зробити цілком можливим, дійсним, реально здійснимим» [14, с. 374] і криється неможливість негативної мінливості в затверджених параметрах. Одним із чинників, що позитивно впливають на вказаний процес, є побудована ієрархія функцій фінансів у вигляді ієрархії функції контролю над розподільною функцією. Як і за інституціоналізації функцій фінансів, в економіці продовжиться ієрархія інституту контролю над інститутом фіску. Завдяки цьому фінансова система базуватиметься на принципах, що забезпечують її елементи послідовними стосунками і зв'язками один з одним.

Розглянутий у цьому підрозділі ланцюг понять «фінанси» – «функції фінансів» – «ієрархія функцій фінансів» – «інститут контролю» – «цінність інституту контролю» як рух пізнання від абстрактного до конкретного формує підвалини для створення системного уявлення про державний фінансовий контроль.

1.2. ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ТА ЙОГО СИСТЕМА

У цьому розділі мова йтиме суспільне явище, як контроль його різновид – фінансовий контроль та їх синтез – державний фінансовий контроль, з подальшою розбудовою у систему державного фінансового контролю і визначенням її якісної характеристики. Схематично це можна відобразити наступним чином (рис. 1.1).

Рухаючись від абстрактного – «інститут контролю» – до конкретного – «система державного фінансового контролю», ми перебуваємо у процесі, який визначений науковцями так: «Контроль (...) виступає як результат практичного використання державою контрольної функції фінансів, тобто внутрішню притаманної їм властивості – можливості служити засобом контролю за виробництвом, розподілом і використанням сукупного суспільного продукту і національного доходу. (...) Контрольна функція фінансів є об'єктивною основою фінансового контролю. Але для ефективного функціонування якості елемента фінансової політики (надбудови) необхідні суворе регламентація меж контрольної активності та юридичного статусу органів... контролю, детальна розробка його методологічних і організаційних основ із закріпленням їх в офіційних нормативних документах» [3, с. 23–24].

Виходячи з функцій, що виконують фінанси, їх можна розглядати як інструмент розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту і створення на цій основі грошових доходів і грошових фондів. Однак грошові доходи і грошові фонди створюються і використовуються не автоматично, а під впливом складних економічних відносин. Цим і обумовлена об'єктивна необхідність фінансового контролю як одного з елементів управління фінансами (поряд із фінансовим плануванням і прогнозуванням, обліком, а також фінансуванням) [4, с. 534].

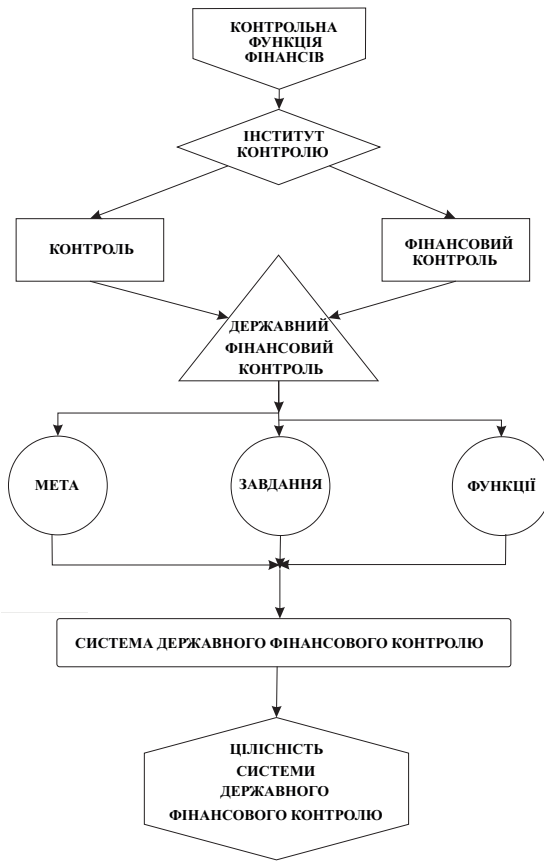


Рис. 1.1. Структурно-логічна схема руху від функцій фінансів до цілісності системи державного фінансового контролю

Саме тому сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їхньою діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їхнього виконання [6, с. 6].

В другу чергу, розглянемо докладніше поняття «фінансовий контроль».

Фінансовий контроль можна охарактеризувати за трьома напрямками:

— по-перше, фінансовий контроль — як функція управління фінансами, де, з одного боку, він є засобом поєднання функцій фінансового планування і прогнозування, фінансового обліку та статистики, з іншого — передумовою здійснення функцій фінансового аналізу та регулювання. Це дозволяє фінансовому контролю відігравати інтегруючу роль, недооцінка якої значно знижує ефективність управління фінансами. Його слід розглядати як багатоаспектну систему спостереження і перевірки законності, доцільності, раціональності процесів формування і використання фінансових ресурсів на всіх рівнях управління для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень і досягнення на цій основі економічного зростання [4, с. 538];

Саме тому задля пізнання сутності державного фінансового контролю нам потрібно здійснити композицію поняття «державний фінансовий контроль».

Поняття «державний фінансовий контроль» синтезує в собі низку взаємодоповнюючих понять, таких як «контроль», «фінансовий контроль» та загальне уявлення про державні функції.

В першу чергу, розглянемо докладніше поняття «контроль» у всіх його значеннях.

Контроль — не самоціль, а невід'ємна складова системи державного регулювання, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів і порушення принципів, законності, ефективності та економії матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії з тим, щоб мати можливість прийняти коригуючі заходи, а в окремих випадках притягти винних до відповідальності, одержати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому.

Контроль у широкому розумінні — це процес, який має забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети [6, с. 5].

– по-друге, фінансовий контроль – комплексна і цілеспрямована фінансово-правова діяльність органів фінансового контролю або їх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства. Він полягає у встановленні фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності та спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів для ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових правовідносин. Фінансовий контроль передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їхньої достовірності, законності, доцільності й ефективності [6, с. 6];

– по-третє, фінансовий контроль – регламентована чинним законодавством і установчими документами діяльність державних, регіональних, галузевих органів, громадськості, саморегульованих організацій, суб'єктів господарювання з контролю за правильністю фінансового планування, обґрунтованістю, повнотою і своєчасністю надходжень до фондів грошових коштів, а також законністю й ефективністю їх використання [24, с. 11].

Виходячи з цього, головною метою фінансового контролю є сприяння зміцненню фінансового становища держави, економічному зростанню шляхом стеження за досягненням цільових орієнтирів та перевірки дотримання обмежуючих параметрів фінансового й економічного розвитку.

Призначення фінансового контролю, що впливає з його головної мети, полягає у:

– перевірці законності й ефективності використання фінансових ресурсів, що знаходяться в розпорядженні держави і концентруються в державному і місцевих бюджетах;

– встановленні доцільності і раціональності використання фінансових ресурсів, зосереджених у державному секторі економіки;

– визначенні законності й обґрунтованості витрачання бюджетних коштів суб'єктами господарювання;

– виявленні достовірності і повноти мобілізації коштів до бюджетної системи і позабюджетних фондів;

– перевірці захищеності фінансових інтересів громадян [4, с. 538].

Досягнення поставленої мети та вирішення завдань, що витікають із призначення фінансового контролю, забезпечуються на основі дотримання низки ключових принципів організації та здійснення фінансового контролю, найважливішими з яких є принципи:

– системності контролю, що передбачає визначення системи контролю як сукупності взаємопов'язаних між собою елементів (суб'єктів і об'єктів контролю, методів контролю тощо);

– повноти охоплення об'єктів контролем, яка досягається завдяки суцільному простежуванню або вибірковій перевірці певних сегментів підконтрольних об'єктів;

– превентивності контрольних дій, завдяки чому досягається завчасне здійснення контролю з метою запобігання виникненню суттєвих відхилень фактичного здійснення фінансової діяльності від встановлених норм;

– самодостатності системи контролю, що передбачає наявність такого складу елементів контролюючої системи, який забезпечує ефективність її функціонування і розвитку;

– ефективності, що передбачає пристосування системи контролю до фінансової діяльності суб'єктів господарювання і залежить від повноти виконання контролюючими суб'єктами таких основних вимог:

а) контроль має здійснюватися безперервно, регулярно, систематично;

б) контроль повинен бути своєчасним за терміном здійснення і повним в охопленні суб'єктів контролю;

в) контроль має бути оперативним, дієвим, гласним та різнобічним;

– відповідальності, який передбачає відповідальність контролюючих суб'єктів за ефективність функціонування системи фінансового контролю та відповідальність господарюючих суб'єктів за наслідки контролю [4, с. 538 – 539].

В третю чергу, визначимо, що **держава, забезпечуючи належне виконання своїх функцій, поєднує функції фінансів із сутністю контролю та різновидом фінансового контролю, створює умови виникнення та впровадження державного фінансового контролю.**

За результатом композиції маємо змогу сформулювати поняття «державний фінансовий контроль», що включає в себе сутнісні характеристики складових понять «контроль» та «фінансовий контроль», а саме **державний фінансовий контроль** є синтезом різновидів фінансового контролю, що здійснюється відповідними суб'єктами державного фінансового контролю для досягнення цілей і забезпечення життєвих інтересів, визначених державою. Він полягає в установленні фактичного стану справ та дотриманні вимог чинного законодавства об'єктом контролю щодо законності, фінансової дисципліни і раціональності під час формування, розподілу, володіння, використання та відчуження предмета контролю, тобто активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються в суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії держави.

При цьому державний фінансовий контроль є однією з важливих функцій державного управління, яка полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування й ефективного використання фінансових ресурсів держави для досягнення поставлених нею цілей у сфері фінансів.

Тому **мету** державного фінансового контролю можна висловити гаслом: запобігти, припинити, відшкодувати.

А **завданням** державного фінансового контролю є забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі [6, с. 7].

Виходячи із мети та похідних від неї завдань державного фінансового контролю, задля завершення його характеристики, можна встановити функціональне призначення державного фінансового контролю через визначення його функцій.

Державний фінансовий контроль виконує такі **основні функції**:

Політикозабезпечувальна функція полягає в тому, що державний фінансовий контроль покликаний сприяти успішній реалізації фінансової політики держави (у всіх сферах її життєдіяльності), регіонів, галузей і суб'єктів господарювання, бюджетуванню домогосподарств [24, с. 13].

Інформаційно-аналітична функція полягає в тому, що дозволяє виявити вплив окремих чинників та їх сукупності на фінансову систему держави, перебіг бюджетного процесу, реалізацію цільових бюджетних програм, функціонування різних сегментів фінансового ринку і запобігти фінансовим ризикам, визначити ефективність формування й використання фінансових ресурсів держави, регіонів, галузей, суб'єктів господарювання й домогосподарств, а також державної власності [24, с. 13].

Антикорупційна функція полягає в тому, що державний фінансовий контроль реалізує профілактичні заходи і виявляє випадки порушення чинного законодавства, є перепорою для поширення хабарництва, підвищує рівень інформованості суспільства про заходи з протидії корупції. Тобто державний фінансовий контроль сприяє зниженню впливів корупційоногенних чинників на правозастосовну практику, додержанню антикорупційної безпеки [24, с. 13].

Методична функція полягає в розробці методичного забезпечення, що має статус і силу нормативно-правового акту, для усієї системи державного фінансового контролю, для усіх її елементів: суб'єктів і об'єктів контролю.

Наглядова функція полягає в тому, що дозволить реалізувати повноваження суб'єкта державного фінансового контролю як представника вищого виду контролю. Механізм реалізації цієї функції полягатиме в тому, що суб'єкт, контролю, який належить до такого виду державного фінансового контролю, як вищий, здійснюватиме тільки контроль за якістю і повнотою здійснення контрольних заходів підпорядкованими (підконтрольними) суб'єктами державного фінансового контролю. Тобто об'єктно-предметною сферою контролю в цьому випадку буде: об'єкт контролю — підпорядковані (підконтрольні) суб'єкти державного фінансового контролю країни, а предмет — здійснення цими суб'єктами власних контрольних повноважень. Що повністю відповідає і ролі ієрархії в економічних, у тому числі і фінансових, стосунках, виходячи з того, що «ієрархія сприяє інтеграції різних складових в єдину систему» [9, с. 21], і ролі цілісної системи державного фінансового контролю, виходячи з того, що це якісна характеристика функціонування системи державного фінансового контролю.

Трансформаційна функція полягає у взаємодії міжнародного і національного права за принципом «*pacta sunt servanda*» (лат. — договори повинні виконуватися) [5, с. 272]. Йдеться про постійний процес інституціоналізації розроблених або подібних нових рекомендацій міжнародними інститутами з питань фінансового контролю. При цьому процес інституціоналізації в національній практиці рекомендацій міжнародних інститутів фінансового контролю здійснюється в два етапи і полягає в законодавчому закріпленні — від етапу планування до етапу впровадження. На етапі планування здійснюється акцентуація, тобто відбір найбільш актуальних для національної практики контролю рекомендацій міжнародних інститутів, а на етапі впровадження їх закріплення по усіх рівнях законодавчої системи.

Профілактична функція фінансового контролю полягає у виявленні фактів порушень законодавства та сприянні ліквідації явищ, які породжують безгосподарність з боку підприємств і випадки недотримання ними вимог чинних нормативних документів у майбутньому [8, с. 19].

Інформаційна функція полягає в тому, що одержана під час проведення контролю інформація є підставою для прийняття адекватних рішень і проведення коригуючих дій, завдяки чому забезпечується нормальне функціонування об'єкта, що перевіряється [8, с. 19].

Мобілізуєча функція полягає в тому, що під час здійснення контролю виявляють не тільки недоліки, а й позитивні явища в діяльності підприємств. Останні як перодовий досвід можуть використовувати і на інших підприємствах [8, с. 19].

Узагальнюючи поняття, мету, завдання та функції державного фінансового контролю, маємо змогу розглянути, у чому полягає сутність державного фінансового контролю, та запропонувати деякі існуючі погляди на це питання, а саме як діяльності органів, підпорядкованих представницькій і виконавчій владі, з визначення законності, обґрунтованості, правильності й ефективності формування, відтворення, розподілу, перерозподілу і використання ВВП; виконання держбюджету

і бюджетів державних цільових фондів, державних цільових програм і національних проектів; організації грошового обігу; використання державою кредитних ресурсів; стану внутрішнього і зовнішнього держборгу; використання державної власності, майнових прав як джерела доходів; формування і використання державних резервів; надання фінансових і податних пільг і преференцій; здійснення суб'єктами господарювання і домогосподарствами фінансово-господарської діяльності; концентрації суб'єктів господарювання на товарних ринках і ринках фінансових послуг; протидії (запобігання) легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансування тероризму; системи ухвалення фінансових рішень і управління фінансовими ризиками [24, с. 11].

Таким чином, теоретична основа функціонування державного фінансового контролю передбачає розбудову системи державного фінансового контролю у складі загальної фінансової системи.

Дослідимо розбудову системи державного фінансового контролю та набуття нею якісної характеристики.

У загальнонауковому сенсі система — це множина елементів, які знаходяться у відношеннях і зв'язках між собою, що створює відповідну цілісність, єдність.

Для системи характерна не тільки наявність зв'язків і відносин між утворюючими її елементами (відповідна організованість), але і нерозривна єдність із середовищем, у відносинах із яким система виказує свою цілісність.

Система може бути розглянута як елемент системи більш високого порядку, в той час як її елементи можуть виглядати як системи більш низького порядку. Ієрархічність, багаторівневість характеризують склад системи й її поведінку, функціонування: окремі рівні системи обумовлюють відповідні аспекти її поведінки, а цілісне функціонування є результатом взаємодії всіх її сторін, рівнів ієрархії.

Система державного фінансового контролю складається з таких елементів: суб'єкт контролю (хто контролює); об'єкт контролю (кого контролюють); предмет контролю (що контролюють); принципи контролю; методи контролю; процес контролю; прийняття рішень за результатами контролю [4, с. 544].

Система державного фінансового контролю як цілісне явище, окремий інститут у складі фінансової системи держави, що мусить забезпечити й гарантувати дотримання фінансово-господарського та бюджетного законодавства, доцільність державних витрат, економічну ефективність фінансово-господарських операцій державних підприємств і установ, фінансову безпеку держави, є кінцевою ланкою запропонованого нами логічного ланцюга. Здатність системи державного фінансового контролю здійснювати контрольні заходи щодо усього обсягу фінансових ресурсів держави є науково-практичним виміром її якості та стратегічним орієнтиром її розвитку.

Вищенаведене дозволяє сформулювати визначення **системи державного фінансового контролю** як множини складових контролю: видів, методів, елементів, форм, принципів та характеру організації, які знаходяться у внутрішньообумовлених відношеннях і ієрархічних зв'язках між собою та формують відповідну єдність, спрямовану на всебічний та всеохоплюючий захист фінансових та майнових ресурсів держави.

Таким чином, система державного фінансового контролю є системою у складі загальної фінансової системи. З огляду на те що система державного фінансового контролю відноситься до складної системи, вона повинна мати якісну ознаку — цілісність — задля виконання свого функціонального призначення.

Поняття «цілісність» — це якісна характеристика процесу, зокрема, що відбувається у складних системах.

«Цілісність» – це внутрішня єдність об'єкта, його автономність, незалежність, відокремленість від навколишнього середовища, всебічне охоплення всіх якостей, сторін і зв'язків об'єкта (в цьому сенсі зближається з поняттям конкретності), а також внутрішня обумовленість об'єкта те, що формує його специфіку, унікальність (в цьому сенсі зближується з поняттям сутності). Поняття «цілісність» відіграє суттєву роль у випадках, коли метою дослідження є отримання синтетичного знання про об'єкт й коли сам об'єкт є досить складним, зокрема у системних дослідженнях. В останній час відбуваються спроби застосовувати поняття «цілісність» не тільки до об'єктів, а і до процесів, які відбуваються у складних системах [23].

В свою чергу, пропонуємо вважати **цілісність системи державного фінансового контролю** якісною характеристикою функціонування системи державного фінансового контролю, що полягає у всебічному охопленні всіх сторін і зв'язків множини елементів більш низького порядку, які знаходяться у внутрішньообумовлених відношеннях і ієрархічних зв'язках між собою, та формуванні відповідної системи більш високого порядку, здатної до саморозвитку.

Необхідність введення у науковий обіг поняття «цілісна система державного фінансового контролю» ґрунтується на важливості дослідження структурних зв'язків між елементами системи, самих елементів та функціонування системи.

Саме за допомоги організаційної структури система підтримує свою цілісність, здатність протистояти впливу ззовні. Організаційна структура є ядром цілісної системи, бо вона є осередком усіх структурних, формотворних зв'язків, що інтегрують єдину систему у цілісне утворення.

Цілісність організаційної структури як центральної ланки організаційного механізму можна визначити за кількома параметрами:

- по-перше, здатність організаційної структури досягати визначеної мети;
- по-друге, здатність до оптимізації структурних та формотворних зв'язків, що підвищує ефективність функціонування як організаційної структури зокрема, так і системи у цілому.

Єдність мети та функцій державного фінансового контролю дасть змогу сформувати ефективну структуру системи державного фінансового контролю загалом.

Наочне відображення подано на рис. 1.2.

Організаційна структура системи державного фінансового контролю є сукупністю видів, принципів, форм, методів, елементів та характеру організації, тобто функціонально суттєвих якостей, шляхом дослідження яких вона має бути пізнана. Детальніше охарактеризуємо сукупність кожного з елементів контролю за складовими:

- види контролю: **вищий, зовнішній, внутрішній;**
- елементи контролю: **суб'єкт контролю, об'єкт контролю, предмет контролю;**
- форми контролю: **попередній, поточний, наступний;**
- методи контролю: **ревізія, аудит, інспектування;**
- характер організації контролю: **плановий, позаплановий, додатковий;**
- принципи контролю: **принцип каузальності** ((лат. *causa* – причина) – філософська категорія для позначення необхідного генетичного зв'язку явищ, з яких одне (називається причиною) обумовлює друге (називається наслідок або дія) [23]), таким чином **принцип каузальності** полягає у визначенні об'єкта контролю як учасника відповідних фінансово-економічних відносин, діяльність якого безпосередньо пов'язана з предметом контролю, тобто в обумовленості об'єкта предметом контролю; **принцип періодичності, принцип пріоритетності.**

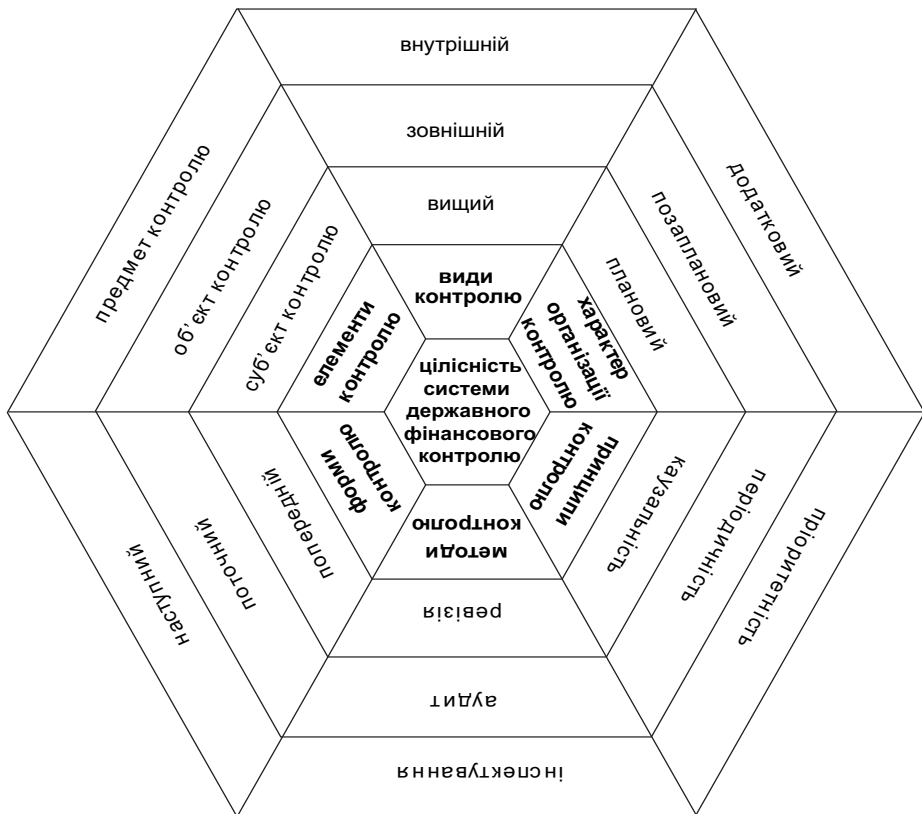


Рис. 1.2. Сукупність складових елементів системи державного фінансового контролю, які забезпечують її цілісність

Виходячи з сукупності складових елементів системи державного фінансового контролю, маємо встановити структурні зв'язки між складовими елементами та їх ієрархічне сполучення:

- першим зв'язком є необхідність відповідності форм контролю його методам, а саме попередній контроль відповідає аудиту, поточний відповідає інспектуванню, а наступний – ревізії;
- другим зв'язком полягає у принципі пріоритетності, який визначає для кожного виду контролю основні притаманні йому форми та методи, що є сутнісними характеристиками того чи іншого виду контролю;
- третій зв'язок розкривається у принципі каузальності стосовно характеру організації контрольних заходів суб'єктів контролю щодо об'єктів контролю;
- четвертий зв'язок полягає у дотриманні принципів періодичності під час планування, організації та здійснення контрольних заходів суб'єктами державного фінансового контролю. Наслідком зобов'язання щодо досягнення критерію якості системі є здатність системи здійснювати контрольні заходи щодо усього обсягу державних фінансових ресурсів.

Шляхом впровадження зазначених структурних зв'язків відбувається з'єднання складових елементів системи державного фінансового контролю через належність власних та спільних цілей і функцій контролю, які спрямовуються на досягнення головної мети державного фінансового контролю.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК ДО РОЗДІЛУ

ОСНОВНА ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України : Закон України від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>. – Загол. з екрану.
2. Бастейбл Ч. Ф. Основные финансы / Ч. Ф. Бастейбл ; под ред. канд. экон. наук С. П. Захарченкова; [пер. с англ.]. – Х. : Виват, 2016. – 808 с.
3. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
4. Василик О. Д. Державні фінанси України : підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : НІОС, 2002. – 608 с.
5. Волошин Ю. О. Концепція «трансформації» як засіб реалізації норм міжнародного права у національному правопорядку держав: змістовна та видова характеристика / Ю. О. Волошин // Часопис Київського університету права. – 2011. – № 2. – С. 272 – 275.
6. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
7. Гриценко А. А. Институциональная политическая экономия: предмет, методология, содержание / А. Гриценко. – Saarbrucken: LAP LAMBERT Academic Publishing, 2014. – 516 с.
8. Державний фінансовий контроль : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко. – К. : КНЕУ, 2003. – 408 с.
9. Иерархия и сети в институциональной архитектонике экономических систем : монография / [Т. И. Артемова, А. А. Гриценко, Т. А. Кричевская и др.] ; под ред. чл.-корр. НАН Украины А. А. Гриценко ; НАН Украины, Ин-т экон. и прогнозирова. – К., 2013. – С. 580: табл. 31, рис. 48.
10. Клімова С. М. Розвиток наукової думки щодо сутності фінансів [Електронний ресурс] / С. М. Клімова // Публічне управління: теорія та практика : збірник наукових праць Асоціації докторів наук з державного управління. – Х. : ДокНаукДержУпр, 2010. – № 1. – С. 112 – 119.
11. Лімська декларація керівних принципів контролю: прийнята ІХ Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у 1977 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/604_001. – Загол. з екрану.
12. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки / Ф. Нитти ; пер. с итал. И. Шрейдера ; под ред. и с доп. А. Смирщевского лица ; предис. А. Чупрова, заслуж. проф. Моск. унта. – М. : М. и С. Сабашниковы, 1904. – 624 с.
13. Норт Дуглас. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Дуглас Норт ; пер. с англ. А. Н. Нестеренко ; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. – М. : Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с. – (Современная институционально-эволюционная теория).
14. Словарь русского языка : ок. 57 000 слов / С. И. Ожегов ; под ред. докт. филол. наук, проф. Н. Ю. Шведовой. – 14-е изд. стереотип. – М. : Рус. яз. 1983. – 816 с.
15. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія) : навч. посібник / В. М. Опарін. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К. : КНЕУ, 2002. – 240 с.
16. Посошков И. Т. Книга о скудости и богатстве и другие сочинения / И. Т. Посошков ; редакция и комментарии проф. Б. Б. Кафенгауза. М. : Издательство Академии наук СССР, 1951.
17. Резолюция, принятая Генеральной Ассамблеей 25 сентября 2015 года A/RES/70/1 [без передачи в главные комитеты (A/70/L.1)] «Преобразование нашего мира: Повестка дня в области устойчивого развития на период до 2030 года» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : // www.un.org.

18. Резолюция, принятая Генеральной Ассамблеей 22 декабря 2011 года A/RES/66/209 [по докладу Второго комитета (A/66/442)] «Содействие повышению эффективности, подотчетности, результативности и прозрачности государственного управления путем укрепления высших ревизионных учреждений» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : // www.un.org.
19. Резолюция, принятая Генеральной Ассамблеей 19 декабря 2014 года A/RES/69/228 [по докладу Второго комитета (A/69/470)] «Содействие обеспечению и повышению эффективности, подотчетности, результативности и прозрачности государственного управления путём укрепления высших ревизионных учреждений» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : // www.un.org.
20. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Сочинения. Том I. Государственное издательство политической литературы / Д. Рикардо. — Москва, 1955 год.
21. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит ; (вступит. статья и коммент. В. С. Афанасьева). — М. : Соцэкгиз, 1962. — 684 с.
22. Философский энциклопедический словарь / гл. ред. Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов. — М. : Сов. Энциклопедия, 1983. — 840 с.
23. Философский словарь / под ред. М. М. Розенталя. — 3-е изд. — М. : Политиздат, 1972.
24. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль в Україні: теорія, методологія, практика : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08 / О. А. Шевчук ; Нац. банк України, Ун-т банк. справи. — К., 2014. — 42 с.
25. Contribution of Supreme Audit Institutions in achieving sustainable development goals: what is required? [Electronic resource] / The SAI of Tunisia, General Secretariat of ARABOSAI // European organisation of supreme audit institutions magazine. — 2015 — № 21. — Way of access : http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/Eurosai21_en.pdf.
26. Table of results: Corruption Perceptions Index 2015 [Electronic resource] // Transparency International. — Way of access : <http://www.transparency.org/cpi2015>.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА ДЛЯ ПОГЛИБЛЕННОГО ВИВЧЕННЯ КУРСУ

27. Барановський О. І. Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізми забезпечення) : монографія / О. І. Барановський. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2004. — 759 с.
28. Глущенко О. В. Добробут як імператив суспільного розвитку України / О. В. Глущенко // Економічний часопис-XXI. — 2016. — № 156(1–2). — С. 31–36.
29. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / О. А. Шевчук. — К. : УБС НБУ, 2014. — 418 с.
30. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / А. В. Хмельков. — Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2013. — 549 с. — Режим доступу : <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12547>;
31. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. — К. : Центр учбової літератури, 2009. — 424 с.
32. Державний фінансовий контроль : ревізія та аудит / П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан [та ін.]. — К. : АВТ, 2004. — 424 с.
33. Масгрейв Р. А. Государственные финансы: теория и практика / Р. А. Масгрейв, П. Б. Масгрейв ; пер. с англ. — М. : Бизнес Атлас, 2009. — 716 с.
34. Монаєнко А. О. Правові основи державного фінансового контролю : навч. посіб. / А. О. Монаєнко. — Запоріжжя : КПУ, 2008. — 152 с.
35. Павлюк К. В. Бюджет і бюджетний процес в умовах транзитивної економіки України : монографія / К. В. Павлюк. — К. : НДФІ, 2006. — 584 с. — Бібліогр. : с. 554–580.

36. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія / А. В. Хмельков. – Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2012. – 292 с. – Режим доступу : <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12546>;
37. Хмельков А. В. Инвариантность иерархии институциональной инфраструктуры стабильности публичных финансов – как закономерный результат реализации функций финансов / А. В. Хмельков // *Економіка та держава*. – 2015. – № 8. – С. 25–28.
38. Хмельков А. В. Ценность института контроля для устойчивого развития общества / А. В. Хмельков // *Вестник Харьковского национального университета имени В. Н. Каразина*. Серия : Экономическая. – 2016. – № 91. – Вып. 88. – С. 84–90.
39. Хмельков А. В. Счётная палата Украины как агент института контроля публичных финансов / А. В. Хмельков // *Актуальні проблеми економіки* – 2016. – № 5. – С. 370–381. – Режим доступу : <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12549>;
40. Хмельков А. В. Институциональная инфраструктура обеспечения стабильности публичных финансов: к постановке проблемы / А. В. Хмельков // *Вестник Харьковского национального университета имени В. Н. Каразина*. Серия : Экономическая. – 2014. – № 1118. – Вып. 88. – С. 84–90.
41. Шутов М. І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика) : монографія / М. І. Шутов, В. А. Бабенко, Н. М. Стоянова. – Одеса : Юридична література, 2004. – 131 с.
42. Dr. Josef Moser. How SAIS can contribute to good governance and sustainable development by promoting transparency and accountability [Electronic resource] / Dr. Josef Moser // *European organisation of supreme audit institutions magazine*. – 2015. – № 21. – Way of access : http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/Eurosai21_en.pdf.
43. The Johannesburg Accords : XX INCOSAI, Johannesburg, South Africa, 2010 [Electronic resource]. – Way of access : <http://www.intosai.org/uploads/jhbaccordsen.pdf>.
44. INTOSAI International Organization of Supreme Audit Institutions [Electronic resource]. – Way of access : <http://www.intosai.org/events/congresses-incosai/next-congress.html>.

ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ДО РОЗДІЛУ 1

Наукова періодика

1. Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна, Серія «Економічна»;
2. «Фінансовий контроль» – всеукраїнський науково-практичний журнал;
3. «Журнал EUROSAI» - щорічний журнал Європейської організації вищих органів фінансового контролю.

АДРЕСИ САЙТІВ ІНТЕРНЕТУ

1. <http://www.zakon.rada.gov.ua> – Законодавство України;
2. <http://www.intosai.org> – Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю;
3. <http://www.eurosai.org> – Європейська організація вищих органів фінансового контролю.

РОЗДІЛ 2

ВИДИ, МЕТОДИ ТА ФОРМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

2.1. МЕТОДОЛОГІЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ ВИДУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Основою дослідження якості системи державного фінансового контролю є визначення методологічних засад її функціонування шляхом розкриття призначення і ролі фінансового контролю за допомогою чіткої класифікації. Саме тому нам слід класифікувати державний фінансовий контроль за трьома напрямками: видами, формами і методами його здійснення.

Дослідимо детальніше такий напрямок класифікації, як вид контролю за допомогою теоретичних викладок та наднаціональних рекомендацій міжнародних інститутів із питань контролю.

По-перше, **вид контролю** — це складова частина, що виражає (частково) зміст цілого і в той же час відрізняється від інших частин конкретними носіями контрольних функцій (суб'єктами), об'єктами контролю, що, у свою чергу, визначає і відмінності в методах здійснення контрольних дій [1, с. 540].

По-друге, на наш погляд, **вид контролю** — це угруповання суб'єктів контролю за ознаками компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю.

Існує декілька поглядів, як поділяти вид державного фінансового контролю.

На початковому етапі розвитку державного фінансового контролю поділ відбувався залежно від характеру взаємовідносин суб'єкта і об'єкта контролю на **внутрішній** і **зовнішній**, при цьому обидва види контролю доповнюють один одного, і між ними встановлюється тісний симбіотичний зв'язок, де:

— **внутрішній фінансовий контроль** — це самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства, установи за власною фінансовою діяльністю та фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу. Він є складовою частиною управління організацією і тому проводиться за її розсудом, на основі рішень конкретної організації. Тобто внутрішнім називається такий контроль, коли суб'єкт і об'єкт входять до однієї системи;

— **зовнішній фінансовий контроль** — такий контроль, коли контроль здійснюється суб'єктом, що не входить до тієї ж системи, що й об'єкт. Тобто заходи фінансового контролю, що здійснюються зовнішніми органами, зазвичай охоплюють всю систему державних органів і тому можуть розглядатися як макрозаходи [1, с. 540].

За наднаціональними рекомендаціями міжнародних інститутів з питань контролю, сформульованими у міжнародних стандартах для вищих органів фінансового контролю, а саме ISSAI 1 «Лімська декларація керівних принципів аудиту» пропонується наступне. Як такого поділу за трьома запропонованими напрямками класифікації (видами, формами і методами здійснення державного фінансового контролю) не проводиться, однак своєї різновиди аудиту — попередній, наступний, внутрішній та зовнішній — можна віднести до нашої класифікації, у вигляді видів та форм контролю.

В межах цього підрозділу розглянемо визначення внутрішнього та зовнішнього аудиту, згідно з положеннями статті 3 ISSAI 1, **внутрішні служби** аудиту створюються усередині окремих відомств і організацій держави, тоді як служби зовнішнього аудиту не є частиною організаційної структури організацій, що перевіряються. При цьому внутрішня служба аудиту обов'язково повинна підкорятися керівникові організації, усередині якої вона створена. А **органом зовнішнього аудиту є вищий орган аудиту**, який повинен перевіряти ефективність внутрішньої служби аудиту [11].

Як видається, можна вважати **тотожними поняттями** теоретичний поділ на внутрішній і зовнішній види контролю та практичний поділ міжнародних інститутів на внутрішній і зовнішній аудит. Крім того, згадується ще і **вищий орган аудиту**, що можна буде віднести в подальшому до **вищого виду контролю**.

Саме тому на сучасному етапі розвитку державного фінансового контролю, за загальнонауковими та поширеними у нормативно-правових актах міжнародних інституцій визначеннями, державний фінансовий контроль все частіше поділяється на три види контролю: **внутрішній, зовнішній, вищий**.

Для завершення класифікації виду контролю визначимо, що **вищий фінансовий контроль** — це вид державного фінансового контролю, який одночасно є як зовнішнім, так і внутрішнім, визначається залежністю від характеру відносин суб'єкта і об'єкта контролю, має розмежування функцій контролю стосовно об'єкта за ознаками компетенції та обов'язковості ієрархії організації контролю. Тобто якщо **вищий контроль** — у функції зовнішнього, то контроль здійснюється відповідно до об'єкта, обумовленого предметом контролю, що не входить до тієї ж системи, що і суб'єкт. Якщо вищий контроль — у функції внутрішнього, то контроль здійснюється відповідно до об'єкта, обумовленого предметом контролю, що належить до тієї ж системи, що і суб'єкт, з метою ієрархічності відносин у системі державного фінансового контролю шляхом введення обов'язковості контролю з боку суб'єктів вищого контролю стосовно виконання контрольних повноважень суб'єктами зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, тобто суб'єкт контролю однієї групи одночасно є й об'єктом контролю для іншої групи.

Впровадження такого різновиду видів контролю, як вищий, дозволяє здолати інституційну пастку (усталену, неефективну норму поведінки державних інститутів), що має прояв у неконтрольованому здійсненні власних контрольних повноважень, шляхом впровадження самоконтролю в межах системи державного фінансового контролю з метою якісного підвищення єдності системи державного фінансового контролю.

Однак потрібно зауважити, що на цей час в Україні відсутнє чітке розмежування та законодавче закріплення видів контролю на вищий, зовнішній та внутрішній, що, безумовно, не додає єдності системі державного фінансового контролю країни.

2.2. ФОРМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ЇХ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК З ІНШИМИ СТРУКТУРНИМИ ЕЛЕМЕНТАМИ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ

Після визначення нами методологічних засад виду контролю у попередньому підрозділі необхідно перейти до визначення форм здійснення контролю та розмежування понять між їх різновидами.

Безумовно, форма здійснення державного фінансового контролю є його важливою класифікаційною ознакою.

Так само, як ми досліджували такий напрямок класифікації, як вид контролю, також ми дослідимо і форми здійснення контролю, тобто за допомогою теоретичних викладок та наднаціональних рекомендацій міжнародних інститутів із питань контролю.

На теоретичному рівні існують різноманітні точки зору щодо форм контролю. Однак ми поділяємо такий погляд, який характеризує контрольні дії будь-кого із

суб'єктів контролю в часовому просторі: щодо минулого періоду (дії та події відбулися в минулому), щодо сучасного періоду (дії та події відбуваються у сьогоднішній день); щодо майбутнього періоду (дії та події ще тільки планується здійснити).

Таким чином, під **формами фінансового контролю** слід розуміти окремі сторони виявлення змісту фінансового контролю залежно від часу здійснення контрольних дій. Формами фінансового контролю є попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний). Критерії розмежування цих форм визначаються зіставленням часу здійснення контрольних дій із процесами формування і використання фондів фінансових ресурсів. Разом з тим вони знаходяться у тісному взаємозв'язку, відображаючи тим самим безперервний характер контролю [1, с. 542–543].

Попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний) фінансовий контроль взаємопов'язані і доповнюють один одного. Вони мають наступне визначення:

– **попередній (превентивний) фінансовий контроль** є найефективнішою формою фінансового контролю, оскільки вона дає змогу запобігти виникненню недоліків, перевитрат і витрат фінансових ресурсів, порушенню законодавства, оскільки здійснюється до проведення фінансових або господарських операцій. Попередній контроль забезпечує перевірку проектів бюджетів, фінансових планів, кошторисів і т. п.;

– **поточний фінансовий контроль** є органічною частиною процесу оперативного фінансового управління і регулювання фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ. Він проводиться в процесі здійснення фінансово-господарських операцій. Поточний контроль допомагає своєчасно виявити недоліки і порушення в процесі фінансово-господарської діяльності і своєчасно їх ліквідувати;

– **наступний (ретроспективний) фінансовий контроль** здійснюється після виконання фінансових операцій за певні минулі періоди часу шляхом вивчення даних обліку і звітності, планової, нормативної документації; контролю підлягає і фактичний стан справ. Наступний контроль виявляє недоліки, які не зафіксовані попереднім і поточним контролем [1, с. 542–543].

Правильність обраного нами погляду щодо форм контролю, залежно від характеру контрольних дій будь-кого із суб'єктів контролю в часовому просторі, підтверджується і положеннями рекомендацій міжнародних інститутів із питань контролю, зафіксованих у статті 2 міжнародних стандартів для вищих органів фінансового контролю – ISSAI 1:

– **попередній аудит** є перевіркою до здійснення адміністративних і фінансових дій. Ефективний попередній аудит потрібний для надійного управління громадськими засобами, ввіреними державі;

– **наступний аудит** – аудит після здійснення адміністративних і фінансових дій. Сфера охоплення наступного аудиту – відповідальність підзвітних, компенсація заподіяного збитку і запобігання повторним порушенням [11].

І хоча йдеться про здійснення попереднього та наступного аудитів, характер його проведення, тобто залежність від часу, за своєю сутністю є переліком форм проведення державного фінансового контролю.

Таким чином, можна вважати **тотожними поняттями** теоретичний поділ на попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний) фінансовий контроль та практичний поділ міжнародних інститутів на попередній і наступний аудит.

Якщо поглянути на питання форм контролю через призму розбудови системи державного фінансового контролю та набуття нею цілісності, то можна дійти висновку, що «тільки застосування всіх указаних форм фінансового контролю в їх єдності і взаємозв'язку робить його систематичним, підвищує його ефективність» [1, с. 543].

2.3. МЕТОД КОНТРОЛЮ ТА ЙОГО: СПОСОБИ, ПРИЙОМИ, ІНСТРУМЕНТАРІЙ

Наступною ознакою класифікації державного фінансового контролю є метод контролю.

При цьому слід розмежувати методологічні основи дослідження системи державного фінансового контролю та її методи, за безпосереднього використання яких здійснюються процедури контрольних дій.

Саме тому важливу роль у забезпеченні дійового фінансового контролю відіграє методика контролю, яка являє собою сукупність методів контролю, що використовуються у певному конкретному випадку. Необхідно правильно вибирати метод контролю, враховувати його адекватність предмету контролю, об'єктивність, надійність, орієнтацію на комплексність, оперативність і якість контролю.

Так само як ми досліджували попередні напрямки класифікації — види та форми контролю, так ми дослідимо і методи державного фінансового контролю, зокрема за допомогою теоретичних викладок, національної практики здійснення державного фінансового контролю та наднаціональних рекомендацій міжнародних інститутів із питань контролю.

На теоретичному рівні метод державного фінансового контролю розглянемо на прикладі логічного ланцюга категорій: від категорії «метод» через «метод фінансового контролю» до «методу державного фінансового контролю» зі всією його структурою.

Грецькою «*methodos*» — буквально «шлях до будь-чого» — в найзагальнішому значенні засіб досягнення мети, певним чином впорядкована діяльність [10].

Метод — це спосіб дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, шлях наукового пізнання і встановлення істини [18, с. 12], а метод фінансово-господарського контролю — «комплексне, органічно взаємопов'язане вивчення законності, достовірності, доцільності й економічної ефективності господарських і фінансових операцій і процесів на основі використання облікової, звітної, планової (нормативної) й іншої економічної інформації в поєднанні з дослідженням фактичного стану об'єктів контролю [17, с. 38]

До методів фінансового контролю відносяться конкретні способи (прийоми), що застосовуються під час здійснення контрольних функцій [1, с. 543].

У вузькому розумінні метод фінансового контролю являє собою сукупність прийомів і способів його здійснення, у широкому розумінні він характеризується системою теоретико-пізнавальних категорій, базових концепцій, наукового інструментарію, регулятивних принципів організації контролю.

Тому метод фінансового контролю — це сукупність прийомів і способів, за допомогою яких вивчається фінансово-господарська діяльність підприємств і організацій [4, с. 30], він є вираженням засад загального підходу до об'єкта контролю. В основі цих засад лежить поєднання загальнонаукових і методичних прийомів пізнання, що дають можливість комплексно вивчити законність, достовірність, доціль-

ність і економічну ефективність господарських і фінансових операцій і процесів на основі використання облікової, звітної, нормативної та іншої економічної інформації в поєднанні з дослідженням фактичного стану об'єкта контролю [3, с. 44].

Таким чином, визначимося, що метод державного фінансового контролю — це цілеспрямована діяльність задля виконання завдання та досягнення мети контролю шляхом застосування сукупності взаємообумовлених структурних елементів, таких як способи, прийоми та інструментарій контролю, що дає змогу здійснювати контрольні дії та заходи суб'єктам і квазісуб'єктам державного фінансового контролю відносно об'єкта за предметом контролю. При цьому способи контролю поділяються на загальнонаукові та специфічні, прийоми контролю та інструментарій контролю — на документальний і фактичний, які, в свою чергу, поділяються на власні елементи.

Наочне відображення структурних елементів методу державного фінансового контролю відображене на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Структура методу державного фінансового контролю

Розглянемо докладніше запропоновану та схематично подану структуру методу державного фінансового контролю.

Загальнонаукові способи державного фінансового контролю ґрунтуються на використанні:

– **абстрагування** (від лат. *abstrahere* – відволікати) – прийом уявного відвернення. Дослідник шляхом абстракції переходить від конкретних об'єктів до абстрактних понять і законів розвитку (на підставі стану контролю в окремих підрозділах підприємства робляться висновки по підприємству в цілому і тому подібне) [2, с. 100];

– **аналізу** (від грец. *analysis* – розкладання) – прийом дослідження, який включає в себе вивчення предмета шляхом уявного або практичного розчленовування його на складені об'єкти (за його ознаками, властивостями, стосунками). Кожна з виділених частин аналізується окремо в межах єдиного цілого (комплексна ревізія виробничої і фінансово-господарської діяльності об'єднання та ін.) [2, с. 100];

– **аналогії** (від грец. *analogia* – схожість) – прийом наукового висновку, за допомогою якого досягається пізнання одних об'єктів на підставі їх схожості з іншими. Метод аналогії, базуючись на схожості деяких сторін різних об'єктів, складає основу стандартизації і моделювання, вживаного у фінансовому контролі [2, с. 100];

– **дедукції** (від лат. *deductio* – виведення окремого із загального) – прийом, за допомогою якого досліджується стан об'єкта в цілому і на основі логічних міркувань робляться висновки про його складові елементи, тобто висновок іде від загального до окремого (наприклад, ревізія дебіторської заборгованості проводиться спочатку за даними синтетичного обліку, а потім – аналітичного та ін.) [2, с. 100];

– **індукції** (від лат. *inductio* – виведення загальною з окремого) – прийом дослідження, за допомогою якого загальний висновок про ознаки безлічі елементів об'єкта робиться на основі вивчення не усіх ознак, а окремих елементів цієї великої кількості, тобто висновок йде від конкретних до загального (наприклад, ревізія дебіторської заборгованості проводиться спочатку за даними аналітичного обліку, а потім – синтетичного та ін.) [2, с. 100];

– **конкретизації** (від лат. *concretus* – густий, ущільнений) – дослідження певних об'єктів в усьому їх якісному різноманітті реального існування (виявлення в процесі контролю непродуктивних витрат за місцем їх утворення – підрозділами підприємства та ін.) [2, с. 100];

– **моделювання** – прийом наукового пізнання, заснований на заміні об'єкта, що вивчається, його аналогом, моделлю, що містить основні риси оригіналів. У фінансовому контролі застосовуються стандарти (моделі) проведення контрольно-ревізійного процесу [2, с. 100];

– **синтезу** (від грец. *synthesis* – з'єднання, поєднання, складання) – метод вивчення об'єкта в його цілісності, єдності і взаємному зв'язку його частин. У фінансовому контролі синтез пов'язаний з аналізом, оскільки він дозволяє з'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити їх зв'язок і пізнати предмет як єдине ціле (контроль виконання плану виробництва та ін.) [2, с. 100];

– **системного аналізу** – вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему. Системний аналіз у фінансовому контролі передбачає оцінку поведінки об'єктів як системи з усіма чинниками, що впливають на їх функціонування. Цей прийом широко використовується у фінансовому контролі, оскільки сприяє системному підходу до оцінки виробничої і господарсько-фінансової діяльності усіх ланок народного господарства. В практиці дослідження системний аналіз застосовується шляхом наступних методик: процедур дослідження

операцій, що дозволяють надати кількісну оцінку об'єктам дослідження; аналізу систем для дослідження об'єктів в умовах невизначеності [2, с. 100 – 101];

– **функціонально-вартісного аналізу** – вивчення об'єктів на стадії інженерної підготовки виробництва, що включає в себе проектування синтез складних систем у процесі дослідження їх функціонування (проектування і оцінка економічної ефективності технологічних процесів та ін.) [2, с. 101].

Специфічні способи державного фінансового контролю – способи, вироблені практикою контрольно-ревізійної роботи на основі досягнень економічної науки:

– **вибірковий** – перевіряються всі документи в окремі періоди протягом року або перевіряється частина документів, але за весь звітний період, а також в установі, вибірково реальний стан грошових та матеріальних цінностей, або основних засобів, або готової продукції, або незавершене виробництво тощо об'єкта контролю;

– **комплексний** – контролю підлягають всі аспекти діяльності підконтрольного об'єкта;

– **суцільний** – передбачає вивчення всіх первинних документів і записів у формах аналітичного і синтетичного обліку, а також в установі, в повному обсязі реального стану грошових та матеріальних цінностей, основних засобів, готової продукції, незавершене виробництво тощо об'єкта контролю;

– **тематичний** – контроль зосереджується лише на окремих аспектах діяльності підконтрольного об'єкта.

Професійні способи державного фінансового контролю – способи, вироблені практикою контрольно-ревізійної роботи та направлені на підтримку відповідної професійної поведінки під час формування рішень щодо належного порядку дій на основі практичних напрацювань та досвіду, таких як:

– **професійне судження** – застосування колективних знань, навичок і досвіду до аудиторського процесу [12, с. 20];

– **професійний скептицизм** – під час оцінки достатності і доцільності доказів, отриманих під час аудиту, аудитор зберігає професійну дистанцію, пильність і піддає усе сумніву. Він також передбачає відкритість і сприйнятливість до усіх поглядів і аргументів [12, с. 20]; або **професійний скептицизм** – ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів [5, с. 40].

Прийоми контролю поділяються на документальний і фактичний контроль із власним інструментарієм, притаманним виключно тому чи іншому прийому.

Інструментарій документального контролю дозволяє встановити суть і достовірність господарської операції за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, в яких вона знайшла відображення в бухгалтерському, оперативному і статистичному обліку, тому посадові особи суб'єкта державного фінансового контролю обов'язково мають володіти такими інструментами:

– **аналіз** – комплексне вивчення фінансового стану об'єкта аудиту та ефективності управління активами з метою оцінки досягнутих результатів, що проводиться за допомогою методів фінансового та економічного аналізу за даними бухгалтерського обліку, фінансової, податкової і статистичної звітності, звітності про виконання фінансового плану тощо [15];

– **аналітичні процедури** – передбачають оцінку фінансової інформації шляхом аналізу імовірних зв'язків між фінансовими та нефінансовими даними та, зокрема, включають у себе дослідження виявлених відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій доречній інформації або мають відхилення від очікуваних вели-

чин. Наприклад, це порівняння фінансової інформації з інформацією за минулі періоди, що піддаються порівнянню; плановими розрахунками, такими як бюджети, прогнози; очікуваннями аудитора тощо [5, с. 26];

– **анкетування (інтерв'ювання)** – отримання необхідної інформації для здійснення аудиту діяльності від посадових осіб об'єкта аудиту або осіб, які є користувачами товарів, робіт та послуг об'єкта аудиту, шляхом застосування анкет чи інших подібних методів збору інформації [15];

– **анкетування** – один із прийомів опитування, що полягає в отриманні від працівників об'єкта аудиту та третіх осіб відповідей на заздалегідь сформульовані запитання [5, с. 26];

– **арифметична перевірка документів** – здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахувань і утримань (знижок) тощо з метою визначення правильності підрахунків і виявлення крадіжок, прихованих за неправильними арифметичними діями [3, с. 94];

– **аудиторські процедури** – сукупність методичних прийомів контролю та дій державного аудитора, за допомогою яких оцінюється рівень управління фінансово-господарською діяльністю. До складу таких прийомів належить документальна перевірка – дослідження установчих, фінансових, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної та фінансової звітності, господарських договорів, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту, пов'язаних із плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності) [15];

– **вибірка** – застосування аудиторських процедур до менш ніж 100 % сукупності даних, що досліджуються, котрі дають змогу державному аудитору отримані висновки поширити на всю сукупність даних, яка підлягала оцінці [15];

– **візування** – процедура погодження підготовлених проектів нормативно-правових актів, розпорядчих і видаткових документів, розрахунків і лімітів тощо на предмет відповідності їх норм чинному законодавству, залишкам наявної на підприємстві (в установі, організації) продукції тощо. Саме в цей момент відбувається попередній контроль із застосуванням формальної й логічної перевірки підготовлених документів, арифметичної перевірки підсумків, контрольного порівняння на збалансованість окремих норм і показників документів;

– **економічна оцінка господарських операцій** – об'єднує низку загальноекономічних методів (прийомів) аналізу та оцінки з метою встановлення доцільності, раціональності окремих операцій і ефективності господарювання підконтрольного об'єкта в цілому за певний проміжок часу (порівняння, групування, питома вага, середні величини тощо) [3, с. 95];

– **запит** – полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб. Процедура опитування може бути як у вигляді формальних письмових запитів, так і у вигляді неформального усного опитування працівників об'єкта аудиту. Відповіді на запит можуть дати інформацію, якою аудитор раніше не володів чи яка підтверджує аудиторські докази [5, с. 26];

– **звірка** – письмове (документальне) підтвердження третіми особами точності інформації, яке може бути здійснене шляхом зустрічної звірки або шляхом письмового запиту) [15];

– **зустрічна звірка** – метод документального та фактичного підтвердження у підприємств, установ та організацій виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку об'єкта контролю [8];

— **зустрічна перевірка документів** — проходить шляхом звірки (зіставлення) даних, відображених у документі, що перевіряється, з даними другого примірника цього ж документа чи із записами в інших взаємопов'язаних документах, які перебувають на підконтрольному об'єкті або в інших підприємствах, установах чи організаціях. Шляхом зустрічної перевірки належить обов'язково перевірити ті документи, на яких виявлено сліди необумовлених виправлень, підтирань, які нечітко написані або суперечать логіці господарських операцій, а також що засвідчують надходження гостродефіцитних і дорогих товарно-матеріальних цінностей. Проведення зустрічної перевірки дає змогу виявити такі зловживання, за яких двосторонні операції отримують різне відображення у кожної із залучених до неї сторін, зокрема: неоприбуткування товарів, отриманих від постачальників, і коштів, що надійшли на поточний рахунок; привласнення виручки, яка здається в банк; завищення цін у видаткових документах; наявність безтоварних операцій тощо. Такі зловживання приховуються шляхом виправлення даних в окремих примірниках документів, складання нових неправдивих документів, неправильного відображення чи невідображення взагалі в документах і в облікових регістрах операцій, які насправді були здійснені [3, с. 94–95];

— **моніторинг закупівель** — аналіз дотримання замовником законодавства у сфері публічних закупівель на всіх стадіях процедури закупівлі шляхом систематичного спостереження та аналізу інформації за допомогою електронної системи закупівель [16];

— **нормативна перевірка документів** — здійснюється шляхом зіставлення фактичних витрат на одиницю товару, роботи чи послуг з нормативними або плановими (встановленими законами, постановами, кошторисами, лімітами) з метою встановлення обґрунтованості списання на виробництво чи утримання установи сировини і матеріалів, палива, використання фонду оплати праці тощо [3, с. 94];

— **отримання письмових пояснень і довідок** — письмові пояснення і довідки допомагають перевірити достовірність даних, відображених у документах, виявити підробки, встановити події та їх учасників, що справді існують, тощо);

— **оцінювання** — визначення й аналіз ймовірності виникнення ризиків та значущості їх впливу на підконтрольні організації, суспільні ресурси держави чи управління ними, є базою для управління ризиками, межує з прогнозною функцією управління;

— **письмове пояснення** — одержання письмової відповіді від посадових осіб об'єкта аудиту на поставлені державним аудитором питання [15];

— **перевірка бухгалтерських регістрів і документів** — дає аудиторські докази різного рівня надійності залежно від їх характеру та джерела їх отримання [5, с. 26];

— **перевірка документів за формальними ознаками** — є першим ступенем документального контролю. У процесі його з'ясовують: точність заповнення бланку, на якому оформлено конкретний документ; наявність усіх необхідних реквізитів; своєчасність складення документа; відповідність підписів осіб, які склали документ. Цей метод застосовується у перевірці всіх документів із метою виявлення фактів підробки та дописувань у них, виправлення цифрових даних і зміни реквізитів. За результатами такої перевірки робиться висновок про визнання достовірності документа. Наприклад, бухгалтерії підприємств, установ і організацій не повинні приймати до виконання і відпускати товарно-матеріальні цінності за ксерокопіями платіжних доручень і довіреностей [3, с. 94];

— **перевірка документів за змістом** — є другим ступенем документального контролю. Вона здійснюється шляхом зіставлення даних операцій, зазначених

у документі, з аналогічними або взаємопов'язаними даними (можливостями) виробництва з метою встановлення законності (достовірності) зафіксованих операцій [3, с. 94];

– **підтвердження** – полягає в отриманні аудитором підтверджувальної інформації, яка міститься в бухгалтерських регістрах. Наприклад, аудитор, як правило, шукає пряме підтвердження сум дебіторської заборгованості, зв'язуючись із боржниками об'єкта аудиту [5, с. 26];

– **перерахунок** – полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку або в самостійному здійсненні безпосередніх підрахунків [5, с. 26];

– **співставлення операцій** – за загальної схожості з зустрічною звіркою документів тут не здійснюється співставлення з документами з зовнішніх джерел, а аналізуються лише внутрішні документи. В цьому випадку перевірці підлягають первинні документи, облікові реєстри. Перевірка здійснюється за допомогою вивчення і зіставлення окремих реквізитів, які повторюються в низці документів і відображають взаємозв'язані операції [5, с. 27];

– **техніко-економічний розрахунок** – здійснюється для перевірки достовірності обсягів планових і фактичних витрат із виконання окремих видів робіт чи виготовлення продукції, підтвердження чи заперечення встановлених норм, тарифів, розцінок [3, с. 95];

– **фінансове розслідування** – полягає в поглибленому вивченні фактів, що містять ознаки шахрайства, застосовує слідчо-юридичне обґрунтування, непрямі методи доведення вигоди від скоєних порушень, аналітичне й системне групування;

Зауважимо, що правильність здійснення багатьох фінансово-господарських операцій установ, організацій, підприємств **не завжди можна перевірити за допомогою інструментів документального контролю**. Часто виникає необхідність провести перевірку **фактичної наявності** грошових коштів, основних засобів і матеріалів та інших активів.

Інструментарій фактичного контролю полягає в установленні дійсного реального стану об'єкта перерахунком, зважуванням, вимірюванням, лабораторним аналізом та ін., де до об'єктів фактичного контролю відносять гроші готівкою в касі, основні засоби, матеріальні цінності, готову продукцію, незавершене виробництво, тому посадові особи суб'єкта державного фінансового контролю обов'язково мають володіти такими інструментами:

– **аудиторські процедури** – сукупність методичних прийомів контролю та дій державного аудитора, за допомогою яких оцінюється рівень управління фінансово-господарською діяльністю. До складу таких прийомів належить *фактична перевірка* – перевірка наявності грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування та контрольного обміру виконаних робіт, правильності застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних витрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів [15];

– **експертиза** – процес дослідження залученими фахівцями вузької спеціалізації на основі спеціальних знань із метою отримання кваліфікованої оцінки в межах їх компетенції [15];

– **зустрічна звірка** – метод документального та фактичного підтвердження у підприємств, установ та організацій виду, обсягу і якості операцій і розра-

хунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку об'єкта контролю [8];

– **інвентаризація** – має за мету впевнитися у наявності обсягів коштів, сировини, матеріалів, нематеріальних активів і зобов'язань, зазначених у фінансових звітах [3, с. 96]. Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка. При цьому забезпечуються: виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів; установлення лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку; виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення; виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання [6]);

– **контрольні обміри виконаних робіт** – проводяться з метою встановити фактичні обсяги і вартість виконаних будівельних, монтажних і ремонтних робіт, перевірити правильність їх відображення в актах приймання робіт і нарядах робітників, а також правильність списання матеріалів на проведення цих робіт [3, с. 96];

– **контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво** – проводять у таких же умовах, у такому ж порядку і в такій же технологічній послідовності, в якій зазвичай здійснюються аналогічні процеси з метою визначення достовірності чинних норм і нормативів витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції або обсягів будівельно-ремонтних робіт. За допомогою контрольного запуску виявляються: фактичне застосування застарілих норм, у результаті чого в цехах і на складі утворюються невраховані лишки сировини і матеріалів; випадки зменшення норм часу і розцінок на виконувані роботи; неправильність розрахунків ефективності, прийнятих за основу під час виплати грошових винагород зі запровадження нової техніки; дійсний стан справ [3, с. 96];

– **лабораторні аналізи** – лабораторні аналізи сировини, матеріалів, готової продукції і виконаних робіт проводять спеціалізовані установи за зверненням керівника контрольно-ревізійного органу, коли визначити якісні їх ознаки іншими прийомами контролю неможливо [3, с. 96];

– **моніторинг** – є системою спостереження (нагляду) органів державного контролю за дотриманням суб'єктами господарювання стандартів, норм і правил обігу фінансових і матеріальних ресурсів. Основним завданням моніторингу є виявлення ознак, що можуть свідчити про відхилення від принципів використання фінансових ресурсів (тобто про можливі порушення), шляхом аналізу офіційної й оперативної звітності, іншої постійної чи періодичної інформації про функціонування суб'єкта господарювання та звернення уваги керівництва останнього на ці ознаки з метою запобігання незаконним і неефективним витратам, втратам фінансових ресурсів, а також на недопущення порушення законодавства під час прийняття управлінського рішення [3, с. 43];

– **обстеження** – візуальний огляд об'єкта аудиту для одержання загальної характеристики його можливостей [15];

– **обстеження території, виробничих і службових приміщень** – проводиться з метою переконатися у наявності певних виробничих потужностей, обсягах складських приміщень, здійсненні у певний час господарської діяльності, у правдивості складання актів на введення або виведення з експлуатації основних засобів тощо [3, с. 96];

— **хронометраж робочого часу** — проводять із метою визначення фактичних затрат праці на виконання певних господарських операцій і розміру їх оплати [3, с. 97].

Як бачимо з вищенаведеного, метод державного фінансового контролю дійсно є сукупністю специфічних прийомів та засобів організації, планування та здійснення контрольних дій. Цьому визначенню відповідають такі складові організаційної структури системи державного фінансового контролю, як **ревізія, інспектування та аудит**, оскільки вони мають відповідний та послідовний набір дій необхідних для здійснення контрольних заходів спрямованих на досягнення мети.

У чому ж саме полягає такий метод контролю, як ревізія. Дослідимо багатогранність цього методу на прикладах його визначення:

— по-перше, **ревізія** — це документальний та фактичний контроль всієї фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації за певний період із метою встановлення дотримання законодавства з фінансових питань, правильності обліку і достовірності облікових і звітних даних;

— по-друге, **ревізія** є методом контролю всієї фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації, законності здійснюваних операцій, їх доцільності й ефективності. Такі перевірки можуть проводитися наскрізним методом за ознакою однотипності операцій чи за ознакою взаємозв'язку між різними суб'єктами контролю і мають сильний контрольний вплив;

— по-третє, **ревізія** 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 [7];

— по-четверте; **ревізія** — це форма контролю, що становить систему обов'язкових контрольних дій, спрямованих на документальне та фактичне обстеження здійснених підприємством, установою або організацією господарських операцій та їх наслідків, бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою виявлення незаконних мобілізацій, розподілу та використання фінансових ресурсів, недостачі коштів і матеріальних цінностей, нецільового й неефективного їх використання, встановлення винних у порушенні законодавства посадових і матеріально-відповідальних осіб і спричинених порушеннями фінансових втрат [3, с. 38];

— по-п'яте, **ревізія** — це форма контрольного заходу, який застосовується для поглибленого і розширеного охоплення об'єкта контролю. Відмінною рисою ревізії є те, що під час перевірки об'єкта використовуються різні джерела інформації, методичні прийоми й контрольно-ревізійні процедури, а висновки обґрунтовуються на документально достовірних обставинах. Виявлені порушення законодавства, нормативних правових актів, які регулюють господарську діяльність, мають адресність у частині матеріальної і юридичної відповідальності. Крім того, для ревізій характерна конкретність у визначенні розміру збитку, втрат, недостач цінностей і обґрунтованість системою доказів (первинні документи, відомості інвентаризації й т. д.) [2, с. 109].

Основна мета ревізії — виявити господарські і фінансові порушення, зловживання, факти безгосподарності, розкрадання, марнотратства, установити причини та умови, які їм сприяли, і винних у цьому осіб, ужити заходів із відшкодування завданого збитку, шкоди, розробити заходи з усунення недоліків і порушень, а також притягнути до відповідальності (адміністративної чи кримінальної) осіб, які допустили правопорушення. Виявлені під час ревізії недоліки і порушення чинного за-

конодавства, нормативно-правових актів, які регулюють господарську діяльність, відносини з бюджетом, обґрунтовані системою доказів з визначенням розмірів збитків, втрат, нестач, конкретизацією винних службових осіб, матеріальної та правової відповідальності [4, с. 22 – 23].

За організаційними ознаками розрізняють ревізії:

– планові – здійснюються відповідно до заздалегідь розроблених і затверджених планів. **Плановою виїзною ревізією** вважається ревізія у підконтрольних установах, яка передбачена у плані роботи органу державного фінансового контролю і проводиться за місцезнаходженням такої юридичної особи чи об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така планова виїзна ревізія [7];

– позапланові – проводяться в строки, не передбачені затвердженим планом. **Позаплановою виїзною ревізією** вважається ревізія, яка не передбачена в планах роботи органу державного фінансового контролю і проводиться за наявності хоча б однієї з таких обставин: 1) підконтрольною установою подано у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами органу державного фінансового контролю під час проведення планової чи позапланової виїзної ревізії, в якій міститься вимога про повне або часткове скасування результатів відповідної ревізії; 2) у разі виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з підконтрольною установою, якщо підконтрольна установа не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державного фінансового контролю протягом десяти робочих днів з дня отримання запиту; 3) проводиться реорганізація (ліквідація) підконтрольної установи; 4) у разі надходження доручення щодо проведення ревізій у підконтрольних установах від Кабінету Міністрів України, органів прокуратури, органів доходів і зборів, Національної поліції, Служби безпеки України, Національного антикорупційного бюро України, в якому містяться факти, що свідчать про порушення підконтрольними установами законів України, перевірку дотримання яких віднесено законом до компетенції органів державного фінансового контролю; 5) у разі, коли вищий орган державного фінансового контролю в порядку контролю за достовірністю висновків підпорядкованого органу державного фінансового контролю здійснив перевірку актів ревізії, складених підлеглим органом державного фінансового контролю та виявив їх невідповідність вимогам законів. Позапланова виїзна ревізія в цьому випадку може ініціюватися вищим органом державного фінансового контролю лише у тому разі, коли стосовно посадових або службових осіб підлеглого органу державного фінансового контролю, які проводили планову або позапланову виїзну ревізію зазначеної підконтрольної установи, розпочато службове розслідування або у випадку повідомлення їм про підозру у вчиненні кримінального правопорушення.

Позапланова виїзна ревізія може здійснюватися лише за наявності підстав для її проведення і на підставі рішення суду. Позапланова ревізія підконтрольної установи не може проводитися частіше одного разу на квартал. Позапланові виїзні ревізії суб'єктів господарської діяльності, незалежно від форми власності, які не віднесені до підконтрольних установ, проводяться органами державного фінансового контролю за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні. Орган або особа, що ініціює проведення позапланової виїзної ревізії, подає до суду письмове обґрунтування підстав такої ревізії та дати її початку і закінчення, документи, які свідчать про виникнення підстав для проведення такої, а також на вимогу суду інші відомості [7].

Розширене визначення ревізії обґрунтоване, адже обов'язковою умовою будь-якої ревізійної дії, а відтак і документування виявленого порушення, є встановлен-

ня того, хто, як і коли порушив конкретну фінансово-правову норму під час здійснення фінансово-господарської операції [3, с. 38].

Наступний метод контролю — аудит. Існує теоретичне визначення цього методу та практичне. В свою чергу, практичне визначення поділяється на національну термінологію та термінологію міжнародну. Обидві частини визначення доповнюють одна одну та допомагають розкрити сутність аудиту. Крім того, ознайомлення з визначеннями аудиту дає уявлення про його різновиди як похідні від нього:

— по-перше, **аудит** — форма контролю, що є незалежною експертизою стану бухгалтерського обліку, фінансових звітів і балансів [18, с. 10]; **аудит** є експертизою стану фінансово-господарської діяльності, бухгалтерського обліку, фінансових звітів і балансів із метою підтвердити достовірність показників, а також перевірити, чи ведеться фінансово-господарська діяльність та бухгалтерський облік згідно з чинними в державі нормативно-правовими положеннями; **аудит** — не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, ціллю якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності, результативності й економічності в керуванні фінансами на допустимо більш ранній стадії, з тим щоб мати можливість прийняти коректуючі міри, притягти винних до відповідальності, отримати компенсацію за принесені збитки або здійснити заходи з запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому [11, с. 6];

— по-друге, **державний фінансовий аудит** є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті [7]; **державний фінансовий аудит** Державний фінансовий аудит здійснюється Рахунковою палатою та органами державного фінансового контролю відповідно до законів [19];

— по-третє, **фінансовий аудит** полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства під час здійснення операцій із бюджетними коштами [9]; фінансовий аудит має на меті виявити, чи представляється фінансова інформація установи відповідно до прийнятої системи фінансової звітності і законодавчої бази. Це досягається отриманням достатніх і належних аудиторських доказів, що дозволяють аудиторів сформулювати думку відносно відсутності в фінансовій інформації істотних спотворень із причини шахрайства або помилок [12, с. 11];

— по-четверте, **аудит ефективності** передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економічності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів [9]; **аудит ефективності** має на меті виявити, чи відповідають дії, програми й інститути принципам економії, ефективності і результативності і чи є додаткові можливості для їх вдосконалення. Ефективність оцінюється порівняно з відповідними критеріями, а також аналізуються причини відхилення від цих критеріїв і інші проблеми. Мета — відповісти на ключові питання — аудиторської перевірки і надати рекомендації поліпшенню [12, с. 11];

аудит ефективності — це форма контролю, яка становить сукупність дій зі збору та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізії і перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих державними (бюджетними) програмами цілей, встановлення чинників, які перешкоджають досягненню максимального результату у використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів [12, с. 11];

— по-п'яте, **аудит відповідності** має на меті виявити, чи відповідає конкретний предмет розгляду діючим владним повноваженням, визначеним у якості критеріїв. Аудит відповідності виконується за допомогою оцінки (в усіх істотних аспектах) відповідності діяльності, фінансових операцій і інформації владним повноваженням, який регулює діяльність організації, що перевіряється. Ці владні повноваження включають у себе правила, закони і нормативні акти, бюджетні резолюції, політику, встановлені кодекси, умови угоди або загальні принципи державного регулювання раціонального управління фінансами державного сектора і поведінки посадових осіб [12, с. 11 – 12];

— по-шосте, **операційний аудит** — механізм проведення контролюючим органом державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання [14];

— по-сьоме, **аудит діяльності** (державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання) — це різновид державного фінансового контролю, який 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 [15].

Останній метод контролю — інспектування.

Інспектування — перевірка окремих сторін чи тематичних питань фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій.

На сьогодні час до цього методу контролю з практики застосування можна віднести **перевірку державних закупівель**, що полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органом державного фінансового контролю на всіх стадіях державних закупівель. Результати перевірки державних закупівель викладаються в акті [7].

Завершуючи розгляд методу контролю, ще раз наголосимо, що з метою підвищення дієвості державного фінансового контролю та розбудови цілісної системи пропонується встановити структурні зв'язки між методом контролю та іншими складовими елементами системи державного фінансового контролю (видами контролю та формами контролю) наступним чином:

— аудит як метод контрольної діяльності відповідає попередній формі контролю, а за видом — внутрішньому контролю (підґрунтям такого твердження є характеристика контрольного заходу, де предметом контролю є дії, що мають відбутися; у цьому випадку внутрішній контроль виступає у якості превентивного заходу);

— інспектуванню як методу контролю притаманна поточна форма контролю, а за видом — це зовнішній контроль (оскільки контрольний захід здійснюється щодо дій, які відбуваються у теперішньому часі);

— ревізії як методу контролю цілком відповідає за формою контролю наступна форма, а за видом — це вищий рівень контролю (підставою для цього твердження є характеристика контрольного заходу, де предметом контролю є дії, що відбулися).

Підсумовуючи цей підрозділ, зробимо низку зауважень, які мають підвищити рівень професійної компетентності майбутніх фахівців із питань державного фінансового контролю, зокрема щодо застосування того чи іншого методу контролю:

1) по-перше, змістовне наповнення структури методу державного фінансового контролю і перш за все, його інструментарію документального та фактичного контролю, може зазнавати змін та/або доповнюватися залежно:

– від обраного з різновидів методу державного фінансового контролю (наприклад: змістовне наповнення структури такого методу контролю, як ревізія, буде мати відмінності від аудиту та/або інспектування);

– від встановлених завдань та мети контролю (наприклад: відмінність у цілях фінансового аудиту та аудиту ефективності тощо);

– від застосування того чи іншого методу контролю з боку різних суб'єктів та квазісуб'єктів державного фінансового контролю (наприклад: застосування аудиту як методу контролю з боку Рахункової палати України має певні відмінності в змістовному наповненні структури методу контролю від застосування аудиту з боку підрозділу внутрішнього аудиту тощо);

– від походження предмета та/або об'єкта контролю (перш за все маються на увазі так звані «паралельні аудити», які спільно проводяться органами фінансового контролю низки країн – членів міжнародних інститутів із питань фінансового контролю);

2) по-друге, на професійне виконання обов'язків посадової особи суб'єкта державного фінансового контролю впливає не тільки правильно обраний щодо об'єкта контролю метод контролю та застосування найбільш дієвих для цілей перевірки його способів, прийомів та інструментарію, а також загальний рівень освіти посадовця. За досвідом фахівців-практиків, «для успішного досягнення цілей фінансової перевірки аудитор, крім знань у сфері бухгалтерського і податкового обліку, теорії аудиту та інше, повинен розуміти мотиви і шаблони поведінки працівників організації, яка перевіряється. Таке розуміння допомагає у спілкуванні і взаємодії з персоналом, що, в свою чергу, вимагає знань і навичок ефективного спілкування, емоційного інтелекту, вміння керувати стресовими ситуаціями, володіти собою, приймати рішення, вирішувати проблеми, переконувати, працювати в колективі, розпізнавати психологічні типи людей, знати специфіку навчання дорослих і т. д.» [13, с. 70].

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК ДО РОЗДІЛУ**ОСНОВНА ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА**

1. Василик О. Д. Державні фінанси України : підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. — К. : НІОС, 2002. — 608 с.
2. Государственный финансовый контроль : учебник для вузов / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. — СПб. : Питер, 2004. — 557 с.
3. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан [та ін.]. — К. : АВТ, 2004. — 424 с.
4. Державний фінансовий контроль : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко. — К. : КНЕУ, 2003. — 408 с.
5. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту : Рішення Рахункової палати від 22 верес. 2015 року № 5-5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Metod_rek_fin_audit.pdf. — Загол. з екрану.
6. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02 верес. 2014 року № 879 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>. — Загол. з екрану.
7. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січ. 1993 року № 2939-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>. — Загол. з екрану.
8. Про порядок проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 року № 550 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=550-2006-%EF>. — Загол. з екрану.
9. Про Рахункову палату : Закон України від 02 лип. 2015 року № 576-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19>. — Загол. з екрану.
10. Философский словарь / под ред. М. М. Розенталя. — 3-е изд. — М. : Политиздат, 1972.
11. The Lima Declaration The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI 1. — Way of access : http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf.
12. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing [Electronic resource] // The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI 100 — Way of access : <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>.
13. Assoc. Prof. Dr. Recai Akyel An example of supreme audit institution (SAI)-university partnership: master of auditing program [Electronic resource] / President of the Turkish Court of Accounts // European organisation of supreme audit institutions magazine. — 2013. — № 19. — Way of access : <http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/Eurosai19ing.pdf>.
14. Про окремі заходи щодо забезпечення фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 черв. 2014 року № 214 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/214-2014-%D0%BF>. — Загол. з екрану.
15. Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Наказ Міністерства фінансів України від 26 червн. 2014 року № 728 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>. — Загол. з екрану.
16. Про публічні закупівлі : Закон України від 25 груд. 2015 року № 922-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/922-19>. — Загол. з екрану.

17. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. — М. : Финансы и статистика, 1989. — 256 с.
18. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. — К. : Центр учбової літератури, 2009. — 424 с.
19. Господарський Кодекс України : Кодекс України, Закон, Кодекс від 16 січ. 2003 року № 436-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. — Загол. з екрану.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА ДЛЯ ПОГЛИБЛЕННОГО ВИВЧЕННЯ КУРСУ

20. Басанцов І. В. Модернізація системи державного фінансового контролю України / І. В. Басанцов // Економічний часопис-XXI. — 2014. — № 1–2(1). — С. 78–81.
21. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. — М. : Финансы и статистика, 1989. — 256 с.
22. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / А. В. Хмельков. — Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2013. — 549 с. — Режим доступу : <http://dSPACE.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12547>;
23. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / О. А. Шевчук. — К. : УБС НБУ, 2014. — 418 с.
24. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. — К. : Центр учбової літератури, 2009. — 424 с.
25. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія / А. В. Хмельков. — Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2012. — 292 с. — Режим доступу : <http://dSPACE.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12546>;
26. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль в Україні: теорія, методологія, практика : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08 / О. А. Шевчук; Нац. банк України, Ун-т банк. справи. — К., 2014. — 42 с.
27. Шутов М. І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика) : монографія / М. І. Шутов, В. А. Бабенко, Н. М. Стоянова. — О. : Юридична література, 2004. — 131 с.

ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ДО РОЗДІЛУ

Наукова періодика

1. Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна, Серія «Економічна».
2. «Журнал EUROSAI» — щорічний журнал Європейської організації вищих органів фінансового контролю.

АДРЕСИ САЙТІВ ІНТЕРНЕТУ

- | | | |
|--|---|--|
| 1. http://www.issai.org/ | — | Міжнародні стандарти для вищих органів фінансового контролю (ISSAI). |
| 2. http://www.intosai.org | — | Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю; |
| 3. http://www.eurosai.org | — | Європейська організація вищих органів фінансового контролю; |

РОЗДІЛ 3

АГЕНТИ ІНСТИТУТУ КОНТРОЛЮ ТА ЇХ ПРЕДМЕТНО-ОБ'ЄКТНА СФЕРА ВПЛИВУ

3.1. ДИФЕРЕНЦІАЦІЯ ФІНАНСОВИХ ІНСТИТУТІВ ДЕРЖАВИ НА ІНСТИТУЦІЙНІ ГРУПИ: АГЕНТИ ІНСТИТУТ КОНТРОЛЮ Й ІНШІ

Продовжуємо опанування системним уявленням про державний фінансовий контроль шляхом пізнання від абстрактного до конкретного, розглянувши у цьому підрозділі ланцюг понять «інститут контролю» — «агент інституту контролю» — «суб'єкт/квазісуб'єкт державного фінансового контролю», з подальшим застосуванням у процесі диференціації фінансових інститутів держави. Головне питання цього підрозділу полягає у тому, що поряд з існуванням категоріальної плутанини у визначенні видів, методів, форм, предмета та об'єкта контролю є безліч варіантів віднесення того чи іншого органу держави до суб'єктів державного фінансового контролю. Це створює помилкове уявлення про безліч органів фінансового контролю в державі. Зазначена помилковість, в свою чергу, є чинником деструктивних процесів у фінансовому контролі, зокрема руйнування цілісності системи контролю, скорочення повноважень та звуження компетенції суб'єктів контролю, а також перепони щодо удосконалення інструментарію контролю.

Шляхом вирішення вищенаведеного питання є здійснення диференціації фінансових інститутів держави на суб'єкти/квазісуб'єкти (тобто агенти інституту контролю) або несуб'єкти (агенти інших інститутів) державного фінансового контролю з попереднім визначення ознак, за яких проводиться віднесення того чи іншого органу держави до суб'єктів державного фінансового контролю.

Розпочнемо з формування вичерпного переліку функціонуючих фінансових інститутів держави. Принципом відбору інститутів держави є: належність їх до фінансової системи та функціонування в ній, зокрема з метою запобігання як одержанню доходів, отриманих злочинним шляхом, так і корупційним проявам.

Результатом є наступний склад органів держави, а саме: Державна аудиторська служба України (Держаудитслужба); Рахункова палата України; Державна казначейська служба України (Казначейство України); Державна фіскальна служба України; Національний банк України; Фонд державного майна України; Державне агентство України з управління державними корпоративними правами та майном; Антимонопольний комітет України; Пенсійний фонд України; Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття; Фонд соціального страхування України; Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (Нацкомфінпослуг); Державна служба фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг); Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР); Національне агентство з питань запобігання корупції; Національне антикорупційне бюро України, а також структурні підрозділи внутрішнього аудиту, утворені в центральних органах виконавчої влади.

Дійсно, сама кількість фінансових інститутів держави вимагає процесу диференціації, де диференціація (від лат. *differentia* — різниця, відмінність) — сторона процесу розвитку, пов'язана з розподілом, розчленовуванням цілого, що розвивається, на частини, ступені, рівні. Розрізняють диференціацію функціональну, під час якої розширюється коло функцій, що виконуються елементами системи, яка розвивається, і структурну, під час якої в системі виділяються підсистеми, що реалізують ті або інші функції [85, с. 170]. Крім того, безпосередньому процесу диференціації фінансових інститутів держави має передувати дослідження всіх ланок цього ланцюга.

Перша ланка вказаного ланцюга — «інститут контролю» — нами була розглянута у першому розділі. Однак необхідно вказати, що компетенція інституту контр-

олою проявляється виключно через відповідні компетентні дії його агентів, тобто щось на кшталт — «...спеціальні органи, такі механізми, які... могли би... діяти як більш широка і постійна контрольна влада» [27, с. 577].

Тому дослідимо наступну ланку — «агент інституту контролю».

Звернімося до інституціональної теорії для розкриття згаданих понять. Дуглас Норт вживає поняття «агент» у контексті організацій, які рухаються до певної мети — «...у процесі руху до цілі організації виступають головними агентами інституційних змін» [26, с. 20], при цьому «інституційні зміни» — це складний процес, тому що граничні зміни (changes at the margin) мцжуть бути наслідком змін у правилах, неформальних обмеженнях, у способах і ефективності примусу до виконання правил і обмежень» [26, с. 21]. Члени суспільства (громадяни держави) безумовно мають потребу (запит) в обмеженнях, зокрема в обмеженнях на безконтрольне використання громадських благ, в числі інших і публічних фінансів, а їх представники, яким делеговані владні повноваження (депутати парламенту і державні службовці) мають відповідні можливості щоб сформуванати контроль за фінансами країни. Отже, орган державного фінансового контролю країни, будучи державною організаційною структурою (організацією — державним органом), повинен відповідати громадським запитам стосовно обмежень безконтрольного використання громадських благ за допомогою наявної можливості контролю за фінансами країни і, як наслідок, забезпечувати стабільність публічних фінансів, а це і є виконання ролі агента інституту контролю.

Таким чином, агентові відводиться роль головного рушія інституціональних змін і провідника інтересів інститутів, які, за словами Дугласа Норта, «...неможливо побачити, відчути, помацати і навіть виміряти», оскільки «...це конструкції, які створені людською свідомістю» [26, с. 137] (до таких інститутів, безумовно, належить і раніше розглянутий — «інститут контролю» — як абстрактна реалізація функцій фінансів в економіці шляхом їх інституціоналізації, в нашому випадку шляхом віднесення контрольної функції до інституту контролю, де «інститут контролю» (нагадаємо, це — елемент інституціональної інфраструктури, що містить в собі формальний і неформальний зміст, спрямований на контроль над формуванням, розподілом і використанням публічних фінансів)), але які «...поряд зі стандартними обмеженнями, які описані економічною теорією, формують, можливості, які в розпорядженні членів суспільства» [26, с. 23], для чого знадобляться організації, які «...створюються для того, щоб використати ці можливості...» [26, с. 23], тобто ті самі агенти інституту.

У глумачному словнику є таке визначення поняття «агент» — «...той, хто діє в чийх-небудь інтересах, служить чийм-небудь інтересам» [28, с. 21].

Враховуючи, що у сфері дослідження державного фінансового контролю ми зустрічаємо терміни двох рівнів: теоретичного і прикладного, агент інституту контролю як категорія інституціонального аналізу розкривається як *теоретична категорія* — «суб'єкт державного фінансового контролю» (на *теоретичному рівні* вживається узагальнювальне поняття — «суб'єкт державного фінансового контролю» з категоріального ряду «суб'єкт — об'єкт — предмет») і як *прикладний термін* у національних термінах або ж у термінології наднаціонального рівня (на *прикладному рівні* використовуються або державні контролюючі органи — відповідно до національних термінологій, або ж контролюючі органи в термінології наднаціонального рівня — термінологія INTOSAI, відповідно до якої узагальнювальним терміном є «Supreme Audit Institution (Найвищий орган аудиту (BOA) або Найвищий орган фінансового контролю (ВОФК))» — під «Supreme Audit Institution (Найви-

щий орган аудиту (ВОА) або Найвищий орган фінансового контролю (ВОФК))» державний орган, який незалежно від позначення, складу або організації на підставі закону виконує функцію вищого державного аудиту. У деяких країнах ВОА складаються тільки з єдиного призначеного генерального аудитора, який є в ролі, еквівалентній «керівникові аудиторської перевірки» (див. англ. Engagement partner), і який несе комплексну відповідальність за усі аудити в державному секторі. Інші ВОА можуть бути організовані у вигляді рахункового суду або мати колегіальну структуру або структуру ради [88, с. 14].

Вищенаведене дозволяє нам вважати, що **«агент інституту контролю»** — це структурний елемент інституту контролю, що реалізує його функції і містить в собі як теоретичний рівень — суб'єкт державного фінансового контролю, так і прикладний рівень — державний орган фінансового контролю в національній і наднаціональній термінології.

Продовжимо дослідження ланцюга понять наступною ланкою — «суб'єкт державного фінансового контролю».

Спочатку ознайомимося з поняттям «суб'єкт» як філософською категорією, де «суб'єкт (від лат. subjectus — те, що знаходиться в основі) — носій предметно-практичної діяльності та пізнання (індивід або соціальна група), джерело активності, спрямованої на об'єкт» [85, с. 661].

Далі проведемо огляд через призму філософського визначення цього поняття, існуючих наукових результатів науковців у визначенні «суб'єкт державного фінансового контролю», та ролі, яку він відіграє в державі:

— по-перше, надзвичайно важливим є також чітке визначення ролі і місця суб'єкта контролю. Роль суб'єкта контролю визначається тим, що об'єкт управління, що не знаходиться під контролем суб'єкта управління, стає некерованим і досягнення поставлених завдань практично стає неможливим. Суб'єкти контролю не є раз і назавжди даними, оскільки предмет їх діяльності — об'єкти контролю — знаходяться в постійній динаміці. Суб'єктами державного фінансового контролю є органи державної влади, яка, відповідно до конституційних положень, поділяється на законодавчу, виконавчу, судову. Визначне місце серед гілок влади як контролюючих суб'єктів належить законодавчій владі як ініціатору чи виконавцю державного фінансового контролю [4, с. 544 — 545];

— по-друге, контроль, в тому числі фінансовий, стає можливим, насамперед, завдяки суб'єкту, який його здійснює. Відсутність суб'єкта унеможливорює контроль. Контролюючий суб'єкт (суб'єкт контролю) — це юридична чи фізична особа, яка спрямовує контрольні дії на власну діяльність або діяльність іншої фізичної чи юридичної особи, що перебуває в оточуючому господарському середовищі. У контрольному процесі суб'єктами виступають носії прав і обов'язків — особи та органи, що мають повноваження на здійснення контролю за виробничою та фінансовою діяльністю підприємства (установи, організації), а також право втручатися в його оперативну діяльність та притягувати винних до відповідальності. Суб'єкти державного фінансового контролю — міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, які наділені повноваженнями на здійснення фінансового контролю, їх самостійні контрольні-ревізійні підрозділи або інші підрозділи (особи), які наділені такими повноваженнями [87, с. 13 — 14];

— по-третє, суб'єктами державного фінансового контролю є організації, що здійснюють фінансовий контроль. Ці організації підрозділяються на основі виду контролю (зовнішній, внутрішній) і рівнів управління (федеральний, регіональний, місцевий). У першому випадку суб'єктом зовнішнього контролю виступає Ра-

хункова палата України, а суб'єктом внутрішнього контролю — Мінфін України (його контрольно-ревізійні підрозділи) і контрольно-ревізійні органи міністерств і відомств. За рівнями управління найвищий орган державного фінансового контролю — це Рахункова палата України, на регіональному рівні — контрольно-рахункові органи суб'єктів України, на муніципальному (місцевому) рівні — підрозділи фінансового контролю. Діяльність названих суб'єктів фінансового контролю має бути скоординована, щоб виключити дублювання контрольних заходів, а також будуватися на єдиній методологічній основі [5, с. 94];

— по-четверте, суб'єктами державного фінансового контролю є юридичні особи, які від імені держави, відповідно до врегульованих правових норм, здійснюють моніторинг і інші форми контролю за діяльністю суб'єктів господарювання в частині дотримання ними встановлених обмежувальних параметрів щодо обігу фінансових ресурсів. За ознаками ініціювання і здійснення контролю суб'єкти державного регулювання економіки поділяють на дві групи: ті, що здійснюють загальний, і ті, що здійснюють спеціалізований державний фінансовий контроль. До суб'єктів контролю першої групи належать ті органи державної влади й управління, які є й ініціаторами, і виконавцями контролю, до того ж, не тільки в галузі фінансів. Здійснення специфічних контрольних повноважень ними делегується підпорядкованим їм спеціалізованим структурам. Наприклад, функції зі здійснення постійного контролю за використанням коштів державного бюджету парламент України делегував Рахунковій палаті. Уряд і Міністерство фінансів, у свою чергу, делегували функції зі здійснення поточного контролю за видатками державного бюджету Державному казначейству, а наступного — державній контрольно-ревізійній службі. Функції фіскального контролю за діяльністю платників податків головою держави покладено на Державну податкову службу. Передусім до суб'єктів, що здійснюють загальний державний фінансовий контроль, треба віднести Верховну Раду України, Кабінет Міністрів, Національний банк, Міністерство фінансів, Фонд державного майна. У цілому, суб'єкти контролю, яким нормативно-правовими актами, прийнятими переважно суб'єктами контролю першої групи, делеговано функції зі здійснення постійного контролю у сфері фінансів, належать до суб'єктів контролю другої групи. Відмінність цих суб'єктів полягає в тому, що за результатами їхньої роботи управлінські рішення, переважно, приймають суб'єкти контролю першої групи (тобто органи представницької і виконавчої влади). На всіх етапах становлення і розвитку системи державного фінансового контролю статус і повноваження його суб'єктів тісно пов'язані з правом. Адже головним принципом державного фінансового контролю є принцип законності, який означає, що діяльність контролюючих органів має регламентуватися законодавчими актами [8, с. 35, 46 — 47].

— по-п'яте, критеріями віднесення суб'єкта контролю до суб'єктів державного фінансового контролю потрібно визнати такі: приналежність суб'єкта фінансового контролю до органу державної влади або державного управління; наділення посадових та/або службових осіб суб'єкта фінансового контролю державно-владними повноваженнями; наявність права здійснювати контроль у будь-якій формі власної діяльності чи діяльності інших суб'єктів фінансово-економічного регулювання в частині обліку, руху, формування й використання фінансових ресурсів держави. Отже, суб'єктами державного фінансового контролю є всі органи державної влади й державного управління, котрі, відповідно до врегульованих правових норм, здійснюють моніторинг та інші форми контролю власної діяльності чи діяльності інших суб'єктів фінансово-економічного регулювання в частині обліку, руху, формування й використання фінансових ресурсів держави та видають за результатами контроль-

ної діяльності державні акти або акти державного управління. Це аж ніяк не означає, що суб'єкт державного фінансового контролю не може контролювати використання майна, процедури управління чи господарські дії. Йдеться лише про те, що головним об'єктом контролю, який визначає другу ознаку цього виду діяльності – «фінансовий», обов'язково мають бути фінансові ресурси. Контрольна діяльність, котра не передбачає контроль фінансових ресурсів і відносин, які виникають у процесі їх обігу, очевидно, не повинна називатися фінансовим контролем [82, с. 87 – 88];

– по-шосте, суб'єктами державного фінансового контролю є органи законодавчої та виконавчої влади, а також спеціальні органи, на які законодавством покладено відповідні контрольні функції [12, с. 12].

Отже, **суб'єкт державного фінансового контролю** є органом законодавчої або виконавчої державної влади, контроль за виконанням повноважень якого здійснює виключно орган створення, спрямований на забезпечення стабільності та безпеки публічних фінансів та майнових ресурсів держави, економічне зростання держави, шляхом стеження за досягненням цільових орієнтирів та перевірки дотримання обмежуючих параметрів фінансового і економічного розвитку через забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження об'єктами контролю предмету контролю, що належить державі, за допомогою форм та методів фінансового контролю, які реалізуються всіма способами, прийомами та інструментарієм фінансового контролю.

Підсумком розгляду двох ланок з ланцюга понять є те, що терміни «суб'єкт державного фінансового контролю» і «Supreme Audit Institution (Найвищий орган аудиту (ВОА) або Найвищий орган фінансового контролю (ВОФК))» є подібними. З огляду на це до агентів інституту контролю належать як «суб'єкт державного фінансового контролю», так і «Supreme Audit Institution ((ВОА) або (ВОФК))».

Наступним кроком у процесі диференціації є встановлення **теоретичного, понятійного та функціонального індикаторів належності** до суб'єкта державного фінансового контролю.

Підґрунтям **теоретичного індикатора** належності до суб'єкта державного фінансового контролю є категорія фінансів та їх сутнісні функції. У фінансовій думці сформовано усталене уявлення стосовно функцій фінансів. Наведемо як приклад розкриття функцій фінансів за В. М. Опарінім. За допомогою міжпредметних зв'язків ми вже знаємо, що призначенням фінансів є забезпечення діяльності та функціонування юридичних і фізичних осіб та держави. Це забезпечення здійснюється через процеси формування доходів окремих суб'єктів, які, у свою чергу, є результатом розподілу і перерозподілу створеного у суспільстві ВВП чи накопиченого національного багатства. Причому, оскільки ці процеси опосередковуються рухом грошових потоків і відображають суперечливі відносини, вони і потребують, і створюють належні передумови для контролю за діяльністю всіх суб'єктів фінансових відносин. Звідси випливає, що фінанси виконують дві функції:

– розподільну, сутність якої полягає в тому, що фінанси є цільовим інструментом розподілу і перерозподілу ВВП. Причому вони є основним розподільним інструментом. Механізм дії розподільної функції фінансів пов'язаний зі схемою розподілу ВВП;

– контрольну, сутність якої полягає в тому, що фінанси – це інструмент контролю за діяльністю суб'єктів обмінно-розподільних відносин. Рух грошових потоків відображає обмін, розподіл і перерозподіл вартості і тому об'єктивно вимагає контролю. У процесі фінансових відносин різні суб'єкти контролюють один одного. Саме

така підконтрольність забезпечує збереження фінансових ресурсів та формування доходів на законній основі. Установлення і здійснення фінансових відносин автоматично передбачає і взаємний контроль сторін. У практичній діяльності контрольна функція проявляється у фінансовому контролі. Необхідність контролю випливає з того, що фінансові відносини мають яскраво виражений суперечливий характер, оскільки кожний суб'єкт прагне отримати якомога більше. Саме для того, щоб у процесі розподілу і перерозподілу ВВП окремі суб'єкти не привласнювали неналежну їм частку, необхідний постійний всеохоплюючий фінансовий контроль [29, с. 18, 21].

Отже, *теоретичним індикатором* суб'єкта державного фінансового контролю є виконання та реалізація саме контрольної функції фінансів тим чи іншим фінансовим інститутом держави.

В свою чергу, підґрунтям **понятійного індикатора** належності до суб'єкта державного фінансового контролю є відповідність фінансових інститутів держави сутнісним (визначальним) характеристикам поняття «суб'єкт державного фінансового контролю», таким як ієрархічність, предмет та об'єкт контролю, методи (зі всіма способами, прийомами та інструментарієм) і форми здійснення контролю.

Отже, *понятійними індикаторами* належності до суб'єкта державного фінансового контролю є:

— наявність ієрархії, тобто контроль за виконанням повноважень суб'єктом державного фінансового контролю, здійснюється виключно з боку органу створення, тобто фінансовий орган — суб'єкт державного фінансового контролю не є об'єктом контролю для інших фінансових інститутів держави;

— власна об'єктно-предметна база, де об'єктами контролю є підконтрольні установи, заклади, організації, підприємства незалежно від форми власності та органи управління і державної влади, що беруть участь у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні активів, які належать державі, тобто предмету контролю, зокрема коштів, що залишаються в їхньому розпорядженні у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних позабюджетних фондів та отриманням кредитів під гарантії Кабінету Міністрів України, а також операціями, що проводяться підконтрольними об'єктами з такими активами. Відповідно, предметом контролю є безпосередньо активи, що належать державі, у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні яких бере участь об'єкт контролю, крім того, кошти, що залишаються в розпорядженні об'єкта контролю у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів, кредити, отримані під гарантії Кабінету Міністрів України, а також нормативно-правова діяльність підконтрольних об'єктів;

— особливість методу контролю, де метод — це цілеспрямована діяльність за для виконання завдання та досягнення мети контролю шляхом застосування сукупності взаємообумовлених структурних елементів, таких як способи, прийоми та інструментарій контролю, що дає змогу здійснювати контрольні дії та заходи суб'єктам та квазісуб'єктам державного фінансового контролю відносно об'єкта за предметом контролю. При цьому способи контролю поділяються на загальнонаукові та специфічні, прийоми контролю та інструментарій контролю — на документальний і фактичний, які, в свою чергу, поділяються на власні елементи.

Підґрунтям **функціонального індикатора** належності до суб'єкта державного фінансового контролю є наявність у фінансових інститутах держави характерної функціональності як для суб'єкта державного фінансового контролю. Для цього ми будемо з'ясовувати відмінність у меті та завданні, компетенції та повноваженнях у досліджуваних фінансових інститутах шляхом аналізу чинних нормативно-право-

вих актів, що регулює їх діяльність. Об'єктом нашого нормативно-правового аналізу стануть наступні законодавчі акти, а саме: Конституція України; Бюджетний Кодекс України; Податковий кодекс України, Митний кодекс України; Господарський кодекс України; Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»; Закон України «Про Рахункову палату»; Закон України «Про Національний банк України»; Закон України «Про Фонд державного майна України»; Закон України «Про Антимонопольний комітет України»; Положення про Державну аудиторську службу України; Положення про Державну казначейську службу України; Положення про Державну фіскальну службу України; Положення про Державне агентство України з управління державними корпоративними правами та майном; Закон України «Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування»; Положення про Пенсійний фонд України; Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття»; Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності»; Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням»; Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму»; Положення про Державну службу фінансового моніторингу України; Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні»; Указ Президента України «Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку»; Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг»; Указ Президента України «Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг»; Порядок 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; Закон України «Про запобігання корупції»; Закон України «Про Національне антикорупційне бюро України» [3; 7; 9; 11; 18; 19; 21; 22; 25; 31; 33; 34 – 36; 38; 51 – 53; 57; 58; 60 – 63; 65; 72 – 75; 78; 79].

Отже, *функціональним індикатором* належності до суб'єкта державного фінансового контролю є:

- належність до органів влади взагалі;
- цілеспрямованість – тобто метою створення, а відтак і визначеною компетенцією та наділеними повноваженнями є лише контроль. І не контроль взагалі, а виключно державний фінансовий контроль.

Для виконання останнього етапу необхідно сформулювати абстрактне уявлення про суб'єкт державного фінансового контролю, застосовуючи визначені ознаки – теоретичні, понятійні та інституційні – як його характерні елементи. Уявивши, яким ознакам повинен відповідати той чи інший фінансовий інститут держави, щоб належати та бути віднесеним до суб'єкта державного фінансового контролю в подальшому, абстрактне уявлення стає «лекалом» суб'єкта державного фінансового контролю. А процес диференціації є подібним до процесу використання лекала.

Як вже було визначено, диференціація поділяється на функціональну і структурну. У цьому підрозділі застосуємо структурну диференціацію як таку, що дозволяє системі виділяти підсистеми, які реалізують ті або інші функції. Здійснимо структурну диференціацію за вказаним складом органів держави та розглянемо отримані результати, які наочно подано на рис. 3.1.

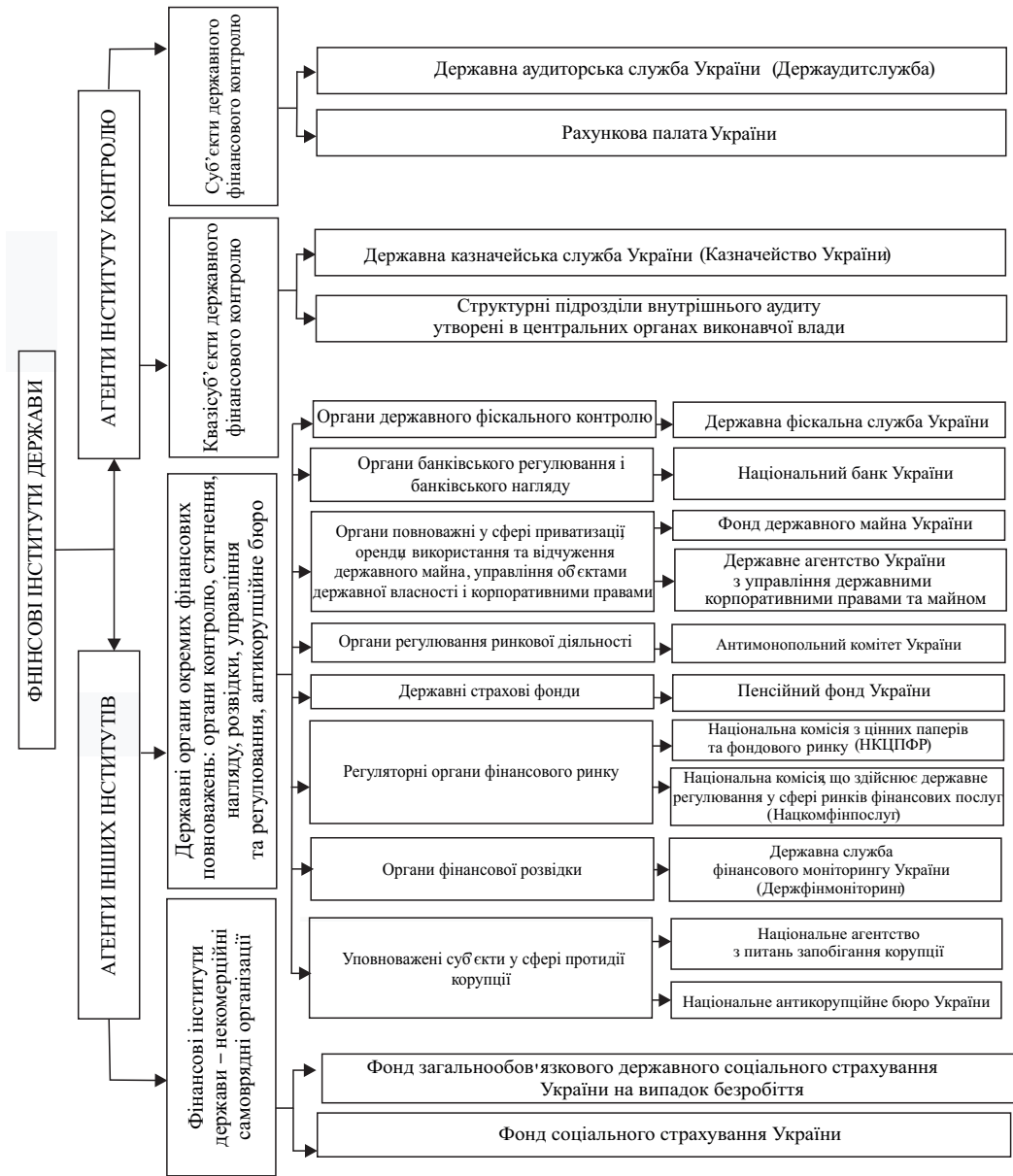


Рис. 3.1. Структурна диференціація фінансових інститутів держави

Першим результатом структурної диференціації фінансових інститутів є поділ фінансових інститутів держави на дві інституційні групи:

- агенти інституту контролю;
- агенти інших інститутів.

Другим результатом диференціації є висновок, що фінансові інститути держави, в свою чергу, диференціюються відносно вказаних двох інституційних груп на власні субгрупування декілька рівнів, які заповнюються конкретним переліком органів держави.

До першої інституційної групи «агенти інституту контролю» входять наступні субгрупування:

а) «суб'єкти державного фінансового контролю» у складі: Державної аудиторської служби України (Держаудитслужба) та Рахункової палати України;

б) «квазісуб'єкти державного фінансового контролю» (де «квазі» застосовується як частина складного слова у визначенні: *удаваний, несправжній* [28, с. 241]). Таким чином, квазісуб'єкт державного фінансового контролю – це орган влади або його структурний підрозділ, подібний до суб'єкта державного фінансового контролю за деякими функціями, що прямо або побічно належить до системи державного фінансового контролю та мають підконтрольність і підзвітність суб'єктам контролю у складі: Державної казначейської служби України (Казначейство України) як виняток з правила (з причин, що основним завданням є розрахунково-касове обслуговування бюджетних коштів, але при цьому і здійснюється дієвий контроль в попередній формі) та структурні підрозділи внутрішнього аудиту, утворені в центральних органах виконавчої влади.

До другої інституційної групи «агенти інших інститутів» входять наступні субгрупування:

а) субгрупування «Державні органи окремих фінансових повноважень: органи контролю, стягнення, нагляду, розвідки, управління та регулювання, антикорупційне бюро» (які не є суб'єктами державного фінансового контролю, але є фінансовими або правоохоронними органами держави та належать до державної влади) у складі наступних субгрупувань:

– «Органи державного фіскального контролю» у складі: Державної фіскальної служби України;

– «Органи банківського регулювання і банківського нагляду» у складі: Національного банку України;

– «Органи, повноважні у сфері приватизації, оренди, використання та відчуження державного майна, управління об'єктами державної власності і корпоративними правами» у складі: Фонду державного майна України, Державного агентства України з управління державними корпоративними правами та майном;

– «Органи регулювання ринкової діяльності» у складі: Антимонопольного комітету України;

– «Державні страхові фонди» у складі: Пенсійного фонду України;

– «Регуляторні органи фінансового ринку» у складі: Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР), Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (Нацкомфінпослуг);

– «Органи фінансової розвідки» у складі: Державної служби фінансового моніторингу України (Держфінмоніторинг);

– «Уповноважені суб'єкти у сфері протидії корупції» у складі: Національного антикорупційного бюро України; Національного агентства з питань запобігання корупції;

б) субгрупування «Фінансові інститути держави – некомерційні самоврядні організації» (тобто які не є органами держави взагалі та органами державної влади зокрема) у складі: Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття; Фонду соціального страхування України.

Завершуючи розгляд питань цього підрозділу, доходимо висновку, що розглянутий процес диференціації є дієвим інструментом задля удосконалення існуючої інституційної інфраструктури управління публічними фінансами, шляхом подолання плутанини у віднесенні того чи іншого органу держави до суб'єктів державного фінансового контролю.

Крім того, диференціація наочно відображає, що в державі створено лише два органи, які функціонують як суб'єкти в системі державного фінансового контролю. Ця наочність, в свою чергу, повністю нівелює підстави для деструктивних процесів у фінансовому контролі. Та навпаки, слугує підґрунтям задля формування цілісності системи контролю; розмежувань повноважень та компетенції між агентами інституту контролю (з метою подолання дублювання предметно-об'єктної сфери контролю як між суб'єктами і квазісуб'єктами в цілому, так і між собою зокрема); продовження удосконалення способів, прийомів та інструментарію контролю.

3.2. ПРЕДМЕТ ТА ОБ'ЄКТ ВПЛИВУ АГЕНТІВ ІНСТИТУТУ КОНТРОЛЮ

У цьому підрозділі нам потрібно визначитися з такими питаннями: задля чого у державі формується та функціонує система державного фінансового контролю та на що саме спрямоване джерело активності суб'єкта цієї системи під час його предметно-практичної діяльності.

Виходячи з визначення «суб'єкт державного фінансового контролю», його практична діяльність спрямована на забезпечення стабільності та безпеки публічних фінансів і майнових ресурсів держави, економічне зростання держави шляхом забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження об'єктами контролю предмета контролю, що належить державі. Тобто джерело активності суб'єкта спрямоване на предмет та об'єкт державного фінансового контролю.

Тому нам потрібно визначитися, що ми вважаємо предметом та об'єктом державного фінансового контролю (предмет та об'єкт інституту контролю).

Розпочнемо з умовно першої частини цього підрозділу — потрібно визначитися, що ми будемо вважати предметом державного фінансового контролю (предметом інституту контролю).

За філософським визначенням, предмет — це «категорія що позначає деяку цілісність, виділену із світу об'єктів у процесі людської діяльності та пізнання. Поняття «предмет» часто вживають у менш строгому сенсі, ототожнюючи його з поняттям об'єкта або речі» [85, с. 525].

Ототожнення предмета з матеріальними речами повністю підходить для змістовного наповнення як інституту контролю, так і для системи державного фінансового контролю, виходячи з їх сутнісних визначень.

Для більш детального уявлення, щодо предмета інституту контролю або предмета державного фінансового контролю потрібно ознайомитися з існуючими визначеннями:

1) по-перше, предмет контролю — це те, що контролюють [4, с. 544];

2) по-друге, предметом державного фінансового контролю має бути:

- забезпечення стабілізації економіки і досягнення економічного зростання;
- забезпечення сталості економічного розвитку державного сектору економіки;
- досягнення збалансованості державного і місцевих бюджетів;
- захист фінансових інтересів громадян України [4, с. 549];

3) по-третє, під предметом фінансово-господарчого контролю варто розуміти господарські й фінансові операції й процеси підприємств, об'єднань, закладів і інших підрозділів сфери матеріального виробництва й невиробничої сфери, які розглядаються з позицій їх законності, достовірності, доцільності й економічної ефективності, забезпечення збереження... власності, обґрунтованості формування й використання централізованих і децентралізованих грошових фондів [90, с. 33—34];

4) по-четверте, предметом державного фінансового контролю є розпорядча та фінансово-господарська діяльність підконтрольних об'єктів у частині формування, володіння, використання та відчуження коштів та інших активів, що належать або мають належати державі, у тому числі за зобов'язаннями по податках, зборах (обов'язкових платежах) і відрахуваннях до бюджету та позабюджетних фондів [6, с. 11 – 12];

5) по-п'яте, предметом державного фінансового контролю є безпосередньо активи, що належать державі, у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні яких бере участь об'єкт контролю, крім того, кошти, що залишаються в розпорядженні об'єкту контролю у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів, кредити, отримані під гарантії Кабінету Міністрів України, а також нормативно-правова діяльність підконтрольних об'єктів [10, с. 20];

6) по-шосте, можна сформуванати предмет фінансового контролю в широкому сенсі слова, тобто з урахування охоплення всіх етапів відтворення і рівня управління (в цьому випадку предметом фінансового контролю є фінанси суб'єктом економіки, які відображають виробничі відносини в суспільстві, що складаються в процесі виробництва, розподілу і споживання продуктів), і у вузькому сенсі слова, тобто стосовно державного бюджету (в цьому випадку предметом фінансового (державного) контролю є засоби консолідованого державного бюджету як на етапі їх формування, так і на етапах розподілу й використання) [5, с. 96].

Наведені визначення можна узагальнити та на цьому підґрунті зазначити, що предметом державного фінансового контролю (що буде правильно і для предмета інституту контролю) є матеріальні (уречевлені) та нематеріальні (неуречевлені) цінності у формі публічних фінансів та публічних майнових ресурсів, а також публічні управлінські дії, які безпосередньо впливають на вказані ресурси під час їх формування, використання та зберігання.

Акцентуємо увагу на тому, що для предметної сфери державного фінансового контролю застосовуються лише публічні ресурси, дії тощо, оскільки поширеним (загальновизначеним) тлумаченням слова «публічний» є – «суспільний, не приватний» [28, с. 561]. Тобто до предмета контролю державного фінансового контролю належать виключно суспільні (неприватні) ресурси, дії тощо.

Виходячи з визначення щодо предмета контролю, маємо можливість визначитися зі складом предмета контролю та його вартісним і кількісним виразом, згідно з сучасними фінансово-економічними реаліями держави, що можна наочно подати у такий спосіб (див. рис. 3.2).

Розпочнемо формування складу предмета контролю з такої структурної його частини, як **публічні фінанси**, до яких належить не тільки грошові кошти суспільного сектору, а також і відносини, що виникають та реалізуються в державі під час їх формування, розподілу та використання. За таких ознаках до предмета контролю належить:

1. *Бюджетні кошти та бюджетні відносини, що виникають у державі у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання та звітування про їх виконання, зокрема:*

— бюджети місцевого самоврядування (бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у містах), бюджети об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад) [3];

— бюджетне асигнування (повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження) [3];

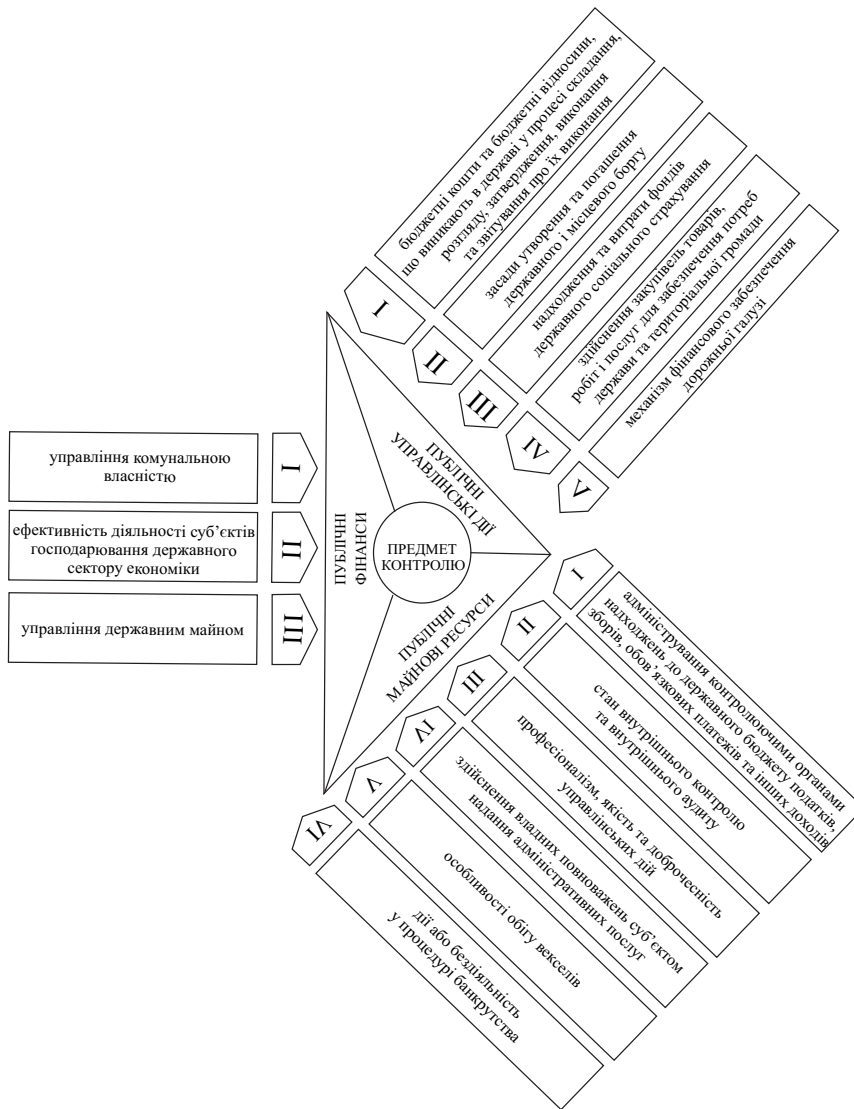


Рис. 3.2. Склад предмета державного фінансового контролю

– бюджетне зобов'язання (будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому) [3];

– бюджетне зобов'язання за державними деривативами (бюджетне зобов'язання, згідно з яким необхідно здійснити видатки на виплати за державними деривативами відповідно до умов їх розміщення протягом поточного бюджетного періоду та/або в майбутніх) [3];

– бюджетний процес (регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства) [3];

- бюджетні кошти (кошти бюджету) (належні відповідно до законодавства надходження бюджету та витрати бюджету) [3];
- видатки бюджету (кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів із бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування) [3];
- витрати бюджету (видатки бюджету, надання кредитів із бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів) [3];
- витрати бюджетних установ (будь-які витрати, незважаючи на джерело походження коштів, тобто власні надходження чи інші джерела – не має значення);
- витрати спеціального фонду бюджету (мають постійне бюджетне призначення, яке дає право провадити їх виключно в межах і за рахунок фактичних надходжень спеціального фонду бюджету (з дотриманням вимог Бюджетного Кодексу), якщо цим Кодексом та/або законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) не встановлено інше) [3];
- власні надходження бюджетних установ (кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності) [3];
- державні капітальні вкладення (капітальні видатки державного бюджету (надання кредитів із державного бюджету), що спрямовуються на створення (придбання), реконструкцію, технічне переоснащення основних засобів державної власності, очікуваний строк корисної експлуатації яких перевищує один рік) [3];
- дефіцит бюджету (перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів із бюджету та поверненням кредитів до бюджету)) [3];
- довгострокове зобов'язання за енергосервісом (зобов'язання за енергосервісним договором розпорядника бюджетних коштів, в оперативному управлінні або господарському віданні якого знаходиться об'єкт, щодо якого здійснюється закупівля енергосервісу, відповідно до якого необхідно здійснити платежі протягом майбутніх та/або поточного бюджетних періодів у межах суми скорочення видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв (порівняно з видатками, які були б здійснені за відсутності енергосервісу)) [3];
- доходи бюджету (податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ) [3];
- державний інвестиційний проект (інвестиційний проект, що реалізується шляхом державного інвестування в об'єкти державної власності з використанням державних капітальних вкладень та/або кредитів (позик), залучених державою або під державні гарантії) [3];
- залишок бюджетних коштів (обсяг коштів відповідного бюджету, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів цього бюджету на кінець звітного періоду) [3];
- здійснення таємних видатків державного бюджету [75];
- інвестиційний проект (комплекс заходів, визначених на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки та спрямованих на розвиток окремих галузей, секторів економіки, виробництв, регіонів, виконання яких здійснюється з використанням коштів державного та/або місцевих бюджетів чи шляхом надання державних та/або місцевих гарантій) [3];

— квазіфіскальні операції (операції органів державної влади і місцевого самоврядування, Національного банку України, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, суб'єктів господарювання державного і комунального секторів економіки, що не відображаються у показниках бюджету, але можуть призвести до зменшення надходжень бюджету та/або потребувати додаткових витрат бюджету в майбутньому) [3]. Квазіфіскальними операціями визнаються наступні: залучення кредитів під державні гарантії суб'єктами господарювання — резидентами, реструктуризація боргів таких суб'єктів під державні гарантії; проведення гарантійних операцій, які пов'язані з настанням випадків за борговими зобов'язаннями суб'єктів господарювання — резидентів; здійснення Національною акціонерною компанією «Нафтогаз України» та іншими суб'єктами господарювання державного сектору економіки запозичень, за якими у разі зміни власника та з інших причин, встановлених у кредитному договорі (проспекті емісії облігацій), виникають зобов'язання щодо дострокового погашення запозичень; постачання природного газу за пільговими цінами підприємствам теплоенергетики для виробництва теплової енергії, яка споживається населенням; накопичення дебіторської заборгованості Національної акціонерної компанії «Нафтогаз України» за продаж природного газу населенню і підприємствам теплоенергетики; надання послуг населенню з тепlopостачання за цінами (тарифами), нижчими від розміру економічно обґрунтованих витрат на їх виробництво; надання населенню послуг із водopостачання та водовідведення за цінами (тарифами), нижчими від розміру економічно обґрунтованих витрат на їх виробництво; накопичення фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування заборгованості з виплати пенсій і соціальних допомог, залучення ними кредитних ресурсів для покриття дефіциту коштів на виконання поточних зобов'язань; відображення фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування дефіциту коштів та невиконаних поточних зобов'язань; накопичення заборгованості з відшкодування податку на додану вартість; списання безнадійного податкового боргу, розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків; відображення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань, у тому числі сум податків і зборів (обов'язкових платежів), до бюджету; перевезення залізничним транспортом пільгових категорій пасажирів [32];

— кредитування бюджету (операції з надання коштів із бюджету на умовах повернення, платності та строковості, внаслідок чого виникають зобов'язання перед бюджетом (надання кредитів із бюджету), та операції з повернення таких коштів до бюджету (повернення кредитів до бюджету). Для цілей цього Кодексу до кредитів із бюджету також належать бюджетні позички та фінансова допомога з бюджету на поворотній основі) [3];

— міжбюджетні трансфerti (кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого) [3];

— місцеве запозичення (операції з отримання до бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету кредитів (позик) на умовах повернення, платності та строковості з метою фінансування бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету) [3];

— місцеві бюджети (бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування [3] або бюджет місцевого самоврядування (місцевий бюджет) — план утворення і використання фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення функцій та повноважень місцевого самоврядування [59]);

– надходження бюджету (доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів із депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів) [3];

– обласний бюджет (план утворення і використання фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення спільних інтересів територіальних громад, виконання місцевих програм, здійснення бюджетного вирівнювання) [59];

– проведення витрат державного бюджету (включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Верховного Суду України, вищих спеціалізованих судів, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Вищої ради юстиції, Генеральної прокуратури України та інших органів, безпосередньо визначених Конституцією України) [75];

– публічні кошти (кошти державного бюджету, бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів, кредитні ресурси, надані під державні та місцеві гарантії, кошти Національного банку України, державних банків, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України (далі – Пенсійний фонд), фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, а також кошти суб'єктів господарювання державної і комунальної власності, отримані ними від їхньої господарської діяльності) [40];

– районний бюджет (план утворення і використання фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення спільних інтересів територіальних громад сіл, селищ, міст районного значення, виконання місцевих програм, здійснення бюджетного вирівнювання) [59];

– самооподаткування (форма залучення на добровільній основі за рішенням зборів громадян за місцем проживання коштів населення відповідної території для фінансування разових цільових заходів соціально-побутового характеру) [59];

– субвенції (міжбюджетні трансферти для використання на певну мету в порядку, визначеному органом, який прийняв рішення про надання субвенції) [3];

– тимчасово вільні кошти єдиного казначейського рахунку та валютних рахунків бюджету (обсяг коштів, що обліковуються на рахунках у Казначействі України, отримані як надходження бюджетів, відволікання яких не призведе до втрати платоспроможності бюджетів (спроможність своєчасно і в повному обсязі здійснювати платежі та розраховуватися за всіма зобов'язаннями) та виникнення заборгованості протягом періоду, на який передбачається розміщення таких коштів на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів і спрямування на покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів та Пенсійного фонду України з подальшим їх поверненням до кінця поточного бюджетного періоду) [3];

– управління бюджетними коштами (сукупність дій учасника бюджетного процесу відповідно до його повноважень, пов'язаних із формуванням та використанням бюджетних коштів, здійсненням контролю за дотриманням бюджетного законодавства, які спрямовані на досягнення цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності та забезпечення ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів) [3];

– фінансовий норматив бюджетної забезпеченості (гарантований державою в межах наявних бюджетних коштів рівень фінансового забезпечення завдань і функцій, які здійснюються, відповідно, Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями, виконавчими органами місцевого самоврядування, що використовується для визначення обсягу міжбюджетних трансфертів) [3];

— фінансування бюджету (надходження та витрати бюджету, пов'язані зі зміною обсягу боргу, обсягів депозитів і цінних паперів, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), зміна залишків бюджетних коштів, які використовуються для покриття дефіциту бюджету або визначення профіциту бюджету) [3].

Найбільш ґрунтовно обсяг та структура державних фінансових ресурсів розкриті у державному бюджеті країни, що є також і кількісним виміром відповідного переліку предмета державного фінансового контролю. Фактичні дані подано у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Доходи, видатки та дефіцит (профіцит) Державного бюджету України,
тис. гривень [43; 49]**

Рік	Доходи Державного бюджету			Видатки Державного бюджету			Граничний обсяг дефіциту Державного бюджету
	всього	у тому числі		всього	у тому числі		
		доходи загального фонду	доходи спеціального фонду		видатки загального фонду	видатки спеціального фонду	
2016	603.426.450,8	571.073.435,1	32.353.015,7	676.920.758,2	642.682.266,4	34.238.491,8	83.694.000,0
2017	731.031.151,7	673.737.887,7	57.293.264	800.026.255,8	739.707.337,3	60.318.918,5	77.547.000

Здійснена оцінка суттєвих показників бюджетного процесу вказує на необхідність охоплення державним фінансовим контролем усього обсягу фінансових ресурсів держави шляхом організації та здійснення заходів із державного фінансового контролю за своєчасністю, цільовим характером та повнотою як витрачання, так і надходження коштів Держбюджету.

2. Засади утворення та погашення державного і місцевого боргу, зокрема:

— боргове зобов'язання (зобов'язання позичальника перед кредитором за кредитом (позикою), що виникло внаслідок випуску і розміщення боргових цінних паперів та/або укладання кредитних договорів) [3];

— гарантійне зобов'язання (зобов'язання гаранта повністю або частково виконати боргові зобов'язання суб'єкта господарювання — резидента України перед кредитором у разі невиконання таким суб'єктом його зобов'язань за кредитом (позикою), залученим під державну чи місцеву гарантію) [3];

— гарантований Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста борг (загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання — резидентів України щодо повернення отриманих та непогашених станом на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено місцевими гарантіями) [3];

— гарантований державою борг (загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання — резидентів України щодо повернення отриманих та непогашених станом на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено державними гарантіями) [3];

— державне запозичення (операції, пов'язані з отриманням державою кредитів (позик) на умовах повернення, платності та строковості з метою фінансування державного бюджету) [3];

— державний борг (загальна сума боргових зобов'язань держави з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають внаслідок державного запозичення) [3];

– місцевий борг (загальна сума боргових зобов'язань Автономної Республіки Крим чи територіальної громади міста з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають внаслідок місцевого запозичення) [3];

– обслуговування державного (місцевого) боргу (операції щодо здійснення плати за користування кредитом (позикою), сплати комісій, штрафів та інших платежів, пов'язаних з управлінням державним (місцевим) боргом. До таких операцій не належить погашення державного (місцевого) боргу) [3];

– погашення державного (місцевого) боргу (операції з повернення позичальником кредитів (позик) відповідно до умов кредитних договорів та/або випуску боргових цінних паперів) [3];

– управління державним (місцевим) боргом (сукупність дій, пов'язаних зі здійсненням запозичень, обслуговуванням і погашенням державного (місцевого) боргу, інших правочинів із державним (місцевим) боргом, що спрямовані на досягнення збалансованості бюджету та оптимізацію боргового навантаження) [3].

Структура державного та гарантованого державою боргу, а також його обсяг у грошовому виразі, наочно відображено у рис. 3.3. та табл. 3.2.

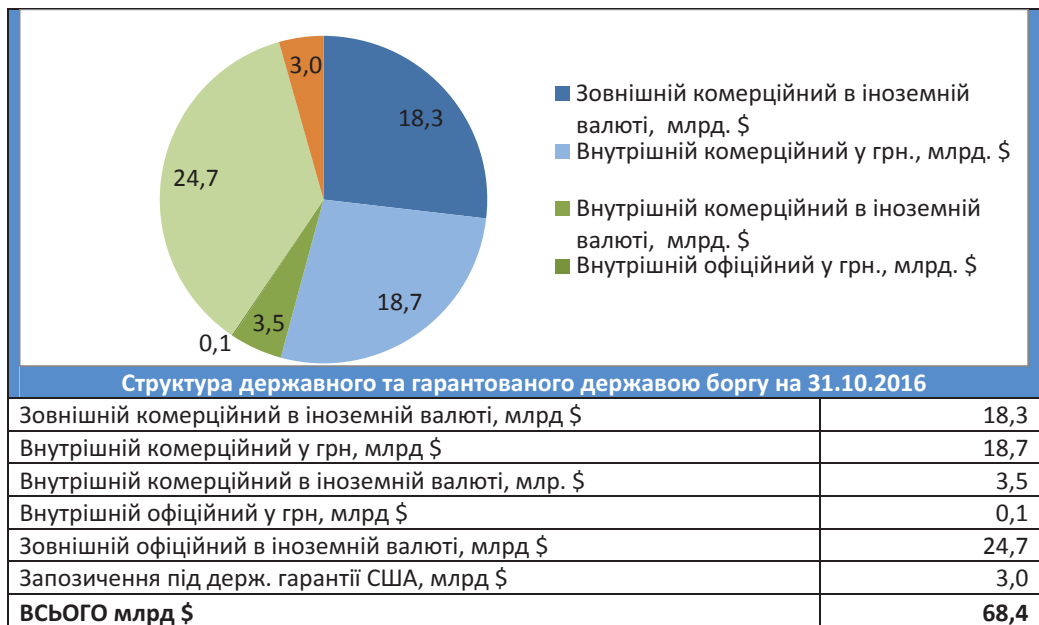


Рис. 3.3. Структура державного та гарантованого державою боргу в розрізі типів кредиторів, станом на 31.10.2016 [81]

Підбиваючи підсумки дослідженню державного боргу, маємо зазначити:

1) встановлено наявність та зростання державного боргу, що є наслідком існування нецілісної роздрібненої системи державного фінансового контролю в державі, що не в змозі відстежувати ефективність використання державних фінансових ресурсів та, як наслідок, загрожує фінансовій безпеці держави потраплянням держави у боргову залежність;

Таблиця 3.2

Державний та гарантований державою борг України за 2016 рік [81]

млрд. дол. США

31.10.2016

<i>Загальна сума державного та гарантованого державою боргу</i>	68,35
<i>Державний борг</i>	57,92
<i>Внутрішній борг</i>	21,55
1. Заборгованість за випущеними цінними паперами на внутрішньому ринку	21,45
2. Заборгованість перед банківськими та іншими фінансовими установами	0,10
<i>Зовнішній борг</i>	36,37
1. Заборгованість за позиками, одержаними від міжнародних фінансових організацій	13,89
2. Заборгованість за позиками, одержаними від органів управління іноземних держав	1,75
3. Заборгованість за позиками, одержаними від іноземних комерційних банків, інших іноземних фінансових установ	0,00
4. Заборгованість за випущеними цінними паперами на зовнішньому ринку	19,04
5. Заборгованість, не віднесена до інших категорій	1,69
<i>Гарантований державою борг</i>	10,43
<i>Внутрішній борг</i>	0,76
1. Заборгованість за випущеними цінними паперами на внутрішньому ринку	0,63
2. Заборгованість перед банківськими та іншими фінансовими установами	0,14
3. Заборгованість, не віднесена до інших категорій	0,00
<i>Зовнішній борг</i>	9,67
1. Заборгованість за позиками, одержаними від міжнародних фінансових організацій	7,12
2. Заборгованість за позиками, одержаними від органів управління іноземних держав	0,15
3. Заборгованість за позиками, одержаними від іноземних комерційних банків, інших іноземних фінансових установ	2,30
4. Заборгованість за випущеними цінними паперами на зовнішньому ринку	
5. Заборгованість, не віднесена до інших категорій	0,11

2) за допомогою контрольних заходів можливо зменшити приріст обсягів державного боргу за рахунок адекватності напрямків та обсягів запозичення, суворо-

го контролю за цільовим використанням запозичених коштів та перерозподілу фінансових ресурсів, які мають бути повернуті до бюджету у результаті проведення контрольних заходів суб'єктами контролю. Це важливе макроекономічне завдання здатна виконувати лише цілісна система державного фінансового контролю, усі складові якої гармонійно взаємодіють одна з одною. Побудована за критерієм цілісності система державного фінансового контролю має попереджувати безконтрольне зростання фінансової заборгованості держави, її роль полягає у підтриманні бюджетної дисципліни;

3) *надходження та витрати фондів державного соціального страхування*, зокрема:

– кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування (страхові внески, бюджетні надходження та кошти з інших джерел, що надходять для здійснення загальнообов'язкового державного соціального страхування відповідно до закону) [40];

– єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [50] або єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – це консолідований страховий внесок на пенсійне страхування, страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням, медичне страхування, страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, страхування на випадок безробіття, який в обов'язковому порядку сплачується страхувальниками з метою забезпечення реалізації прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за соціальним страхуванням [31];

– надходження, витрачання та дефіцит коштів бюджету Пенсійного фонду України. Вартісний вираз наочно подано у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Надходження до бюджету Пенсійного фонду України, тис. гривень [54]

Рік	Доходи бюджету Пенсійного фонду України		
	Усього доходів	у тому числі	
		усього власних надходжень з урахуванням залишку	кошти Державного бюджету України на фінансове забезпечення виплати пенсій та дефіциту коштів Пенсійного фонду України
2016	257 724 720,7	110 808 528,4	145 404 343,7

Важливо наголосити, що надходження до бюджету фонду коштів з Державного бюджету України – це є покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду України, що не може не турбувати. Враховуючи соціальну значущість фонду у системі державного управління, цей предмет контролю повинен бути під постійним наглядом з боку системи державного фінансового контролю і всіх її суб'єктів;

– надходження, витрачання та дефіцит коштів бюджету Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття України. Вартісний вираз наочно подано у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Надходження до бюджету Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття України, тис. гривень [56]

Рік	Доходи бюджету Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття України		
	Усього доходів	у тому числі	
		страхові внески	інші надходження (разом із залишком коштів на початок року)
2016	8 664 528,9	8 280 219,0	384 309,9

– надходження, витрачання та дефіцит коштів бюджету Фонду соціального страхування України. Вартісний вираз наочно подано у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Надходження до бюджету Фонду соціального страхування України, тис. гривень [55]

Рік	Доходи бюджету Фонду соціального страхування України		
	Усього доходів	у тому числі	
		страхові кошти від сплати єдиного внеску	інші надходження (разом із резервом коштів для забезпечення виконання завдань страхування на початок року)
2016	16 225 188,0	16 165 772,0	59 416,9

4) здійснення закупівель товарів, робіт і послуг для забезпечення потреб держави та територіальної громади, зокрема:

– предмет закупівлі (товари, роботи чи послуги, що закуповуються замовником у межах єдиної процедури закупівлі, щодо яких учасникам дозволяється подавати тендерні пропозиції або пропозиції на переговорах (у разі застосування переговорної процедури закупівлі)) [71];

– публічна закупівля (придбання замовником товарів (продукція, об'єкти будь-якого виду та призначення, у тому числі сировина, вироби, устаткування, технології, предмети у твердому, рідкому і газоподібному стані, а також послуги, пов'язані з постачанням таких товарів, якщо вартість таких послуг не перевищує вартості самих товарів), робіт (проекування, будівництво нових, розширення, реконструкція, капітальний ремонт та реставрація існуючих об'єктів і споруд виробничого і невиробничого призначення, роботи з нормування в будівництві, геологорозвідувальні роботи, технічне переоснащення діючих підприємств та супровідні до робіт послуги, у тому числі геодезичні роботи, буріння, сейсмічні дослідження, аеро- і супутникова фотозйомка та інші послуги, що включаються до кошторисної вартості робіт, якщо вартість таких послуг не перевищує вартості самих робіт) і послуг (будь-який предмет закупівлі, крім товарів і робіт, зокрема транспортні послуги, освоєння технологій, наукові дослідження, науково-дослідні або дослідно-конструкторські розробки, медичне та побутове обслуговування, лізинг, найм (оренда), а також фінансові та консультаційні послуги, поточний ремонт) у встановленому порядку) [71]. Вартісний та кількісний вираз наочно подано у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

**Проведення процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти
в Україні у січні-червні 2016 року [17]**

	Код рядка	Усього за процедурами закупівель	У тому числі за видами процедур закупівель					Закупівлі без застосування процедур
			відкриті торги	двоступеневі торги	запити цінкових пропозицій	попередня кваліфікація учасників	переговорна процедура закупівлі	
I. Кількісна характеристика закупівель – одиниць								
Усього оголошень про результати проведення процедур закупівель	100	48617	26556	8	3442	69	18542	x
з них оголошень про результати проведення процедур закупівель, які скасовані чи визнані замовником такими, що не відбулися, в цілому	101	7962	6206	4	962	12	778	x
Усього проведено процедур закупівель з урахуванням частин предмета закупівлі (лотів)	110	64485	37142	7	4233	57	23046	x
з них процедури закупівель, які скасовані чи визнані такими, що не відбулися за частинами предмета закупівлі (лотами)	112	12645	10622	2	1146	8	867	x
Кількість учасників, які подали пропозиції конкурсних торгів для участі у процедурах закупівлі	120	78150	48272	17	8470	105	21286	x
Кількість пропозицій конкурсних торгів, у тому числі за частинами предмета закупівлі (лотами)	121	117400	84256	16	9660	102	23366	x
з них кількість відхилених пропозицій конкурсних торгів	122	17370	15614	7	1435	35	279	x
Кількість учасників-переможців у тому числі	130	39488	16057	5	2753	57	20616	x
- вітчизняних суб'єктів господарювання	131	39413	16021	5	2752	57	20578	x
- іноземних суб'єктів господарювання	132	75	36	-	1	-	38	x

Продовження таблиці 3.6

Кількість укладених договорів	140	47791	20667	5	2775	58	24286	1077467
з них								
- з вітчизняними суб'єктами господарювання	150	47711	20617	5	2775	58	24256	1077273
- з іноземними суб'єктами господарювання	160	80	50	-	-	-	30	194
Кількість укладених рамкових угод	170	169	169	-	x	-	x	x
Кількість договорів, укладених за рамковими угодами	171	540	540	-	x	-	x	x
Кількість укладених договорів у попередні роки, які виконуються	180	13822	8518	45	418	46	4795	100496
Усього звернень щодо усунення порушень під час проведення процедур закупівель	190	258	225	-	12	12	9	x
II. Вартісна характеристика закупівель (млн грн)								
Загальна річна сума коштів, запланованих замовником для закупівлі товарів, робіт і послуг	200	252849,0	x	x	x	x	x	293214,2
- кошти державних, казенних, комунальних підприємств	201	105533,6	x	x	x	x	x	238345,5
- кошти господарських товариств, у яких державна або комунальна частка акцій перевищує 50 %	202	53156,1	x	x	x	x	x	13507,9
Загальна сума коштів, яку заявили у звітному періоді для закупівлі товарів, робіт і послуг	210	140982,0	84416,6	36,4	831,7	1375,6	54321,7	x
Загальна сума коштів за укладеними договорами у звітному періоді для закупівлі товарів, робіт і послуг	220	120525,5	64170,7	52,3	652,6	1409,3	54240,6	56028,5
у тому числі за рахунок								
- коштів Державного бюджету України	221	40908,8	20160,8	-	132,7	260,3	20355,0	13029,0
- коштів місцевих бюджетів	222	30874,2	16522,4	-	462,7	2,1	13887,0	15720,8

Продовження таблиці 3.6

- коштів Національного банку України	223	349,5	162,5	-	4,6	11,7	170,7	1301,1
- коштів державних цільових фондів, державних та місцевих фондів	224	15,5	8,0	-	0,5	-	7,0	41,4
- коштів Пенсійного фонду України	225	1276,6	27,3	-	14,2	-	1235,1	342,7
- коштів загальнообов'язкового державного соціального страхування, Фонду соціального захисту інвалідів	226	225,3	176,7	-	-	-	48,6	149,6
- державних кредитних ресурсів	227	1,0	1,0	-	-	-	-	-
- коштів державних, казенних, комунальних підприємств	228	26054,7	20194,8	48,1	36,5	1018,5	4756,8	20293,0
- коштів господарських товариств, у яких державна або комунальна частка акцій перевищує 50 %	229	20819,9	6917,2	4,2	1,4	116,7	13780,4	5150,9
Загальна сума коштів (фактичні видатки) у звітному періоді за укладеними договорами для закупівлі товарів, робіт і послуг	240	31849,4	13314,3	0,2	272,1	503,6	17759,2	24995,6
у тому числі								
- товарів	241	16770,6	8887,6	0,2	226,7	478,3	7177,8	13717,4
з них								
- товарів вітчизняного виробництва	241a	8605,3	3179,1	-	184,4	478,3	4763,5	9496,3
- робіт	242	1279,5	1217,6	-	0,2	-	61,7	2830,4
- послуг	243	13799,3	3209,1	-	45,2	25,3	10519,7	8447,8
Загальна сума коштів (фактичні видатки) у звітному періоді за договорами, укладеними в попередні роки, які виконуються	250	21673,6	8491,8	15,5	16,0	110,2	13040,1	20314,1

Потрібно зауважити, що дія Закону України «Про публічні закупівлі» застосовується до замовників за умови, що вартість предмета закупівлі товару (товарів), послуги (послуг) дорівнює або перевищує 200 тисяч гривень, а робіт – 1,5 мільйони гривень, та до замовників, які здійснюють діяльність в окремих сферах господарювання за умови, що вартість предмета закупівлі товару (товарів), послуги (послуг) дорівнює або перевищує 1 мільйон гривень, а робіт – 5 мільйонів гривень [71].

Однак для цілей державного фінансового контролю та якості його здійснення потрібно вважати предметом контролю у процедурі публічної закупівлі предмет закупівлі будь-якої вартості.

5) *механізм фінансового забезпечення дорожньої галузі, зокрема:*

– державний дорожній фонд (Державний дорожній фонд створюється у складі спеціального фонду державного бюджету [39] або у Державному бюджеті України щорічно передбачаються видатки на фінансування робіт, пов'язаних із будівництвом, реконструкцією, ремонтом і утриманням автомобільних доріг. Для цих цілей у складі Державного бюджету України створюється Державний дорожній фонд України [41]);

– формування (надходження) державного дорожнього фонду (джерелами є: 1) доходи державного бюджету, визначені пунктами 1-3, 6 та 6-2 частини третьої статті 29 Бюджетного Кодексу; 2) державні запозичення, залучені згідно з пунктом 1 частини третьої статті 15 Бюджетного Кодексу для реалізації інвестиційних проєктів на розвиток мережі та утримання автомобільних доріг загального користування; 3) інші надходження, визначені законом про Державний бюджет України [39]. Дохідна частина цього фонду формується за рахунок: 1) акцизного податку з вироблених в Україні пального і транспортних засобів; 2) акцизного податку з ввезених на митну територію України пального і транспортних засобів; 3) ввізного мита на нафтопродукти і транспортні засоби та шини до них; 4) плати за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні; 5) коштів спеціального фонду Державного бюджету України, отриманих шляхом залучення державою кредитів (позик) від банків, іноземних держав і міжнародних фінансових організацій на розвиток мережі та утримання автомобільних доріг загального користування; 6) плати за проїзд платними автомобільними дорогами загального користування державного значення, максимальний розмір та порядок справляння якої встановлюються Кабінетом Міністрів України; 7) інших надходжень, передбачених Державним бюджетом України, в обсягах, що визначаються законом про Державний бюджет України на відповідний рік, а також надходжень, визначених статтею 5 Закону «Про джерела фінансування дорожнього господарства України» [41]);

– витрати коштів державного дорожнього фонду (кошти державного фонду спрямовуються на: 1) фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування державного значення та інших заходів, визначених пунктом 1 частини четвертої статті 3 Закону України «Про джерела фінансування дорожнього господарства України»; 2) фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах (у вигляді субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам); 3) виконання боргових зобов'язань за запозиченнями, отриманими державою або під державні гарантії, на розвиток мережі та утримання автомобільних доріг загального користування; 4) фінансове забезпечення заходів із забезпечення

безпеки дорожнього руху відповідно до державних програм [39]. Кошти державно-дорожнього фонду спрямовуються на: 1) фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту й утримання автомобільних доріг загального користування державного значення, а також виконання проектно-вишукувальних та науково-дослідних робіт, створення та функціонування інформаційно-аналітичної системи дорожнього господарства, забезпечення розвитку виробничих потужностей дорожніх організацій; проведення конкурсів і підготовку договорів щодо виконання робіт з будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування за рахунок коштів міжнародних фінансових організацій, інших кредиторів та інвесторів, співфінансування зазначених робіт згідно з відповідними договорами, здійснення контролю за їх виконанням і прийняття доріг в експлуатацію, управління дорожнім господарством; 2) субвенцію з Державного бюджету України місцевим бюджетам на фінансування будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, а також вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах, яка розподіляється між місцевими бюджетами залежно від протяжності автомобільних доріг загального користування місцевого значення відповідної адміністративно-територіальної одиниці станом на 1 січня року, що передусє плановому; 3) виконання боргових зобов'язань за запозиченнями, отриманими державою або під державні гарантії, на розвиток та утримання мережі автомобільних доріг загального користування; 4) фінансове забезпечення заходів із забезпечення безпеки дорожнього руху відповідно до державних програм [41]).

Продовжимо формування складу предмета контролю з такої структурної його частини, **як публічні майнові ресурси**, до яких належить майно суспільного сектору, а також відносини, що виникають та реалізуються в державі під час їх використання. За таких ознаках до предмета контролю належить:

1) *управління державним майном*, зокрема:

– управління об'єктами державної власності (здійснення Кабінетом Міністрів України та уповноваженими ним органами, іншими суб'єктами, визначеними Законом, повноважень щодо реалізації прав держави як власника таких об'єктів, пов'язаних із володінням, користуванням і розпорядженням ними, у межах, визначених законодавством України, з метою задоволення державних та суспільних потреб) [69];

– об'єкти управління державної власності (а саме: 1) майно, яке передане казенним підприємствам в оперативне управління; 2) майно, яке передане державним комерційним підприємствам (далі – державні підприємства), установам та організаціям; 3) майно, яке передане державним господарським об'єднанням; 4) корпоративні права, що належать державі у статутних капіталах господарських організацій (далі – корпоративні права держави); 5) державне майно, що забезпечує діяльність Президента України, Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України; 6) державне майно, передане в оренду, лізинг, концесію; 7) державне майно, що перебуває на балансі господарських організацій і не увійшло до їх статутних капіталів або залишилося після ліквідації підприємств та організацій; 8) державне майно, передане в безстрокове безоплатне користування Національній академії наук України, галузевим академіям наук; 9) безхазяйне та конфісковане майно, що переходить у державну власність за рішенням суду) [69];

– оренда (засноване на договорі строкове користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності) [66];

– об'єкти оренди (а саме: а) цілісні майнові комплекси підприємств, їх структурних підрозділів (філій, цехів, дільниць). Цілісним майновим комплексом є господарський об'єкт із завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг) з наданою йому земельною ділянкою, на якій він розміщений, автономними інженерними комунікаціями, системою енергопостачання. У разі виділення цілісного майнового комплексу структурного підрозділу підприємства складається розподільчий баланс; б) грошові кошти та цінні папери з урахуванням дебіторської та кредиторської заборгованості орендодавець надає орендареві на умовах кредиту за ставкою рефінансування Національного банку України, а інші оборотні матеріальні засоби викуповуються орендарем. Порядок викупу оборотних матеріальних засобів та використання грошових коштів, одержаних від їх викупу, а також грошових коштів, наданих орендареві на умовах кредиту відповідно до цієї статті, визначаються Кабінетом Міністрів України; в) нерухоме майно (будівлі, споруди, нежитлові приміщення) та інше окреме індивідуально визначене майно підприємств; г) майно, що не увійшло до статутного (складеного) капіталу господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації); ґ) захисні споруди цивільного захисту із збереженням їх цільового призначення, крім зазначених у частині другій цієї статті; д) нерухоме майно органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, Збройних Сил України, Служби безпеки України, Державної прикордонної служби України, Державної кримінально-виконавчої служби України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, правоохоронних органів і органів доходів і зборів, що не використовується зазначеними органами для здійснення своїх функцій, може бути передано в оренду без права викупу орендарем та передачі в суборенду) [66];

– корпоративні права держави (корпоративні права, що належать державі у статутних капіталах господарських організацій) [69; 70];

Наочне відображення у вартісному виразі предмета контролю за такою складовою, як управління державним майном, наведено у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Надходження коштів до Державного бюджету України від оренди державного майна, сплати дивідендів, відрахування частини чистого прибутку за дев'ять місяців 2016 року, млн гривень [1]

Дата	Від оренди державного майна	Від сплати дивідендів	Від відрахування частини чистого прибутку господарських товариств, що перебувають в управлінні Фонду
01.10.2016	770,9	17,7	1228,0

Наочне відображення у кількісному вимірі предмета контролю за такою складовою, як управління державним майном, наведено у табл. 3.8.

2) *ефективність діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки*, зокрема:

– забезпечення ефективного управління активами (державна є найбільшим власником господарських активів. Основне завдання Кабінету Міністрів України ,

— забезпечення ефективного управління активами на користь їх основного власника — українського народу. Держава в особі органів управління повинна бути професійним та відповідальним власником суб'єктів господарювання і зосередити свої зусилля на збільшенні вартості їх активів) [77];

— фінансово-господарська діяльність об'єкта аудиту (сукупність рішень, дій та операцій, які об'єкт аудиту приймає та здійснює в частині володіння, використання та розпорядження фінансовими ресурсами, необоротними та іншими активами) [68];

Таблиця 3.8

**Кількість об'єктів управління державної власності станом
на 1 жовтня 2016 року [1]**

Дата	За інформацією, наданою суб'єктами управління (за підсумками проведеної інвентаризації об'єктів державної власності), обліковуються		Загальна кількість чинних договорів оренди державного майна, які укладені органами приватизації становить	Господарські товариства, які мають частку держави у статутному капіталі	
	юридичних осіб, які діють на основі лише державної власності і належать до сфери управління відповідного суб'єкта управління	об'єктів державного майна			
01.10.2016	24700	об'єктів нерухомого майна державних підприємств, установ, організацій	об'єктів державного майна, яке не увійшло до статутних капіталів господарських товариств	18963	531
		594000			

— банкрутство суб'єкта господарювання державної власності або суб'єкта господарювання, де державі належить корпоративна частка будь-якого розміру [42];

— вартість активів державних підприємств (станом на 31 грудня 2015 року загальна балансова вартість активів Портфелю складала 1,4 трлн грн) (табл. 3.9) [83].

3) управління комунальною власністю, зокрема:

— право комунальної власності (у комунальній власності є майно, у тому числі грошові кошти, яке належить територіальній громаді. Управління майном, що є у комунальній власності, здійснюють безпосередньо територіальна громада та утворені нею органи місцевого самоврядування) [86]. Територіальним громадам сіл, селищ, міст, районів у містах належить право комунальної власності на рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, землю, природні ресурси, підприємства, установи та організації (в тому числі банки, страхові товариства, а також пенсійні фонди, частку в майні підприємств, житловий фонд, нежитлові приміщення, заклади культури, освіти, спорту, охорони здоров'я, науки, соціального обслуговування та інше майно і майнові права, рухомі та нерухомі об'єкти, визначені відповідно до закону як об'єкти права комунальної власності), а також кошти, отримані від їх відчуження. Спадщина, визнана судом відумерлою, переходить у власність територіальній громаді за місцем відкриття спадщини [59].

Таблиця 3.9

Агрегована фінансова інформація державних підприємств (за 2015 рік) [83]

Фінансовий результат (млн грн)	2014	2015
Чистий дохід	247,845	352,588
Собівартість реалізованої продукції	254,064	304,859
Валовий прибуток/(збиток)	(6,219)	47,729
Операційні витрати	(28,495)	(28,875)
Operating Profit (Loss)	(34,715)	18,854
<i>Рентабельність основної доходності (%)</i>	<i>(14.01%)</i>	<i>5.35%</i>
ЕБИТДА	(15,464)	40,332
<i>Рентабельність за ЕБИТДА (%)</i>	<i>(6.24%)</i>	<i>11.44%</i>
Чистий фінансовий дохід/(збиток)	(82,098)	(66,687)
Прибуток/(збиток) від іншої діяльності	(19,250)	(21,479)
Прибуток/(збиток) до оподаткування	(116,812)	(47,834)
Податок на прибуток	631	5,356
Чистий прибуток/(збиток)	(117,443)	(53,189)
<i>Чиста рентабельність (%)</i>	<i>(47.39%)</i>	<i>(15.09%)</i>
Баланс (млн грн)	2014	2015
Нематеріальні активи	7,222	7,356
Незавершене будівництво	24,407	29,123
Основні засоби	776,949	1,081,897
Інвестиції	12,913	4,675
Інші необоротні активи	16,492	16,426
Необоротні активи	837,983	1,139,477
Запаси	41,426	68,863
Дебіторська заборгованість	80,361	101,823
Грошові кошти та їхні еквіваленти	37,297	66,462
Інші оборотні активи	6,694	9,711
Оборотні активи	165,778	246,859
Необоротні активи, утримувані для продажу	130	147
Активи, всього	1,003,892	1,386,482
Власний капітал	618,155	897,442
Відстрочені податкові зобов'язання	95,329	110,234
Довгострокові запозичення	73,993	115,235
Цільове фінансування	7,650	7,697
Інші довгострокові зобов'язання	441,183	664,275
Довгострокові зобов'язання	199,717	266,364
Короткострокові запозичення	75,756	70,586
Кредиторська заборгованість	87,705	115,156
Доходи майбутніх періодів	7,015	6,590
Інші поточні зобов'язання	29,242	74,032
Поточні зобов'язання	186,020	222,677
Зобов'язання всього	385,737	489,041
У т.ч. боргові зобов'язання	149,749	185,822
Власний капітал і зобов'язання	1,003,892	1,386,482
Фінансові коефіцієнти	2014	2015
Рентабельність активів (%)	(11.70%)	(3.84%)
Рентабельність власного капіталу (%)	(19.00%)	(5.93%)
Борг/Власний капітал	24.23%	20.71%

Завершуючи формування складу предмета контролю, визначимося з такою структурною його частиною, як публічні управлінські дії, які безпосередньо впливають на публічні фінансові та майнові ресурси, під час їх формування, використання та зберігання. За таких ознаках до предмета контролю належить:

1) *адміністрування контролюючими органами надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів* [75]. Наочне відображення у кількісному вимірі предмета контролю за цією складовою у табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Організаційна структура, кадрове забезпечення і результативність контролюючих органів та органів стягнення України [13; 30; 84]

№ п/п	Державний контролюючий орган	Кількість співробітників	Представництва контролюючого органу		Кількість контрольних заходів (на рік)
			адміністративно-територіальне представництво	кількість підпорядкованих територіальних представництв	
3	Державна фіскальна служба України	41178	25	370	18485

2) *стан внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, зокрема:*

– стан внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету [75];

– стан внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів [65].

Наочне відображення у кількісному вимірі предмета контролю за такою складовою, як стан внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, наведено у табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Організаційна структура, кадрове забезпечення і результативність внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту України [16]

№ п/п	Державний контролюючий орган	Кількість співробітників	Представництва контролюючого органу		Кількість контрольних заходів (на рік)
			адміністративно-територіальне представництво	кількість підпорядкованих територіальних представництв	
1	Структурні підрозділи внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах і бюджетних установах	1133	24 (Обласні державні адміністрації) / 63 (Центральний орган виконавчої влади)	90	3739

3) професіоналізм, якість та добросовісність управлінських дій, зокрема:

– ефективність (досягнення об'єктом аудиту найкращого результату (ефекту) за рахунок мінімально необхідних витрат матеріальних і фінансових ресурсів) [68];

– фактори ризику (ризикові операції) (недоліки і проблеми, які вплинули або можуть негативно вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, досягнення ним поставлених цілей і завдань, ефективне використання ресурсів, результати його фінансово-господарської діяльності) [68];

– ризикові операції (дії (події) зовнішнього і внутрішнього характеру, які негативно вплинули або можуть вплинути на стан управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і виконання завдань, ефективність використання ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також на можливість підвищення ефективності, поліпшення фінансових і виробничих результатів діяльності об'єкта операційного аудиту) [67];

– проведення моніторингу господарських операцій суб'єктів господарювання (пов'язаних із придбанням товарів (послуг), вартість яких дорівнює або перевищує 100 тис. гривень, а також робіт, вартість яких дорівнює або перевищує 1 млн гривень. Перелік господарських операцій, що підлягають моніторингу: 1) отримання доходів від усіх видів діяльності: здійснені суб'єктом господарювання (за чинними договорами (угодами, контрактами), у тому числі міжнародними) з реалізації товарів, робіт і послуг; заплановані до здійснення суб'єктом господарювання (за проектами договорів (угод, контрактів), у тому числі міжнародних) з реалізації товарів, робіт і послуг; 2) здійснені суб'єктом господарювання (за чинними договорами (угодами, контрактами) та заплановані до здійснення за їх проектами) з придбання товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг у вітчизняних та іноземних поставальників і підрядників, у тому числі: з отримання консалтингових, аудиторських, інформаційно-консультаційних та юридичних послуг; із страхування (крім державного соціального страхування, обов'язкового страхування та страхування відповідно до міжнародних договорів); із здійснення представницьких заходів та реклами; 3) здійснені суб'єктом господарювання за чинними договорами (угодами, контрактами), у тому числі міжнародними, та заплановані до здійснення за їх проектами з необоротними активами: з оренди, відчуження, передачі та списання майна; з фінансового лізингу; за капітальними інвестиціями, у тому числі: з капітального будівництва за чинними договорами (угодами, контрактами) та їх проектами; з придбання (виготовлення) основних засобів за чинними договорами (угодами, контрактами) та їх проектами; з придбання (створення) нематеріальних активів; з придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів за чинними договорами (угодами, контрактами) та їх проектами; 4) зі власним та залученим капіталом (здійснені за чинними договорами (угодами, контрактами) та заплановані до здійснення за їх проектами): за фінансовими інвестиціями, у тому числі в обмін на цінні папери; з розміщення коштів на депозит за чинними договорами (угодами, контрактами) та їх проектами; з надання позик, благодійної, спонсорської та іншої фінансової допомоги; з формування позичкового капіталу, у тому числі шляхом залучення кредитних ресурсів та розміщення цінних паперів власної емісії, за чинними договорами (угодами, контрактами) та їх проектами; 5) зі списання дебіторської та кредиторської заборгованості; 6) із бюджетними коштами; 7) із придбання товарів, робіт і послуг відповідно до законодавства у сфері державних закупівель) [67];

— проведення моніторингу платіжних доручень (на проведення банківських розрахунків до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попередніх періодів, пов'язаними з придбанням товарів (послуг), вартість яких дорівнює або перевищує 100 тис. гривень, а також робіт, вартість яких дорівнює або перевищує 1 млн гривень. Перелік платіжних доручень, що підлягають моніторингу: 1) із придбання товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг у вітчизняних та іноземних постачальників і підрядників, у тому числі: з оплати консалтингових, аудиторських, інформаційно-консультаційних та юридичних послуг; зі страхування (крім державного соціального страхування, обов'язкового страхування та страхування відповідно до міжнародних договорів); зі здійснення представницьких заходів та реклами; 2) за операціями з необоротними активами: з оренди майна; з фінансового лізингу; за капітальними інвестиціями, у тому числі: з капітального будівництва; - з придбання (виготовлення) основних засобів; із придбання (створення) нематеріальних активів; із придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів; ліцензійні платежі, пов'язані з використанням авторських та суміжних із ними прав, відповідно до укладених ліцензійних договорів (угод, контрактів); 3) за операціями з власним та залученим капіталом: за фінансовими інвестиціями; з розміщення коштів на депозит; за кредитними договорами (угодами); з надання позик, благодійної, спонсорської та іншої фінансової допомоги; 4) за операціями з бюджетними коштами) [67];

4) *здійснення владних повноважень суб'єктом надання адміністративних послуг*, зокрема:

— адміністративні послуги (результат здійснення владних повноважень суб'єктом надання адміністративних послуг за заявою фізичної або юридичної особи, спрямований на набуття, зміну чи припинення прав та/або обов'язків такої особи відповідно до закону) [37];

— собівартість адміністративної послуги (виражені в грошовій формі витрати адміністративного органу, безпосередньо пов'язані з наданням адміністративної послуги) [23];

5) *особливості обігу векселів*, зокрема:

— порушення умов видачі векселя (за видачу векселя без наявності грошового боргу за фактично поставлені товари, виконані роботи, надані послуги або без визначення у відповідному договорі умови проведення розрахунків із застосуванням векселів чи із зазначенням суми платежу за векселем, що є більшою за суму зобов'язань трасата перед трасантом або векселедавця (за переказним векселем трасанта) перед особою, якій чи за наказом якої має бути здійснений платіж, на юридичну особу — векселедавця (за переказним векселем трасанта) накладається штраф у розмірі від чотирьохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян) [64];

6) *гії або бездіяльність у процедурі банкрутства*, зокрема:

— участь суб'єктів управління об'єктами державної власності в процедурах банкрутства підприємств та реструктуризації господарських товариств (у статутних капіталах яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків і які належать до сфери їх управління) [1; 42; 69];

— доведення до банкрутства (умисне, з корисливих мотивів, іншої особистої заінтересованості або в інтересах третіх осіб вчинення громадянином-засновником (учасником) або службовою особою суб'єкта господарської діяльності дій, що

призвели до стійкої фінансової неспроможності суб'єкта господарської діяльності, якщо це завдало великої матеріальної шкоди державі чи кредитору) [24];

– приховування банкрутства (умисне приховування громадянином-засновником (учасником) або службовою особою суб'єкта господарської діяльності своєї стійкої фінансової неспроможності шляхом подання недостовірних відомостей, якщо це завдало великої матеріальної шкоди кредиторів) [24];

– фіктивне банкрутство (завідомо неправдива офіційна заява громадянина-засновника (учасника) або службової особи суб'єкта господарської діяльності, а так само громадянина – підприємця про фінансову неспроможність виконання вимог з боку кредиторів і зобов'язань перед бюджетом, якщо такі дії завдали великої матеріальної шкоди кредиторам або державі [24].

На завершення розгляду питання щодо предмета державного фінансового контролю потрібно звернути увагу на вкрай важливе зауваження щодо незастосування у нормативно-правових актах, які регламентують контрольні повноваження суб'єктів державного фінансового контролю відносно предмета контролю, загальноновизначеної і законодавчо закріпленої термінології та відсутності зв'язку з чинними нормативно-правовими актами, якими регулюється питання управління та використання державних ресурсів, визначаються терміни та поняття, правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства й надання платних адміністративних послуг.

Переходимо до умовно другої частини цього підрозділу – потрібно визначитися, що ми будемо вважати об'єктом державного фінансового контролю (об'єктом інституту контролю).

Розпочнемо з філософського визначення категорії «об'єкт» від латинської об'єкції – «протиставляю») те, що протистоїть суб'єкту в його предметно-практичній діяльності [85, с. 453].

Така сутнісна характеристика об'єкта, як протиставлення суб'єкту, повністю підходить для відображення відносин між такими елементами системи державного фінансового контролю, як суб'єкт та об'єкт державного фінансового контролю. Окрім того, ця сутнісна характеристика об'єкта дає право не ототожнювати (розмежовувати) об'єкт із предметом, із причин відсутності в об'єкта належності до «процесу людської діяльності та пізнання або ототожнюючи його з поняттям речі», що, на противагу притаманно предмету [85, с. 525]. Це твердження також буде правильним і для об'єкта та предмета державного фінансового контролю.

Таким чином, активність суб'єкта державного фінансового контролю спрямована на предмет державного фінансового контролю, який у такий чи інший спосіб та з будь-якою метою знаходиться в об'єкта державного фінансового контролю.

Для більш детального уявлення щодо об'єкта державного фінансового контролю (об'єкта інституту контролю) потрібно додатково ознайомитися з існуючими його визначеннями, зробленими науковцями, і визначеннями з практики:

1) об'єкт контролю – це кого контролюють [4, с. 544];

2) об'єктами державного фінансового контролю (підконтрольними об'єктами) є органи виконавчої влади всіх рівнів, підприємства, установи та організації, згідно з законом, щодо фінансово-господарської діяльності яких здійснюється контрольні заходи суб'єктами державного фінансового контролю [6, с. 12];

3) об'єкти державного фінансового контролю — підконтрольні об'єкти, що беруть участь у формуванні, розподілі, володінні, використанні та відчуженні активів, які належать державі, коштів, що залишаються у їхньому розпорядженні у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних позабюджетних фондів та отриманням кредитів під гарантії Кабінету Міністрів України, а також операції, що проводяться підконтрольними об'єктами з такими активами [10, с. 20];

4) об'єкт державного фінансового контролю — це та організація (міністерство, відомство), яка використовує засоби державного бюджету, державну власність, природні ресурси або має якісь пільги з оподаткування, експорту, імпорту й т. п. [5, с. 94–95];

5) об'єктами контролю (Рахункової палати під час виконання повноважень) є державні органи, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи, у тому числі закордонні дипломатичні установи України, суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, Національний банк України та інші фінансові установи [75];

Наведені визначення можна узагальнити та на цьому підґрунті зазначити, що **об'єктом державного фінансового контролю** (що буде правильно і для об'єкта інституту контролю) є публічні установи, органи влади (що створені і функціонують у законодавчій, виконавчій та судовій гілках влади), органи місцевого самоуправління, суб'єкти господарювання засновані на державній, комунальній та приватній власності (всіх організаційно-правових форм), які є учасниками відповідних фінансово-економічних відносин із матеріальними (уречевленими) та нематеріальними (неуречевленими) цінностями у формі публічних фінансів та публічних майнових ресурсів, а також є ініціаторами та/або виконавцями публічних управлінських дій, які безпосередньо впливають на вказані ресурси під час їх формування, використання та зберігання.

Виходячи з узагальненого визначення щодо об'єкта державного фінансового контролю, маємо можливість визначитися лише в узагальненому вигляді, тобто з орієнтирним (рамочним) складом об'єкта контролю, зокрема:

— бюджетні установи (органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими) [3];

— головні розпорядники бюджетних коштів (бюджетні установи в особі їх керівників, які відповідно до статті 22 Бюджетного Кодексу отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень) [3];

— одержувач бюджетних коштів (суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує на їх виконання кошти бюджету) [3];

— розпорядник бюджетних коштів (бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань за енергосервісом та здійснення витрат бюджету) [3];

— суб'єкти господарювання державної і комунальної власності (підприємства, утворені в установленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування та уповноважені на отримання державних коштів, взяття за ними зобов'язань і здійснення платежів,

у тому числі державні, казенні, комунальні підприємства, а також господарські товариства, у статутному капіталі яких державна або комунальна частка акцій (часток, паїв) перевищує 50 відсотків, їхні дочірні підприємства, а також підприємства, господарські товариства, у статутному капіталі яких 50 і більше відсотків належить державним, у тому числі казенним, комунальним підприємствам та господарським товариствам, у статутному капіталі яких державна або комунальна частка акцій (часток, паїв) перевищує 50 відсотків, об'єднання таких підприємств) [40];

– Government business enterprises (державні комерційні підприємства – включають у себе як торгові підприємство, наприклад, електроенергетичні підприємства (у сфері комунального обслуговування), так і фінансові підприємства, наприклад, фінансові інститути. Державні комерційні підприємства, по суті, не відрізняються від компаній, які здійснюють схожу діяльність у приватному секторі. Вони діють із ціллю отримання прибутків, незважаючи на те, що деякі з них мають обмежені обов'язки з надання послуг населенню, відповідно до яких вони повинні надавати деяким фізичним і юридичним особам товари й послуги або безкоштовно, або за значно зниженими цінами. Державні комерційні підприємства мають наступні особливості: а) є юридичною особою з правом укладати контракти від власного імені; б) має фінансові й організаційні повноваження здійснювати комерційну діяльність; в) продає товари й послуги, за нормального бізнес-процесу іншим організаціям із прибутком або з повною компенсацією витрат; г) не залежить від постійного бюджетного фінансування, щоб залишатися діючим підприємством (крім закупівлі продукції на ринкових умовах); ґ) контролюється державною організацією) [88, с. 11];

– Government entities (державні установи – державна установа, відомство, агентство, бюро, департамент, міністерство або об'єднана група таких структур) [88, с. 11];

Більш детально визначити перелік об'єктів контролю (тобто з назвою кожного окремого об'єкта), як було зроблено з іншими елементами системи державного фінансового контролю (наприклад, із суб'єктами контролю, методами контролю, формами контролю або предметом контролю), не видається можливим з причин кількісного складу таких об'єктів, що обліковуються в відповідних реєстраційних базах, існуючих у державі, та веденням яких займаються, як правило, державні інститути не пов'язані один з одним, та при цьому дані цих реєстраційних баз знаходяться у постійній динаміці, за схемою «взяття на облік – вибуття з обліку» (на сьогодні в державі забезпечується збирання, накопичення, обробка та облік інформації про юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців (резидентів та нерезидентів) за тим чи іншим критерієм, зокрема: 1) Єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів [48]; 2) Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань [44]; 3) Реєстр страхувальників [47]; 4) Облік платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [47]; 5) Облік платників податків і зборів [46]; 6) Єдиний державний реєстр підприємств та організацій [76]; 7) Єдиний реєстр об'єктів державної власності [45]; 8) Зведена база даних об'єктів внутрішнього аудиту [45]).

Однак **кожен суб'єкт або квазісуб'єкт державного фінансового контролю (тобто агенти інституту контролю) має можливість визначити власний вичерпний перелік об'єктів контролю.** Для цього потрібно, спираючись на законодавчо визначену компетенцію щодо предмета контролю, застосовувати під час планування та органі-

зації контрольних заходів такий принцип контролю, як принцип каузальності (більш детально вказаний принцип розглядався у попередніх розділах). Завдяки принципу каузальності склад об'єктів контролю обумовлений предметом контролю. Таким чином, якщо публічні установи, органи влади, органи місцевого самоуправління та суб'єкти господарювання є на цей час (або були в минулому, або очікується, що стануть в майбутньому) учасниками відповідних фінансово-економічних відносин безпосередньо з предметом контролю — то вони автоматично **відносяться до об'єкта контролю з боку цього суб'єкта або квазісуб'єкта** системи державного фінансового контролю з подальшим включенням до **планових (позапланових) контрольних заходів**. Результатом застосування принципу каузальності повинне стати унеможливлення безконтрольності у сфері публічних фінансів, публічних майнових ресурсів, публічних управлінських дій. Для забезпечення такого результату необхідно застосовувати принцип каузальності як інструмент та методику для формування кожним агентом інституту контролю власних реєстрів (баз) зі збиранням, накопиченням, обробкою та обліком інформації про об'єкти контролю.

Вищевикладена методика відбору об'єктів контролю відповідає керівним принципам фінансового контролю, визначеним Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю — INTOSAI, та сформульованих у міжнародних стандартах — ISSAI: «Перевірка рідко може бути всеохопною, і вищий орган аудиту, як правило, використовує вибірковий метод. Об'єкти перевірки повинні відбиратися на основі визначеної методики, і їх кількість повинна бути достатньою для того, щоб стало можливим зробити висновок про якість і правильність керування фінансами» [89, с. 13]. Це також сприяє процесу інтеграції національних агентів інституту контролю в наднаціональний простір.

Здійснений у цьому підрозділі розгляд питання щодо складу та вартісного і кількісного виразу предметно-об'єктної сфери державного фінансового контролю наочно вказує на необхідність існування цілісної системи державного фінансового контролю.

3.3 СТРУКТУРА ТА ОБСЯГИ ФІНАНСОВИХ ПОРУШЕНЬ ІЗ ПРЕДМЕТОМ КОНТРОЛЮ

Вивчення питання стосовно предметно-об'єктної сфери впливу агентів інституту контролю не буде вичерпним без ознайомлення з прикладами стосовно структури та обсягів фінансових порушень щодо предмета контролю (у розрізі його складових: публічних фінансів, публічних майнових ресурсів та публічних управлінських дій) з боку об'єктів контролю, встановлених під час контрольних дій суб'єктів та квазісуб'єктів державного фінансового контролю.

Приклади фінансових порушень наведено за останніми офіційно оприлюдненими даними результативності функціонування агентів інституту контролю та угруповано у табл. 3.12.

Звертаємо увагу, що наведений вартісний вираз встановлених фінансових порушень — лише за останній рік-півтора. Тобто втрати держави, громади й суспільства вимірюються мільярдними сумами лише за наведений період. Це може бути визначено як «ціна питання» необхідності удосконалення існуючої системи державного фінансового контролю.

Таблиця 3.12

Визначена негативна практика неефективного, незаконного та нецільового використання предмета контролю з боку об'єктів контролю (прогягом 2015–2016 років) [2; 3; 14;16; 20]

		Порушення та недоліки під час використання публічних ресурсів, встановлені агентами інституту контролю									
		суб'єктами державного фінансового контролю					квасуб'єктами державного фінансового контролю				
№ п/п	Рухунковою палатою України	Державною аудиторською службою України		Казначейством України		Структурні підрозділи внутрішнього аудиту, утворені в центральних органах виконавчої влади					
		порушення	сума (грн)	порушення	сума (грн)	порушення	сума (грн)	порушення	сума (грн)		
1	порушення з плануванням чинного законодавства та за відсутності правових підстав	2	3	4	5	6	7	8	9		
1		2137300000,0	нецільові витрати	1328000000,0	порушення бюджетного законодавства допущених розпорядниками та одержувачами коштів державного бюджету в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	1186200000,0	нецільове використання	42695450,0			
2	використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав	2068100000,0	реалізація суб'єктами господарювання товарів, робіт чи послуг безоплатно або за заниженими цінами	3263000000,0	порушення бюджетного законодавства допущених розпорядниками та одержувачами коштів державного бюджету за прийняття до виконання платіжних доручень	786000000,0	недоотримано фінансових ресурсів	638066850,0			

3	використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства	883200000,0	незаконні витрати внаслідок оплати завищеної вартості виконаних робіт та/або наданих послуг, а також зайві виплати внаслідок завищення кількості чи вартості придбаних товарів	228800000,0	порушення бюджетного законодавства допущених розпорядниками та одержувачами коштів місцевого бюджету в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	1684700000,0	незаконні витрати	1462570590,0
4	порушення під час здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти	662000000,0	ненарахування та неперерахування державними та комунальними підприємствами частини прибутку до бюджету	155000000,0	порушення бюджетного законодавства допущених розпорядниками та одержувачами коштів місцевого бюджету за прийняття до виконання платіжних доручень	41200000,0	недостачі	253464120,0
5	недотримання установлених порядку та термінів складання, затвердження та подання документів	349500000,0	ненарахування і неперерахування (неповне перерахування) надходжень до загального та спеціального (крім спецфонду бюджетних установ) фондів бюджету	147200000,0	в процесі подання кошторисів та інших документів, що застосовуються під час виконання бюджету, у разі недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання фінансової і бюджетної звітності та інших випадків порушення бюджетного законодавства по державному та місцевих бюджетам	10739000000,0		
6	незаконні виплати заробітної плати	134100000,0	проведення незаконних (зайвих) виплат по заробітній платі	95400000,0				

7	<p>відволікання коштів держбюджету в дебіторську заборгованість на тривалий час</p>	68100000,0	<p>списання коштів на видатки/витрати без отримання товарів, робіт чи послуг або в обсягах, вищих від їх фактичної вартості</p>	85200000,0			
8	<p>неефективне управління коштами через недоліки в плануванні</p>	2012400000,0	<p>незаконні виплати фізичним особам (компенсацій, допомог, пільг та субсидій, пенсій, стипендій), в тому числі які не мали права на їх отримання або у завищених розмірах</p>	68100000,0			
9	<p>неефективне управління коштами шляхом тривалого їх утримання без використання на реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів та на поточних рахунках підвідомчих організацій, а також тривалого невикористання фінансування з державного бюджету</p>	1516300000,0	<p>незаконне відчуження майна</p>	66800000,0			

10	неефективне управління коштами, внаслідок чого їх було повернуто до бюджету	1026000000,0	ліквідація (знищення, розбирання) майна, проведена всупереч законодавству	50400000,0				
11	неефективне використання коштів внаслідок необґрунтованих управлінських рішень	715300000,0	втрата доходів через списання дебіторської заборгованості	49800000,0				
12	неефективне використання коштів на придбання основних фондів (обладнання)	350600000,0	безпідставне покриття витрат фізичних або юридичних осіб за відсутності в обліку дебіторської заборгованості	43600000,0				
13	неефективне використання коштів через відсутність обґрунтованого прогнозування і планування втрати бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	222900000,0	покриття за рахунок загального фонду кошторису витрат спеціального фонду (без відновлення касових видачків загального фонду)	40400000,0				
14	неефективне використання коштів внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	180600000,0	недостачі коштів та матеріальних цінностей	39900000,0				

15	неефективне використання коштів на підготовку спеціалістів	76900000,0	зайве виділення (отримання) коштів юридичним особам, одержувачам внаслідок завищення відповідних розрахунків або які не мали права на їх отримання чи за відсутності потреби	39000000,0			
16	неефективне використання коштів на проведення науково-дослідних робіт	58200000,0	сплача внесків до державних цільових фондів по незаконних сумах по оплаті праці або за завищеною ставкою збору	37000000,0			
17	недоплати до бюджету за результатами фінансово-господарської діяльності об'єктів контролю	9848300000,0	недоотримання доходів від реалізації бюджетними установами безоплатно товарів, послуг від господарської діяльності	27100000,0			
18	неналежний контроль податкових та митних органів	231500000,0	ненарахування та/або нежиття заходів щодо стягнення сум штрафних санкцій, передбачених умовами договору	24700000,0			
19			понаднормове списання по обліку матеріальних цінностей, що відсутні в наявності	23800000,0			

20					8600000,0	здійснення за рахунок бюджету одного рівня видатків, які, відповідно до законодавства, мають здійснюватися з бюджету іншого рівня			
21					6900000,0	недоотримання суб'єктами господарювання належних надходжень за майно, надане у користування, оренду			
22					2600000000,0	за результатами аналізу державних закупівель (без виходу на об'єкт контролю шляхом запиту документів) попереджено порушень у сфері державних закупівель (скасовано конкурентні торги)			
23					373900000,0	за результатами аналізу державних закупівель (без виходу на об'єкт контролю шляхом запиту документів) попереджено порушень у сфері державних закупівель (розірвано укладених договорів)			

24			78500000,0			
Усього порушень та недоліків під час використання публічних фінансів	(ряд. 1, ст. 3 + ряд. 1, ст. 5 + ряд. 1, ст. 7 + ряд. 1, ст. 9 + ряд. 2, ст. 3 + ряд. 2, ст. 7 + ряд. 3, ст. 3 + ряд. 3, ст. 5 + ряд. 3, ст. 7 + ряд. 4, ст. 3 + ряд. 4, ст. 7 + ряд. 5, ст. 3 + ряд. 5, ст. 5 + ряд. 5, ст. 7 + ряд. 6, ст. 3 + ряд. 6, ст. 5 + ряд. 7, ст. 3 + ряд. 7, ст. 5 + ряд. 8, ст. 5 + ряд. 13, ст. 5 + ряд. 15, ст. 5 + ряд. 16, ст. 5 + ряд. 20, ст. 5 + ряд. 22, ст. 5 + ряд. 23, ст. 5)		24 028 395 450,0			
Усього порушень та недоліків під час використання публічних майнових ресурсів	(ряд. 2, ст. 5 + ряд. 2, ст. 9 + ряд. 3, ст. 9 + ряд. 4, ст. 5 + ряд. 4, ст. 9 + ряд. 9, ст. 5 + ряд. 10, ст. 5 + ряд. 11, ст. 5 + ряд. 12, ст. 5 + ряд. 14, ст. 5 + ряд. 17, ст. 3 + ряд. 17, ст. 5 + ряд. 18, ст. 5 + ряд. 19, ст. 5 + ряд. 21, ст. 5)		13 016 701 560,0			
Усього порушень та недоліків від публічних управлінських дій під час використання публічних ресурсів	(ряд. 8, ст. 3 + ряд. 9, ст. 3 + ряд. 10, ст. 3 + ряд. 11, ст. 3 + ряд. 12, ст. 3 + ряд. 13, ст. 3 + ряд. 14, ст. 3 + ряд. 15, ст. 3 + ряд. 16, ст. 3 + ряд. 18, ст. 3 + ряд. 24, ст. 5)		6 411 000 000,0			

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК ДО РОЗДІЛУ**ОСНОВНА ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА**

1. Аналітична довідка про роботу Фонду державного майна України та хід виконання Державної програми приватизації за 9 місяців 2016 року [Електронний ресурс] / Фонд державного майна України. — Режим доступу : http://www.spfu.gov.ua/userfiles/pdf/andov-9-2016_9245.pdf. — Загол. з екрану.
2. Аналітично-статистичний збірник за результатами діяльності Державної аудиторської служби України та її територіальних органів за січень-вересень 2016 року [Електронний ресурс] / Державна аудиторська служба України. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/128466;jsessionid=C81067B352E1F4425EFEEFC533A3DB02.app1>. — Загол. з екрану.
3. Бюджетний Кодекс України від 8 лип. 2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931>. — Загол. з екрану.
4. Василик О. Д. Державні фінанси України : / підручник О. Д. Василик, К. В. Павлюк. — К. : НІОС. 2002. — 608 с.
5. Государственный финансовый контроль : учебник для вузов / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. — СПб. : Питер, 2004. — 557 с.
6. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. — К. : Центр учбової літератури, 2009. — 424 с.
7. Господарський кодекс України від 16 січн. 2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. — Загол. з екрану.
8. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан [та ін.]. — К. : АВТ, 2004. — 424 с.
9. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1001-2011-%EF>. — Загол. з екрану.
10. Державний фінансовий контроль : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко. — К. : КНЕУ, 2003. — 408 с.
11. Про Національне антикорупційне бюро України : Закон України від 14 жовт. 2014 р. № 1698-VII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1698-18>. — Загол. з екрану.
12. Державний фінансовий контроль : навч. посібник / О.А. Шевчук. — К. : УБС НБУ, 2014. — 418 с.
13. Деякі питання затвердження граничної чисельності працівників апарату та територіальних органів центральних органів виконавчої влади, інших державних органів : постанова Кабінету Міністрів України від 5 квіт. 2014 р. № 85 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 21 жовтня 2015 р. № 840) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/85-2014-п>. — Загол. з екрану.
14. Звіт Рахункової палати України за 2015 рік [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16748714/Zvit_RP_2015.pdf. — Загол. з екрану.
15. Звіт щодо аналізу функціонування системи державних закупівель за січень-грудень 2015 року [Електронний ресурс] / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. — Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&tag=Zviti>. — Загол. з екрану.

16. Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2015 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/122172>. — Загол. з екрану.
17. Здійснення державних закупівель в Україні у січні-червні 2016 року [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. — Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2016/fin/zakup/zakup_u/zak216_u.htm. — Загол. з екрану.
18. Зміст та принципи діяльності [Електронний ресурс] / Національне антикорупційне бюро України. — Режим доступу : <https://nabu.gov.ua/zmist-ta-pryncypu-diyalnosti>. — Загол. з екрану.
19. Інформаційна довідка щодо міжнародно-правового статусу Державної служби фінансового моніторингу як підрозділу фінансової розвідки України [Електронний ресурс] / Державна служба фінансового моніторингу України. — Режим доступу : http://sdfm.gov.ua/articles.php?cat_id=107&art_id=16251&lang=uk. — Загол. з екрану.
20. Інформація щодо наданих органами державної Казначейської служби України розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства [Електронний ресурс] / Казначейство України від 18 жовт. 2016 р. — Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/337260>. — Загол. з екрану.
21. Конституція України : Закон України від 28 черв. 1996 р № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>. — Загол. з екрану.
22. Контроль у системі Державного казначейства України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/92828>. — Загол. з екрану.
23. Методика визначення собівартості платних адміністративних послуг : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 січн. 2010 р. № 66 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/66-2010-%D0%BF>. — Загол. з екрану.
24. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства : Наказ Міністерства економіки України 19 січ. 2006 р. № 14 (у редакції наказу Міністерства економіки України 26 жовт. 2010 р. № 1361) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/66-2010-%D0%BF>. — Загол. з екрану.
25. Митний Кодекс України від 13 берез. 2012 р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>. — Загол. з екрану.
26. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / пер. с англ. А. Н. Нестеренко ; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. — М.: Фонд экономической книги «Начала», 1997. — 180 с. — (Современная институционально-эволюционная теория).
27. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки / пер. с итал. И. Шрейдера ; под ред. и с доп. А. Свищевского; предисл. А. Чупрова. — М.: М. и С. Сабашниковы, 1904. — 624 с.
28. Ожегов С. И. Словарь русского языка: ок. 57 000 слов / под ред. проф. Н. Ю. Шведовой. — 14-е изд. стереотип. — М.: Рус. яз., 1983. — 816 с.
29. Опарін В. М. Фінанси (загальна теорія) : навч. посібник / В. М. Опарін. — 2-ге вид., доп. і перероб. — К.: КНЕУ, 2002. — 240 с.
30. Основні показники контрольно-перевірочної роботи Департаменту податкового та митного аудиту за січень-грудень 2016 року (наростаючим підсумком за даними «Звіту «Аудит-1») [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota/>. — Загол. з екрану.
31. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=16%2F98-%E2%F0>. — Загол. з екрану.
32. Перелік квазіфіскальних операцій і органів влади (управління), відповідальних за проведення оцінки можливого впливу таких операцій на показники бюджету : Роз-

- порядження Кабінету Міністрів України від 1 серп. 2012 р. № 692-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/692-2012-%D1%80>. — Загол. з екрану.
33. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. — Загол. з екрану.
34. Положення про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 року № 43 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#n8>. — Загол. з екрану.
35. Положення про Державну казначейську службу України : Указ Президента України від 13 квіт. 2011 р. № 460/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=460%2F2011>. — Загол. з екрану.
36. Положення про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 трав. 2014 р. № 236 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п>. — Загол. з екрану.
37. Про адміністративні послуги : Закон України від 06 верес. 2012 № 5203-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5203-17>. — Загол. з екрану.
38. Про Антимонопольний комітет України : Закон України від 26.11.1993 № 3659-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3659-12/ed20110727/print1337227380385994>. — Загол. з екрану.
39. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо удосконалення механізму фінансового забезпечення дорожньої галузі : Закон України від 17 лист. 2016 № 1763-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1763-19>. — Загол. з екрану.
40. Про відкритість використання публічних коштів : Закон України від 11 лют. 2015 р. № 183-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/183-19>. — Загол. з екрану.
41. Про внесення змін до Закону України «Про джерела фінансування дорожнього господарства України» щодо удосконалення механізму фінансування дорожньої галузі : Закон України від 17 лист. 2016 р. № 1762-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1762-19>. — Загол. з екрану.
42. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України від 14.05.1992 № 2343-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2343-12/print1353001348473400>. — Загол. з екрану.
43. Про Державний бюджет України на 2016 рік : Закон України від 25 груд. 2015 р. № 928-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/928-19>. — Загол. з екрану.
44. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань : Закон України від 15 травн. 2003 р. № 755-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/755-15>. Загол. з екрану.
45. Про затвердження Положення про Єдиний реєстр об'єктів державної власності : Постанова Кабінету Міністрів України від 14 квіт. 2004 р. № 467 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/467-2004-п>. — Загол. з екрану.
46. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів : Наказ Міністерства фінансів України від 09 груд. 2011 р. № 1588 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>. — Загол. з екрану.
47. Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Положення про реєстр страхувальників : Наказ Міністерства фінансів України від 24 лист. 2014 р. № 1162 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1553-14/paran8#n32>. — Загол. з екрану.
48. Про затвердження Порядку формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів : Наказ Міністерства фінансів України від

- 22 груд. 2011 р. № 1691 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0033-12>. — Загол. з екрану.
49. Про Державний бюджет України на 2017 рік : Закон України від 21 груд. 2016 р. № 1801-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1801-19>. — Загол. з екрану.
50. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08 липн. 2010 р. № 2464-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>. — Загол. з екрану.
51. Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні : Закон України від 30 жовтня 1996 року № 448/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=448%2F96-%E2%F0&p=1260720526380542>. — Загол. з екрану.
52. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 23 верес. 1999 року № 1105-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1105-14&p=1260813438385097>. — Загол. з екрану.
53. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття : Закон України від 02 берез. 2000 року № 1533-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1533-14&p=1260813438385097>. — Загол. з екрану.
54. Про затвердження бюджету Пенсійного фонду України на 2016 рік : Постанова Кабінету міністрів України від 10 берез. 2016 року № 190 : [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/190-2016-%D0%BF>. — Загол. з екрану.
55. Про затвердження бюджету Фонду соціального страхування України на 2016 рік : Постанова Кабінету міністрів України від 23 серп. 2016 року № 532 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/532-2016-%D0%BF>. — Загол. з екрану.
56. Про затвердження бюджету Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття на 2016 рік : Постанова Кабінету міністрів України від 06 лип. 2016 року № 414 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/414-2016-%D0%BF>. — Загол. з екрану.
57. Про запобігання корупції : Закон України від 14 жовт. 2014 року № 1700-VII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/ru/1700-18>. — Загол. з екрану.
58. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму : Закон України від 28 лист 2002 року № 249-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/249-15>. — Загол. з екрану.
59. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21 трав. 1997 р. № 280/97-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=280%2F97-%E2%F0&p=1268302465796260>. — Загол. з екрану.
60. Про Національне антикорупційне бюро України : Закон України від 14 жовт. 2014 р. № 1698-VII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1698-18>. — Загол. з екрану.
61. Про Національний банк України : Закон України від 20 трав. 1999 р. № 679-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=679-14&p=1260644425268862>. — Загол. з екрану.
62. Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг : Указ Президента України від 23.11.2011 № 1070/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1070/2011>. — Загол. з екрану.
63. Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку : Указ Президента України від 23.11.2011 № 1063/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1063/2011>. — Загол. з екрану.
64. Про обіг векселів в Україні : Закон України від 05 квіт. 2001 р. № 2374-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2374-14>. — Загол. з екрану.

65. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 р. № 2939-ХІІ [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>. — Загол. з екрану.
66. Про оренду державного та комунального майна : Закон України від 10 квіт. 1992 р. № 2269-ХІІ [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/rada/show/2269-12>. — Загол. з екрану.
67. Про окремі заходи щодо забезпечення фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 черв. 2014 р. № 214 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/214-2014-%D0%BF>. — Загол. з екрану.
68. Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Наказ Міністерства фінансів України від 26 черв. 2014 р. № 728 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>. — Загол. з екрану.
69. Про управління об'єктами державної власності : Закон України від 21 верес. 2006 р. № 185-V [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/185-16>. — Загол. з екрану.
70. Про управління корпоративними правами держави : Постанова Кабінету Міністрів України від 15 трав. 2000 р. № 791 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/791-2000-%D0%BF>. — Загол. з екрану.
71. Про публічні закупівлі : Закон України від 25 груд. 2015 р. № 922-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/922-19>. — Загол. з екрану.
72. Про Положення про Державне агентство України з управління державними корпоративними правами та майном : Указ Президента України від 13 квіт. 2011 року № 451/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/451/2011/ed20110430>. — Загол. з екрану.
73. Про Положення про Державну службу фінансового моніторингу України : Указ Президента України від 13.04.2011 № 466/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/466/2011> <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/466/2011>. — Загол. з екрану.
74. Про Положення про Пенсійний фонд України : Указ Президента України від 6 квіт. 2011 року № 384/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=384%2F2011>. — Загол. з екрану.
75. Про Рахункову палату : Закон України від 11 лип. 1996 р. № 315/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=315%2F96-%E2%F0&p=1259853344695904>. — Загол. з екрану.
76. Про створення Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України : Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січ. 1996 р. № 118 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/118-96-p>. — Загол. з екрану.
77. Про схвалення Стратегії підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 трав. 2015 р. № 662-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/ru/cardnpd?docid=248295032>. — Загол. з екрану.
78. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України від 12 липня 2001 року № 2664-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2664-14&p=1260720526380542>. — Загол. з екрану.
79. Про Фонд державного майна України : Закон України від 09.12.2011 № 4107-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4107-17>. — Загол. з екрану.

80. Стандарти внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 04 жовт. 2011 р. № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11/print1475774907711829>. – Загол. з екрану.
81. Статистичні матеріали щодо державного та гарантованого державою боргу України : Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/news/view/statystychni-materialy-shchodo-derzhavnoho-ta-harantovanoho-derzhavoiu-borhu-ukrainy_2016?category=borg&subcategory=statistich-na-informacija-schodo-borgu. – Загол. з екрану.
82. Стефанюк І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2011. – № 6. – С. 84–102.
83. Сто найбільших державних підприємств України : Річний звіт за 2015 рік Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=40a27e1b-8234-43d3-a37f-c4c752729fca&tag=FinansovaZvitnistPidprimstv>. – Загол. з екрану.
84. Територіальні органи [Електронний ресурс] / Державна фіскальна служба України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/teritorialni-organi/>. – Загол. з екрану.
85. Философский энциклопедический словарь / Гл. ред. : Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов – М.: Сов. Энциклопедия, 1983. – 840 с.
86. Цивільний кодекс України 16 січн. 2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/print1475824968709173>. – Загол. з екрану.
87. Шутов М. І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика) : монографія / М. І. Шутов, В. А. Бабенко, Н. М. Стоянова. – Одеса: Юридична література, 2004. – 131 с.
88. Glossary of Terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines [Electronic resource] / The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI 1003. / Way of access : http://www.issai.org/media/13208/issai_1003_e_.pdf.
89. The Lima Declaration [Electronic resource] / The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI 1. – Way of access : http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf.
90. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА ДЛЯ ПОГЛИБЛЕННОГО ВИВЧЕННЯ КУРСУ

91. Державний фінансовий контроль : Навч. посіб. / А. В. Хмельков. – Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2013. – 549 с. – Режим доступу : <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12547>;
92. Іванова І. М. Державний фінансовий контроль: парадигми розвитку : монографія / І. М. Іванова. – К. : Академвидав, 2010. – 168 с. – (Серія «Монограф»).
93. Монаєнко А. О. Правові основи державного фінансового контролю: навч. посіб. / А. О. Монаєнко. – Запоріжжя : КПУ, 2008. – 152 с.
94. На варті державного добра: історико-публіцистичний нарис становлення державної контрольно-ревізійної служби в Україні 1993–2005 рр. / М. Сивульський, І. Стефанюк, О. Байбекова [та ін.]. – К. : Піраміда : АВТ ЛТД, 2005. – 272 с.
95. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія / А. В. Хмельков. – Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2012. – 292 с. – Режим доступу: <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12546>;
96. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики : монографія / О. А. Шевчук. – К. : УБС НБУ, 2013. -Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна, Серія «Економічна»;

ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ДО РОЗДІЛУ

Наукова періодика

1. Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна, Серія «Економічна»;
2. «Фінансовий контроль» – всеукраїнський науково-практичний журнал.
3. «Казна України» – професійне і практичне відомче видання, що комплексно висвітлює казначейську проблематику, журнал Державної казначейської служби України.
4. Інформаційно-аналітичний журнал «Вісник. Право знати все про податки і збори» – єдине офіційне видання Державної фіскальної служби України.
5. Інформаційний дайджест Антимонопольного комітету України.
6. Журнал «Вісник Національного банку України» – щомісячний науково-практичний журнал Національного банку України.

АДРЕСИ САЙТІВ ІНТЕРНЕТУ

1. <http://www.zakon.rada.gov.ua> – Законодавство України;
2. <http://www.kmu.gov.ua> – Кабінет Міністрів України;
3. <http://www.minfin.gov.ua> – Міністерство фінансів України;
4. <http://www.dkrs.gov.ua> – Державна аудиторська служба України;
5. <http://www.ac-rada.gov.ua> – Рахункова палата України;
6. <http://www.treasury.gov.ua> – Державне казначейство України;
7. <http://www.spfu.gov.ua> – Фонд державного майна України;
8. <http://ppa.gov.ua> – Державне агентство України з управління державними корпоративними правами та майном;
9. <http://www.bank.gov.ua> – Національний банк України;
10. <http://minrd.gov.ua/> – Державна фіскальна служба України;
11. <http://www.sdfm.gov.ua> – Державна служба фінансового моніторингу України;
12. <http://www.amc.gov.ua> – Антимонопольний комітет України;
13. <http://nssmc.gov.ua/> – Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку України;
14. <http://nfr.gov.ua> – Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг України;
15. <http://www.pfu.gov.ua> – Пенсійний фонд України;
16. <http://www.ukrstat.gov.ua> – Державна служба статистики України;
17. <https://nabu.gov.ua/> – Національне антикорупційне бюро України;
18. <http://nazk.gov.ua/> – Національне агентство з питань запобігання корупції;
19. <http://www.smida.gov.ua/> – Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України (АРИФРУ) (або Stock market infrastructure development agency of Ukraine (SMIDA));
20. <http://www.me.gov.ua> – Міністерство економічного розвитку і торгівлі України;
21. <https://prozorro.gov.ua/> – Електронна система закупівель «PROZORRO»;
22. <http://edata.gov.ua> – Офіційний портал публічних фінансів України.

РОЗДІЛ 4

НАДНАЦІОНАЛЬНА ПРАКТИКА З ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

4.1. НАДНАЦІОНАЛЬНІ ІНСТИТУТИ З ПИТАНЬ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ПРЕДСТАВНИЦТВО УКРАЇНИ В НИХ

Наднаціональний характер питання розбудови дієвого державного фінансового контролю в кожній країні світу підкреслює той факт, що цьому приділяється увага з боку Генеральної Асамблеї Організації Об'єднаних Націй.

Першим документом, прийнятим на такому рівні, стала Резолюція Генеральної Асамблеї Організації Об'єднаних Націй № А/66/209 від 22 вересня 2011 року: «Просування ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом посилення вищих органів фінансового контролю», де визначено, що Генеральна асамблея на підставі резолюції Ради з економічних та соціальних питань № 2011/2 від 26 квітня 2011 року, своїх резолюцій № 59\55 від 2 грудня 2004 року, № 60/63 від 30 листопада 2005 року і попередніх резолюцій щодо державного управління та розвитку, а також Декларації Тисячоліття Об'єднаних Націй, підкреслюючи необхідність упровадження ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління, які мають відігравати ключову роль в імплементації погоджених міжнародною спільнотою цілей розвитку, включаючи Цілі розвитку тисячоліття, наголошуючи на необхідності інституційного розвитку і схвалюючи у зв'язку із цим співробітництво Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю та Об'єднаних Націй:

1) визнає, що вищі органи фінансового контролю можуть виконувати свої завдання об'єктивно й ефективно тільки за умови, якщо вони будуть незалежними від суб'єктів аудиту та захищеними від зовнішнього впливу;

2) відзначає важливу роль вищих органів фінансового контролю в просуванні ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління, що сприяє досягненню національних цілей і пріоритетів розвитку держави так само, як і погоджених міжнародною спільнотою цілей розвитку, включаючи Цілі розвитку тисячоліття;

3) високо оцінює роботу Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю щодо просування ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління, а також забезпечення кращих умов життя громадянам;

4) наголошує на важливості Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів (1977) і Мексиканської декларації незалежності вищих органів фінансового контролю (2007) і закликає застосовувати відповідно до національної інституційної структури принципи, викладені в них;

5) закликає держави-члени та відповідні інституції Об'єднаних Націй продовжувати й інтенсифікувати співробітництво, зокрема і з питань інституційного розвитку, з Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю з метою просування належного управління ефективного, підзвітного, результативного та прозорого — шляхом посилення ролі вищих органів фінансового контролю [2].

Черговим документом є прийняття 19 грудня 2014 року Резолюції Генеральної Асамблеї Організації Об'єднаних Націй № А/RES/69/228: «Сприяння забезпеченню та підвищенню ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом зміцнення вищих ревізійних установ», в якій надається рекомендація державам — членам Організації Об'єднаних Націй «приділяти належну увагу незалежності і нарощування потенціалу вищих ревізійних установ, діючи з урахуванням специфіки своїх національних інституційних структур, а та-

кож вдосконалення систем обліку в державному секторі у відповідності з національними планами розвитку» [3].

Крім того, Організація Об'єднаних Націй вказує на наявність наднаціонального інституту з питань державного фінансового контролю – Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), а також на необхідність та доцільність співпраці з ним. Це пояснюється тим, що INTOSAI є неурядовою, автономною, незалежною та неполітичною організацією, що має спеціальний консультативний статус при економічній і соціальній Раді (ECOSOC) Організації Об'єднаних Націй [4].

В свою чергу, Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю створено глобальну систему наднаціональних інститутів із державного фінансового контролю [25]. Наочно це можна відобразити, як на рис. 4.1.

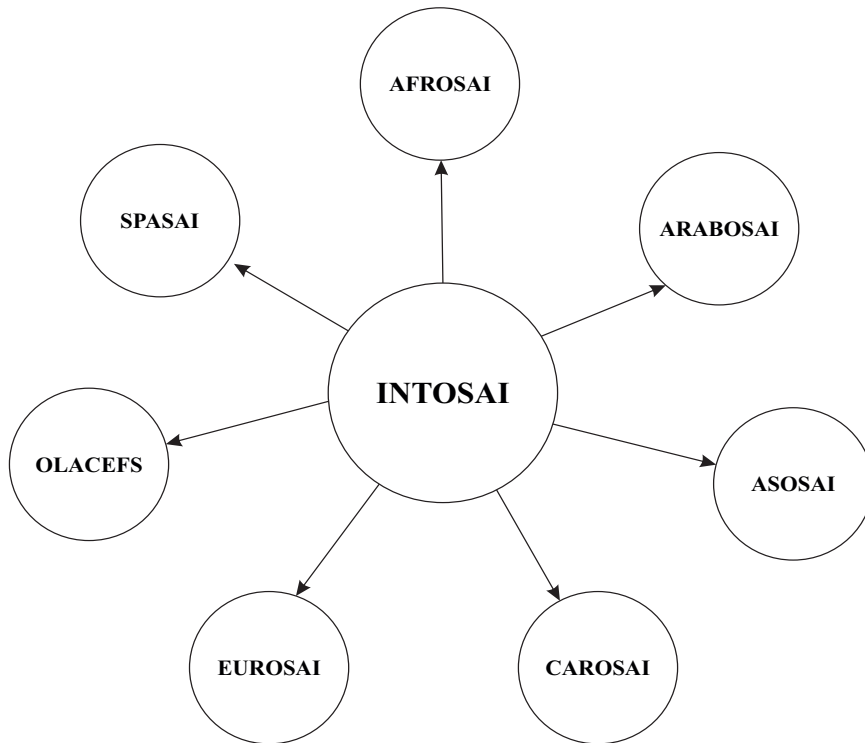


Рис. 4.1. Глобальна система наднаціональних інститутів із державного фінансового контролю

Мета регіональних організації вищих органів фінансового контролю у забезпеченні просування цілей INTOSAI на регіональному рівні, зокрема:

- AFROSAI: Організація вищих органів фінансового контролю африканських країн (створена у 1976 році) [25];
- ARABOSAI: Організація вищих органів фінансового контролю країн арабського світу (створена у 1976 році) [25];
- ASOSAI: Азійська організація вищих органів контролю державних фінансів (створена у 1978 році) [25];
- CAROSAI: Організація вищих органів фінансового контролю країн Карибського регіону (створена у 1988 році) [25];

- EUROSАI: Європейська організація вищих органів фінансового контролю (створена у 1990 році) [25];
- OLACEFS: Організація вищих органів фінансового контролю країн Латинської Америки (створена у 1965 році) [25];
- SPASAI: Організація вищих органів фінансового контролю країн Південно-тихоокеанського регіону (створена у 1987 році) [25].

Україна, в особі Рахункової палати як вищого органу державного фінансового контролю країни входить до складу таких наднаціональних інститутів з питань фінансового контролю:

1) до Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), в якій Рахункова палата України є повноправним членом INTOSAI з 1998 року [1];

2) до однієї з регіональних організацій INTOSAI, а саме до Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSАI), де Рахункова палата представляє Україну з 1999 року [1].

Входження України до міжнародних інститутів із державного фінансового контролю вимагає враховувати їх розробки щодо удосконалення державного фінансового контролю під час розбудови національної системи державного фінансового контролю, тобто інституціоналізувати наднаціональну практику в практику національну.

Процес інституціоналізації в національну практику принципів INTOSAI і EUROSАI здійснюється в два етапи і полягає в законодавчому закріпленні: від етапу планування до етапу впровадження. На етапі планування здійснюється акцентуалізація, тобто відбір найбільш актуальних для національної практики контролю рекомендацій міжнародних інститутів, а на етапі впровадження їх закріплення по усіх рівнях законодавчої системи, виходячи з того, що нормативно-правові статутки є головними складовими в структурі державного управління, за допомогою яких формуються зовнішні межі системи державного фінансового контролю.

В наступних підрозділах цього розділу зосередимо нашу увагу виключно на напрацюваннях INTOSAI з тієї причини того, що саме головний інститут здійснює узагальнення практики та її опрацювання задля удосконалення та розробки методологічного забезпечення для вищих органів фінансового контролю країн – членів як INTOSAI, так і її регіональних організацій.

4.2. МІЖНАРОДНА ОРГАНІЗАЦІЯ ВИЩИХ ОРГАНІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ – INTOSAI: ЇЇ РОЛЬ У РОЗБУДОВІ ТА ВДОСКОНАЛЕННІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю була заснована в 1953 році за ініціативою Еміліо Фернандес Камю (Emilio Fernandez Camus). На Кубі в той час 34 вищих органів фінансового контролю зустрілися для 1-го Конгресу INTOSAI. На сьогодні INTOSAI має 194 дійсних членів і п'ять асоційованих членів. Крім того, до складу INTOSAI входять сім регіональних організацій вищих органів фінансового контролю, які забезпечують просування цілей INTOSAI серед країн-членів на регіональному рівні (про це велася мова у попередньому підрозділі) [4; 25].

INTOSAI діє відповідно до Статуту, який було затверджено на XIV Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю у жовтні 1992 року (проходив в Сполучених Штатах Америки). Нова редакція Статуту затверджена на XXII Конгресі в Абу-Дабі у грудні 2016 року [28; 12].

Згідно зі Статутом INTOSAI є автономною, незалежною, професійною й аполітичною організацією, створеною в якості постійної установи, що повинна підтримувати конструктивні відносини з Організацією Об'єднаних Націй. Призначенням INTOSAI є взаємна підтримка вищих органів фінансового контролю; сприяти обміну ідеями, знаннями та досвідом; діяти як загально визнаний світового громадськістю голос вищих органів фінансового контролю в міжнародному співтоваристві; встановити стандарти для аудиту державного сектору; заохочувати блага управління на національному рівні [28].

Тобто INTOSAI забезпечує інституційну основу для вищих органів фінансового контролю, а також для заохочення розробки і передачі знань щодо удосконалення державного фінансового контролю в усьому світі та підвищення професійного потенціалу, значимості і ролі вищих органів фінансового контролю в відповідних країнах-членах. У відповідності з девізом INTOSAI «*Experientia mutua omnibus prodest*» (що можна перекласти як «Взаємний досвід корисний усім») відбувається обмін досвідом між членами INTOSAI, результатом чого є гарантія, що державний фінансовий контроль безперервно прогресує разом із новими розробками з питань контролю [4].

Таким чином, можна визначитися, що основним завданням INTOSAI є надання аудиторам усього світу можливості обміну інформацією, що становить спільний інтерес, інформацією щодо сучасних напрацювань у сфері аудиту та застосування професійних стандартів і найкращих методологій. Крім того, INTOSAI декларує сприяння кращому державному управлінню шляхом заохочення вищих органів фінансового контролю до сприяння урядам у вдосконаленні їх діяльності, підвищення прозорості бюджетної сфери, забезпечення підзвітності, боротьби з корупцією, сприяння кваліфікованому та ефективному використанню державних ресурсів на користь народів [1].

Офіційними мовами INTOSAI є арабська, англійська, французька, німецька та іспанська.

Керівними органами INTOSAI є Конгрес, Рада керуючих та Секретаріат:

- Конгрес є вищим органом і складається з усіх членів. Конгрес INTOSAI проводиться раз на три роки. Під час Конгресу відбувається підбиття підсумків діяльності робочих органів INTOSAI, затверджуються розроблені ними документи та приймаються стратегічні рішення щодо майбутнього функціонування організації. На Конгресі всім членам INTOSAI надається можливість для обміну досвідом, обговорення проблем і прийняття рішень і рекомендацій із підвищення підзвітності уряду у всьому світі. Серед учасників є делегації вищих органів фінансового контролю — членів INTOSAI, а також представники ООН, Світового банку та інших міжнародних і професійних організацій [1; 29];
- Рада керуючих складається з 21 члена, збирається один раз на рік із метою поточного управління та забезпечення безперервного функціонування організації між конгресами. Для забезпечення збалансованого представництва всіх країн-членів кожна з семи регіональних організацій представлені на Раді. [1; 10];
- Секретаріат INTOSAI виконує адміністративні функції. З 1968 року (резолюція 6-го Конгресу INTOSAI в Токіо) Генеральний Секретаріат INTOSAI знаходиться у Відні (Австрія), в Рахунковій палаті Республіки Австрія. Він забезпечує централізоване адміністративне обслуговування INTOSAI, полегшує спілкування між учасниками, а також організовує семінари і спеціальні дослідження. Голова Рахункової палати Республіки Австрія є Генеральним секретарем INTOSAI [1; 9].

Робочими органами INTOSAI, що забезпечують виконання завдань з обміну інформацією та досвідом і розробки міжнародних стандартів аудиту та управління, є комітети INTOSAI, діяльність яких спрямована на досягнення таких стратегічних цілей:

- розвиток професійних стандартів;
- інституційний розвиток;
- обмін знаннями;
- INTOSAI як зразкова міжнародна організація.

Кожні п'ять років, приймається Стратегічний план, який включає в себе чотири основні цілі та основні цінності (наприклад: 1. «Професійні стандарти» (Professional Standards); 2. «Розвиток потенціалу» (Capacity Development); 3. «Обмін знаннями та інформаційними послугами» (Knowledge Sharing and Knowledge Services); 4. «Максимізація значення INTOSAI як Міжнародної Організації» (Maximize the Value of INTOSAI as an

International Organization)), на які слід спрямовувати зусилля INTOSAI в майбутньому. Стратегічний план спрямований на позиціонування організації для вирішення нових завдань у майбутньому. На сьогодні прийнято Стратегічний план на період 2017 – 2022 років, який було схвалено на XXII Конгресі [26; 27; 12].

Найбільш відомими та визнаними результатами діяльності INTOSAI є: Декларація керівних принципів контролю (The Lima Declaration), Декларація незалежності (Mexico Declaration on SAI Independence), Міжнародні стандарти для вищих органів фінансового контролю (ISSAI), Керівництво INTOSAI з сумлінного управління (INTOSAI-GOV) та Кодекс етики контролерів (аудиторів) державного сектору (Code of Ethics) [5; 7; 18; 23; 30].

Вказані методологічні розробки буде досліджено у наступних підрозділах та розділах в межах цього підручника.

4.3. МЕТОДОЛОГІЧНІ РОЗРОБКИ МІЖНАРОДНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ВИЩИХ ОРГАНІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ (INTOSAI)

Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю, керуючись власними Статутними цілями (перш за все, «сприяти обміну ідеями, знаннями та досвідом» [28]), розпочала перетворювати багаторічний практичний досвід вищих органів фінансового контролю країн – членів INTOSAI у відповідні методологічні розробки. Основними напрямками цих розробок є:

- 1) упорядкування та стандартизація підходів до здійснення контрольних заходів вищих органів фінансового контролю;
- 2) рекомендації стосовно сумлінного управління державними (публічними) фінансами для органів державного управління;
- 3) встановлення вимог щодо професійної етики як до самих вищих органів фінансового контролю, так і до їх посадовців.

Зазначені напрямки були сформовані у відповідних методологічних розробках, які було впроваджено XX Конгресом INTOSAI у 2010 році [5]. Структуру розробок можна відобразити схематично (рис. 4.2) [14; 15; 19].

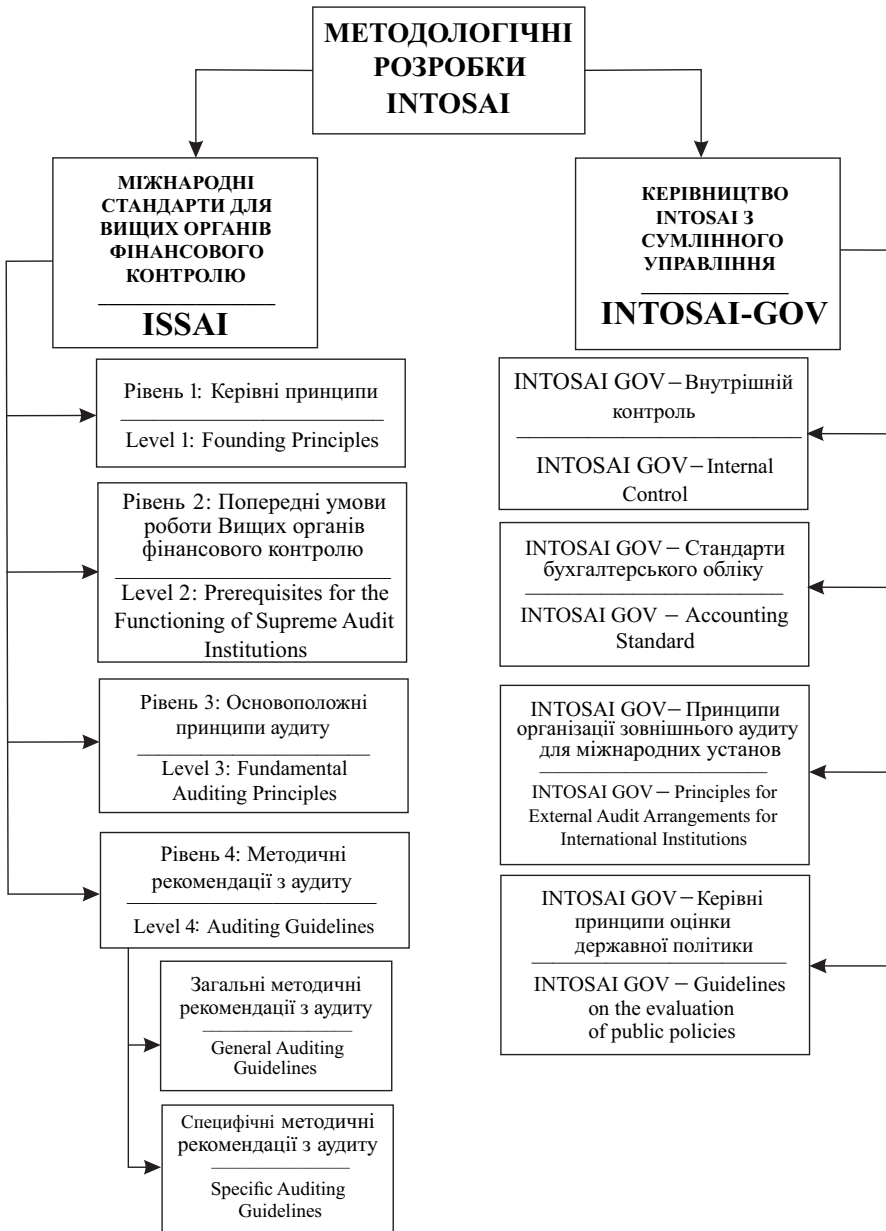


Рис. 4.2. Структура методологічних розробок INTOSAI

Наведені методологічні розробки INTOSAI є орієнтирами для професійного підходу у системі державного фінансового контролю за всіма трьома видами контролю: вищому, зовнішньому та внутрішньому. Вони можуть застосовуватися під час розробки власних професійних методик як суб'єктами, так і квазісуб'єктами державного фінансового контролю країни.

Детальне ознайомлення з кожним структурним елементом вказаних методологічних розробок здійснимо у пунктах 4.3.1, 4.3.2.

4.3.1. Міжнародні стандарти для вищих органів фінансового контролю (issai)

Визначені раніше напрямки методологічних розробок — упорядкування та стандартизація підходів до здійснення контрольних заходів вищих органів фінансового контролю, а також встановлення вимог щодо професійної етики як до самих вищих органів фінансового контролю, так і до їх посадовців — були сформовані у методологічній розробці «Міжнародні стандарти для вищих органів фінансового контролю — ISSAI» (далі — ISSAI). ISSAI містять вимоги до аудиту державного сектору на організаційному рівні, тоді як на рівні проведення окремих аудиторських перевірок їх мета — сприяти членам INTOSAI в розробці власного професійного підходу в відповідності з їх повноваженнями, а також національними нормативними правовими і іншими актами [8].

Стандарти ISSAI є орієнтирами для професійного підходу у системі державного фінансового контролю за такими його видами контролю, як вищому і зовнішньому, та мають структуру з чотирьох рівнів:

- ISSAI Рівень 1. Керівні принципи;
- ISSAI Рівень 2. Попередні умови роботи вищих органів фінансового контролю;
- ISSAI Рівень 3. Основоположні принципи аудиту;
- ISSAI Рівень 4. Методичні рекомендації з аудиту.

Кожен зі вказаних рівнів є угрупованням Стандартів професійного здійснення державного фінансового контролю (зокрема, з урахуванням специфіки конкретного контрольного заходу) та/або принципів функціонування вищих органів фінансового контролю. Вони можуть застосовуватися під час розробки власних професійних методик суб'єктами державного фінансового контролю країни.

Всього на сьогодні розроблено 79 Стандартів ISSAI для того чи іншого рівня [19]. Всі Стандарти ISSAI заслуговують детального вивчення, однак у межах підручника це зробити неможливо. Тому для початку доцільно ознайомитися з основними, тобто принциповими та фундаментальними положеннями кожного рівня Стандартів ISSAI, що закладають підґрунтя або принципів формування системи державного фінансового контролю в цілому та її вищого і зовнішнього видів контролю зокрема, або принципів застосування методів контролю вказаними видами контролю.

ISSAI Рівень 1. Керівні принципи

Цей рівень враховує лише один Стандарт ISSAI — «ISSAI 1 — Лімська декларація керівних принципів аудиту».

В 1977 р. в Лімі (Перу) відбувся IX Конгрес Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI), за результатами роботи якого було прийнято «Лімську декларацію керівних принципів контролю» (далі — Лімська декларація) [30].

Спонукальними причинами прийняття, опублікування та розповсюдження Лімської декларації стали реальні вади у використанні публічних фінансів, здійсненні державного управління фінансовими ресурсами тощо. Тому Лімська декларація окреслює шляхи вирішення вказаних причин, що полягають у наступному:

- впорядковане й ефективне використання державних коштів є однією з найважливіших передумов для належного управління державними фінансами й ефективності рішень, що приймаються відповідальними органами влади;
- для досягнення цієї мети необхідно, щоб кожна країна мала найвищий орган аудиту, незалежність якого гарантується законом;

— такі інститути стають усе більш необхідними, оскільки держава розширила свою діяльність у соціальному і економічному секторах і, отже, діє за межами традиційних фінансових рамок;

— конкретні цілі аудиту, а саме належне й ефективне використання державних коштів, розвиток ефективного фінансового управління, належного виконання адміністративної діяльності, а також інформування органів державної влади і громадськості шляхом публікації об'єктивних звітів, потрібні для стабільності і розвитку держав відповідно до завдань Організації Об'єднаних Націй [30].

Крім того, Лімська декларація закладає принципи функціонування державного фінансового контролю, зокрема:

1) контроль — не самоціль, а невід'ємна складова системи державного регулювання, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів і порушення принципів, законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії з тим, щоб мати можливість прийняти коригуючі заходи, а в окремих випадках притягти винних до відповідальності, одержати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому;

2) контрольні органи можуть виконувати покладені на них завдання об'єктивно та ефективно тільки в тому випадку, коли вони захищені від стороннього впливу. Зважаючи на те, що державні органи не можуть бути абсолютно незалежні, оскільки вони є частиною держави в цілому, все таки вищий контрольний орган повинен мати функціональну та організаційну незалежність, необхідну для виконання покладених на нього завдань [30].

ISSAI Рівень 2. Попередні умови роботи вищих органів фінансового контролю

Цей рівень враховує сім Стандартів ISSAI, зокрема:

— ISSAI 10 Мексиканська декларація про незалежність вищих органів фінансового контролю;

— ISSAI 11 Рекомендації і кращі практики, пов'язані з незалежністю вищих органів фінансового контролю;

— ISSAI 12 Значення і переваги вищих органів фінансового контролю — вплив на життя громадян;

— ISSAI 20 Принципи прозорості і підзвітності;

— ISSAI 21 Принципи прозорості і підзвітності. Принципи і кращі практики;

— ISSAI 30 Етичний кодекс;

— ISSAI 40 Контроль якості для вищих органів фінансового контролю [24].

Цей рівень є угрупованням Стандартів ISSAI з питань незалежності вищих органів фінансового контролю; професійної етики як вищих органів фінансового контролю, так і їх посадовців (примітка: це питання буде вивчено у окремому розділі цього підручника); принципів прозорості та підзвітності вищих органів фінансового контролю; значення вищих органів фінансового контролю для громадян країн-членів INTOSAI та вплив на їх — життя.

Всі Стандарти ISSAI цього рівня, закладають принципи та підґрунтя щодо якісного та дієвого функціонування вищих органів фінансового контролю країн — членів INTOSAI. Однак питання незалежності державного фінансового контролю та його органів є найбільш суттєвим, якщо можна так виразитися, наріжним каменем фінансового контролю. Тому приділимо питанню незалежності контролю подвійну увагу, для чого розглянемо Стандарт ISSAI «ISSAI 10 Мексиканська декларація про незалежність вищих органів фінансового контролю».

В 2007 р. в місті Мехіко (Мексиканські Сполучені Штати) відбувся XIX Конгрес Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), за результатами роботи якого було визначено, що жоден вищий орган фінансового контролю на цей час не відповідає передовому досвіду щодо незалежності, та був прийнятий документ під назвою «Мексиканська декларація незалежності» [23]. Згідно з прийнятою декларацією вищі органи фінансового контролю визнають **вісім базових принципів** як головні вимоги до належного аудиту державного сектору, а саме:

1) наявність відповідної та ефективної конституційної (статутної) правової структури та фактичне застосування положень цієї структури, для виконання чого є необхідним прийняття законодавчих актів, які детально роз'яснюють ступінь незалежності вищих органів фінансового контролю;

2) незалежність Голов та членів вищих органів фінансового контролю (в колегіальних інституціях), включаючи гарантію перебування на посаді та судовий імунітет під час виконання своїх обов'язків. Для цього потрібно, щоб відповідне законодавство детально визначало умови призначення, повторного призначення, проходження служби, звільнення та виходу на пенсію (відставки) Голови вищих органів фінансового контролю та членів колегіальних інституцій, зокрема призначення на достатньо тривалий та фіксований строк (термін), що дозволяє їм виконувати свої повноваження без страху покарання та дає імунітет від судового переслідування за будь-яку дію, минулу або теперішню, яка є результатом належного виконання їх обов'язків, у випадку пред'явлення звинувачення;

3) достатньо широкі повноваження та повна свобода дій під час виконання функцій вищих органів фінансового контролю. Для забезпечення цього принципу вищі органи фінансового контролю повинні бути наділені повноваженнями здійснювати аудит за використанням державних коштів, ресурсів чи майна отримувачем або бенефіціарієм незалежно від його юридичного статусу; за надходженнями коштів до державного бюджету або державних установ, організацій, підприємств; за законності та правильності рахунків уряду або державних установ, організацій, підприємств; за якості фінансового менеджменту та звітування; за економності, ефективності та результативності діяльності уряду або державних установ, організацій, підприємств. Вищі органи фінансового контролю є вільними від контролю або втручання з боку органів законодавчої та виконавчої влади в наступному: виборі питань аудиту, плануванні, розробці програми, проведенні, звітуванні та відстеженні результатів аудитів; організації та управлінні вищих органів фінансового контролю, виконанні їх рішень, якщо застосування санкцій передбачено повноваженнями вищих органів фінансового контролю. Вищі органи фінансового контролю повинні мати повну свободу дій стосовно виконання своїх обов'язків, співпрацювати з урядовими або державними установами, організаціями, підприємствами, які прагнуть вдосконалити використання та управління державними фондами (коштами). Вищі органи фінансового контролю повинні використовувати відповідні організаційні (стандарти діяльності) та аудиторські стандарти, а також кодекс етики, які базуються на офіційних документах INTOSAI, Міжнародної федерації бухгалтерів чи інших органів, що займаються розробкою стандартів;

4) необмежений доступ до інформації. Вищі органи фінансового контролю повинні мати відповідні повноваження щодо своєчасного, необмеженого, прямого та вільного доступу до всіх необхідних документів та інформації, потрібних для належного виконання своїх обов'язків, визначених законодавством;

5) право та обов'язок звітування щодо своєї діяльності. Передбачено, що вищі органи фінансового контролю не повинні бути обмеженими у звітуванні за результатами своєї аудиторської діяльності. Вони повинні бути зобов'язані законом звітувати щонайменше один раз на рік за результатами своєї аудиторської діяльності;

6) самостійність прийняття рішень стосовно змісту та часу написання аудиторських звітів, публікації і розповсюдження звітів. Повинно бути врегульовано, що вищі органи фінансового контролю вільні приймати рішення стосовно змісту своїх аудиторських звітів. Законодавство встановлює мінімальні вимоги щодо звітування вищих органів фінансового контролю щодо результатів аудиту та особливих питань, які повинні бути предметом офіційних аудиторських висновків (або сертифікату);

7) наявність ефективних механізмів реалізації рекомендацій вищих органів фінансового контролю. Вищі органи фінансового контролю надають свої звіти законодавчому органу, одному з його комітетів чи керівництву об'єкта аудиту за необхідності для розгляду та виконання рекомендацій із метою застосування коригуючих заходів;

8) фінансова та управлінська/адміністративна самостійність, наявність (доступність) відповідних людських, матеріальних та грошових ресурсів. Тобто вищі органи фінансового контролю повинні мати в наявності необхідні та раціональні людські, матеріальні та грошові ресурси; виконавча влада не повинна контролювати або управляти доступом до цих ресурсів. Вищі органи фінансового контролю управляють власним бюджетом та розподіляють його за призначенням. Законодавчий орган або один із його комітетів несе відповідальність за гарантування того, що вищі органи фінансового контролю мають належні ресурси для виконання своїх повноважень. Вищі органи фінансового контролю мають право безпосередньо звертатися до законодавчого органу, якщо надані ресурси є недостатніми для виконання ними своїх повноважень [23; 24].

ISSAI Рівень 3. Основоположні принципи аудиту

Цей рівень враховує в себе чотири Стандарти ISSAI, зокрема:

- ISSAI 100 Основоположні принципи аудиту державного сектору;
- ISSAI 200 Основоположні принципи фінансового аудиту;
- ISSAI 300 Основоположні принципи аудиту ефективності;
- ISSAI 400 Основоположні принципи аудиту відповідності [8].

Цей рівень є угрупованням Стандартів ISSAI з питань якості, надійності та професіоналізму аудиту державного сектору.

Основоположні принципи аудиту цього рівня Стандартів ISSAI, базуються на «ISSAI 1 – Лімська декларація керівних принципів аудиту» та на «ISSAI рівень 2. Попередні умови роботи вищих органів фінансового контролю». Вони включають у себе загальновизнані професійні принципи та удосконалюють попередні рівні, тим самим забезпечують ієрархію міжнародних стандартів аудиту державного сектору. Основоположні принципи аудиту формують ядро загальних керівних принципів проведення аудиту для створення загальновизначених стандартів наступного – четвертого рівня системи ISSAI [8].

ISSAI Рівень 4. Методичні рекомендації з аудиту

Цей рівень нараховує 67 Стандартів ISSAI та має власну структуру, зокрема і за тематичним аспектом контролю [6]:

1) «Загальні методичні рекомендації з аудиту», що налічує 43 Стандарти ISSAI, зокрема:

- ISSAI 1000-2999 Загальні принципи аудиту під час фінансового аудиту;
 - ISSAI 3000-3999 Загальні принципи аудиту під час аудиту ефективності;
 - ISSAI 4000-4999 Загальні принципи аудиту під час аудиту відповідності [20; 21];
- 2) «Специфічні методичні рекомендації з аудиту», що налічує 24 Стандарти

ISSAI, зокрема:

- ISSAI 5000-5099 Керівні принципи, щодо міжнародних інститутів;
- ISSAI 5100-5199 Керівні принципи щодо екологічного аудиту;
- ISSAI 5200-5299 Керівні принципи щодо приватизації;
- ISSAI 5300-5399 Керівні принципи щодо IT-аудиту;
- ISSAI 5400-5499 Керівні принципи щодо аудиту державного боргу;
- ISSAI 5500-5599 Керівні принципи щодо аудиту допомоги, пов'язаної з катастрофами;
- ISSAI 5600-5699 Керівні принципи щодо незалежного оцінювання (зовнішнього оцінювання) [20; 22].

Особливістю цього Рівня Стандартів ISSAI є те, що на цьому рівні переводяться основоположні принципи аудиту в конкретніше і деталізоване оперативне керівництво, яке можна використовувати на регулярній основі під час проведення аудиту, у також в якості стандартів аудиту у разі відсутності відповідних національних стандартів [8].

Крім того, ISSAI 1003 є глосарієм із термінології фінансового аудиту, ознайомлення з якою вкрай важливо для оволодіння міжнародною професійною лексикою [11].

4.3.2. Керівництво intosai із сумлінного управління (intosai-gov)

Досвід та напрацювання INTOSAI стосовно державного управління публічними ресурсами було сформовано у вигляді відповідних Стандартів – «Керівництво з сумлінного управління – INTOSAI-GOV» (далі – INTOSAI GOV), що передбачає надання методичної допомоги органам державної влади з адміністрування та управління державними (публічними) коштами [13].

Стандарти INTOSAI GOV є методологічними розробками INTOSAI для професійного підходу у системі державного фінансового контролю за таким його видом контролю, як внутрішній та мають власну структуру з чотирьох рівнів, а саме:

- 1) «INTOSAI GOV 9100-9199 – Внутрішній контроль»:
 - INTOSAI GOV 9100 – «Керівні вказівки щодо стандартів внутрішнього контролю для державного сектору»;
 - INTOSAI GOV 9110 – «Керівництво за поданням даних щодо ефективності внутрішнього контролю: досвід Вищих органів контролю в галузі впровадження і оцінки внутрішнього контролю»;
 - INTOSAI GOV 9120 – «Внутрішній контроль: забезпечення основи для підзвітності в уряді»;
 - INTOSAI GOV 9130 – «Керівні вказівки щодо стандартів внутрішнього контролю для державного сектору – додаткова інформація стосовно сутності керування ризиками»;
 - INTOSAI GOV 9140 – «Незалежність внутрішнього аудиту в державному секторі»;
 - INTOSAI GOV 9150 – «Координація і співробітництво між вищими органами фінансового контролю та внутрішніми аудиторами у державному секторі» [18];

2) «INTOSAI GOV 9200-9299 – Стандарти бухгалтерського обліку»:

– INTOSAI GOV 9200 – «Важливість незалежної процедури розробки стандартів»;

– INTOSAI GOV 9250 – «Структура інтегрованої фінансової звітності (IFAF)» [18];

3) «INTOSAI GOV 9300 – Принципи організації зовнішнього аудиту для міжнародних установ» [15].

Четвертий рівень: «INTOSAI GOV 9400 – Керівні принципи оцінки державної політики» – проекту експозиції [15].

Кожен зі вказаних рівнів є угрупованням Стандартів професійного здійснення державного фінансового контролю (зокрема, з урахуванням специфіки конкретного контрольного заходу) та/або принципів функціонування внутрішніх органів фінансового контролю та можуть застосовуватися під час розробки власних професійних методик квазісуб'єктами державного фінансового контролю країни.

Всього на сьогодні розроблено 10 Стандартів для того чи іншого рівня [18]. Кожен Стандарт INTOSAI GOV заслуговує детального вивчення, однак у межах підручника цього неможливо зробити. Тому поки що доцільно ознайомитися з основними, фундаментальними положеннями Стандартів INTOSAI GOV кожного рівня, що закладають підґрунтя або принципам формування внутрішнього державного фінансового контролю в країні, або принципам застосування цим видом контролю методів контролю, або взаємодії між видами контролю в системі державного фінансового контролю.

Розпочнемо ознайомлення зі Стандартами рівня «INTOSAI GOV 9100-9199 – Внутрішній контроль».

INTOSAI GOV 9100 – «Керівні вказівки щодо стандартів внутрішнього контролю для державного сектору» визначає поняття «внутрішній контроль», його ризики та цілі, формулюється рекомендована структура внутрішнього контролю у державному секторі і наводиться базовий еталонний рівень для оцінки стану внутрішнього контролю [15]. Під **внутрішнім контролем** розуміється всеосяжний процес, що реалізується керівництвом і персоналом організації, призначений для скорочення ризиків, а також забезпечення належних гарантій того, що під час реалізації завдань організації досягатимуться наступні спільні цілі:

– ведення діяльності впорядкованим, етичним, економічним, ефективним і результативним чином;

– виконання зобов'язань підзвітності;

– дотримання відповідного законодавства і положень;

– захист ресурсів від втрати, нецільового використання і ушкодження [15].

Інше визначення: **внутрішній контроль** – це динамічний всеосяжний процес, який постійно пристосовується до змін, що відбуваються в організації. Керівництво і співробітники на усіх рівнях беруть участь у вказаному процесі для мінімізації ризиків і забезпечення належної гарантії, а також для досягнення мети і основних завдань організації [15].

Крім того, додаток 2 до цього Стандарту містить глосарій термінів, який призначений для забезпечення однакового розуміння основних термінів і понять внутрішнього контролю і його методик [15].

INTOSAI GOV 9110 – «Керівництво за поданням даних щодо ефективності внутрішнього контролю: досвід Вищих органів контролю в галузі впровадження і оцінки внутрішнього контролю». Розбудова ефективної системи внутрішнього контролю в державному управлінні та урядових установах, неможлива без від-

повідного зовнішнього оцінювання. Саме питання оцінювання функціонування квазісуб'єктів внутрішнього виду контролю з боку суб'єктів вищого та зовнішнього видів контролю стандартизуються в INTOSAI GOV 9110 [15].

INTOSAI GOV 9120 – «Внутрішній контроль: забезпечення основи для підзвітності в уряді». Цей стандарт можна порівняти з уведенням у систему внутрішнього контролю для керівників державних установ, оскільки керівники несуть відповідальність за створення ефективного середовища для контролю у своїх установах. Це входить у сферу їх зобов'язань із управління користуванням державних ресурсів. Тому важливо, щоб усі керівники організації усвідомлювали важливість створення і підтримки ефективної системи внутрішнього контролю. Насправді обстановка, яку керівники створюють своїми діями, стратегіями і контактами, може привести як до сильного, так і слабого контролю.

Внутрішній контроль, або управлінський контроль, допомагає забезпечити розумну упевненість в тому, що організація:

- дотримується законів, нормативних актів і директив;
- сприяє здійсненню впорядкованих, економічних, результативних і ефективних операцій і досягає запланованих результатів;
- захищає ресурси від шахрайства, розтрати, зловживань і безгосподарності;
- забезпечує якість продукції і послуг відповідно до місії організації;
- розвиває і підтримує надійну систему фінансової й управлінської інформації і належним чином розкриває цю інформацію за допомогою регулярної звітності [15].

Саме для вищенаведеного Стандарт INTOSAI GOV 9120 задає загальну концепцію створення і підтримки ефективної системи внутрішнього контролю; визначає функції внутрішнього контролю й обов'язку керівників державних установ і аудиторів; ознайомлює зі сталою практикою внутрішнього контролю; визначає простий перелік контрольних питань, який допоможе керівникам урядових установ зрозуміти, чи правильні кроки зробила організація для забезпечення ефективної системи внутрішнього контролю [15].

INTOSAI GOV 9130 – «Керівні вказівки щодо стандартів внутрішнього контролю для державного сектору – годаткова інформація стосовно сутності керування ризиками», надає загальну схему рекомендованої системи застосування принципів управління ризиками організації в державному секторі і забезпечує підґрунтя для оцінки управління ризиками організації. При цьому завданням системи управління ризиками організації є надання керівництву можливостей для ефективного реагування на невизначеність, пов'язані з нею ризики і перспективи, для підвищення здатності до збільшення сприятливих результатів, надання результативніших послуг найбільш ефективним і економічним чином. Для того щоб бути ефективною, система управління ризиками організації має бути безперервним процесом, застосовуваним на стадії вибору стратегії, діючим на усіх рівнях і в усіх підрозділах організації і призначеним для виявлення усіх подій, які можуть вплинути на здатність організації до досягнення її цілей [15].

INTOSAI GOV 9140 – «Незалежність внутрішнього аудиту в державному секторі». Цей стандарт присвячено незалежності внутрішнього аудиту в державному секторі, зокрема розглядаються проблеми, пов'язані з незалежністю, об'єктивністю і методами досягнення незалежності. **Незалежність**, в цілому, може бути визначена як свобода від залежності або впливу чи контролю з боку іншої особи, організації або держави. Внутрішні аудитори працюють на організацію, що перевіряється, і звітують, в першу чергу, перед нею, саме тому відносно внутрішніх аудиторів **незалежність** – це свобода від умов, які загрожують можливості

служби внутрішнього аудиту або керівника аудиту виконувати посадові обов'язки з проведенню внутрішнього аудиту у неупередженій формі. Незалежність надає право внутрішнім аудиторам виносити об'єктивні і неупереджені судження, які є необхідними умовами для належного виконання їх зобов'язань [15].

– *INTOSAI GOV 9150 – «Координація і співробітництво між вищими органами фінансового контролю та внутрішніми аудитором у державному секторі»* є керівництвом про те, яким чином може бути досягнута координація і співпраця між вищими органами контролю і внутрішніми аудитором в державному секторі, зважаючи на їх різні функції і професійні вимоги. Хоча вищі органи контролю і внутрішні аудитором мають різні і чітко визначені ролі, їх спільною метою є добросовісне управління за допомогою сприяння прозорості і підзвітності у використанні державних коштів, а також поширення результативного, ефективного й економічного державного управління. Тому в державному секторі вони можуть співпрацювати по-різному. Також взаємодія може максимізувати вигоди, отримані від спільної роботи у сферах, де можливо уникнути дублювання обсягу роботи. Крім того, визначається той вклад, який внутрішні аудитором можуть внести в ефективність зовнішніх аудитів [15].

Продовжимо ознайомлення зі Стандартами другого рівня: «*INTOSAI GOV 9200-9299 – Стандарти бухгалтерського обліку»*.

INTOSAI GOV 9200 – «Важливість незалежної процедури розробки стандартів». Стандарт визначає, що уряди повинні звітувати з питань збору податків і інших надходжень, рівня, якості і вартості послуг, що надаються ними. Для цієї мети вони повинні готувати фінансові звіти, які мають бути прозорими і відповідати вимогам широкого кола користувачів. Ті, хто надає ресурси й отримує послуги, хочуть знати, як державні ресурси використовуються. Для успішного здійснення контактів із питань обліку і задоволення своїх інформаційних потреб ті, хто користується урядовими фінансовими звітами, мають бути впевнені, що ці звіти заслуговують довіри і що вони були підготовлені з використанням об'єктивних і прозорих стандартів обліку. Для того щоб фінансова звітність заслуговувала довіри, під час її підготовки повинні використовуватися зрозумілі, здійсненні і об'єктивні принципи, а особа, яка готувала їх, не була схильна до особистих уподобань [15; 16].

INTOSAI GOV 9250 – «Структура інтегрованої фінансової звітності (IFAF)». В цьому стандарті представлено «Інтегровану систему фінансової підзвітності (IFAF)» – систему, у рамках якої відправники і одержувачі гуманітарної допомоги звітують про передачу фінансової і натуральної допомоги за допомогою стандартизованих таблиць. Згодом проводиться перевірка і публікація таблиць у мережі Інтернет у вільному доступі, при цьому передбачається їх одноразова публікація і часте використання. INTOSAI пропонує, щоб ініціатива впровадження таблиць IFAF реалізовувалася ключовими учасниками процесу надання гуманітарної допомоги і щоб підготовка таблиць IFAF висувалася в якості умови отримання допомоги [15; 17].

Продовжимо ознайомлення зі Стандартами третього рівня: «*INTOSAI GOV 9300 – Принципи організації зовнішнього аудиту для міжнародних установ»*.

На сьогодні на цьому рівні впроваджено лише один стандарт.

INTOSAI GOV 9300 – «Принципи організації зовнішнього аудиту для міжнародних установ». В стандарті під **міжнародними організаціями** розуміється організація, утворена договором, в якій дві або більше держави (або урядових установ чи фінансованих державою органів) є її членами, а спільний фінансовий інтерес курирує керівний орган. Метою такого міжнародного інституту може бути за-

безпечення міжнародного співробітництва під час розгляду питань економічного, технічного, соціального, культурного і гуманітарного характеру. Це може бути співпраця у сфері управління, безпеки, фінансів, наукових досліджень, охорони навколишнього середовища та реалізації спільних науково-технічних, економічних, фінансових та соціальних проектів.

Зазначені міжнародні інституції повинні прагнути до прийняття наступних принципів встановлення кращої практики й ефективних механізмів зовнішнього аудиту:

1) усі міжнародні установи, які фінансуються або підтримуються державними грошима, повинні бути предметом для ефективного, високоякісного зовнішнього аудиту вищих органів фінансового контролю для просування керованості, прозорості та підзвітності;

2) зовнішній аудитор повинен бути призначений у відкритий, справедливий і прозорий спосіб;

3) міжнародна установа повинна забезпечити незалежність аудитора під час проведення ревізії;

4) правова основа міжнародної установи та/або її фінансові правила повинні гарантувати повноваження аудитора щодо здійснення аудиту публічних коштів у спосіб відповідно до ISSAI або інших міжнародно визнаних стандартів перевірки;

5) аудитор повинен бути забезпечений достатніми ресурсами для виконання аудиту;

6) міжнародна установа повинна гарантувати аудитору, що повідомить про результати аудиту керівному комітету установи [15].

У стандарті є глосарій із власною термінологією, що використовується під час розкриття питань, які відображені в стандарті.

Останнім для ознайомлення зі Стандартами INTOSAI GOV є четвертий рівень: «*INTOSAI GOV 9400 – Керівні принципи оцінки державної політики*».

На сьогодні стандарт має статус – проекту експозиції (exposure draft) [15]. Зі вказаної причини INTOSAI GOV 9400 недоречно розглядати. Потрібно повернутися до цього питання після його остаточно затвердження та впровадження у практику.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК ДО РОЗДІЛУ**ОСНОВНА ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА**

1. Міжнародне співробітництво [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. — Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16737525>
2. Резолюція, прийнята Генеральною Ассамблеєю 22 декабря 2011 года A/RES/66/209 [по докладу Второго комитета (A/66/442)] «Содействие повышению эффективности, подотчетности, результативности и прозрачности государственного управления путем укрепления высших ревизионных учреждений» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.un.org>.
3. Резолюция, принятая Генеральной Ассамблеей 19 декабря 2014 года A/RES/69/228 [по докладу Второго комитета (A/69/470)] «Содействие обеспечению и повышению эффективности, подотчётности, результативности и прозрачности государственного управления путём укрепления высших ревизионных учреждений» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.un.org>.
4. About us [Electronic resource] / The International Organisation of Supreme Audit Institutions. — Way of access : <http://www.intosai.org/about-us.html>
5. ABOUT THE ISSAI FRAMEWORK [Electronic resource] / ISSAI FRAMEWORK. — Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai_about_the_issai_framework/
6. AUDITING GUIDELINES [Electronic resource] / ISSAI FRAMEWORK. — Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
7. Code of Ethics [Electronic resource] / ISSAI FRAMEWORK (2 - PREREQUISITES FOR THE FUNCTIONING OF SAIS). — Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm
8. FUNDAMENTAL AUDITING PRICIPLES [Electronic resource] / ISSAI FRAMEWORK. — Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-priciples.htm
9. General Secretariat [Electronic resource] / The International Organisation of Supreme Audit Institutions. — Way of access : <http://www.intosai.org/about-us/organisation/general-secretariat.html>
10. Governing Board [Electronic resource] / The International Organisation of Supreme Audit Institutions. — Way of access : <http://www.intosai.org/about-us/organisation/governing-board.html>
11. Glossary of Terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines [Electronic resource] / The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI 1003. — Way of access : http://www.issai.org/media/13208/issai_1003_e_.pdf.
12. INCOSAI XXII [Electronic resource] / INCOSAI XXII in Abu Dhabi, United Arab Emirates. — Way of access : <http://www.intosai.org/news/141216-incosai-2016.html>
13. INTRODUCTION [Electronic resource] / ISSAI FRAMEWORK. — Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/introduction/
14. INTOSAI Guidance for Good Governance (INTOSAI GOV) [Electronic resource] / The International Organisation of Supreme Audit Institutions. — Way of access : <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/intosai-guidance-for-good-governance-intosai-gov.html>
15. INTOSAI GOV [Electronic resource] / ISSAI FRAMEWORK. — Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm
16. INTOSAI GOV 9200 — The importance of an independent standard-setting process [Electronic resource] / The International Organisation of Supreme Audit Institutions. — Way of access : <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9200-the-importance-of-an-independent-standard-setting-process.html>

17. INTOSAI GOV 9250 – The Integrated Financial Accountability Framework (IFAF) [Electronic resource] / The International Organisation of Supreme Audit Institutions. – Way of access : <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9250-the-integrated-financial-accountability-framework-ifaf.html>
18. INTOSAI Guidance for Good Governance (INTOSAI GOV) [Electronic resource] / ISSAI FRAMEWORK (INTOSAI GOV 9100-9199 – Internal Control). – Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm
19. ISSAI Executive Summaries [Electronic resource] / The International Organisation of Supreme Audit Institutions. – Way of access : <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries.html>
20. Level 4: Auditing Guidelines [Electronic resource] / The International Organisation of Supreme Audit Institutions. – Way of access : <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/4-auditing-guidelines.html>
21. Level 4: General Auditing Guidelines [Electronic resource] / The International Organisation of Supreme Audit Institutions. – Way of access : <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>
22. Level 4: Specific Auditing Guidelines [Electronic resource] / The International Organisation of Supreme Audit Institutions. – Way of access : <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/4-auditing-guidelines/specific-auditing-guidelines.html>
23. Mexico Declaration on SAI Independence [Electronic resource] / The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI 10. – Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm
24. PREREQUISITES FOR THE FUNCTIONING OF SAIS [Electronic resource] / ISSAI FRAMEWORK. – Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm
25. Regional Organizations [Electronic resource] / The International Organisation of Supreme Audit Institutions. – Way of access : <http://www.intosai.org/regional-organizations.html>
26. Strategic Plan of INTOSAI [Electronic resource] / The International Organisation of Supreme Audit Institutions. – Way of access : <http://www.intosai.org/about-us/strategic-plan-of-intosai.html>
27. Strategic Plan 2017-2022 [Electronic resource] / The International Organisation of Supreme Audit Institutions. – Way of access : http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1_about_us/strategic_plan/EN_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.pdf
28. The INTOSAI Statutes [Electronic resource] / The International Organisation of Supreme Audit Institutions. – Way of access : http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1_about_us/statutes/EN_Statuten_December_2016.pdf
29. The Congress [Electronic resource] / The International Organisation of Supreme Audit Institutions. – Way of access : <http://www.intosai.org/about-us/organisation/congresses.html>
30. The Lima Declaration [Electronic resource] / The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI 1. – Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/
31. The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) [Electronic resource] / ISSAI FRAMEWORK. – Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА ДЛЯ ПОГЛИБЛЕННОГО ВИВЧЕННЯ КУРСУ

32. Державний фінансовий контроль : Навч. посіб. / А. В. Хмельков. – Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2013. – 549 с. – Режим доступу: <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12547>;

33. Іванова І. М. Державний фінансовий контроль: парадигми розвитку : монографія / І. М. Іванова. — К. : Академвидав, 2010. — 168 с. — (Серія «Монограф»).
34. Монаєнко А. О. Правові основи державного фінансового контролю : навч. посіб. / А. О. Монаєнко. — Запоріжжя : КПУ, 2008. — 152 с.
35. На варті державного добра : історико-публіцистичний нарис становлення державної контрольно-ревізійної служби в Україні 1993—2005 рр. / М. Сивульський, І. Стефанюк, О. Байбекова [та ін.]. — К. : Піраміда : АВТ ЛТД, 2005. — 272 с.
36. Хмельков А. В. Институционализация принципов INTOSAI для формирования публичных финансов [Электронный ресурс] / А. В. Хмельков // Эффективная экономика. — 2015. — № 4. — Режим доступа : <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12557>;
37. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія / А. В. Хмельков. — Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2012. — 292 с. — Режим доступа : <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12546>;
38. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики : монографія / О. А. Шевчук. — К. : УБС НБУ, 2013. -Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія «Економічна».

ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ДО РОЗДІЛУ

Наукова періодика

1. Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія «Економічна».
2. The International Journal of Government Auditin (Міжнародний журнал державного аудиту — офіційне видання Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю INTOSAI).
3. EUROSAI Magazine (щорічний журнал Європейської організації вищих органів фінансового контролю).

АДРЕСИ САЙТІВ ІНТЕРНЕТУ

1. <http://www.ac-rada.gov.ua> — Рахункова палата України;
2. <http://www.intosai.org> — Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю;
3. <http://www.eurosai.org> — Європейська організація вищих органів фінансового контролю;
4. <http://asosai.org/asosai/> — Азійська організація вищих органів фінансового контролю;
5. <http://www.arabosai.org/Ar/> — Арабська організація вищих органів фінансового контролю;
6. <https://afrosai-e.org.za> — Африканська організація вищих органів фінансового контролю;
7. <http://www.carosai.org/> — Карибська організація вищих органів фінансового контролю;
8. <http://www.olacefs.com/> — Організація країн Латинської Америки і Карибського басейну вищих органів фінансового контролю;
9. <http://www.pasai.org/> — Тихоокеанська Асоціація вищих органів фінансового контролю.

РОЗДІЛ 5

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

5.1. ВПРОВАДЖЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА

Уявлення про реалізацію контрольної функції фінансів в економіці потребує розгляду категорії «інститут контролю», виходячи з формального змісту. Де інститут контролю як «продукт людського задуму» [10, с. 18] набуває усталеної форми у вигляді державного фінансового контролю та його системи (зі всіма складовими: предметом, об'єктом, методами, формами, принципами, тощо), маючи таку саме мету – контроль за формуванням, збереженням та використанням суспільних (неприватних) ресурсів, зафіксований (тобто формалізований) управлінськими та/або законотворчими діями держави. Такий підхід дозволяє нам поставити знак рівності: між поняттями «інститут контролю» та «державний фінансовий контроль» / «система державного фінансового контролю», між «агент інституту контролю» та «суб'єкт державного фінансового контролю» / «квазісуб'єкт державного фінансового контролю», між «предмет і об'єкт інституту контролю» та «предмет і об'єкт державного фінансового контролю». Це унеможливить понятійну плутанину під час досліджень державного фінансового контролю як із погляду крізь призму фінансової науки, так і з погляду крізь призму інших наук: інституціоналізму, інституційної політичної економії, інституційної архітектоники. Виходячи з цього, за допомогою нормативно-правових відносин як головних складових у структурі державного управління формуються зовнішні межі системи державного фінансового контролю у середовищі державних фінансів країни.

Таким чином, організація, функціонування, повноваження, компетенція та межі сьогодишньої предметно-об'єктної сфери державного фінансового контролю забезпечені чинним законодавством України на всіх його законотворчих рівнях, що можна схематично відобразити за допомогою рис. 5.1.

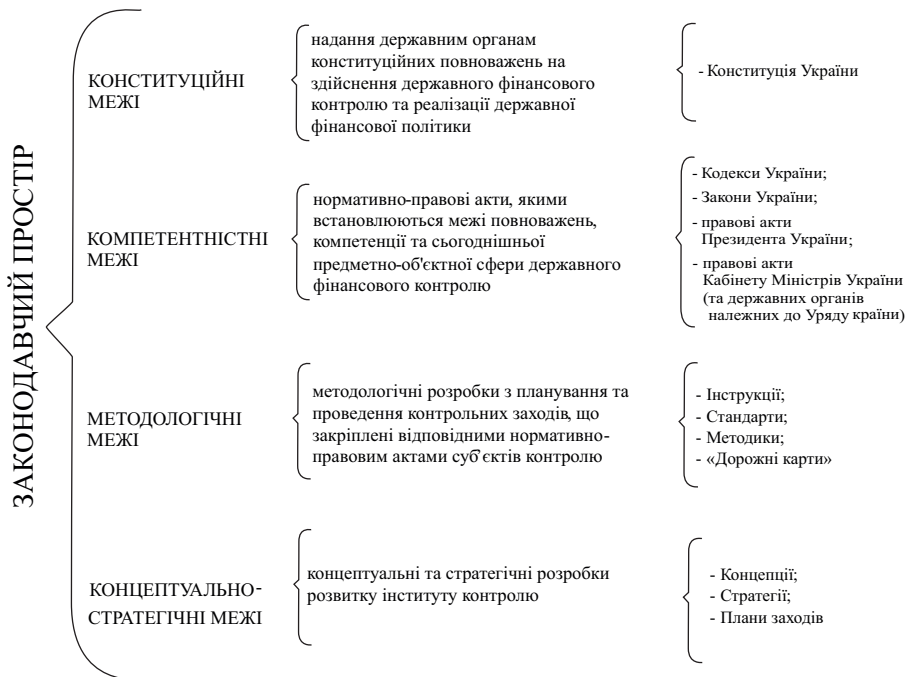


Рис. 5.1. Законодавчі межі державного фінансового контролю країни

Схематичне відображення зовнішніх меж системи державного фінансового контролю навмисно побудовано таким чином, щоб підкреслити відсутність встановлених взаємозв'язків між рівнями законодавчого простору. Тим самим підкреслюється відсутність законодавчої ієрархії стосовно врегулювання здійснення агентами контролю контрольних заходів щодо предметно-об'єктної сфери контролю. Відображена значна кількість чинних нормативно-правових актів, які не пов'язані один з одним (за деяким винятком), тому вона не формує цілісну систему державного фінансового контролю. Безумовно, деякі такі взаємозв'язки існують на всіх рівнях законодавчої ієрархії. В деяких випадках зв'язки присутні на горизонтальному рівні. Але все це тільки додатково характеризує роздроблений та фрагментарний характер організації державного фінансового контролю країни. Така ситуація обумовлена тим, що з законодавчою ініціативою виступають різні суб'єкти, які мають право на таку ініціативу.

Однак інституційний розвиток державних фінансів вимагає удосконалення діючого нормативно-правового механізму, що полягає у гармонізації чинного нормативно-правового середовища, яке регулює державний фінансовий контроль в Україні, шляхом перетворення сучасних наукових здобутків теоретико-методологічного дослідження системи державного фінансового контролю у прийняття системоутворюючого законодавчого акту. Зважаючи, що державний фінансовий контроль має велику суспільну значимість саме як найвищий елемент управління системою державних фінансів (а найважливіші питання їх формування та розподілу регулюють відповідні Кодекси України: Бюджетний, Митний та Податковий [1; 9; 11]), тому і системоутворюючий законодавчий акт із питань державного фінансового контролю також **повинен мати формат кодексу**, що дасть змогу повною мірою реалізувати в державі та її економіці контрольну функцію фінансів.

Головними причинами необхідності у систематизації та впорядкуванні нормативно-правового механізму державного фінансового контролю є наступні:

- по-перше, потреба у законодавчому закріпленні численних складових контролю: видів, методів, елементів, форм, принципів, характеру організації та їх понятійних визначень;
- по-друге, встановлення законодавчих меж стосовно актуальної на сьогодні предметно-об'єктної сфери інституту контролю та його агентів в одному законодавчому акті країни;
- по-третє, прийняття системоутворюючого законодавчого акту є кроком до впровадження цілісної системи державного фінансового контролю в країні.

Усунення вказаних недоліків дозволить не тільки спростити роботу агентів контролю та їх посадовців, а й забезпечити прозорість та зрозумілість як компетенції, так і повноваження державного фінансового контролю з боку суспільства і об'єктів контролю, що є позитивним для визначення цінності інституту контролю для суспільства.

5.2. ЗАКОНОДАВЧІ МЕЖІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

В цьому підрозділі розглянемо докладніше зовнішні межі організації, функціонування, повноважень, компетенції та предметно-об'єктну сферу державного фінансового контролю в законодавчому просторі України.

Розпочнемо з «Конституційних меж», у яких законодавчим актом найвищого рівня Конституцією України – окремим державним органом надано конституційні повноваження на здійснення державного фінансового контролю та реалізацію державної фінансової політики, зокрема:

– згідно зі статтею 85 до повноважень Верховної Ради України належить: контроль за виконанням Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про його виконання; здійснення контролю за діяльністю Кабінету Міністрів України відповідно до Конституції та закону; призначення на посади та звільнення з посад Голови та інших членів Рахункової палати; здійснення парламентського контролю у межах, визначених Конституцією та законом;

– згідно зі статтею 95 бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами;

– згідно зі статтею 98 контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата. Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом;

– згідно зі статтею 116 Кабінет Міністрів України забезпечує проведення фінансової політики, здійснює управління об'єктами державної власності і забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України [5].

Продовжимо дослідження законодавчого простору з питань державного фінансового контролю за допомогою «Компетентнісних меж», у яких за допомогою нормативно-правових актів у форматі: Кодексів України; Законів України; правових актів Президента України та правових актів Кабінету Міністрів України (та державних органів, належних до Уряду країни) встановлюються межі повноважень, компетенції та чинна предметно-об'єктна сфера державного фінансового контролю.

Чинними нормативно-правовими актами формату Кодексів України стосовно державного фінансового контролю встановлено наступне:

1) *Господарський кодекс України* – впроваджує державний фінансовий аудит, а саме: згідно зі статтею 363 «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.

Державний фінансовий аудит здійснюється Рахунковою палатою та органами державного фінансового контролю відповідно до законів [2];

2) *Бюджетний Кодекс України* – передбачає наступне:

• *по-перше, впровадження контролю за дотриманням бюджетного законодавства серед учасників бюджетного процесу на всіх його стадіях:*

– згідно зі статтею 19 «Стадії та учасники бюджетного процесу» передбачено, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства;

– згідно зі статтею 22 «Розпорядники бюджетних коштів» визначено контрольні дії головних розпорядників бюджетних коштів, щодо здійснення управління бюджетними коштами у межах встановлених їм бюджетних повноважень

та оцінку ефективності бюджетних програм із забезпеченням ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів, організації та координації роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі; здійснення внутрішнього контролю за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів;

— згідно зі статтею 26 «Контроль та аудит у бюджетному процесі» визначається, що: контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до Кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує: оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту); правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності; досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень; проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів; запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності; обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету; контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата. Діяльність центральних органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства (у межах їх повноважень, встановлених цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами), спрямовується, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України; також визначено, що розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах (крім того, основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України). Подані деякі понятійні визначення зі сфери державного фінансового контролю, зокрема «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит», де **внутрішнім контролем** є 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; **внутрішнім аудитом** є 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.

• *по-друге, визначення повноваження органів державної влади з контролю за дотриманням бюджетного законодавства:*

— згідно зі статтею 109 «Повноваження Верховної Ради України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» визначено, що Верховна Рада України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу та за діяльністю Рахункової палати щодо виконання нею повноважень, визначених законом;

— згідно зі статтею 110 «Повноваження Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» до повноважень Рахункової палати належить здійснення контролю за надходженням та використанням коштів Державного бюджету України, у тому числі за утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу, ефективністю управління коштами державного бюджету, використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету. Крім того, Рахункова палата за підсумками кожного кварталу подає Верховній Раді України висновки про стан виконання закону про Державний бюджет України, а також пропозиції щодо усунення порушень, виявлених у звітному бюджетному періоді;

— згідно зі статтею 111 «Повноваження Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» передбачено наступне: Міністерство фінансів України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як щодо державного бюджету, так і місцевих бюджетів, якщо інше не передбачено законодавством України. Крім того, Міністерство фінансів України в межах своїх повноважень забезпечує реалізацію єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, координує та спрямовує діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, визначає основні організаційно-методичні засади та дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, якщо інше не передбачено законодавством.

В свою чергу, місцеві фінансові органи здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів.

Також Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи у встановленому законодавством порядку одержують від центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій, банків та інших фінансових установ усіх форм власності пояснення, матеріали та інформацію з питань, що виникають під час складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів та звітування про їх виконання;

— згідно зі статтею 112 «Повноваження Казначейства України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» визначено, що до повноважень із контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за: веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, крім випадку, передбаченого абзацами третім і четвертим частини другої статті 78 Бюджетного Кодексу, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.

Крім того, Казначейство України в межах своїх повноважень забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їх діяльності;

— згідно зі статтею 113 «Повноваження органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» визначено, що до

повноважень з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за: цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудиту); цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії; достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом, затвердженим в установленому порядку, умовам закупівлі енергосервісу; веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету; станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів.

Крім того, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, щомісячно надає Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

- *по-третє, класифікація порушень бюджетного законодавства:*

— згідно зі статтею 116 «Порушення бюджетного законодавства» визначено, що **порушенням бюджетного законодавства** визнається порушення учасником бюджетного процесу встановлених Бюджетним Кодексом чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання, а саме: включення недостовірних даних до бюджетних запитів; порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання; визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів під час планування бюджетних показників; планування надходжень або витрат державного бюджету (місцевого бюджету), не віднесених до таких Бюджетним Кодексом чи законом про Державний бюджет України; порушення встановленого порядку або термінів подання проекту закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) на розгляд Верховної Ради України (Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевої ради); порушення встановленого порядку або термінів розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет); прийняття рішення про місцевий бюджет із порушенням вимог Бюджетного Кодексу чи закону про Державний бюджет України (в тому числі щодо складання бюджету в частині міжбюджетних трансфертів); порушення вимог Бюджетного Кодексу щодо затвердження державного бюджету (місцевого бюджету) з дефіцитом або профіцитом; включення до складу спеціального фонду бюджету надходжень із джерел, не віднесених до таких Бюджетним Кодексом чи законом про Державний бюджет України; зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунка (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном, власних надходжень державних і комунальних вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів культури, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти та у випадках, передбачених абзацами третім і четвертим частини другої статті 78 Бюджетного Кодексу), а також акумулювання їх на рахунках органів,

що контролюють справляння надходжень бюджету; зарахування доходів бюджету до іншого, ніж визначено Бюджетним Кодексом чи законом про Державний бюджет України, бюджету, в тому числі внаслідок здійснення поділу податків і зборів та інших доходів між бюджетами з порушенням визначених розмірів; здійснення державних (місцевих) запозичень, надання державних (місцевих) гарантій із порушенням вимог Бюджетного Кодексу; прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій; розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог Бюджетного Кодексу; створення позабюджетних фондів, порушення вимог Бюджетного Кодексу щодо відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів; порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями; порушення вимог Бюджетного Кодексу щодо затвердження головними розпорядниками бюджетних коштів порядків використання бюджетних коштів; порушення порядку або термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); порушення встановлених термінів доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня або одержувачів бюджетних коштів; порушення порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків в органах Казначейства України; взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним Кодексом чи законом про Державний бюджет України; порушення порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань, включаючи необґрунтовану відмову в реєстрації або несвоєчасну реєстрацію бюджетних зобов'язань; порушення вимог Бюджетного Кодексу під час здійснення попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, а також порушення порядку і термінів здійснення такої оплати; здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтверджених документів чи за включення до платіжних документів недостовірної інформації, а також безпідставна відмова у проведенні платежу органами Казначейства України; нецільове використання бюджетних коштів (відповідно до статті 119 Бюджетного Кодексу, **нецільовим використанням бюджетних коштів** є їх витрачання на цілі, що не відповідають: бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет); напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) або в порядку використання бюджетних коштів; бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів)); порушення вимог Бюджетного Кодексу під час здійснення витрат державного бюджету (місцевого бюджету) у разі несвоєчасного набрання чинності законом про Державний бюджет України (несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет); надання кредитів із бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог Бюджетного Кодексу та/або встановлених умов кредитування бюджету; здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів із бюджету всупереч Бюджетному Кодексу; здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які відповідно до Бюджетного Кодексу мають проводитися з іншого бюджету; здійснення видатків бюджету чи надання кредитів із бюджету без вста-

новлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч Бюджетному Кодексу чи закону про Державний бюджет України; порушення вимог Бюджетного Кодексу щодо виділення коштів із резервного фонду бюджету; порушення встановлених вимог щодо застосування бюджетної класифікації; включення недостовірних даних до звітів про виконання державного бюджету (місцевого бюджету), річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів; порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів; порушення встановлених порядку або термінів подання фінансової і бюджетної звітності бюджетних установ, а також подання такої звітності у неповному обсязі; невідповідність даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку; включення недостовірних даних до звітів про виконання паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), а також порушення порядку та термінів подання таких звітів; видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону; здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч Бюджетному Кодексу чи закону про Державний бюджет України; порушення вимог статті 28 Бюджетного Кодексу щодо оприлюднення та доступності інформації про бюджет; інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу.

• *по-четверте, встановлення заходів впливу та їх застосування, за порушення бюджетного законодавства:*

– згідно зі статтею 117 «Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства» визначено, що за порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу можуть застосовуватися такі заходи впливу, як: попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства (застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства. Виявлені порушення бюджетного законодавства мають бути усунені в строк до 30 календарних днів); зупинення операцій із бюджетними коштами (застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктами 1–3, 10, 11, 14–29, 32–36, 38 і 40 частини першої статті 116 Бюджетного Кодексу, у порядку, встановленому статтею 120 Бюджетного Кодексу); призупинення бюджетних асигнувань (застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктами 20, 22–29, 38 і 40 частини першої статті 116 Бюджетного Кодексу. Призупинення бюджетних асигнувань передбачає припинення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) у порядку, встановленому Міністерством фінансів України); зменшення бюджетних асигнувань (застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктом 24 (стосовно розпорядників бюджетних коштів), пунктом 29 та пунктом 38 частини першої статті 116 Бюджетного Кодексу. Зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) та у разі необхідності з подальшим внесенням змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України); повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету (застосовується за порушення бюджетного законодавства, ви-

значене пунктом 24 (щодо субвенцій та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів) частини першої статті 116 Бюджетного Кодексу, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України); зупинення дії рішення про місцевий бюджет (застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 7 частини першої статті 116 Бюджетного Кодексу, у порядку, встановленому статтею 122 Бюджетного Кодексу); безспірне вилучення коштів із місцевих бюджетів (застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 28 частини першої статті 116 Бюджетного Кодексу. Безспірне вилучення коштів із місцевих бюджетів передбачає стягнення органами Казначейства України коштів із місцевих бюджетів до державного бюджету, в тому числі і за рахунок зменшення обсягу трансфертів (базової дотації) місцевим бюджетам на відповідну суму, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України); інші заходи впливу, які можуть бути визначені законом про Державний бюджет України (застосовуються за порушення бюджетного законодавства згідно із таким законом);

— згідно зі статтею 118 «Застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства» визначено, що попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою усунення порушення бюджетного законодавства може застосовуватися учасниками бюджетного процесу, уповноваженими Бюджетним Кодексом на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. При цьому рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, визначених пунктами 2—5 та 7 частини першої статті 117 Бюджетного Кодексу, приймається Міністерством фінансів України, органами Казначейства України, органами державного фінансового контролю, місцевими фінансовими органами, головними розпорядниками бюджетних коштів у межах встановлених їм повноважень на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства або акта ревізії та доданих до них матеріалів. Рішення набирає чинності з дня його підписання.

Форма та порядок складання протоколу про порушення бюджетного законодавства встановлюються Міністерством фінансів України.

Не допускається застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, визначених статтею 117 Бюджетного Кодексу, за раніше виявлені і усунені порушення бюджетного законодавства.

Інформація про результати здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства оприлюднюється органами, уповноваженими на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, якщо інше не передбачено законом;

— згідно зі статтею 120 «Зупинення операцій з бюджетними коштами» визначено, що **зупинення операцій з бюджетними коштами** полягає у зупиненні будь-яких операцій зі здійснення платежів з рахунку порушника бюджетного законодавства. Механізм зупинення операцій із бюджетними коштами визначається Кабінетом Міністрів України (зупинення операцій із бюджетними коштами можливе на строк до 30 днів у межах поточного бюджетного періоду, якщо інше не передбачено законом);

• *по-п'яте, визначення прав і обов'язків об'єкта контролю у разі його незгоди з застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства:*

— згідно зі статтею 124 «Оскарження рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства» визначено, що рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства може бути оскаржено у порядку, встановленому законом (рішення може бути оскаржено в органі, що його виніс, або в суді протягом 10 днів із дня його винесення, якщо інше

не передбачено законом). Однак оскарження рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства не зупиняє виконання зазначеного рішення.

В подальшому у разі визнання судом рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства повністю чи частково незаконним особою, щодо якої воно було винесено, поновлюються обмежені таким рішенням права. Рішення суду може бути оскаржено у порядку, встановленому законом;

- *по-шосте, встановлення відповідальності за порушення бюджетного законодавства під час бюджетного процесу його учасниками:*

- згідно зі статтею 121 «Відповідальність за порушення бюджетного законодавства» передбачається, що посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законом. Також порушення бюджетного законодавства, вчинене розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів, може бути підставою для притягнення до відповідальності згідно з законами України його керівника чи інших відповідальних посадових осіб, залежно від характеру вчинених ними діянь;

- згідно зі статтею 123 «Відповідальність органів Казначейства України» визначено, що органи Казначейства України несуть відповідальність за: невиконання вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів; несвоєчасність подання звітності про виконання бюджетів; здійснення витрат із перевищенням показників, затверджених розписом бюджету; порушення в процесі контролю за бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень бюджету та здійсненні платежів за бюджетними зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів відповідно до бюджетних асигнувань; недотримання порядку казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів.

При цьому керівники органів Казначейства України несуть персональну відповідальність у разі вчинення ними порушення бюджетного законодавства та невиконання вимог щодо казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів, встановлених Бюджетним Кодексом [1].

Чинними нормативно-правовими актами формату Законів України визначено правові основи діяльності, статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення агентами контролю відносно їх предметно-об'єктної сфери контролю, зокрема:

- *по-перше, Закони України, що регламентують правові основи діяльності, статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення суб'єктом державного фінансового контролю, наступні:*

- Законом України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року № 576-VIII визначено правові основи діяльності Рахункової палати України, її статус, функції, повноваження та предметно-об'єктна сфера [34];

- Законом України від 26 січня 1993 року № 2939-XII «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» визначаються правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні, що забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю [32];

- *по-друге, Закони України, які додатково визначають предметно-об'єктну сферу агентів контролю:* предметна сфера контролю та об'єкти контролю, а також їх законодавче закріплення було вивчено у підрозділі 3.2 цього підручника, тому повторюватися не доречно, за винятком Закону України від 19 червня

2003 року № 964-IV «Про основи національної безпеки України», яким визначено, що об'єктами національної безпеки є суспільство з його матеріальними цінностями та природним ресурсами [31].

Чинними нормативно-правовими актами формату Указів та/або Розпоряджень Президента України регулюється здійснення державного фінансового контролю агентами контролю (як суб'єктами, так і квазісуб'єктами державного фінансового контролю) відносно їх предметно-об'єктної сфери контролю:

• *по-перше, діяльність суб'єкта державного фінансового контролю регулює:*

– Указом Президента України 23 квітня 2011 року № 499/2011 затверджено Положення про Державну фінансову інспекцію України [13]. Однак на сьогодні склалася ситуація, коли вказаний правовий акт діє, а суб'єкта державного фінансового контролю, діяльність якого він регулює, фактично не існує. Він перетворився у Державну аудиторську службу України в результаті відповідних дій і актів Кабінету Міністрів України [35];

• *по-друге, діяльність квазісуб'єкта державного фінансового контролю регулює:*

– Указом Президента України від 13 квітня 2011 року № 460/2011 затверджено Положення про Державну казначейську службу України [12].

Чинними нормативно-правовими актами формату Постанов та/або Розпоряджень Кабінету Міністрів України (та нормативно-правових актів державних органів, належних до Уряду країни) регулюється здійснення державного фінансового контролю агентами контролю (як суб'єктами, так і квазісуб'єктами державного фінансового контролю) відносно їх предметно-об'єктної сфери контролю:

• *по-перше, діяльність суб'єкта державного фінансового контролю регулює:*

– Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 року № 868 «Про утворення Державної аудиторської служби України» [35];

– Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43 «Положення про Державну аудиторську службу України» [14];

– Постанова Кабінету Міністрів України від 6 квітня 2016 року № 266 «Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби» [36];

– Постанова Кабінету Міністрів України від 23 жовтня 2013 року № 805 «Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю» [27];

– Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 року № 1017 «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» [22];

– Постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 року № 361 «Питання проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту» [33];

– Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 року № 550 «Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами» [26];

– Постанова Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 року № 631 «Про затвердження Порядку проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами і внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України» [25];

– Постанова Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 року № 698 «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів» [23];

– Постанова Кабінету Міністрів України від 8 серпня 2001 року № 955 «Порядок планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами» [41];

– Наказ Міністерства фінансів України від 15 листопада 2010 року №1370 «Про затвердження Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства» [28];

– Наказ Міністерства фінансів України від 10 квітня 2012 року № 446 «Про затвердження Порядку проведення ревізій Державною фінансовою інспекцією України та її територіальними органами в державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях, що провадять діяльність, пов'язану з державною таємницею» [24];

– Наказ Міністерства фінансів України від 26 червня 2014 року № 728 «Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» [29];

• *по-друге, діяльність квазісуб'єкта державного фінансового контролю регулює:*

– Постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001, якою затверджено Порядок 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 [3];

– Наказом Міністерства фінансів України від 14 вересня 2012 року № 995, яким затверджено Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [7];

– Наказ Міністерства фінансів України від 4 жовтня 2011 року № 1247 «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту» [38];

– Наказ Міністерства фінансів України від 29 вересня 2011 року № 1217 «Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту» [4].

Продовжуємо наше дослідження законодавчого простору з питань державного фінансового контролю вивченням «Методологічних меж», якими відповідними нормативно-правовими актами агентів контролю у форматі інструкцій; стандартів, методик, «Дорожніх карт» закріплено методологічні розробки з планування та проведення контрольних заходів:

• *по-перше, діяльність суб'єкта державного фінансового контролю регулює:*
– Рішення Рахункової палати від 22 вересня 2015 року № 5-5 «Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту» [6];

– Рішення Рахункової палати від 10 листопада 2015 року № 8-5 «Рекомендації з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою» [37];

– Рішення Рахункової палати від 10 листопада 2015 року № 8-6 «Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати» [15];

– Спільний наказ Головного контрольно-ревізійного управління України та Державної податкової адміністрації України від 22 грудня 2001 року № 143/514

«Про затвердження Порядку взаємного інформування органів державної контрольно-ревізійної служби України та органів державної податкової служби України про факти фінансових порушень та вжиті заходи» [18];

– Спільний Наказ вказаних служб від 19 жовтня 2006 року № 346/1025/685/53 «Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України» [19];

– Спільний Наказ Державного казначейства України та заступника Голови Головного контрольно-ревізійного управління України від 14 грудня 2004 року № 215/338 «Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні» [30];

– Наказ Державної фінансової інспекції України від 14 грудня 2011 року № 90 «Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України» [8];

– Наказ Державної фінансової інспекції України від 14 жовтня 2011 року № 14 «Примірна програма ревізії бюджетної установи» [16];

– Наказ Державної фінансової інспекції України від 6 лютого 2012 року № 45 «Про затвердження Примірної програми та Примірного робочого плану» [17];

– Наказ Державної аудиторської служби України від 1 грудня 2016 року № 168 «Про затвердження Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення» [42];

• *по-друге, діяльність квазісуб'єкта державного фінансового контролю регулює:*

– Наказ Державного казначейства України від 4 листопада 2002 року № 205 «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів» [20];

– Наказ Державного казначейства України від 9 серпня 2004 року № 136 «Про затвердження Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України» [21].

Завершуємо наше дослідження законодавчого простору з питань державного фінансового контролю вивченням «Концептуально-стратегічних меж», за допомогою яких відповідними нормативно-правовим актами Уряду країни (у форматі концепцій, стратегій та планів заходів до них) розширюються границі інституту контролю в державі:

– *Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року (галі – Концепція)* визначає, що підвищення ефективності використання державних фінансів, яке має вирішальне значення для економічного розвитку України та суспільного добробуту, можливо досягти, зокрема, шляхом системного вдосконалення діяльності органів державного і комунального сектору (до органів державного і комунального сектору належать: а) міністерства, інші центральні та місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, інші розпорядники бюджетних коштів; б) державні і комунальні підприємства, установи та організації; акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких частка державної або комунальної власності перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі або органам місцевого самоврядування право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів; в) державні цільові фонди; г) інші підприємства, установи та організації, які отримують бюджетні кошти, кредити, залучені державою або під державні гарантії, чи міжнародну технічну допомогу, використовують кошти, що залишаються у їх розпорядженні у разі надання їм податкових пільг, державне чи

комунальне майно лише під час провадження ними діяльності з використання державних фінансів). При цьому **важливим інструментом державного управління**, що дає змогу досягти виконання зазначених завдань та зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних із діяльністю органів державного і комунального сектору, є **державний внутрішній фінансовий контроль** [40].

Тому Концепція передбачає вирішення питань організації та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в системі органів державного і комунального сектору шляхом визначення понятійної бази державного внутрішнього фінансового контролю; проведення аналізу системи державного внутрішнього фінансового контролю; визначення основних завдань із реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю; визначення стратегічних напрямів та основних етапів розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [40].

Державний внутрішній фінансовий контроль повинен забезпечити належне (законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами і розглядається як сукупність трьох складових: **внутрішнього контролю** (де внутрішній контроль – інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу. Отже, внутрішній контроль – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система органів державного і комунального сектору), **внутрішнього аудиту** (де внутрішній аудит – діяльність із надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій.) та **їх гармонізації** [40].

Базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль, включаючи способи попереднього контролю [40].

Однак у цій Концепції **не порушуються питання** зовнішнього фінансового контролю (аудиту), що здійснюється Рахунковою палатою відповідно до законодавства, та питання державного нагляду і контролю за діяльністю інших, ніж державні і комунальні підприємства, установи та організації (крім їх діяльності, пов'язаної з використанням державних фінансів), і функціонування їх систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту [40];

– *Стратегія розвитку системи управління державними фінансами (галі – Стратегія)* підкреслює стратегічне значення державних фінансів для регулювання, зокрема, реального сектору економіки та фінансового сектору, забезпечення розвитку регіонів, підтримки підприємницької діяльності. Система управління державними фінансами в Україні та її ефективність (до складу якої входить низка елементів, зокрема державний бюджет, місцеві бюджети, позабюджетні фонди, фінанси державного корпоративного сектору), є основою забезпечення сталого розвитку країни та гарантованого виконання соціальних зобов'язань перед громадянами.

До складових системи управління державними фінансами, розвиток яких забезпечуватиметься відповідно до цієї Стратегії, належать, зокрема, **державний внутрішній фінансовий контроль та незалежний зовнішній фінансовий контроль** [39].

Згідно зі Стратегією розвиток державного внутрішнього фінансового контролю забезпечується на тих самих принципах та тим самим шляхом, як це відображено у вищенаведеній Концепції, тому повторюватися не доречно [39].

Відтак, зосередимо нашу увагу на розвитку незалежного зовнішнього фінансового контролю. Визначеними проблемами у реформуванні системи державного фінансового контролю, згідно зі Стратегією, на яких потрібно і нам зосередитися, є:

- по-перше, утвердження принципу незалежності Рахункової палати на конституційному рівні і в практичній діяльності. Насамперед йдеться про розширення конституційних повноважень Рахункової палати як незалежного державного органу фінансового контролю [39] (*читай – розширення «Конституційних меж» надання одному з суб'єктів державного фінансового контролю країни додаткових/розширених конституційних повноважень на здійснення державного фінансового контролю*);

- по-друге, здійснити реформування системи державного фінансового контролю, в якій Рахункова палата повинна бути координаційним, **провідним інститутом контролю у сфері публічних фінансів** [39];

- по-третє, чітке розмежування внутрішнього та зовнішнього контролю таким чином, щоб зменшити навантаження і тиск на об'єкт контролю [39];

- по-четверте, розроблення стандартів проведення Рахунковою палатою аудиту публічних фінансів, гармонізованих із стандартами Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) на основі кращої європейської практики [39] (*читай – по-перше, розширення «Методологічних меж» відносно поглиблення методологічних розробок із планування та проведення контрольних заходів, що закріплюються відповідними нормативно-правовими актами суб'єкта контролю та, по-друге, приклад інституціоналізації в національну практику принципів INTOSAI*);

– *формат вивчених Концепції і Стратегії включає в себе План заходів*. План заходів включає в себе перелік відповідних заходів зі строком виконання, спрямованих на досягнення основних цілей Концепції і Стратегії та очікуванні результати від їх впровадження. Звертаємо увагу, що в одному разі План заходів є додатковим документом, в іншому – План заходів проглядається у контексті [39; 40].

Підсумком досліджень у цьому підрозділі законодавчого простору (окресленого конституційними, компетентністними та методологічними межами) стосовно організації, функціонування, повноважень, компетенції та предметно-об'єктної сфери державного фінансового контролю в законодавчому просторі України є *підтвердження та обґрунтування висновку про роздроблений та фрагментарний характер організації державного фінансового контролю країни*, що полягає у розпоширенні по різних законодавчих актах як предметно-об'єктної сфери контролю (наприклад, деякі акти регулюють використання виключно публічних фінансів або виключно публічних майнових ресурсів, а деякі регулюють виключно публічні управлінські дії, як це наведено і в цьому підрозділі, і в підрозділі 3.2), так і повноважень агентів контролю, а в деяких випадках (як це наведено у цьому підрозділі) законодавчі акти продовжують бути чинними та регулювати діяльність фактично не існуючих органів державної влади – суб'єктів державного фінансового контролю, а в деяких, навпаки, новостворений суб'єкт контролю використовує методичні напрацювання, що затверджені для вже ліквідованого суб'єкта контролю (однак у деяких випадках останнім часом змінено назви цих актів, при цьому залишаються незмінними інші вихідні реєстраційні данні цих актів: номери та дати прийняття, у чому легко пересвідчитися, співставивши дати прийняття згаданих актів із датою утворення/ліквідації суб'єкта контролю). Крім того, привертає увагу той факт, що діяльність окремих суб'єктів та/або квазісуб'єктів державного фінансового контролю регулюють різні державні органи своїми нормативно-правовими актами.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК ДО РОЗДІЛУ

ОСНОВНА ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Бюджетний Кодекс України від 8 лип. 2010 року № 2456-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931>. — Загол. з екрану.
2. Господарський кодекс України від 16 січ. 2003 року № 436-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. — Загол. з екрану.
3. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1001-2011-%EF>. — Загол. з екрану.
4. Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 29 верес. 2011 року № 1217 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>. — Загол. з екрану.
5. Конституція України : Закон України від 28 черв. 1996 року № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>. — Загол. з екрану.
6. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту : Рішення Рахункової палати від 22 верес. 2015 року № 5-5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Metod_rek_fin_audit.pdf. — Загол. з екрану.
7. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : Наказ Міністерства фінансів України від 14 верес. 2012 року № 995 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/89360>. — Загол. з екрану.
8. Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України : Наказ Державної фінансової інспекції України від 14 груд. 2011 року № 90 995 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.search.liga.zakon.ua/l_doc2
9. Митний Кодекс України від 13 берез. 2012 року № 4495-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>. — Загол. з екрану.
10. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт ; пер. с англ. А. Н. Нестеренко ; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. — М. : Фонд экономической книги «Начала», 1997. — 180 с. — (Современная институционально-эволюционная теория).
11. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. — Загол. з екрану.
12. Положення про Державну казначейську службу України : Указ Президента України від 13 квіт. 2011 року № 460/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=460%2F2011>. — Загол. з екрану.
13. Положення про Державну фінансову інспекцію України : Указ Президента України від 23 квіт. 2011 року № 499/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=499%2F2011>. — Загол. з екрану.
14. Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 року № 43 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#n8>. — Загол. з екрану.

15. Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати : Рішення Рахункової палати від 10 листоп. 2015 року № 8-6 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746913/Pravila_8-6.pdf. — Загол. з екрану.
16. Примірна програма ревізії бюджетної установи : затв. Наказом Державної фінансової інспекції України від 14 жовт. 2011 року № 14 : [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://document.ua/shodo-zdiisnennja-revizii-byudzhetnih-ustanov-doc74083.html>. — Загол. з екрану.
17. Про затвердження Примірної програми та Примірного робочого плану : Наказ Державної фінансової інспекції України від 6 лют. 2012 року № 45 : [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-primirnoyi-programi-ta-primirnogo-robocho-doc121560.html>. — Загол. з екрану.
18. Про затвердження Порядку взаємного інформування органів державної контрольно-ревізійної служби України та органів державної податкової служби України про факти фінансових порушень та вжиті заходи : спільний наказ Головного контрольно-ревізійного управління України та Державної податкової адміністрації України від 22 груд. 2001 року № 143/514 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0030-02>. — Загол. з екрану.
19. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : затверджено спільним Наказом вказаних служб від 19 жовт. 2006 року № 346/1025/685/53 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06>. — Загол. з екрану.
20. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів : Наказ Державного казначейства України від 4 листоп. 2002 року № 205 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0919-02>. — Загол. з екрану.
21. Про затвердження Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України : Наказ Державного казначейства України від 9 серп. 2004 року № 136 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1068-04>. — Загол. з екрану.
22. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою її між-регіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серп. 2004 року № 1017 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1017-2004-%EF>. — Загол. з екрану.
23. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її між-регіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 трав. 2007 року № 698 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-p>. — Загол. з екрану.
24. Про затвердження Порядку проведення ревізій Державною фінансовою інспекцією України та її територіальними органами в державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях, що провадять діяльність, пов'язану з державною таємницею : Наказ Міністерства фінансів України від 10 квіт. 2012 року № 446 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0636-12>. — Загол. з екрану.
25. Про затвердження Порядку проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами і внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 1 серп. 2013 року № 631 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/631-2013-p>. — Загол. з екрану.
26. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів

- України від 20 квіт. 2006 року № 550 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=550-2006-%EF>. — Загол. з екрану.
27. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю : Постанова Кабінету Міністрів України від 23 жовт. 2013 року № 805 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-п>. — Загол. з екрану.
 28. Про затвердження Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства : Наказ Міністерства фінансів України від 15 листоп. 2010 року № 1370 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1201-10>. — Загол. з екрану.
 29. Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Наказ Міністерства фінансів України від 26 черв. 2014 року № 728 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>. — Загол. з екрану.
 30. Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державного контрольно-ревізійного служби в Україні : спільний наказ Державного казначейства України та заступника Голови Головного контрольно-ревізійного управління України від 14 груд. 2004 року № 215/338 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0010-05>. — Загол. з екрану.
 31. Про основи національної безпеки України : Закон України від 19 черв. 2003 року № 964-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=964-15>. — Загол. з екрану.
 32. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 року № 2939-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>. — Загол. з екрану.
 33. Питання проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 берез. 2006 року № 361 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=361-2006-%EF>. — Загол. з екрану.
 34. Про Рахункову палату : Проект Закону України від 9 лют. 2015 року № 2072 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53946. — Загол. з екрану.
 35. Про утворення Державної аудиторської служби України : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовт. 2015 року № 868 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF>. — Загол. з екрану.
 36. Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби : Постанова Кабінету Міністрів України від 6 квіт. 2016 року № 266 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/266-2016-%D0%BF>. — Загол. з екрану.
 37. Рекомендації з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою : Рішення Рахункової палати від 10 листоп. 2015 року № 8-5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746914/Rekomen_8-5.pdf. — Загол. з екрану.
 38. Стандарти внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 4 жовт. 2011 року № 1247 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>. — Загол. з екрану.
 39. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 серп. 2013 року № 744-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80>. — Загол. з екрану.
 40. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 трав. 2005 р. № 158-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-p/print1488532581041836>. — Загол. з екрану.

41. Порядок планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 8 серп. 2001 року № 955 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-p>. — Загол. з екрану.
42. Про затвердження Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення : Наказ Державної аудиторської служби України від 1 груд. 2016 року № 168 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1674-16>. — Загол. з екрану.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА ДЛЯ ПОГЛИБЛЕННОГО ВИВЧЕННЯ КУРСУ

43. Монаєнко А. О. Правові основи державного фінансового контролю : навч. посіб. / А. О. Монаєнко. — Запоріжжя : КПУ, 2008. — 152 с.
44. Хмельков А. В. Вплив системоутворюючого законодавчого акту на нормативно-правовий механізм державного фінансового контролю / А. В. Хмельков // Актуальні проблеми державного управління : зб. наук. пр. — Одеса, 2010. — Вип. 4 (44). — С. 158—161. — Режим доступу : <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12559>
45. Хмельков А. В. Институціоналізація принципів INTOSAI для формування публичних фінансов [Електронний ресурс] / А. В. Хмельков // Эффективная экономика. — 2015. — № 4. — Режим доступу : <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12557>
46. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія [Електронний ресурс] / А. В. Хмельков. — Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2012. — 292 с. — Режим доступу : <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12546>
47. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики : монографія / О. А. Шевчук. — К. : УБС НБУ, 2013. -Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія «Економічна».

ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ДО РОЗДІЛУ

Наукова періодика

1. Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія «Економічна».

АДРЕСИ САЙТІВ ІНТЕРНЕТУ

- | | | |
|--|---|---|
| 1. http://www.zakon.rada.gov.ua | — | Законодавство України; |
| 2. http://www.president.gov.ua/ | — | Президент України (Офіційне інтернет-представництво); |
| 3. http://www.kmu.gov.ua | — | Кабінет Міністрів України; |
| 4. http://www.minfin.gov.ua | — | Міністерство фінансів України; |
| 5. http://www.dkrs.gov.ua | — | Державна аудиторська служба України; |
| 6. http://www.ac-rada.gov.ua | — | Рахункова палата України; |
| 7. http://www.treasury.gov.ua | — | Державне казначейство України. |

РОЗДІЛ 6

СУБ'ЄКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ УКРАЇНИ

6.1. СУБ'ЄКТ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ, ЯКИЙ ДІЄ ВІД ІМЕНІ ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ

Відповідно до Конституції України контроль від імені Верховної Ради України в частині контролю за публічними фінансами країни здійснює Рахункова палата України (РП)[3].

6.1.1. РОЗВИТОК ТА ФОРМУВАННЯ КОНТРОЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ

Рахункова палата України є державним колегіальним органом контролю, який утворюється Верховною Радою України та підзвітний їй.

Рахункова палата є організаційно, функціонально та фінансово незалежною, самостійно планує свою діяльність.

Рахункова палата здійснює контроль на принципах:

- законності;
- незалежності;
- об'єктивності;
- безсторонності;
- гласності;
- неупередженості [37].

Рахункова палата шляхом застосування у своїй діяльності основних принципів діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI) в частині, що не суперечить Конституції та законам України – фактично здійснює процес інституціоналізації в національну практику принципів наднаціональної практики у вигляді впровадження рекомендацій міжнародних інститутів.

Вивчення питання розвитку та формування контрольної діяльності Рахункової палати потрібно здійснити за двома напрямками, зокрема:

- *перший напрямок* – хронологія становлення повноважень Рахункової палати;
- *другий напрямок* – розбудова структури Рахункової палати.

Розглянемо перший напрямок – хронологію становлення повноважень Рахункової палати.

Утворення Рахункової палати України (далі – Рахункова палата) як суб'єкта державного фінансового контролю відбувалося в декілька етапів, починаючи з 1997 року.

Конституція України, прийнята Верховною Радою України 28 червня 1996 року, закріпила конституційний статус Рахункової палати як органу, що діє від імені Верховної Ради України і здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України.

11 липня 1996 року Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про Рахункову палату Верховної Ради України».

19 серпня 1996 року Президент скористався своїм правом – наклав вето на ухвалений закон.

У жовтні 1996 року Верховна Рада України пододала вето і закон був підписаний Президентом.

28 грудня 1996 року Президент України звернувся до Конституційного Суду України з конституційним поданням щодо відповідності Конституції України За-

кону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України». Розглянувши подання, Конституційний Суд ухвалив рішення від 23 грудня 1997 року № 7-зп, яким визнав деякі положення цього закону неконституційними, а саме:

– визначення Рахункової палати як органу «вищого державного фінансово-економічного» контролю;

– повноваження щодо організації і здійснення контролю за виконанням доходної частини Державного бюджету України;

– повноваження з контролю за «надходженням до Державного бюджету України коштів, отриманих від розпорядження державним майном, у тому числі його приватизації, продажу, від управління майном, що є об'єктом права державної власності».

Постановою Верховної Ради України від **15 червня 2004 року** № 1784-IV з метою підвищення ефективності використання коштів Державного бюджету України, належного забезпечення здійснення Рахунковою палатою України функцій контролю, покладених на неї Конституцією та законами України, було визнано за необхідне створення територіальних представництв Рахункової палати України та надано доручення Кабінету Міністрів України забезпечити вирішення питань, пов'язаних зі створенням територіальних представництв Рахункової палати.

На виконання вищенаведеної постанови Верховної Ради України постановою Кабінету Міністрів України від **18 листопада 2004 року** № 1577 «Питання створення територіальних представництв Рахункової палати» вжито відповідні заходи щодо створення територіальних представництв Рахункової палати України.

8 грудня 2004 року Верховна Рада прийняла Закон України № 2222-IV «Про внесення змін до Конституції України», відповідно до якого стаття 98 Конституції України викладена в такій редакції: «Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата».

Таким чином, нова редакція статті 98 Конституції України розширила повноваження Рахункової палати щодо контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Відповідно до умов набрання чинності Законом України № 2222-IV нова редакція статті 98 Конституції України набрала чинність із **1 січня 2006 року**.

Згідно з Рішенням Конституційного Суду № 20-рп/2010 від **30 вересня 2010 року** було повернуто попередню редакцію Конституції України та її стаття 98 знову передбачала, що Рахункова палата здійснює контроль лише за використанням коштів державного бюджету.

19 вересня 2013 року прийнятий Закон України «Про внесення змін до статті 98 Конституції України» № 586-VII, згідно з яким внесено зміни до статті 98 Конституції України. Вона викладена у такій редакції:

«Стаття 98. 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» [2].

Запропоновані зміни дають можливість забезпечити дієвий контроль за виконанням Державного бюджету України в повному обсязі, посилити роль Рахункової палати як незалежного органу фінансового контролю в Україні і сприятимуть подальшому удосконаленню нормативно-правового регулювання діяльності Рахункової палати відповідно до міжнародних стандартів аудиту державних фінансів.

21 лютого 2014 року Верховна Рада України проголосувала (380 голосів) за повернення до Конституції України у редакції 2004 року. Згідно з нормами цієї Конституції Рахункова палата також має повноваження з контролю за надходженням

коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Отже, конституційний статус, функції та повноваження Рахункової палати залишилися без змін [3].

2 липня 2015 року прийнято новий Закон України «Про Рахункову палату» № 576. Попередній Закон «Про Рахункову палату» від 1996 р. втратив чинність [37; 38]. Новий Закон зафіксував статус Рахункової палати – як органа, що здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням від імені Верховної ради України.

Розглянемо другий напрямок – розбудова структури Рахункової палати.

До складу Рахункової палати виходять дев'ять членів (які призначаються на посади та звільняються з посад Верховною Радою України). Рахункова палата має Голову і його заступників. Для забезпечення виконання покладених на Рахункову палату повноважень діє апарат Рахункової палати, що складається з департаментів, територіальних та інших структурних підрозділів [37] (наочне відображення на рис. 6.1).

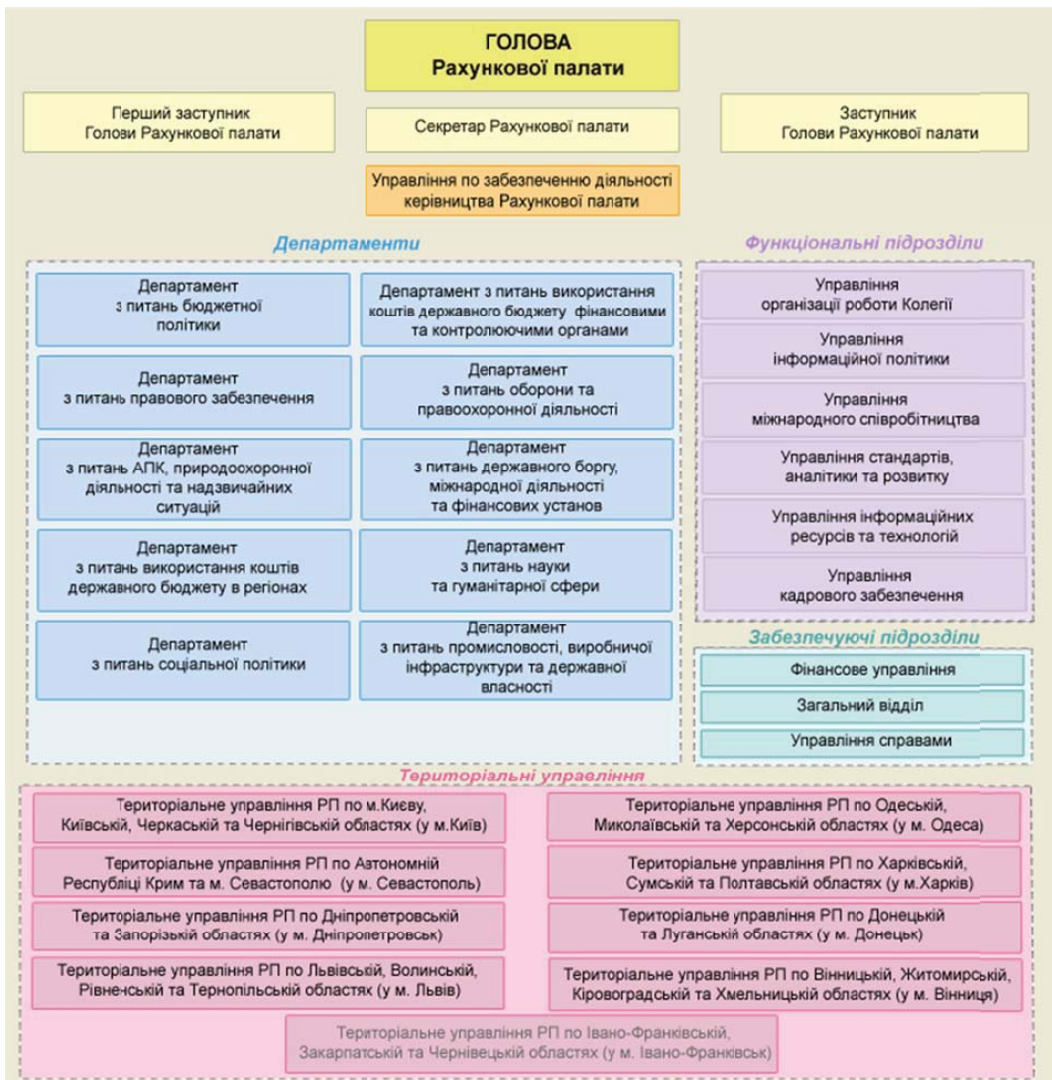


Рис. 6.1. Організаційна структура Рахункової палати України [7]

Щодо формування територіальних управлінь (утворених відповідно до постанови Верховної Ради України від 15 червня 2004 року з метою підвищення ефективності здійснення Рахунковою палатою функцій контролю), то було взято за основу адміністративно-територіальний поділ України, специфіку регіонального виробництва, соціально-економічного, історичного та етнічного розвитку, природно-кліматичні особливості тощо [2].

Наочне відображення географічного розташування територіальних управлінь Рахункової палати України наведено на рис. 6.2.

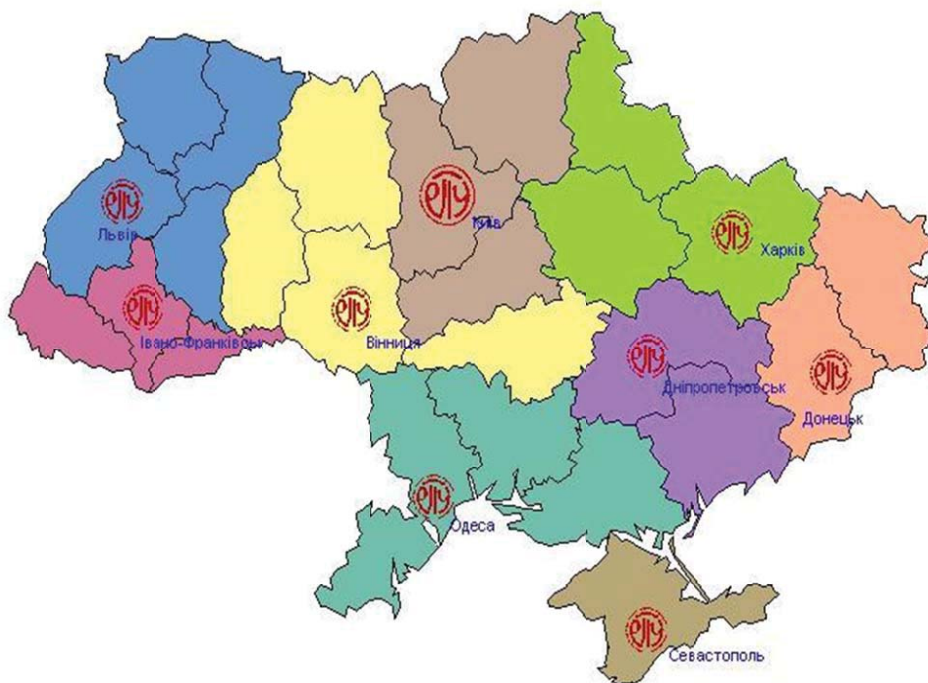


Рис. 6.2. Розташування територіальних управлінь Рахункової палати України [2]

Основною організаційною формою діяльності Рахункової палати є засідання Рахункової палати, що проводяться у формі відкритих слухань, на яких розглядаються та вирішуються питання, зокрема, загальної концепції роботи та розвитку Рахункової палати; затвердження методик та методологій здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахунковою палатою; визначення напрямів діяльності Рахункової палати, закріплення цих напрямів за членами Рахункової палати; затвердження планів роботи Рахункової палати; затвердження звітів, прийняття рішень за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту); розвитку міжнародних відносин у межах компетенції Рахункової палати; інші питання, пов'язані з виконанням повноважень Рахункової палати. Результати засідань оформлюються Рішенням Рахункової палати [37].

Наведена структура та особливості формування складу Рахункової палати, а також організаційне забезпечення її діяльності гарантує необхідну незалежність цього суб'єкту державного фінансового контролю країни, а відтак і його об'єктивність, неупередженість та безсторонність під час здійснення контрольних повноважень щодо предметно-об'єктної сфери.

6.1.2. ПОВНОВАЖЕННЯ І МЕТОДИ КОНТРОЛЮ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ

Компетентнісними межами законодавчого простору країни встановлено повноваження Рахункової палати України. Під повноваженнями ми будемо розуміти «право, надане комусь на вчинення чого-небудь» [6].

Для наочності, ці повноваження доцільно відобразити схематично (рис. 6.3).

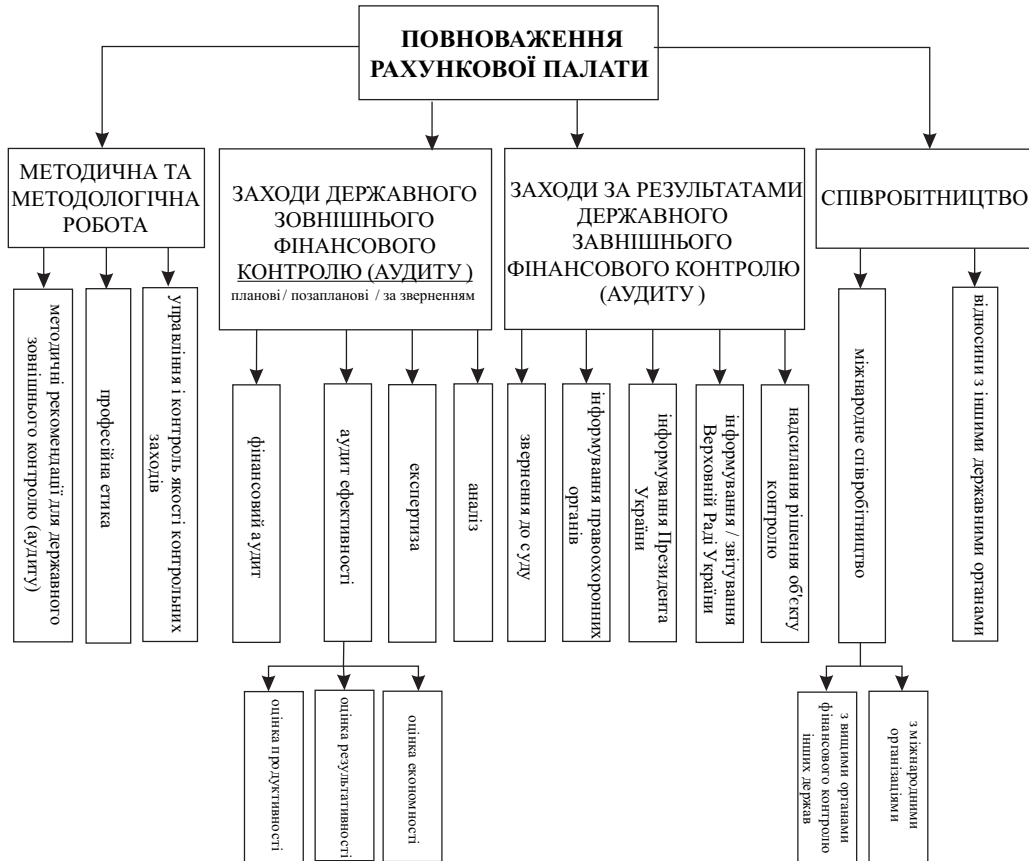


Рис. 6.3. Схема повноважень Рахункової палати України

З метою детального вивчення повноважень Рахункової палати України розглянемо їх докладніше за кожним складовим елементом та його структурою.

Першим складовим елементом, що розглядається, є здійснення методичної та методологічної роботи з питань державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

Наявність таких повноважень, як методичне та методологічне забезпечення здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), є дієвим інструментом для якісного функціонування контролю. Підґрунтям такого твердження є, по-перше, те, що жоден суб'єкт законодавчої ініціативи (в цьому випадку методичної ініціативи) не може більш професійно та компетентно сформулювати дії зі здійснення контролю, ніж це зробить суб'єкт державного фінансового контролю, а по-друге, оперативність внесення змін як у форми проведення, так і у способи, прийоми і інструментарій методу контролю, що необхідні для всебічного охоплення предметно-об'єктної сфери контролю.

Методологічна робота, як це вбачається з наведеної схеми на рис. 6.3, проводиться за трьома напрямками та полягає в охопленні важливих аспектів роботи суб'єкта контролю — методичні рекомендації зі здійснення контролю (інакше кажучи — технологічна карта, або «дорожня карта», контрольного процесу), перевірка якості контролю (тобто самоконтроль контрольних заходів) та базові критерії морально-етичних норм поведінки посадовця суб'єкта контролю (тобто професійна етика).

Розглянемо докладніше цей структурний елемент повноважень Рахункової палати за усією наведеною його структурою, зокрема:

— *методичні рекомендації, здійснення контролю (технологічна карта, або «дорожня карта», контрольного процесу)* — узагальнені в Методичних рекомендаціях із проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту (затверджені Рішенням Рахункової палати від 22 вересня 2015 року № 5-5 [4]). Зазначені методичні рекомендації розроблені з урахуванням вимог та положень Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI), зокрема ISSAI-100, ISSAI-200 та ISSAI-1000 — 1999 [47; 45] (*що є прикладом здійснення Рахункової палати процесу інституціоналізації в національну практику принципів наднаціональної практики*). Вони включають у себе норми, вимоги та тлумачення щодо таких аспектів здійснення контрольного процесу, як масштаб фінансового аудиту; об'єкти державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту); предмет дослідження фінансового аудиту; критерії оцінки; аудиторська документація; процес проведення фінансового аудиту (який складається з чотирьох основних та послідовних етапів: планування аудиту; проведення аудиту; звітування за результатами аудиту; контроль та оцінка виконання наданих за результатами аудиту рекомендацій); глосарій професійних термінів (*не можна якісно здійснювати будь-який процес, тим більш державний фінансовий контроль, якщо учасники процесу — суб'єкти та об'єкти, тлумачать в ході контролю явища та/або факти чи результати по різному*) [4];

— *перевірка якості контролю (тобто самоконтроль контрольних заходів)* — визначені у Рекомендаціях з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою (затверджено Рішенням Рахункової палати від 10 листопада 2015 року № 8-5 [41]). Вказані рекомендації мали за мету визначення основних правил, процедур і вимог щодо організації і функціонування системи управління якістю проведення контрольних заходів, спрямованої на підвищення ефективності контрольної-аналітичної та експертної діяльності Рахункової палати. За допомогою самоконтролю контрольних заходів Рахункова палата намагається вирішити низку проблемних питань, а саме: а) давати надійні та аргументовані висновки за результатами контрольних заходів; б) впливати на підвищення відповідальності й ефективності діяльності щодо використання державних коштів об'єктами контролю, а також адміністрування та справляння доходів державного бюджету; в) зменшувати ризики можливих судових позовів; г) забезпечувати економність, продуктивність і результативність самого контрольної-аналітичного процесу; г) сприяти підвищенню відповідальності працівників Рахункової палати. Тобто високоякісна контрольної-аналітична та експертна робота створює Рахунковій палаті відповідну репутацію і довіру з боку об'єктів контролю, громадськості і засобів масової інформації. Тим самим значно підвищуючи вірогідність того, що результати проведеного контрольного заходу сприйматимуться та визнаватимуться об'єктами контролю, а запропоновані пропозиції — реалізуватимуться [41];

— *базові критерії морально-етичних норм поведінки посадовця суб'єкта контролю (тобто професійна етика)* — викладені та впроваджені у Правилах професійної етики посадових осіб Рахункової палати (затверджено Рішенням Рахункової

палати від 10 листопада 2015 року № 8-6 [17]). В основу правил професійної етики закладено норми та рекомендації морально-етичного характеру, що визначені Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів (ISSAI 1) [48] та Кодексом етики INTOSAI (ISSAI 30) [46] (що є ще одним прикладом здійснення Рахунковою палатою процесу інституціоналізації в національну практику принципів наднаціональної практики), а також усвідомлення особливої відповідальності Рахункової палати перед державою і суспільством за здійснення контролю від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням, а також те, що такий контроль можуть здійснювати тільки висококваліфіковані фахівці з високим рівнем морально-етичних норм, культури і зразкової поведінки. Тобто зразкові ступінь і рівень поведінки посадових осіб Рахункової палати є основою довіри, авторитету і престижу державного органу, що здійснює контроль за станом і рухом державних фінансів [17].

Питання професійної етики посадовців агента інституту контролю з причин його важливості докладніше буде вивчено у спеціально відокремленому розділі цього підручника.

Другим складовим елементом до розгляду є здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) здійснюється як у плановому, так і позаплановому порядку або за зверненням відповідно до законодавства [37].

Основні етапи можна викласти наступним чином.

Планування роботи Рахункової палати передбачає розгляд звернень Верховної Ради України, її комітетів та інших органів, депутатські запити і звернення, звернення Президента України, Кабінету Міністрів України з пропозиціями щодо здійснення Рахунковою палатою заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) на засіданні Рахункової палати щодо прийняття рішення про їх включення до планів роботи.

Враховані звернення включаються до плану роботи, які затверджуються на засіданні Рахункової палати.

Позапланові заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахункова палата може здійснювати або з власної ініціативи, або на підставі звернень вищенаведених суб'єктів ініціативи з обов'язковим затвердженням рішення про здійснення таких заходів на засіданні Рахункової палати, або відповідно до рішення Верховної Ради України, прийнятого у порядку, передбаченому Регламентом Верховної Ради України.

Крім того, до Рахункової палати мають право звернутися органи місцевого самоврядування, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, державні підприємства та інші суб'єкти господарювання державного сектору економіки за заходами державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо відповідних місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів звернення.

Далі зосередимося на питанні, що є заходами державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахункової палати України.

Відповідно до чинного законодавства повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), який забезпечується шляхом здійснення **фінансового аудиту** (він полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства під час здійснення операцій з бюджетними коштами [37]), **аудиту ефективності** (він передбачає встановлення фак-

тичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів) [37].

Надання оцінки здійснюється за такими напрямками:

– оцінка *продуктивності використання бюджетних коштів* передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету;

– оцінка *результативності використання бюджетних коштів* передбачає встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим результатам;

– оцінка *економності використання бюджетних коштів* передбачає встановлення стану досягнення розпорядником та одержувачем таких коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату під час використання визначеного бюджетом обсягу коштів [37], **експертизи, аналізу** та інших контрольних заходів [37].

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

Акт підписується керівником контрольної групи, членами контрольної групи та керівником об'єкта контролю (а в разі його відсутності – посадовою особою об'єкта контролю, яка його заміщує). Примірник підписаного акта надається об'єкту контролю.

За наявності зауважень щодо змісту акта керівник об'єкта контролю (а в разі його відсутності – посадова особа об'єкта контролю, яка його заміщує) підписує такий акт із застереженнями та подає (надсилає) у строк, визначений Регламентом Рахункової палати, але не пізніше п'яти робочих днів, члену Рахункової палати, відповідальному за здійснення аудиту ефективності, фінансового аудиту, аргументовані письмові зауваження стосовно положень акта, з якими не погоджується. Такі зауваження додаються до акта і є його невід'ємною частиною, а також розглядаються членом Рахункової палати під час складання звіту за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) [37].

Предметно-об'єктна сфера державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахункової палати України:

• по-перше, об'єктами контролю є: державні органи, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи, у тому числі закордонні дипломатичні установи України, суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, Національний банк України та інші фінансові установи [37];

• по-друге, предметною сферою фінансового аудиту та аудиту ефективності є ресурси суспільства, деталізовані у Бюджетному кодексі України та Законі України «Про Рахункову палату», зокрема:

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

– проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Верховного Суду України, вищих спеціалізованих судів, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Вищої ради правосуддя, Генеральної прокуратури України та інших органів, безпосередньо визначених Конституцією України; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету;

– управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, включаючи забезпечення відрахування (сплати) до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником таких об'єктів, та використання коштів державного бюджету, спрямованих на відповідні об'єкти;

– надання кредитів із державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету;

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

– використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, виконання міжнародних договорів України, що призводить до фінансових наслідків для державного бюджету, у межах, які стосуються таких наслідків;

– здійснення державних закупівель за рахунок коштів державного бюджету;

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

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

– стан внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету;

– інші операції, пов'язані з надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням;

– виконання кошторису доходів та витрат Національного банку України [37];

– таємні видатки (які передбачені на діяльність органів державної влади, в інтересах національної безпеки включаються до Державного бюджету України без деталізації. Контроль за проведенням таємних видатків здійснюється Рахунковою палатою та Міністерством фінансів України) [1];

• по-третє, **предметною сферою експертизи є:** поданий до Верховної Ради України проект закону про Державний бюджет України (включаючи матеріали, що додаються до цього проекту закону) [37];

• по-четверте, **предметною сферою аналізу є:**

– виконання Державного бюджету України та підготування відповідних висновків, а також пропозиції щодо усунення виявлених відхилень і порушень;

– річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України, поданий Кабінетом Міністрів України, та підготування відповідних висновків із оцінкою ефективності управління коштами державного бюджету, а також пропозиції щодо усунення виявлених порушень та вдосконалення бюджетного законодавства;

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

– попередній аналіз до розгляду на засіданнях комітетів Верховної Ради України та на пленарних засіданнях Верховної Ради України звіту Антимонопольного комітету України та звіту Фонду державного майна України в частині, що впливає на виконання державного бюджету;

– реалізація наданих Рахунковою палатою рекомендацій (пропозицій) із метою оцінки їх результативності [37].

За результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) складається звіт, складовими частинами якого є акт (у разі наявності), висновки та рекомендації (пропозиції). Звіт підписує та представляє на засіданні Рахункової палати член Рахункової палати, відповідальний за здійснення відповідного заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). У п'ятиденний строк об'єкт контролю може надати письмові зауваження щодо змісту проекту звіту відповідному члену Рахункової палати, який їх розглядає та складає довідку про результати розгляду зауважень. Такі зауваження і довідка додаються до звіту і є його невід'ємними частинами. Після затвердження на засіданні Рахункової палати звіт надсилається об'єкту контролю [37].

Третім складовим елементом до розгляду є життя відповідних заходів за результатами державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

Рахункова палата за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), відповідно до чинного законодавства, має право на наступні кроки з цього питання:

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

– подавати Верховній Раді України висновки щодо проекту закону про Державний бюджет України;

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

– подавати Верховній Раді України висновки і пропозиції щодо річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України;

– направляти за результатами заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) обов'язкові для розгляду рішення Рахункової палати (за результатами обговорення на засіданні Рахункової палати звіту, складеного за підсумками здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), приймається рішення, яке надсилається разом із відповідним звітом об'єкту контролю. Рішення, прийняте за результатами обговорення звіту, підлягає розгляду об'єктом контролю та у місячний строк об'єкт контролю інформує Рахункову палату про результати розгляду рішення, заплановані та вжиті у зв'язку з цим заходи. Якщо об'єкт контролю не поінформував про результати розгляду або якщо Рахункова палата визнала неналежними заходи, заплановані та вжиті об'єктом контролю у зв'язку з її рішенням, Рахункова палата інформує про це відповідні органи влади, а також громадськість через засоби масової інформації);

– звертатися до суду у разі порушення об'єктами контролю повноважень членів Рахункової палати та посадових осіб апарату Рахункової палати, зокрема щодо усунення перешкод у реалізації таких повноважень;

– у разі виявлення ознак кримінального або адміністративного правопорушення інформувати про них відповідні правоохоронні органи (відповідні правоохоронні органи за наслідками розгляду матеріалів Рахункової палати інформують її про вжиті заходи реагування) [37].

Останнім складовим елементом до розгляду є співробітництво.

Як вбачається зі схеми повноважень Рахункової палати, відображеної на рисунку 6.3, співробітництво складається з міжнародних аспектів та відносин з іншими державними органами країни.

Міжнародне діяльність Рахункової палати полягає у здійсненні співробітництва з вищими органами фінансового контролю інших держав, міжнародними організаціями (шляхом укладання з ними угоди про співробітництво), а також у проведенні з органами фінансового контролю інших держав спільних та паралельних аудитів [37].

Відносини Рахункової палати з іншими державними органами країни полягають у наступному:

– взаємодія з Верховною Радою України та її органами в порядку, визначеному законодавством (зокрема, призначення і звільнення Верховною Радою України Голови та інших членів Рахункової палати; інформування Верховної Ради України та її органів про результати здійснення Рахунковою палатою заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту); подання і представлення Верховній Раді України щорічного звіту про результати діяльності Рахункової палати; заслуховування Верховною Радою України та її органами доповідей та інформацій (повідомлень) членів Рахункової палати щодо здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту); надання Рахунковою палатою в межах компетенції консультацій Верховній Раді України; участь народних депутатів України у засіданнях Рахункової палати; участь членів Рахункової палати у засіданнях Верховної Ради України та її органів) [37];

– відносини з Президентом України (зокрема, Рахункова палата може бути залучена до підготовки проектів актів Президента України з питань, що належать до компетенції Рахункової палати; Рахункова палата може звернутися до Президента України з пропозицією щодо зупинення дії акта Кабінету Міністрів України з мотивів невідповідності його Конституції України, скасування рішень голів місцевих державних адміністрацій, що суперечать Конституції та законам України, іншим актам законодавства України) [37];

– відносини з Кабінетом Міністрів України (зокрема, Кабінет Міністрів України на запит Рахункової палати надає статистичну, фінансову та іншу інформацію, необхідну для виконання нею повноважень, установлених Конституцією та законами України; Рахункова палата може звернутися до Кабінету Міністрів України з обґрунтованою пропозицією призупинити дію або скасувати акт Кабінету Міністрів України з питань фінансів і бюджету з мотивів його невідповідності законам України; Рахункова палата надає Кабінету Міністрів України відомості про результати здійснених Рахунковою палатою стосовно органів виконавчої влади, об'єктів державної власності заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), а також пропозиції щодо притягнення до передбаченої законом відповідальності осіб, винних у порушенні вимог законодавства, нецільовому та неефективному використанні коштів, заподіянні матеріальної шкоди державі. Кабінет Міністрів України інформує Рахункову палату про вжиті за результатами розгляду таких відомостей заходи) [37];

– відносини з органом державного фінансового контролю (зокрема, Рахункова палата взаємодіє з органом державного фінансового контролю відповідно до законів України та прийнятих на їх виконання інших нормативно-правових актів; Рахункова палата може надавати методичну, методологічну та консультативну допомогу органу державного фінансового контролю) [37].

6.2. СУБ'ЄКТ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ, УПОВНОВАЖЕНИЙ КАБІНЕТОМ МІНІСТРІВ УКРАЇНИ

Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади (орган державного фінансового контролю), уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю [34]. На цей час Кабінет Міністрів України визначився з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю шляхом утворення Державної аудиторської служби України (реорганізувавши Державну фінансову інспекцію шляхом перетворення) [11; 39].

6.2.1. ЕТАПИ СТАНОВЛЕННЯ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

23 жовтня 1937 року утворено *Контрольно-ревізійне управління (КРУ) Народного комісаріату фінансів СРСР* і його республіканські місцеві органи на засадах повної централізації та суттєвого розширення повноважень.

3 травня 1956 року місцеві органи контрольно-ревізійного управління *Міністерства фінансів СРСР* передано у відання міністерств фінансів союзних республік, а постановою Ради Міністрів УРСР від 28 травня 1956 року в складі Міністерства фінансів УРСР утворено *Контрольно-ревізійне управління*.

26 січня 1993 року прийнято Закон України № 2939-XII «**Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні**», яким визначено статус державної контрольно-ревізійної служби в Україні, її функції та правові основи діяльності.

9 грудня 2010 року Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» № 1085/2010 було утворено *Державну фінансову інспекцію України* шляхом реорганізації Головного контрольно-ревізійного управління України.

23 квітня 2011 року Указом Президента України № 499/2011 затверджено *Положення про Державну фінансову інспекцію України* (далі — *Положення*) та одночасно визначено таким, що втратив чинність, Указ Президента України від 28 листопада 2000 року № 1265 «Про Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України».

20 липня 2011 року Постановою Кабінету Міністрів України № 765 утворено як юридичні особи публічного права територіальні органи Державної фінансової інспекції шляхом перетворення територіальних органів Головного контрольно-ревізійного управління.

3 жовтня 2011 року наказом Міністерства фінансів України № 1236 від 3 жовтня 2011 року затверджено положення про територіальні органи Державної фінансової інспекції України та їх підрозділи.

16 жовтня 2012 року Законом України № 5463-VI від 16 жовтня 2012 року було внесено певні зміни до Закону України від 26 січня 1993 року № 2939-XII «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», зокрема — змінено назву на «Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні"».

6 серпня 2014 року Постановою Кабінету Міністрів України № 310 затверджено *Положення про Державну фінансову інспекцію України* (таким чином, виходить, що Положення про Державну фінансову інспекцію України затверджено і Президентом України, і Кабінетом Міністрів України) [9; 10].

28 жовтня 2015 року Кабінет Міністрів України постановою № 868 *утворив Державну аудиторську службу України* (Держаудитслужба) як центральний орган виконавчої влади, реорганізувавши Державну фінансову інспекцію шляхом перетворення [39].

3 лютого 2016 року Кабінет Міністрів України постановою № 43 *затвердив Положення про Державну аудиторську службу України* [11].

6 квітня 2016 року Кабінет Міністрів України постановою № 266 утворив як юридичні особи публічного права міжрегіональні територіальні органи Державної аудиторської служби (за переліком: Північний офіс Держаудитслужби; Північно-східний офіс Держаудитслужби; Південний офіс Держаудитслужби; Західний офіс Держаудитслужби; Східний офіс Держаудитслужби) та установив, що міжрегіональні територіальні органи Державної аудиторської служби є правонаступниками територіальних органів Державної фінансової інспекції, які реорганізуються шляхом їх приєднання до відповідних міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби за нижченаведеним переліком [40] (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

**ПЕРЕЛІК
територіальних органів Держфінінспекції, які реорганізуються**

Найменування міжрегіонального територіального органу Держаудитслужби, до якого приєднуються територіальні органи Держфінінспекції	Найменування територіального органу Держфінінспекції, який реорганізується
Північний офіс Держаудитслужби	Державна фінансова інспекція у Вінницькій області Державна фінансова інспекція в Житомирській області Державна фінансова інспекція в Київській області Державна фінансова інспекція в Черкаській області Державна фінансова інспекція в Чернігівській області Державна фінансова інспекція в м. Київ
Північно-східний офіс Держаудитслужби	Державна фінансова інспекція в Луганській області Державна фінансова інспекція в Полтавській області Державна фінансова інспекція в Харківській області Державна фінансова інспекція в Сумській області
Південний офіс Держаудитслужби	Державна фінансова інспекція в Миколаївській області Державна фінансова інспекція в Одеській області Державна фінансова інспекція в Херсонській області Державна фінансова інспекція в Автономній Республіці Крим Державна фінансова інспекція в м. Севастополь
Західний офіс Держаудитслужби	Державна фінансова інспекція у Львівській області Державна фінансова інспекція у Волинській області Державна фінансова інспекція в Закарпатській області Державна фінансова інспекція в Івано-Франківській області Державна фінансова інспекція в Рівненській області Державна фінансова інспекція в Тернопільській області Державна фінансова інспекція в Чернівецькій області Державна фінансова інспекція в Хмельницькій області
Східний офіс Держаудитслужби	Державна фінансова інспекція в Дніпропетровській області Державна фінансова інспекція в Донецькій області Державна фінансова інспекція в Запорізькій області Державна фінансова інспекція в Кіровоградській області

24 червня 2016 року Кабінет Міністрів України розпорядженням № 519-р. *погодив* з пропозицією Міністерства фінансів *щодо можливості* забезпечення *здійснення* покладених на Державну аудиторську службу постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43 «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» *функцій і повноважень* Державної фінансової інспекції, що припиняється [8].

22 липня 2016 року Кабінет Міністрів України постановою № 469 посилив незалежність Держаудитслужби України як суб'єкта державного фінансового контролю країни шляхом виведення з підпорядкування Міністерства фінансів України з прямим підпорядкуванням Кабінету Міністрів України. Таким чином, подолана ситуація, коли суб'єкт контролю підпорядковувався об'єкту контролю [18].

На завершення цього підрозділу необхідно акцентувати увагу (з метою уникнення плутанини), що на цей час склалася ситуація, коли Державна фінансова інспекція України як суб'єкт державного фінансового контролю фактично не існує, а вищенаведені правові акти з регулювання його діяльності є чинними, зокрема Положення про Державну фінансову інспекцію України, затверджене Указом Президентом України від 23 квітня 2011 року № 499/2011 та постановою Кабінету Міністрів України від 6 серпня 2014 року № 310 [9; 10].

6.2.2. КОМПЕТЕНЦІЯ І МЕТОДИ КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Компетентнісними межами законодавчого простору країни встановлено компетенцію Державної аудиторської служби України [11; 34]. Під компетенцією ми будемо розуміти «коло чийх-небудь повноважень, прав» [6].

Для наочності визначену компетенцію Держаудитслужби України доцільно візуалізувати, як подано на рис. 6.4 [11; 34].

Далі розглянемо докладніше компетенцію Державної аудиторської служби України за кожним складовим елементом.

Безумовно, із всіх складових елементів компетенції Державної аудиторської служби України, які візуалізовані на рис. 6.4, головним, а від так і першочерговим елементом, який потрібно буде розглянути є *здійснення державного фінансового контролю*, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів, який реалізується через здійснення:

1) *державного фінансового аудиту* (який є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті [34]. Державний фінансовий аудит має певні різновиди, обумовлені аспектами предметно-об'єктної сфери, зокрема:



Рис. 6.4. Схема компетенції Державної аудиторської служби України

– *аудит ефективності* (це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають [23]). Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм. Основними завданнями аудиту ефективності є: оцінка виконання результативних показників бюджетних програм; оцінка ефективності виконання бюджетних програм; виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасній, повній і якісній реалізації запланованих цілей; визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на реалізацію запланованих цілей; розроблення пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) підвищення ефективності використання бюджетних коштів. Аудит ефективності проводиться шляхом аналізу: нормативно-правових актів, розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій щодо напряму діяльності в бюджетній програмі, стосовно якої проводиться аудит ефективності; результатів раніше здійснених контролюючими органами контрольних заходів; показників статистичної, фінансової та оперативної звітності; даних порівняння фактично досягнутих результа-

тивних показників виконання бюджетних програм із запланованими в динаміці за кілька років, а також із вітчизняним і зарубіжним досвідом за напрямом діяльності в бюджетній програмі, стосовно якої проводиться аудит ефективності, тощо; даних інтерв'ювання, анкетування, опитування громадян і збирання інформації від юридичних осіб [23]. Механізм здійснення аудиту ефективності функціонує відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 1017 від 10 серпня 2004 року [23]);

– *аудит виконання місцевого бюджету*. Проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Основними завданнями аудиту є: проведення оцінки формування і рівня виконання місцевого бюджету; встановлення причин, що негативно впливають на виконання місцевого бюджету; визначення шляхів удосконалення управління комунальними коштами, майном та іншими активами, зокрема щодо можливості збільшення доходів, місцевого бюджету [24]. Механізм здійснення аудиту виконання місцевого бюджету (аудиту) функціонує відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів (затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 698 від 12 травня 2007 року [24]);

– *аудит діяльності* (це державний фінансовий аудит, що 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 сектору 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 [35]; це державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання, різновид державного фінансового контролю, який 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 [30]). Під час аудиту обов'язковою оцінці підлягає рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яке полягає у забезпеченні: дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та суб'єкта господарювання; достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; збереження активів; досягнення визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності і результативності [35]. Основними завданнями аудиту діяльності є: 1) проведення оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, яка полягає у забезпеченні дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та об'єкта аудиту; досягнення визначених цілей, завдань та набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності і результативності; достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; збереження активів; 2) виявлення факторів ризику (ризикових

операцій), а також внутрішніх резервів для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту; 3) підготовка обґрунтованих рекомендацій для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, усунення наявних порушень, проблем і недоліків та запобігання їм у подальшому [30]. Організація і проведення аудиту діяльності відбувається за допомогою Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання [35] та розробленої відповідно до вищевказаного Порядку Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання (затвердженої Наказом Міністерства фінансів України № 728 від 26 червня 2014 року [30]). Механізм проведення цього різновиду аудиту не поширюється на бюджетні установи [35];

— *операційний аудит* (тобто державний фінансовий аудит окремих господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання [15]). Основним завданням операційного аудиту є сприяння забезпеченню суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Він включає в себе дії щодо, зокрема, проведення моніторингу господарських операцій суб'єктів господарювання, пов'язаних із придбанням товарів (послуг) певної вартості; моніторинг платіжних доручень на проведення банківських розрахунків до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попередніх періодів, пов'язаними з придбанням товарів (послуг) певної вартості; проведення перевірки ризикових операцій (під ризиковими операціями маються на увазі дії (події) зовнішнього і внутрішнього характеру, які негативно вплинули або можуть вплинути на стан управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і виконання завдань, ефективність використання ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також на можливість підвищення ефективності, поліпшення фінансових і виробничих результатів діяльності об'єкта операційного аудиту) у частині законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави [15]. Механізм здійснення операційного аудиту функціонує відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій (затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 214 від 25 червня 2014 року [15]);

2) *перевірки державних закупівель* (при цьому перевірка державних закупівель полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органом державного фінансового контролю на всіх стадіях державних закупівель. Результати перевірки державних закупівель викладаються в акті (де акт перевірки державних закупівель — документ, який складається особою (особами) контролюючого органу за результатами перевірки державних закупівель. Заперечення, зауваження до акта перевірки (за їх наявності) та висновки на них є невід'ємною частиною акта) [26; 34]. Процедура проведення перевірок державних закупівель регламентується Порядком проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами (затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 631 від 1 серпня 2013 року [26]);

3) *інспектування (ревізії)* (здійснюється органом державного фінансового контролю 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 (де акт ревізії — документ, який складається посадовими особами органу державного фінансового контролю, що проводили ревізію, фіксує факт її проведення та результати. Заперечення, зауваження до акта ревізії (за їх наявності) та висновки на них є невід'ємною частиною акта) [27; 34]. Процедура проведення ревізії, предметно-об'єктна сфера цього різновиду методу контролю, а також оформлення результатів контролю та їх реалізація, регламентується Порядком проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами (затверджено Постановою Кабінету Міністрів України № 550 від 20 квітня 2006 року [27]). Крім того, є окремий напрям проведення ревізії — проведення ревізій в державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях, що провадять діяльність, пов'язану з державною таємницею. Ревізія на таких об'єктах контролю відбувається за додатково регламентованою процедурою, яка забезпечує збереження режиму секретності відносно предмета та об'єкта контролю (затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 10 квітня 2012 року № 446 [25]);

4) *моніторингу закупівель* (це аналіз дотримання замовником законодавства у сфері публічних закупівель на всіх стадіях процедури закупівлі шляхом систематичного спостереження та аналізу інформації за допомогою електронної системи закупівель [36]);

5) *зустрічних звірок* (де зустрічна звірка — метод документального та фактичного підтвердження у підприємств, установ та організацій виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку об'єкта контролю [27]. Зауважимо, що зустрічні звірки, які проводяться органами державного фінансового контролю, не є контрольними заходами і проводяться у разі виникнення потреби на підставі направлення, виписаного керівником органу державного фінансового контролю [34]).

Здійснення державного фінансового контролю відбувається за допомогою відповідного механізму планування та організації контрольних заходів, зокрема:

- по-перше, механізму складання і затвердження планів проведення заходів державного фінансового контролю Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів, установленого Порядком планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами (затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 8 серпня 2001 року № 955 [43]) та деталізується за допомогою Положення про планування контрольно-ревізійної роботи Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами (затвердженого Наказом Головки КРУ України від 26 жовтня 2005 р. № 319 (у редакції наказу Держаудитслужби від 26 серпня 2016 року № 71 [42])), зокрема, щодо відбору об'єктів контролю за допомогою ризикорієнтованого відбору об'єктів контролю;

- по-друге, затвердженням типового направлення для посадових осіб органів Державної аудиторської служби України на проведення ревізії, державного фінансового аудиту, перевірки закупівель, зустрічної звірки (затвердженого наказом Держаудитслужби України від 1 серпня 2016 року № 45 [19]);

- по-третє, механізму координації одночасного проведення документальних планових перевірок контролюючими органами (тобто органами державного фіскального контролю – Державною фіскальною службою України) та планових виїзних ревізій органами державного фінансового контролю (тобто суб'єктом державного фінансового контролю – Держаудитслужбою України) одного і того самого суб'єкта господарювання, визначеного Порядком координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю (затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 23 жовтня 2013 року № 805 [28]).

Наступною складовою компетенції Державної аудиторської служби України із візуалізованих на рис. 6.4, яку потрібно буде розглянути, є *координація* діяльності досліджуваного суб'єкта контролю з іншими органами держави, що реалізується шляхом координації його діяльності з органами місцевого самоврядування та органами виконавчої влади, фінансовими органами, органами доходів і зборів, іншими контролюючими органами, органами прокуратури, Національної поліції, служби безпеки [34]. Можна виокремити три основні напрямки координації або взаємодії досліджуваного суб'єкта державного фінансового контролю (у цьому випадку – Держаудитслужба України) з іншими органами держави, а саме:

- по-перше, *взаємодія з правоохоронними органами* (де правоохоронні органи – це органи прокуратури, служби безпеки, Національної поліції, підрозділи податкової міліції ДФС, Національне антикорупційне бюро, інші утворені відповідно до законодавства органи, які здійснюють правоохоронні функції [27]; правоохоронні органи – це органи прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України [22]). Взаємодія відбувається за зверненням правоохоронного органу (звернення правоохоронного органу – це супровідний лист до постанови про призначення ревізії, винесеної слідчим, прокурором або особою, що проводить дізнання, а також письмове доручення, вимога, пропозиція керівника правоохоронного органу) за двома способами:

- проведенням Держаудитслужбою України планової та позапланової виїзної ревізії за місцезнаходженням об'єкта контролю. Особливість такої ревізії регламентується окремим розділом у Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами (затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 550 від 20 квітня 2006 року) [27] та Порядком взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України (затверджений спільним Наказом вказаних служб № 346/1025/685/53 від 19 жовтня 2006 року) [22];

- виділенням спеціаліста (тобто компетентної посадової особи Держаудитслужби України) для участі у перевітках, що проводяться правоохоронними органами. Порядок виділення та участь такого спеціаліста (залучення спеціаліста) регламентується окремим розділом у Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України (затверджений спільним Наказом вказаних служб № 346/1025/685/53 від 19 жовтня 2006 року) [22];

- по-друге, *координація з контролюючими органами* (тобто з органами державного фіскального контролю – Державною фіскальною службою України). Координації полягає:

- в одночасному проведенні документальних планових перевірок та планових виїзних ревізій контролюючими органами і Держаудитслужбою України одного

і того самого суб'єкта господарювання. Координаційний механізм визначено Порядком координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю (затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 23 жовтня 2013 року № 805) [28];

– у взаємному інформуванні органів державного фінансового контролю та суб'єктів державного фінансового контролю. Метою є встановлення механізму надання інформації про факти виявлених за результатами ревізій (перевірок) фінансових порушень, що стосуються: порушень норм із регулювання обігу готівки; порушень порядку ведення бухгалтерського обліку, які свідчать про можливе заниження об'єкта та/або бази оподаткування, а також ухилення від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів); проведення з порушенням законодавства операцій із заставленими активами. Механізм надання інформації регулюється Порядком взаємного інформування органів державної контрольно-ревізійної служби України та органів державної податкової служби України про факти фінансових порушень та вжиті заходи (затвердженого спільним Наказом Головного контрольно-ревізійного управління України та Державної податкової адміністрації України № 143/514 від 22 грудня 2001 року [21]);

• по-третє, *координація з квазісуб'єктами державного фінансового контролю* (в цьому випадку з Казначейством України). Взаємодія між суб'єктом державного фінансового контролю (в цьому випадку – Держаудитслужба) та квазісуб'єктом державного фінансового контролю (в цьому випадку – Казначейством) регламентується спільним регуляторним актом двох контролюючих органів (затверджено спільним Наказом Державного казначейства України та заступника Голови Головного контрольно-ревізійного управління України від 14 грудня 2004 року № 215/338 «Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні» [33]).

Наступною складовою компетенції Державної аудиторської служби України із візуалізованих на рис. 6.4, яку потрібно буде розглянути, є *розгляд листів, заяв і скарг громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань*. Вказана компетенція реалізується шляхом, що Держаудитслужба України, відповідно до покладених на неї завдань, здійснює розгляд листів, заяв і скарг про факти порушення законодавства з фінансових питань та бюджетного законодавства, вживає згідно із законодавством відповідні заходи для їх усунення, а звернення, в яких повідомляється про крадіжки, розтрата, недостачі, інші правопорушення, негайно пересилаються правоохоронним органам для прийняття рішення згідно з законодавством [11; 34].

Наступною складовою компетенції Державної аудиторської служби України із візуалізованих на рис. 6.4, яку потрібно буде розглянути, є *вжиття заходів до усунення виявлених порушень*. Вказана компетенція реалізується шляхом:

– пред'явлення керівникам та іншим особам підприємств, установ та організацій, що контролюються, обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства [11];

– призупинення в межах повноважень, передбачених законом, бюджетних асигнувань, зупинення операцій із бюджетними коштами в установленому законодавством порядку, а також застосування та ініціювання застосування відповідно до закону інших заходів впливу в разі виявлення порушень законодавства [11]. Зупинення операцій з бюджетними коштами (що полягає у зупиненні

будь-яких операцій із здійснення платежів із рахунку порушника бюджетного законодавства [1]) застосовується за порушень бюджетного законодавства, визначених пунктами 1 – 3, 10, 11, 14 – 29, 32 – 36, 38 і 40 частини першої статті 116 Бюджетного Кодексу України, у порядку, встановленому статтею 120 Бюджетного Кодексу України [БКУ], та відповідно до механізму застосування встановленого Порядком зупинення операцій із бюджетними коштами (затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 21 від 19 січня 2011 року [14]). Призупинення бюджетних асигнувань застосовується за порушень бюджетного законодавства, визначених пунктами 20, 22 – 29, 38 і 40 частини першої статті 116 Бюджетного Кодексу України [1]. Призупинення бюджетних асигнувань передбачає припинення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) у порядку, встановленому Міністерством фінансів України [1];

– порушення перед відповідними державними органами питання про визнання недійсними договорів, укладених із порушенням законодавства, у судовому порядку стягнення у дохід держави коштів, отриманих підконтрольними установами за незаконними договорами, без установлених законом підстав та з порушенням законодавства [11];

– у разі виявлення збитків, завданих державі чи підприємству, установі, організації, що контролюється, визначення їх розміру в установленому законодавством порядку [11]. Механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей (крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей), що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання, з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі регламентується Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей (затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України № 116 від 22 січня 1996 року [12]) та Методикою оцінки майна (затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України № 1891 від 10 грудня 2003 року [5]);

– звернення до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів [34]. Зокрема, звернення до суду є забезпечувальним заходом для проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків. У цьому разі посадова особа невідкладно складає акт про відмову у проведенні інвентаризації та письмово інформує про це керівника контролюючого органу, який приймає рішення про необхідність звернення до суду для забезпечення проведення інвентаризації, а каси, касові приміщення, склади та архіви опечатуються. Процедура здійснення опечатування кас, касових приміщень, складів та архівів в установах, де проводиться ревізія, визначається Порядком опечатування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами кас, касових приміщень, складів та архівів (затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 1028 від 26 липня 2006 року [13]), а форми протоколу опечатування кас, касових приміщень, складів та архівів та протоколу зняття наклеєного під час опечатування аркуша паперу з кас, касових приміщень, складів та архівів визначено відповідним регуляторним актом суб'єкта контролю (затверджено Наказом Держаудитслужби України № 139 від 16 листопада 2016 року [32]);

— вилучення в судовому порядку до бюджету виявлених під час проведення ревізій прихованих, занижених валютних та інших платежів, порушення перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування у разі, коли отримані підприємствами, установами та організаціями кошти і позички використовуються з порушенням законодавства [11].

Наступною складовою компетенції Державної аудиторської служби України із візуалізованих на рис. 6.4, яку потрібно буде розглянути, є *притягнення до відповідальності винних осіб*. Вказана компетенція реалізується шляхом вжиття Держаудитслужбою України в установленому порядку заходів щодо притягнення до відповідальності винних осіб, зокрема:

1) застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, накладення адміністративні стягнення на осіб, винних у порушенні законодавства [11], шляхом:

— по-перше, складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства (де протокол про порушення бюджетного законодавства це документ, яким засвідчується факт порушення учасниками бюджетного процесу встановлених Бюджетним кодексом України чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання [29]). Протокол складається відповідно до Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства (затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 1370 від 15 листопада 2010 року) [29];

— по-друге, фіксацією адміністративних правопорушень за допомогою оформлення протоколу про адміністративне правопорушення та винесенням постанови про накладення адміністративного стягнення. Зазначені матеріали оформлюються відповідно до Порядку оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення (затвердженого Наказом Державної аудиторської служби України № 168 від 1 грудня 2016 року) [44];

2) звертається до суду в інтересах держави у разі незабезпечення виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів [11];

3) передає в установленому порядку правоохоронним органам матеріали за результатами державного фінансового контролю у разі встановлення порушень законодавства, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь [11]. Працівники Держаудитслужби України зобов'язані у випадках виявлення зловживань і порушень чинного законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізій, а під час вилучення документів у зв'язку з їх підrobкою або виявленими зловживаннями працівник Держаудитслужби України зобов'язаний негайно повідомити про це правоохоронні органи [34]. Процедура інформування правоохоронних органів та передача їм матеріалів із результатами контролю визначена як Порядком проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами (затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 550 від 20 квітня 2006 року) [27], так і Порядком взаємодії органів державної контролюно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України (затвердженого спільним Наказом вказаних служб № 346/1025/685/53 від 19 жовтня 2006 року) [22].

Наступною складовою компетенції Державної аудиторської служби України із візуалізованих на рис. 6.4, яку потрібно буде розглянути, є *розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому*. Вказана компетенція реалізується шляхом вжиття Держаудитслужбою України в межах повноважень, передбачених законом, заходів із усунення виявлених недоліків та запобігання їм у подальшому, а саме:

- проводить аналіз стану дотримання фінансової та бюджетної дисципліни, виявляє причини та умови, що призвели до недоліків і порушень, готує рекомендації та пропозиції щодо їх усунення і запобігання їм у подальшому;
- подає зазначені рекомендації та пропозиції Кабінету Міністрів України, міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, іншим державним органам, органам місцевого самоврядування та керівникам підконтрольних установ;
- здійснює контроль за станом врахування і впровадження поданих рекомендацій та пропозицій [11].

Аналітичним підґрунтям стосовно виявлених недоліків і порушень для розроблення пропозицій щодо їх усунення та запобігання їм у подальшому є *належна та детальна форма звітності*. Така форма звітності у нашого суб'єкта державного фінансового контролю розроблена та впроваджена (Наказ Державної фінансової інспекції України № 214 від 2 липня 2014 року «Про затвердження форми звітності № 1-кр (місячна) «Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів»» [31]). У формі звітності враховано та угруповано інформацію (до речі більшість показників форми № 1-кр формуються в автоматичному режимі за даними інформаційних карт про результати ревізії, перевірки, зустрічної звірки тощо [31]) щодо загальних відомостей про проведені контрольні заходи, відомостей про виявлені фінансові порушення, вжиття заходів за результатами контрольних заходів, відомостей про стан усунення фінансових порушень. Таким чином, маючи накопичувальну інформацію недоліків і порушень, відповідні органи можуть виявити причини та умови, що призвели до цього. А відтак є можливість розроблення ґрунтовних пропозицій щодо усунення їх та запобігання їм у подальшому.

Наступною складовою компетенції Державної аудиторської служби України із візуалізованих на рис. 6.4, яку потрібно буде розглянути, є *забезпечення формування і реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю*. Вказана компетенція реалізується Держаудитслужбою України шляхом узагальнення практики застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції, та розроблення пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств [11]. Задля можливості реалізовувати зазначену компетенцію Держаудитслужбою України утворено у своєму складі Методологічну раду (затверджено наказом Держаудитслужбою України № 62 від 12 серпня 2016 року [20]), яка є консультативно-дорадчим органом із питань методології державного фінансового контролю та її вдосконалення, розробки проектів нормативно-правових актів щодо подальшої реалізації державного фінансового контролю [20]. До головних завдань Методологічної ради віднесено, зокрема, розробку пропозицій щодо концептуального визначення основних принципів із формування та реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю та вдосконалення його нормативно-методичного забезпечення [20].

Останньою складовою компетенції Державної аудиторської служби України із візуалізованих на рис. 6.4, яку потрібно буде розглянути, є *контроль за станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту*. Вказана компетенція є практичним прикладом реалізації теоретичної класифікації видів фінансового контролю, а саме вищого виду фінансово контролю (докладно види контролю було розглянуто у розділі 2 цього підручника, але буде доречним нагадати, що вищий фінансовий контроль – це вид державного фінансового контролю, який одночасно є як зовнішнім, так і внутрішнім, визначається залежністю від характеру відносин суб'єкта і об'єкта контролю, має розмежування функцій контролю стосовно об'єкта за ознаками компетенції та обов'язковості ієрархії організації контролю. Тобто якщо вищий контроль – у функції зовнішнього, то контроль здійснюється відповідно до об'єкта, обумовленого предметом контролю, що не входить до тієї ж системи, що і суб'єкт. Якщо вищий контроль – у функції внутрішнього, то контроль здійснюється відповідно до об'єкта, обумовленого предметом контролю, що належить до тієї ж системи, що і суб'єкт, з метою ієрархічності відносин у системі державного фінансового контролю шляхом введення обов'язковості контролю з боку суб'єктів вищого контролю стосовно виконання контрольних повноважень суб'єктами зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, тобто суб'єкт контролю однієї групи одночасно є й об'єктом контролю для іншої групи. Крім того, це є *також практичним прикладом сутнісного розкриття поняття «квасисуб'єкт державного фінансового контролю»* (воно докладно було розглянуто у розділі 3 цього підручника, але буде доречним нагадати, що *квасисуб'єкт державного фінансового контролю* – це орган влади або його структурний підрозділ, подібний до суб'єкта державного фінансового контролю за деякими функціями, що прямо або побічно належить до системи державного фінансового контролю та має підконтрольність та підзвітність суб'єктам контролю), тобто суб'єкт державного фінансового контролю (в цьому випадку – Держаудитслужба України) контролює діяльність квасисуб'єкта державного фінансового контролю (в даному випадку – Підрозділ внутрішнього аудиту).

Механізм організації, проведення, оформлення та реалізації результатів контролю за станом внутрішнього аудиту, що здійснюється шляхом оцінки якості внутрішнього аудиту в установах (тобто у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, у Раді міністрів Автономної Республіки Крим, в обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях), визначено відповідним нормативно-правовим актом (затверджено наказом Міністерства фінансів України № 794 від 31 липня 2014 року) [16].

Наприкінці цього розділу зауважимо, що питання функціонування Підрозділів внутрішнього аудиту буде досліджено у наступному розділі.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК ДО РОЗДІЛУ**ОСНОВНА ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА**

1. Бюджетний Кодекс України від 8 лип. 2010 року № 2456-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931>. — Загол. з екрану.
2. Історія створення та розвитку Рахункової палати [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16743424>. — Загол. з екрану.
3. Конституція України : Закон України від 28 черв. 1996 року № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>. — Загол. з екрану.
4. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту : Рішення Рахункової палати від 22 верес. 2015 року № 5-5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Method_rek_fin_audit.pdf. — Загол. з екрану.
5. Методика оцінки майна : затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 10 груд. 2003 року № 1891 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1891-2003-п>. — Загол. з екрану.
6. Ожегов С. И. Словарь русского языка: ок. 57 000 слов / С. И. Ожегов ; под ред. проф. Н. Ю. Шведовой. — 14-е изд., стер. — М. : Рус. яз., 1983. — 816 с.
7. Організаційна структура Рахункової палати [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16734089>. — Загол. з екрану.
8. Питання Державної аудиторської служби : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 черв. 2016 року № 519-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/519-2016-р>. — Загол. з екрану.
9. Положення про Державну фінансову інспекцію України : Указ Президента України від 23 квіт. 2011 року № 499/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=499%2F2011>. — Загол. з екрану.
10. Положення про Державну фінансову інспекцію України : Постанова Кабінету Міністрів України від 6 серп. 2014 року № 310 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=499%2F2011>. — Загол. з екрану.
11. Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 року № 43 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#n8>. — Загол. з екрану.
12. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 22 січ. 1996 року № 116 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/116-96-п>. — Загол. з екрану.
13. Порядок опечатування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами кас, касових приміщень, складів та архівів : затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 26 лип. 2006 року № 1028 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1028-2006-п>. — Загол. з екрану.
14. Порядок зупинення операцій з бюджетними коштами : затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 19 січ. 2011 року № 21 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-п>. — Загол. з екрану.
15. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій : затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 25 черв. 2014 року №

- 214 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/214-2014-п>. — Загол. з екрану.
16. Порядок здійснення Державною фінансовою інспекцією України контролю за станом внутрішнього аудиту в міністерстві, іншому центральному органі виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, в Раді міністрів Автономної Республіки Крим, в обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях : Наказ Міністерства фінансів України від 31 лип. 2014 року № 794 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1008-14>. — Загол. з екрану.
 17. Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати : Рішення Рахункової палати від 10 листоп. 2015 року № 2939 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746913/Pravila_8-6.pdf. — Загол. з екрану.
 18. Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України : затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 22 лип. 2016 року № 469 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/469-2016-п>. — Загол. з екрану.
 19. Про затвердження зразка Направлення для посадових осіб органів Державної аудиторської служби України на проведення ревізії, державного фінансового аудиту, перевірки закупівель, зустрічної звірки : затверджено Наказом Держаудитслужби України від 1 серп. 2016 року № 45 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1104-16>. — Загол. з екрану.
 20. Про затвердження Положення про Методичну раду Державної аудиторської служби України : затверджено Наказом Держаудитслужби України від 12 серп. 2016 року № 62 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/132581>. — Загол. з екрану.
 21. Про затвердження Порядку взаємного інформування органів державної контрольно-ревізійної служби України та органів державної податкової служби України про факти фінансових порушень та вжиті заходи : спільний Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України та Державної податкової адміністрації України від 22 груд. 2001 року № 143/514 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0030-02>. — Загол. з екрану.
 22. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : затверджено спільним Наказом вказаних служб від 19 жовт. 2006 року № 346/1025/685/53 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06>. — Загол. з екрану.
 23. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її між-регіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серп. 2004 року № 1017 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п>. — Загол. з екрану.
 24. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її між-регіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 трав. 2007 року № 698 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-п>. — Загол. з екрану.
 25. Про затвердження Порядку проведення ревізій Державною фінансовою інспекцією України та її територіальними органами в державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях, що провадять діяльність, пов'язану з державною таємницею : Наказ Міністерства фінансів України від 10 квіт. 2012 року № 446 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0636-12>. — Загол. з екрану.

26. Про затвердження Порядку проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами і внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 1 серп. 2013 року № 631 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/631-2013-п>. — Загол. з екрану.
27. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 року № 550 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=550-2006-%EF>. — Загол. з екрану.
28. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю : Постанова Кабінету Міністрів України від 23 жовт. 2013 року № 805 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-п>. — Загол. з екрану.
29. Про затвердження Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства : Наказ Міністерства фінансів України від 15 листоп. 2010 року № 1370 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1201-10>. — Загол. з екрану.
30. Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Наказ Міністерства фінансів України від 26 черв. 2014 року № 728 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>. — Загол. з екрану.
31. Про затвердження форми звітності № 1-кр (місячна) «Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів» : Наказ Державної фінансової інспекції України від 2 лип. 2014 року № 214 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106394>. — Загол. з екрану.
32. Про затвердження форм протоколів з опечаткування та зняття наклеєного під час опечаткування аркуша паперу з кас, касових приміщень, складів та архівів в установах, де проводиться ревізія : затверджено Наказом Держаудитслужби України від 16 листоп. 2016 року № 139 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/134746>. — Загол. з екрану.
33. Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні : спільний Наказ Державного казначейства України та заступника Голови Головного контрольно-ревізійного управління України від 14 груд. 2004 року № 215/338 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0010-05>. — Загол. з екрану.
34. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26 січ. 1993 року № 2939-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>. — Загол. з екрану.
35. Про питання проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 берез. 2006 року № 361 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-п>. — Загол. з екрану.
36. Про публічні закупівлі : Закон України від 25 груд. 2015 року № 922-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/922-19>. — Загол. з екрану.
37. Про Рахункову палату : Закон України від 2 лип. 2015 року № 576 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19>. — Загол. з екрану.
38. Про Рахункову палату : Закон України від 11 лип. 1996 року № 315/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=315%2F96-%E2%F0&p=1259853344695904>. — Загол. з екрану.

39. Про утворення Державної аудиторської служби України : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовт. 2015 року № 868 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF>. — Загол. з екрану.
40. Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби : Постанова Кабінету Міністрів України від 6 квіт. 2016 року № 266 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/266-2016-%D0%BF>. — Загол. з екрану.
41. Рекомендації з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою : Рішення Рахункової палати від 10 листоп. 2015 року № 8-5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746914/Rekomen_8-5.pdf. — Загол. з екрану.
42. Положення про планування контрольно-ревізійної роботи Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами : Наказ Головки КРУ України від 26 жовтня 2005 року № 319 (у редакції наказу Держаудитслужби від 26 серпня 2016 року № 71) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131613>. — Загол. з екрану.
43. Порядок планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 8 серп. 2001 року № 955 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-п>. — Загол. з екрану.
44. Порядок оформлення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення : Наказ Державної аудиторської служби України від 1 груд. 2016 року № 168 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1674-16>. — Загол. з екрану.
45. AUDITING GUIDELINES [Electronic resource] / ISSAI FRAMEWORK. — Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm
46. Code of Ethics /ISSAI FRAMEWORK (2 – PREREQUISITES FOR THE FUNCTIONING OF SAIS) [Electronic resource]. — Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm
47. FUNDAMENTAL AUDITING PRICIPLES [Electronic resource] / ISSAI FRAMEWORK. — Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm
48. The Lima Declaration [Electronic resource] / The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI 1. — Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА ДЛЯ ПОГЛИБЛЕННОГО ВИВЧЕННЯ КУРСУ

49. Монаєнко А. О. Правові основи державного фінансового контролю : навч. посіб. / А. О. Монаєнко. — Запоріжжя : КПУ, 2008. — 152 с.
50. Хмельков А. В. Институционализация принципов INTOSAI для формирования публичных финансов [Электронный ресурс] / А. В. Хмельков // Эффективная экономика. — 2015. — № 4. — Режим доступа : <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12557>
51. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія [Електронний ресурс] / А. В. Хмельков. — Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2012. — 292 с. — Режим доступу : <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12546>
52. Хмельков А. В. Счётная палата Украины как агент института контроля публичных финансов [Электронный ресурс] / А. В. Хмельков // Актуальні проблеми економі-

- ки – 2016. – № 5. – С. 370–381. – Режим доступу : <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12549>
53. Хмельков А. В. Фінансовий контроль в Україні: вектори розвитку / А. В. Хмельков, В. В. Глущенко // Фінанси України. – 2012. – № 6. – С. 97–103.
 54. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики : монографія / О. А. Шевчук. – К. : УБС НБУ, 2013. -Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія «Економічна».
 55. «Фінансовий контроль» – всеукраїнський науково-практичний журнал.

ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ДО РОЗДІЛУ

Наукова періодика

1. Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія «Економічна».
2. «Фінансовий контроль» – всеукраїнський науково-практичний журнал.

АДРЕСИ САЙТІВ ІНТЕРНЕТУ

- | | | | |
|----|---|---|--|
| 1. | http://www.zakon.rada.gov.ua | – | Законодавство України; |
| 2. | http://www.dkrs.gov.ua | – | Державна аудиторська служба України; |
| 3. | http://www.ac-rada.gov.ua | – | Рахункова палата України; |
| 4. | http://minrd.gov.ua/ | – | Державна фіскальна служба України; |
| 5. | http://www.sbu.gov.ua | – | Служба безпеки України; |
| 6. | http://www.gp.gov.ua | – | Генеральна прокуратура України; |
| 7. | http://mvs.gov.ua | – | Міністерство внутрішніх справ України. |

РОЗДІЛ 7

КВАЗИСУБ'ЄКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ УКРАЇНИ

7.1. КВАЗІСУБ'ЄКТ ПОПЕРЕДНЬОЇ ФОРМИ КОНТРОЛЮ

В цьому розділі (в двох його підрозділах) ми завершуємо опанування системним уявленням про державний фінансовий контроль, рухаючись від абстрактного до конкретного, шляхом розгляду раніше визначеного (у розділі 3) ланцюга понять «інститут контролю» — «агент інституту контролю» — «суб'єкт/квазісуб'єкт державного фінансового контролю». Як вже відмічалось, шляхом вирішення вищенаведеного питання є здійснення диференціації фінансових інститутів держави на суб'єкти/квазісуб'єкти (тобто агенти інституту контролю). В попередньому розділі були розглянуті суб'єкти державного фінансового контролю та належні до них фінансові інститути держави, в цьому розділі ми розглянемо квазісуб'єкти державного фінансового контролю та належні до них фінансові інститути держави.

Ми вже давали визначення поняттю «квазісуб'єкт державного фінансового контролю» (де «квазі» застосовується як частина складного слова у значенні «удаваний, несправжній» [9, с. 241]) — це орган влади або його структурний підрозділ, подібний до суб'єкта державного фінансового контролю за деякими функціями, що прямо або побічно належить до системи державного фінансового контролю та має підконтрольність та підзвітність суб'єктам контролю.

В цьому підрозділі будемо досліджувати квазісуб'єкт державного фінансового контролю у складі Державної казначейської служби України (Казначейства України).

Основними функціями Казначейства України є розрахунково-касове обслуговування бюджетних коштів, але при цьому здійснюється дієвий контроль у попередній формі — в цьому і полягає схожість суб'єктом державного фінансового контролю за деякими функціями.

Нагадаємо, що на теоретичному рівні форми контролю поділяються залежно від характеру контрольних дій будь-кого із суб'єктів/квазісуб'єктів контролю (можна сказати, агентів інститут контролю) за часовим критерієм: щодо минулого періоду (дії та події відбулися в минулому — наступний, або ретроспективний, контроль), щодо сучасного періоду (дії та події відбуваються у сьогоденні — поточний контроль); щодо майбутнього періоду (дії та події ще тільки планується здійснити — попередній, або превентивний, контроль).

Відомо, що попередній (превентивний) фінансовий контроль є найефективнішою формою фінансового контролю, бо він дає змогу запобігти виникненню недоліків, перевитрат і витрат фінансових ресурсів, порушенню законодавства, оскільки здійснюється до проведення фінансових або господарських операцій. Попередній контроль забезпечує перевірку проектів бюджетів, фінансових планів, кошторисів і т. п. [3, с. 542—543].

Саме такий підхід та визначення попереднього (превентивного) контролю є підґрунтям віднесення такого фінансового інституту держави, як Казначейство України, до квазісуб'єкта державного фінансового контролю.

Здійснення Казначейством України повноважень квазісуб'єкта державного фінансового контролю можна схематично візуалізувати за допомогою рис. 7.1.

З метою детального вивчення повноважень Казначейства України розглянемо їх докладніше за кожним елементом та його структурою.

Першим елементом повноважень, що розглядається, є здійснення контролю за публічними фінансами під час бюджетного процесу.



Рис. 7.1. Повноваження Казначейства України як квазісуб'єкта державного фінансового контролю

Здійснення контролю за публічними фінансами відбувається за двома напрямками:

1) по-перше, контроль за бюджетним законодавством під час казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів (зокрема, ведення бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складання та подання фінансової і бюджетної звітності; бюджетні повноваження під час зарахування надходжень бюджету; відповідність кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідність взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); відповідність платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням [2], а також: ведення бухгалтерського обліку надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, складання та подання розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів фінансової і бюджетної звітності; відповідність кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; дотримання правил за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті; дотримання порядку проведення лотерей із використанням електронних систем прийняття оплати за участь у лотереї в режимі реального часу [12], крім того, здійснення попереднього та поточного контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів [16], тобто з метою забезпечення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів у частині виконання державного бюджету за видатками здійснюється попередній контроль – на етапі реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів; поточний контроль – у процесі оплати рахунків розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів [17]);

2) по-друге, контроль у сфері публічних закупівель (зокрема, дотримання розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, іншими клієнтами вимог законодавства у сфері закупівель у частині наявності, відповідності та правильності

ті оформлення документів [12], а також: до здійснення оплати за договором про закупівлю перевірка наявності договору про закупівлю, річного плану закупівель та звіту про результати проведення процедури закупівлі, які підтверджують проведення процедури закупівлі, за результатами якої укладено договір про закупівлю (перевірка наявності документів проводиться шляхом перегляду документів, розміщених в електронній системі закупівель); життя заходів із недопущення здійснення платежів із рахунка замовника згідно з узятим фінансовим зобов'язанням за договором про закупівлю у випадках відсутності або невідповідності встановленим законодавством вимогам необхідних документів, передбачених абзацом другим цієї частини; скасування процедури закупівлі; набрання законної сили рішенням суду про визнання результатів процедури закупівлі недійсними; на період призупинення процедури закупівлі; наявності відповідного рішення органу оскарження [28]).

Тобто, виходячи із фактичного стану справ, що склався у сфері контрольних повноважень органів Державного казначейства, можна стверджувати наступне: по-перше, казначейське обслуговування є одним із етапів процесу управління під час виконання бюджетів; по-друге, цей процес можна розглядати як систему контролю, що складається із низки елементів із забезпечення законного направлення та використання бюджетних коштів і запобігання їх нецільового використання [6].

Наявність таких повноважень регулюється відповідно до чинних норм законодавства, а саме:

- Бюджетного Кодексу України [2];
- Положення про Державну казначейську службу України (затвердженого Постановою Кабінет міністрів України від 15 квітня 2015 року № 215) [12];
- Положення про Державну казначейську службу України (затвердженого Указом Президента України від 13 квітня 2011 року № 460/2011) [13];
- Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів (затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 23 серпня 2012 року № 938) [16];
- Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами (затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2012 року № 1407) [17].

Наступним елементом повноважень, що розглядається, є координація та контроль діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ.

Казначейство України забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їх діяльності [2; 12; 30].

Оцінка здійснюється шляхом проведення внутрішнього та зовнішнього оцінювання діяльності головного бухгалтера бюджетної установи один раз на рік до 1 травня.

Зовнішнє оцінювання діяльності головного бухгалтера здійснюється органом Казначейства, який обслуговує бюджетну установу. Для отримання результатів зовнішнього оцінювання Комісія Державної казначейської служби України в межах повноважень органів Казначейства визначає та затверджує перелік питань, за якими буде здійснюватись зовнішнє оцінювання (перелік питань формується виходячи із повноважень головного бухгалтера та завдань бухгалтерської служби, визначених Типовим положенням [30], щодо ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та складення звітності; відображення у документах достовірної та у повному обсязі інформації про господарські опера-

ції і результати діяльності, необхідної для оперативного управління бюджетними призначеннями (асигнуваннями) та фінансовими і матеріальними (нематеріальними) ресурсами; забезпечення дотримання бюджетного законодавства під час взяття бюджетних зобов'язань, своєчасного подання на реєстрацію таких зобов'язань, здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань, достовірного та у повному обсязі відображення операцій у бухгалтерському обліку та звітності; забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням фінансових і матеріальних (нематеріальних) ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів; запобігання виникненню негативних явищ у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів).

Результат оцінки визначається виходячи із кількості набраних балів відповідно до Переліку питань і може бути:

– позитивним у разі, коли головний бухгалтер отримав більше 70 % загальної кількості балів;

– незадовільним – у разі, коли головний бухгалтер отримав менше 70 % загальної кількості балів.

У разі коли результат оцінку головного бухгалтера визначено незадовільною, у протоколі наводяться рекомендації Комісії щодо удосконалення роботи головного бухгалтера та бухгалтерської служби бюджетної установи, усунення виявлених недоліків, у тому числі про розгляд питання щодо необхідності підвищення професійно-кваліфікаційного рівня головного бухгалтера бюджетної установи, притягнення його до відповідальності та/або відповідності головного бухгалтера займаній посаді тощо [18].

Наступним елементом повноважень, що розглядається, є заходи впливу за порушення бюджетного законодавства.

Відповідно до Бюджетного кодексу України за порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу можуть застосовуватися такі заходи впливу:

– попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства – застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства;

– зупинення операцій із бюджетними коштами (полягає у зупиненні будь-яких операцій зі здійснення платежів із рахунку порушника бюджетного законодавства) [2].

Казначейство України для виконання цього повноваження дає попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства, а також складає протоколи про порушення бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу, на підставі яких зупиняє в межах повноважень, передбачених законом, операції з бюджетними коштами, а також ініціює призупинення бюджетних асигнувань [12].

Зупинення операцій із бюджетними коштами є дієвим заходом впливу для здійснення Казначейством України попередньої форми контролю (наприклад, за останніми офіційно оприлюдненими даними органи Державної казначейської служби України у січні-грудні 2016 року складено 856 розпоряджень про зупинення операцій із бюджетними коштами на рахунках розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, з них:

– під час виконання державного бюджету – 364 Розпорядження;

– під час виконання місцевих бюджетів – 492 Розпоряджень.

За результатами застосованих заходів впливу розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів усунуто порушень бюджетного законодавства на загальну суму 497,3 млн гривень [5]).

Механізм застосування органами Державної казначейської служби (далі — уповноважений орган) до розпорядників та/або одержувачів бюджетних коштів такого заходу впливу, як зупинення операцій із бюджетними коштами, визначено Порядком зупинення операцій із бюджетними коштами (затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 19 січня 2011 року № 21 [15]).

При цьому зупиненню підлягають будь-які операції за винятком:

- сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- виконання рішень органів, яким відповідно до закону надано право стягнення коштів;
- здійснення захищених видатків [15].

Платіжні доручення, подані розпорядником та/або одержувачем для здійснення платежів із рахунків, на яких зупинені операції з бюджетними коштами, повертаються розпорядникові та/або одержувачу без виконання разом із попередженням про неналежне виконання вимог бюджетного законодавства [15].

Підставою для відновлення операцій на рахунках розпорядників та/або одержувачів є:

- прийняття уповноваженим органом розпорядження про відновлення операцій із бюджетними коштами (за відповідною формою);
- закінчення строку, зазначеного в розпорядженні про зупинення операцій [15].

Розпорядження про відновлення операцій приймається на підставі доповідної записки (довідна записка повинна містити: найменування, ідентифікаційний код згідно з ЄДРПОУ розпорядника та/або одержувача, на рахунках якого зупинено операції з бюджетними коштами, дату прийняття і номер розпорядження про зупинення операцій, документальне підтвердження факту усунення порушення вимог бюджетного законодавства), складеної посадовою особою уповноваженого органу, або інформації про усунення порушення вимог бюджетного законодавства [15].

7.2. КВАЗИСУБ'ЄКТИ ВНУТРІШНЬОГО ВИДУ КОНТРОЛЮ

В цьому підрозділі будемо досліджувати квазісуб'єкти державного фінансового контролю, а саме ті, що є структурними підрозділами органів влади та подібні до суб'єкта державного фінансового контролю за деякими функціями, при цьому побічно належать до системи державного фінансового контролю — відносяться до внутрішнього виду контролю та мають підконтрольність і підзвітність суб'єктам контролю.

Нагадаємо, що в попередніх розділах (розділ 2) ми визначали, що основою дослідження якості системи державного фінансового контролю є визначення методологічних засад її функціонування шляхом розкриття призначення і ролі фінансового контролю за допомогою чіткої класифікації — за трьома напрямками: видами, формами і методами його здійснення.

Саме продовженню вивчення такого напрямку класифікації, як вид контролю, присвячено цей підрозділ, а також його різновиду — внутрішньому виду контролю.

У разі якщо *вид контролю* — це складова, що виражає (частково) зміст цілого і в той же час відрізняється від інших частин конкретними носіями контрольних функцій (суб'єктами), об'єктами контролю, що, у свою чергу, визначає і відмінності в методах здійснення контрольних дій [3, с. 540], або *вид контролю* — це угруповання суб'єктів контролю за ознаками компетенції стосовно об'єкта та предмета контролю, то *внутрішній фінансовий контроль* — це самоконтроль, який здій-

снюють організації, підприємства, установи за власною фінансовою діяльністю та фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу. Він є складовою управління організацією і тому проводиться за її розсудом, на основі рішень цієї організації. Тобто внутрішнім називається такий контроль, коли суб'єкт і об'єкт входять до однієї системи [3, с. 540].

Також за наднаціональними рекомендаціями міжнародних інститутів із питань контролю, сформульованими у міжнародних стандартах для вищих органів фінансового контролю, а саме ISSAI 1 «Лімська декларація керівних принципів аудиту», пропонується наступне – внутрішні служби аудиту створюються усередині окремих відомств і організацій держави, тоді як служби зовнішнього аудиту не є частиною організаційної структури організацій, що перевіряються. При цьому внутрішня служба аудиту обов'язково повинна підкорятися керівникові організації, усередині якої вона створена. А органом зовнішнього аудиту є вищий орган аудиту, який повинен перевіряти ефективність внутрішньої служби аудиту [31].

А відтак, саме такі «внутрішні служби аудиту» є предметом дослідження цього підрозділу.

Функціонування внутрішнього контролю та його контролюючих органів відбулося почалося ще до часів утворення INTOSSAI, прийняття Лімської декларації, на початку двадцятого століття (на той час це відомчий контроль). Органи цього виду контролю зазнавали відповідної трансформації разом зі змінами часу. На сьогодні до такого різновиду квазісуб'єктів державного фінансового контролю, як квазісуб'єкти внутрішнього виду контролю, належать підрозділи внутрішнього аудиту, утворені в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (органам місцевого самоврядування також рекомендовано їх утворення).

7.2.1. ПЕРЕДУМОВИ СТВОРЕННЯ ТА ЕТАПИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО ВИДУ КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

З метою вивчення історичних передумов створення та етапів функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні нами буде розглянуто історичні надбання у сфері внутрішньовідомчого фінансового контролю з першого його впровадження (1936 р.) до останніх змін (2017 р.) за допомогою нормативно-правової бази щодо порядку здійснення внутрішнього державного фінансового контролю.

Перший нормативний акт, що фактично розпочав відомчий контроль, прийнятий **1936 року**. На той час це був досить досконалий документ, яким було створено та закріплено низку базових принципів відомчого контролю. До них належать принципи обов'язковості та періодичності у відносинах між суб'єктами та об'єктами контролю. Відправною точкою розвитку відомчого контролю стає побудова цілісної системи, що містила у собі *обов'язковість організації відомчого контролю* на усіх рівнях державної влади, від її центральних органів до виконавчих комітетів обласного рівня, а також здійснення контрольних-ревізійних заходів не рідше одного разу на рік за кожним об'єктом контролю [8].

Плекання принципів відомчого контролю, що було закладено першим нормативним актом, знайшло своє подальше відображення у Положенні про Міністерство фінансів СРСР та у розробленій ним типовій інструкції здійснення контрольних-ревізійних дій міністерствами та відомствами у **1971 році** [10].

Додатковими заходами розбудови єдиної системи відомчого контролю є вимоги нормативних актів, що були прийняті Радою Міністрів УРСР та Радою Міністрів СРСР у **1981 році** [11; 21].

За часів новітньої історії — незалежності України — державою було розроблено власні механізми функціонування *органів відомчого контролю* (тобто квазісуб'єктів внутрішнього виду контролю) та введено в дію прийняттям відповідних нормативних актів у **1998, 2002, 2010, 2011 рр.** та останній у **2014 р.**, з внесенням доопрацювань та змін до деяких із них і до цього час (**2017 рік**). Розглянемо докладніше за хронологією.

10 липня 1998 року прийнято Постанову Кабінету Міністрів України № 1053 «Про заходи щодо поліпшення контрольної-ревізійної роботи в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади», яка була першим документом із цього питання, розробленим і прийнятим в Україні. Вказаним нормативно-правовим актом затверджено Положення про *відомчий контроль* у системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління [22].

21 червня 2001 року було прийнято Бюджетний кодекс України №2542-III, (чинний до 1 січня 2011 року), яким, за статтею 22, було передбачено, що розпорядники бюджетних коштів зобов'язані здійснювати внутрішній фінансовий контроль. Також статтею 26 встановлено, що керівник бюджетної установи відповідає за організацію ефективної системи внутрішнього контролю за фінансовою та господарською діяльністю цієї установи [1].

Надалі Кабінетом Міністрів України з метою посилення ефективності роботи контрольної-ревізійних підрозділів у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, поліпшення координації їх діяльності з іншими контролюючими та правоохоронними органами, підвищення рівня відшкодування заподіяних державі було розроблено та впроваджено Порядок здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від **22 травня 2002 року** № 685. Указаним нормативно-правовим актом визначався механізм здійснення *контрольно-ревізійними* підрозділами відповідних міністерств, інших центральних органів виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю за роботою підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління відповідних міністерств, інших центральних органів виконавчої влади [20]. З метою приведення контрольної-ревізійної роботи в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади до єдиних норм і правил для створення дієвого механізму протидії правопорушенням і зловживанням у сфері використання бюджетних коштів, державного і комунального майна робота контрольної-ревізійних підрозділів повинна була відповідати Стандартам державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна, затвердженим Наказом Головкин України від 09.08.2002 № 168, а також передбачалося надання звіту до органів державної контрольної-ревізійної служби про здійснену контрольну-ревізійну роботу відповідно до вимог наказу Головкин України від 11.03.2003 № 55 «Про затвердження форми звіту про контрольну-ревізійну роботу № 11 — ревізія та Інструкції щодо її заповнення» [23; 24].

Наступним етапом функціонування внутрішнього державного фінансового контролю стала розробка та впровадження Порядку проведення внутрішньої контрольної-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від **6 січня 2010 року** № 2, згідно з яким було визначено механізм проведення в системі міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади *внутрішньої контрольної-ревізійної роботи* [27]. Робота контрольної-

ревізійних підрозділів повинна була відповідати Стандартам державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна, затвердженим Наказом Головкин України від 9 серпня 2002 року № 168, а також із метою надання органам державної контрольно-ревізійної служби повної, правдивої та неупередженої інформації про результати проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи передбачалося надання звіту відповідно до вимог наказу Головного Контрольно-ревізійного управління України від 8 листопада 2010 року № 422 «Про затвердження форми звітності № 1-КРП (квартальна) "Звіт (Зведений звіт) про результати проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади" та Інструкції про її складання та подання» [24; 25].

Початком сучасного етапу щодо розбудови внутрішнього державного фінансового контролю стало прийняття **8 липня 2010 року** Бюджетного Кодексу України № 2456-VI, що набув чинності із 1 січня 2011 р., яким було визнано основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту [2].

Виконання статті 26 Бюджетного Кодексу України № 2456-VI Кабінетом Міністрів України було забезпечено постановою від **28 вересня 2011 року** № 1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» (далі – Постанова № 1001) якою затверджено Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту (після реорганізації контрольно-ревізійних підрозділів) та проведення такого аудиту [4]. Методологічним забезпеченням функціонування підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту стало впровадження **4 жовтня 2011 року** Стандартів внутрішнього аудиту [29].

Продовженням сучасного етапу щодо розбудови внутрішнього державного фінансового контролю стала розробка та затвердження **14 вересня 2012 року** Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах (наказ Міністерства фінансів України № 995), що забезпечило реалізацію в повному обсязі статті 26 Бюджетного кодексу України стосовно впровадження внутрішнього контролю [7].

Наступним кроком щодо розбудови внутрішнього виду контролю та упорядкування функціонування його квазісуб'єктів стало затвердження **27 березня 2014 року** форми звітності № 1-ДВА (піврічна) «Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в міністерстві, іншому центральному органі виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, в Раді міністрів Автономної Республіки Крим, в обласній, Київській або Севастопольській міській державній адміністрації» та інструкції про її складання та подання (наказ Міністерства фінансів України № 347) [26].

Останніми подіями, спрямованими на підвищення якості здійснення внутрішнього виду контролю та його квазісуб'єктів, стало впровадження Міністерством фінансів України **31 липня 2014 року** механізму організації, проведення, оформлення та реалізації результатів контролю за станом внутрішнього аудиту, що здійснюється шляхом оцінки якості внутрішнього аудиту (наказ Міністерства фінансів України № 794), та затвердження Кабінетом Міністрів України **3 лютого 2016 року** норми щодо контролю за станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту з боку суб'єкта державного фінансового контролю – Державної аудиторської служби України (постанова Кабінету Міністрів України № 43) [14; 19].

7.2.2. ФУНКЦІОНУВАННЯ, ЗВІТУВАННЯ ТА ОЦІНУВАННЯ КВАЗИСУБ'ЄКТІВ ВНУТРІШНЬОГО ВИДУ КОНТРОЛЮ

В цьому підрозділі розглянемо повноваження та компетенцію, якою наділені квазисуб'єкти внутрішнього виду контролю (тобто підрозділи внутрішнього аудиту), зокрема, будуть вивчені предмет контролю, об'єкти контролю, методи контролю. Крім того, зважаючи, що ми досліджуємо діяльність квазисуб'єкта державного фінансового контролю, то, відповідно до раніше зробленого понятійного визначення (розділ 3), що «це орган влади або його структурний підрозділ, подібний до суб'єкта державного фінансового контролю за деякими функціями, що прямо або побічно належить до системи державного фінансового контролю та має підконтрольність та підзвітність суб'єктам контролю», ми також розглянемо питання звітування та оцінювання результатів вищевказаних квазисуб'єктів.

Розпочнемо наше дослідження з методичного забезпечення функціонування квазисуб'єктів внутрішнього виду контролю (тобто підрозділів внутрішнього аудиту).

Методом контролю для квазисуб'єктів внутрішнього виду контролю (підрозділів внутрішнього аудиту) є *внутрішній аудит* (тобто 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, поліпшенню внутрішнього контролю [2]).

У свою чергу, внутрішній аудит здійснюється квазисуб'єктами внутрішнього виду контролю (підрозділами внутрішнього аудиту) за наступними різновидами:

– *аудит ефективності* (оцінка діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи [29];

– *фінансовий аудит* (оцінка діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку) [29];

– *аудит вігновідності* (оцінка діяльності установи щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів із питань стану збереження активів, інфраструктури та управління державним майном) [29].

Продовжимо наше дослідження з ознайомлення з предметно-об'єктною сферою квазисуб'єктів внутрішнього виду контролю (підрозділів внутрішнього аудиту).

Предметом контролю для квазисуб'єктів внутрішнього виду контролю (підрозділів внутрішнього аудиту) є діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ у повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах) та заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади) [4]. Додатково зосередимо нашу увагу на такому елемен-

ті предметної сфери контролю, як функціонування системи внутрішнього контролю [4], при цьому *внутрішній контроль* — це 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 [2] або, за термінологією Європейського Союзу, — *фінансове управління і контроль*, яким охоплюються питання планування діяльності установи, управління бюджетними коштами, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, забезпечення захисту активів від втрат, цільового й ефективного використання бюджетних коштів та інші питання, що не обмежуються лише фінансовими аспектами діяльності установи [7].

Об'єктом контролю для квазісуб'єктів внутрішнього виду контролю (підрозділів внутрішнього аудиту) є міністерства, інші центральні органи виконавчої влади (далі — центральні органи виконавчої влади), їх територіальні органи та бюджетні установи, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі — бюджетні установи) [4], тобто об'єктом контролю є саме ті установи, в яких утворений та функціонує як структурний підрозділ квазісуб'єкт внутрішнього виду контролю (підрозділ внутрішнього аудиту), що і є підтвердженням належності до внутрішнього виду контролю за такими характерними ознаками, як: «...Самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства, установи за власною фінансовою діяльністю та фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу...» [3, с. 540] або «...внутрішні служби аудиту створюються усередині окремих відомств і організацій держави...» [31].

В подальшому нам потрібно ознайомитися з забезпеченням методологічними розробками задля здійснення заходів контролю для квазісуб'єктів внутрішнього виду контролю (підрозділів внутрішнього аудиту).

На відміну від розглянутих в межах цього підручника особливостей функціонування суб'єктів державного фінансового контролю (розділ 6), квазісуб'єкти внутрішнього виду контролю (підрозділи внутрішнього аудиту) не мають повноважень щодо розробки власної методології задля здійснення контрольних повноважень.

Тому методологічними розробками квазісуб'єктів внутрішнього виду контролю (тобто — підрозділів внутрішнього аудиту) забезпечує Міністерство фінансів України.

Здійснюючи методологічне забезпечення організації та проведення контрольної діяльності (зокрема, внутрішнього аудиту) квазісуб'єктів внутрішнього виду контролю (підрозділів внутрішнього аудиту), Міністерством фінансів України розроблено Стандарти внутрішнього аудиту (затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 4 жовтня 2011 року № 1247 [29]) та Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах (затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 14 вересня 2012 року № 995 (зі змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну від 10 грудня 2014 року № 1200) [7]).

Стандарти застосовуються квазісуб'єктами внутрішнього виду контролю (підрозділами внутрішнього аудиту) під час проведення ними внутрішнього аудиту та його різновидів: аудиту ефективності, фінансового аудиту, аудиту відповідності, й поділяються на загальні стандарти внутрішнього аудиту; стандарти діяльності з внутрішнього аудиту; стандарти звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту, а також регламентують ведення бази даних, яка містить дані щодо об'єктів внутрішнього аудиту та документування ходу та результатів внутрішнього

аудиту (з двох видів документів: робочих та офіційних) [29]. Методичні рекомендації із організації внутрішнього контролю, у свою чергу, здебільшого деталізують один із предметів контролю квазісуб'єкта внутрішнього виду контролю (підрозділу внутрішнього аудиту), а саме функціонування системи внутрішнього контролю усіма взаємопов'язаними елементами, які стосуються всіх підрозділів, дій і процесів в установі: внутрішнє середовище або середовище контролю (це існуючі в установі процеси, операції, регламенти, структури та розподіл повноважень щодо їх виконання, правила та принципи управління людськими ресурсами тощо, які спрямовані на забезпечення реалізації законодавчо закріплених за установою функцій та завдань із метою досягнення визначеної мети та цілей); управління ризиками (діяльність з управління ризиками в установі полягає у ідентифікації, оцінці та визначенні способів реагування на ризики і заходів контролю з метою запобігання або зменшення їх негативного впливу на досягнення установою мети та стратегічних цілей. Складання переліків функцій і відповідних процедур із їх виконання, матриць відповідальних виконавців та співвиконавців функцій та процедур, блок-схем ходу їх реалізації сприятиме процесу управління ризиками в установі. Ідентифікація ризиків полягає у визначенні ймовірних погій, які негативно впливають/вплинуть на здатність установи виконувати визначені актами законодавства завдання і функції для досягнення мети та стратегічних цілей); заходи контролю (зокрема, заходами контролю є сукупність запроваджених в установі управлінських дій, які здійснюються керівництвом усіх рівнів і працівниками для впливу на ризики з метою досягнення мети та стратегічних цілей установи. Заходи контролю здійснюються на всіх рівнях діяльності установи та щодо усіх функцій і завдань та включають у себе відповідні правила та процедури, найбільш типовими серед яких є: авторизація та підтвердження здійснюється шляхом отримання дозволу відповідальних осіб на виконання операцій через процедуру візування, погодження та затвердження; розподіл обов'язків та повноважень, ротація персоналу, що зменшує кількість ризиків помилок чи втрат; контроль за доступом до ресурсів та облікових записів, а також закріплення відповідальності за збереження і використання ресурсів, що зменшує ризик їх втрати чи неправильного використання (наприклад, укладання договорів про матеріальну відповідальність, видача довіреностей, встановлення режимів доступу до інформаційних ресурсів тощо); контроль за достовірністю проведених операцій, перевірка процесів та операцій до та після їх проведення, звірка облікових даних із фактичними (наприклад, порівняння кількості поставлених товарів із кількістю товарів, що було фактично замовлено); оцінка загальних результатів діяльності установи, окремих функцій та завдань шляхом оцінювання їх ходу та результатів на предмет ефективності та результативності, відповідності нормативно-правовим актам та внутрішнім регламентам, правилам та процедурам установи; систематичний перегляд роботи кожного працівника установи (нагляд); інші правила та процедури, в тому числі визначені регламентом установи, внутрішніми документами про систему контролю за виконанням документів, правила внутрішнього трудового розпорядку працівників установи тощо); моніторинг (що полягає у здійсненні постійного моніторингу та періодичної оцінки. Постійний моніторинг здійснюється під час щоденної/поточної діяльності установи та передбачає управлінські, наглядові та інші дії керівників усіх рівнів і працівників установи під час виконання ними своїх обов'язків з метою визначення та коригування відхилень. Періодична оцінка передбачає проведення оцінки виконання окремих функцій, завдань на періодичній основі та здійснюється працівниками, які не несуть відповідальності за їх реалізацію, та/або підрозділом внутрішнього аудиту установи для більш об'єктивного аналізу результативності системи внутрішнього контролю); інформація та комунікація (ін-

формаційний та комунікаційний обмін в установі передбачає збір, документування, передачу інформації та користування нею керівництвом та працівниками установи для належного виконання і оцінювання функцій та завдань) [7].

Також нам потрібно ознайомитися з забезпеченням методологічними розробками питання звітування квазісуб'єктів внутрішнього виду контролю (підрозділів внутрішнього аудиту).

Як вже відмічалось, за теоретичним визначенням квазісуб'єкти повинні звітувати про результати своєї діяльності суб'єктам державного фінансового контролю. Так само і на практиці — квазісуб'єкт внутрішнього виду контролю (підрозділи внутрішнього аудиту) повинен звітувати про результати власної діяльності за формою звітності № 1-ДВА (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 березня 2014 року № 347 [26]) та подання її до суб'єкта державного фінансового контролю, уповноваженого Кабінетом Міністрів України (у відповідному півріччі та наростаючим підсумком з початку року до 20 січня та до 20 липня [26]).

Структура звітності складається з наступних тематичних розділів та підрозділів до них, зокрема **розділ «Організація діяльності підрозділу внутрішнього аудиту»** (з підрозділами «Кількість підрозділів внутрішнього аудиту та працівників, зайнятих у них» (містить інформацію, що характеризує кількість працівників, а також їх штатну та фактичну чисельність); «Організаційна і функціональна незалежність підрозділів внутрішнього аудиту, відповідність кваліфікаційним вимогам працівників підрозділів внутрішнього аудиту» (містить інформацію щодо забезпечення організаційної та функціональної незалежності структурних підрозділів внутрішнього аудиту, а також щодо відповідності кваліфікаційним вимогам працівників підрозділів внутрішнього аудиту); «Стан планування проведення внутрішніх аудитів і виконання планів» (містить загальну інформацію щодо об'єктів, включених до бази даних внутрішнього аудиту, планування проведення внутрішніх аудитів та виконання планів проведення внутрішніх аудитів); **розділ «Стан проведення внутрішніх аудитів»** (з підрозділами «Стан проведення внутрішніх аудитів та інших контрольних заходів» (містить загальну інформацію щодо проведення внутрішніх аудитів та інших контрольних заходів протягом звітного періоду, а також інформацію щодо інших контрольних заходів, які проводились підрозділом внутрішнього аудиту або в яких брали участь працівники підрозділу внутрішнього аудиту); «Результативні показники проведення фінансових аудитів та/або аудитів відповідності» (містить загальні відомості щодо проведених протягом звітного періоду фінансових аудитів та/або аудитів відповідності, кількості установ, охоплених аудитом; кількості установ, у яких виявлені порушення; а також відомості щодо виявлених за результатами проведених аудитів нефінансових та фінансових порушень та стану їх усунення); «Загальні відомості щодо проведення аудитів ефективності» (містить загальні відомості щодо кількості аудитів ефективності, проведених протягом звітного періоду, кількості об'єктів та установ, які охоплені аудитом, кількості установ, у яких виявлено недовіди/проблеми, а також загальні відомості про виявлені недовіди/проблеми); **розділ «Результативність внутрішнього аудиту»** (цей розділ містить інформацію щодо складених аудиторських висновків, а також стану впровадження наданих рекомендацій за результатами проведення внутрішніх аудитів протягом звітного періоду); **розділ «Інформація щодо стану організації і функціонування внутрішнього контролю»** (цей розділ містить вимоги до складання інформації про стан організації і функціонування системи внутрішнього контролю або окремих його елементів, яка ґрунтується на результатах внутрішніх аудитів, проведених протягом року (не обмежуючись лише ними), та професійному досвіду керівника підрозділу внутрішнього аудиту і має забезпечити суб'єкта державного фінансового контролю, керівництво установи інформацією про стан організації

системи внутрішнього контролю та її спроможність забезпечувати дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, а також досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог установи)) [26].

Завершуємо наше дослідження з ознайомленням контролю якості функціонування квазисуб'єктів внутрішнього виду контролю (підрозділів внутрішнього аудиту).

Механізм організації, проведення, оформлення та реалізації результатів контролю за станом внутрішнього аудиту, що здійснюється шляхом оцінки якості внутрішнього аудиту розроблено, Міністерством фінансів України (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 липня 2014 року № 794 [19]).

Оцінка якості проводиться у формі дослідження та організовується і проводиться посадовими особами структурного суб'єкта державного фінансового контролю, уповноваженого Кабінетом Міністрів України, на який покладено функцію контролю за станом внутрішнього аудиту.

Під час оцінки якості посадовими особами структурного суб'єкта державного фінансового контролю, уповноваженого Кабінетом Міністрів України, досліджується дотримання керівником та працівниками підрозділу внутрішнього аудиту вимог нормативно-правових актів із питань внутрішнього аудиту, а саме: *статус і структура підрозділу внутрішнього аудиту, його організаційна та функціональна незалежність, чисельність підрозділу внутрішнього аудиту та стан його укомплектування, відповідність персоналу кваліфікаційним вимогам; внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту, розроблені відповідно до Стандартів; планування діяльності з внутрішнього аудиту; організація внутрішніх аудитів, зокрема розподілу трудових ресурсів, планування внутрішнього аудиту та складання за його результатами програми внутрішнього аудиту; документування ходу внутрішнього аудиту та його результатів; моніторинг виконання (врахування) рекомендацій та результатів їх впровадження; виконання рекомендацій за результатами проведення попередніх зовнішніх оцінок якості; достовірність та своєчасність подання звітності про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту; стан взаємодії підрозділу внутрішнього аудиту зі структурними підрозділами установи та органами державної влади; заходи щодо забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, результати внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту* [19].

Під час оцінки якості проводяться опитування, анкетування посадових осіб установи (керівник та працівники підрозділу внутрішнього аудиту, інші посадові особи, відповідальні за діяльність, що охоплювалась внутрішнім аудитом) з питань, що пов'язані з оцінкою якості [19].

За результатами проведення оцінки якості складаються Звіт та Протокол, який є невід'ємною частиною такого Звіту (*звіт повинен містити перелік скорочень; резюме, яке містить стислий зміст результатів оцінки якості; вступ, у якому зазначаються підстава для проведення оцінки якості, тема оцінки якості та період діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, що підлягав дослідженню, найменування установи та її місцезнаходження, працівники, які проводили оцінку якості та які забезпечували здійснення внутрішнього аудиту у відповідний період, дати початку і закінчення проведення оцінки якості; інформацію та висновки в розрізі кожного питання програми із зазначенням (у разі наявності) фактів недотримання/невиконання вимог нормативно-правових актів із питань внутрішнього аудиту з посиланням на їх назву, номер та дату; загальні висновки за результатами проведення оцінки якості; рекомендації щодо удосконалення внутрішнього аудиту та усунення виявлених недоліків; додатки (перелік нормативно-правових актів, копії документів, завірених в установленому законодавством порядку, інша необхідна інформація)*) [19].

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК ДО РОЗДІЛУ

ОСНОВНА ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Бюджетний Кодекс України від 21 червн. 2001 року № 2542-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>. — Загол. з екрану.
2. Бюджетний Кодекс України від 8 лип. 2010 року № 2456-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931>. — Загол. з екрану.
3. Василик О. Д. Державні фінанси України : підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. — К. : НІОС, 2002. — 608 с.
4. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1001-2011-%EF>. — Загол. з екрану.
5. Інформація щодо зупинення операцій з бюджетними коштами (станом на 27 січня 2017 року) : Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/349343>. — Загол. з екрану.
6. Контроль у системі державного казначейства України (станом на 1 листопада 2016 року) : Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/92828>. — Загол. з екрану.
7. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : Наказ Міністерства фінансів України від 14 верес. 2012 року № 995 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/printable_article/106386. — Загол. з екрану.
8. О внутриведомственном финансовом контроле и документальной ревизии учреждений, предприятий, хозяйственных организаций и строительных : Постановление Совета Народных Комиссаров СССР от 15 апр. 1936 года № 708 // Справочник по контрольно-ревизионной работе в сельском хозяйстве : в 2 ч. / М-во сел. хоз-ва СССР ; под ред. Н. Г. Белова, Н. Ф. Евсеева. — М., 1979. — Ч. 1. — С. 41.
9. Ожегов С. И. Словарь русского языка: ок. 57 000 слов / под ред. проф. Н. Ю. Шведовой. — 14-е изд., стер. — М. : Рус. яз., 1983. — 816 с.
10. Положение о Министерстве финансов СССР : утв. По — становлением Совета министров СССР от 16 фев. 1971 года № 105 // Справочник по контрольно-ревизионной работе в сельском хозяйстве : в 2 ч. / М-во сел. хоз-ва СССР ; под ред. Н. Г. Белова, Н. Ф. Евсеева. — М., 1979. — Ч. 1. — С. 19 — 20.
11. Положення про відомчий контроль за фінансово-господарською діяльністю об'єднань, підприємств, організацій і установ : Постанова Ради Міністрів СРСР від 2 квіт. 1981 року № 325 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ESU;n=934>. — Загол. з екрану.
12. Положення про Державну казначейську службу України : Постанова Кабінету міністрів України від 15 квіт. 2015 року № 215 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-п>. — Загол. з екрану.
13. Положення про Державну казначейську службу України : Указ Президента України від 13 квіт. 2011 року № 460/2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=460%2F2011>. — Загол. з екрану.
14. Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 року № 43 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#n8>. — Загол. з екрану.

15. Порядок зупинення операцій з бюджетними коштами : затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 19 січ. 2011 року № 21 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-п>. — Загол. з екрану.
16. Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів : Наказ Міністерства фінансів України від 23 серп. 2012 року № 938 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1569-12>. — Загол. з екрану.
17. Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : Наказ Міністерства фінансів України від 24 груд. 2012 року № 1407 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>. — Загол. з екрану.
18. Порядок проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень : Наказ Міністерства фінансів України від 1 груд. 2011 року № 1537 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1460-11>. — Загол. з екрану.
19. Порядок здійснення Державною фінансовою інспекцією України контролю за станом внутрішнього аудиту в міністерстві, іншому центральному органі виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, в Раді міністрів Автономної Республіки Крим, в обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях : Наказ Міністерства фінансів України від 31 лип. 2014 року № 794 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1008-14>. — Загол. з екрану.
20. Порядок здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю : Постанова Кабінету Міністрів України від 22 трав. 2002 року № 685 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=685-2002-%EF>. — Загол. з екрану.
21. Про заходи по поліпшенню контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, відомствах УРСР та інших органах управління : Постанова Ради міністрів Української РСР від 26 трав. 1981 року № 294 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP810294.html. — Загол. з екрану.
22. Про заходи щодо поліпшення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 лип. 1998 року № 1053 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1053-98-%EF&p=1267605638503168>. — Загол. з екрану.
23. Про затвердження стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 9 серп. 2002 року № 168 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/32841;jsessionid=2490725DEEF17A3D9FF42465F7A577BE>. — Загол. з екрану.
24. Про затвердження форми звіту про контрольно-ревізійну роботу № 11 — ревізія та Інструкції щодо її заповнення : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 11 берез. 2003 року № 55 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0232-03&p=1286039611770811>. — Загол. з екрану.
25. Про затвердження форми звітності № 1-КРП (квартальна) «Звіт (Зведений звіт) про результати проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» та Інструкції про її складання та подання : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 8 листоп. 2010 року № 422 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0043-11&p=1296162941243156>. — Загол. з екрану.
26. Про затвердження форми звітності № 1-ДВА (піврічна) «Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в міністерстві, іншому центральному

- органі виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, в Раді міністрів Автономної Республіки Крим, в обласній, Київській або Севастопольській міській державній адміністрації» та інструкції про її складання та подання : Наказ Міністерства фінансів України від 27 берез. 2014 року № 347 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0410-14>. — Загол. з екрану.
27. Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 6 січ. 2010 року № 2 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2-2010-%EF>. — Загол. з екрану.
28. Про публічні закупівлі : Закон України від 25 груд. 2015 року № 922-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/922-19>. — Загол. з екрану.
29. Стандарти внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 4 жовт. 2011 року № 1247 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>. — Загол. з екрану.
30. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : Постанова Кабінету Міністрів України від 26 січ. 2011 року № 59 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-п>. — Загол. з екрану.
31. The Lima Declaration [Electronic resource] / The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI 1. — Way of access : http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА ДЛЯ ПОГЛИБЛЕННОГО ВИВЧЕННЯ КУРСУ

32. Внутрішній фінансовий аудит [Електронний ресурс] / Я. ван Тайнен, Р. М. Рудніцька, М. ван Кестерен, Р. Беторіна та ін. — К. : Європейський інститут державного управління та аудиту, 2015. — 77 с. — Режим доступу : <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=132694> ;
33. Державний внутрішній фінансовий контроль: Україна та європейський досвід : навч. посіб. / Я. ван Тайнен, П. П. Андреев, О. О. Чечуліна та ін. — К. : Європейський інститут державного управління та аудиту, 2012. — 183 с.
34. Індикатори стану внутрішнього контролю установи державного сектору України : методичний посібник для керівників установ та державних внутрішніх аудиторів [Електронний ресурс] / П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, М. Г. Тимохін та ін. — К. : Європейський інститут державного управління та аудиту, 2013. — Режим доступу : <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=132700>.
35. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України. — К. : Європейський інститут державного управління та аудиту, 2016. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=133862>.
36. Хмельков А. В. Становлення та розвиток внутрішнього державного фінансового контролю в Україні / А. В. Хмельков // Ефективність державного управління : зб. наук. пр. / Львівський регіон. ін-т держ. упр. Нац. акад. держ. упр. при Президентіві України. — Львів, 2010. — Вип. 23. — С. 474–481.
37. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія [Електронний ресурс] / А. В. Хмельков. — Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2012. — 292 с. — Режим доступу : <http://dspace.univer.kharkov.ua/handle/123456789/12546>.
38. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики : монографія / О. А. Шевчук. — К. : УБС НБУ, 2013. — 431 с.

ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ДО РОЗДІЛУ

Наукова періодика

1. Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Серія «Економічна».
2. «Казна України» – професійне і практичне відомче видання, що комплексно висвітлює казначейську проблематику, журнал Державної казначейської служби України.
3. «Фінансовий контроль» – всеукраїнський науково-практичний журнал.

АДРЕСИ САЙТІВ ІНТЕРНЕТУ

1. <http://www.zakon.rada.gov.ua> – Законодавство України;
2. <http://www.dkrs.gov.ua> – Державна аудиторська служба України;
3. <http://www.minfin.gov.ua> – Міністерство фінансів України;
4. <http://www.treasury.gov.ua> – Державне казначейство України.

РОЗДІЛ 8

ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА АУДИТОРА/РЕВІЗОРА

8.1. МОРАЛЬНО-ЕТИЧНІ ЦІННОСТІ ІНСТИТУТУ КОНТРОЛЮ

У цьому розділі ми приділимо увагу такому специфічному, але фундаментальному питанню, як питання етики, а саме етики інституту контролю в цілому та професійної етики його агентів зокрема.

Поняття «етика» має декілька визначень, зокрема:

– за філософським словником, від грец. «ethos» – буквально «звичка, звичай» – одна з найдавніших теоретичних дисциплін, об'єктом вивчення якої є мораль [5, с. 484];

– за тлумачним словником, сукупність норм поведінки, мораль певної суспільної групи, професії [3, с. 810].

Обидва визначення поняття «етика» нам необхідні для всебічного дослідження визначеного вище питання, тому у цьому підрозділі ми розглянемо моральні аспекти, а в наступному дослідженні піддамо сукупність норм поведінки професій аудитора/ревізора, що зафіксовані відповідним чином.

Підґрунтям щодо вивчення поняття «мораль» під час вивчення інституту контролю є розуміння, що аморальна поведінка суб'єктів контролю (тобто його посадовців) відносно їх об'єктів в межах державного фінансового контролю є неприпустимим явищем за будь-яких умов. Тобто інститут контролю ґрунтується (базується) на ментальній несумісності з аморальною поведінкою та вчинками як цього своєї професійної спільноти, так і щодо об'єктів контролю, стосовно відносин до публічних ресурсів у формі публічних фінансів та публічних майнових ресурсів, а також публічних управлінських дій. Причина цього досить проста – тільки за умов наявності моральних цінностей та застосування їх під час щоденної практики суспільство та держава можуть уникнути необхідності мати нескінченність ланок ланцюга «контролер за діями контролера».

Відтак, «мораль» – за філософським визначенням (від лат. «mores» – звичаї), одна з форм суспільної свідомості, соціальний інститут, що виконує функцію регулювання поведінки людей в усіх без виключення сферах громадського життя. Вимоги моралі набувають форми безособової повинності, однаково зверненої до усіх, а не веління, що виходить від когось. Ці вимоги отримують ідейне обґрунтування у вигляді уявлень про те, як треба людині жити і чинити. Будучи складним суспільним утворенням, мораль включає в себе моральну діяльність (те як прийнято чинити, устої); моральні стосунки, які регулюють цю діяльність, проявляються в різних формах повинності, вимог до людини (Норма моральна, Обов'язок, Відповідальність, Гідність, Совість); моральна свідомість, що відбиває ці стосунки у вигляді відповідних уявлень (норми, принципи, громадський і моральний ідеали, поняття добра і зла, справедливості і несправедливості). Усі ці форми моральної свідомості об'єднані в логічно впорядковану систему, що дозволяє не лише наказувати, але і певним чином мотивувати і оцінювати моральні дії. Стосовно різних сфер громадського життя в моралі формулюються особливі правила (професійна етика), які складають лише самостійні області моралі, що мають єдине обґрунтування [5, с. 254 – 255].

Дослідивши поняття «мораль», ми отримали уявлення про вимоги з боку суспільства до регулювання етичних відносин у сфері інституту контролю в цілому та про особисті моральні якості посадовців його агентів.

Адекватно реагуючи на моральні вимоги суспільства щодо функціонування інституту контролю, наднаціональні інститути з питань державного фінансового контролю, такі як INTOSAI (Міжнародна організація вищих органів фінансового

контролю) та її європейський підрозділ EUROSАI (Європейська організація вищих органів фінансового контролю), роблять власний вклад у розбудову професійної етики на підґрунті морально-етичних принципів. Спонукальні причини до цього полягають у розумінні, що «...Вищий орган державного фінансового контролю, який не вміє адекватно вирішувати питання власної етики, втрачає незалежність та об'єктивність і тим самим лишається довіри суспільства, результатом чого є, те що державний контроль стає безглуздим, не відповідає або навіть суперечить суспільним інтересам...» [7].

Результатом напрацювань INTOSAI в питаннях етики стали розробка та впровадження Етичного кодексу INTOSAI (або Стандарт ISSAI 30), де *етичний кодекс* — це усеосяжне положення про цінності і принципи, які регулюють щоденну роботу аудиторів. Незалежність, повноваження і відповідальність аудитора державного сектору визначають високі етичні вимоги до Вищого органу аудиту (ВОА), а також до співробітників, яких він наймає на роботу або притягає для проведення аудиторською роботи. Етичний кодекс для аудиторів державного сектору повинен включати в себе як етичні вимоги для цивільних службовців у цілому, так і особливі вимоги для аудиторів, включаючи їх професійні обов'язки [6].

Призначення Етичного кодексу INTOSAI полягає в тому, щоб служити основою для національних Етичних кодексів, а його ключові етичні вимоги можна подати візуально на рис. 8.1 [6].



Рис. 8.1. Етичні вимоги Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI)

Розглянемо докладніше визначені ключеві поняття професійної етики, через той смисл, який у них закладено з боку INTOSAI [6], а саме:

– довіра (органи законодавчої і виконавчої влади, широка громадськість і організації, що перевіряються, в праві чекати від вищих органів аудиту (тобто агентів інституту контролю) такої поведінки і підходів, які виключали би будь-які приводи для підозр і докорів і були б гідні довіри і поваги);

– впевненість (органи законодавчої і виконавчої влади, широка громадськість і організації, що перевіряються, мають бути повністю впевнені в справедливості і безсторонності усієї діяльності вищих органів аудиту (тобто агентів інституту контролю));

– надійність (суспільству потрібна надійність. Тому важливо, щоб звіти і висновки вищих органів аудиту (тобто агентів інституту контролю) вважалися б точними і достовірними з боку компетентних третіх осіб);

– чесність (чесність – основоположна вимога Етичного кодексу. Щоб підтримувати громадську довіру, поведінка аудиторів повинна бути поза підозрою і докорами. Чесність може визначатися категоріями правильності і справедливості. Чесність вимагає від аудиторів дотримання букви і духу аудиторських стандартів і етичних норм. Чесність також вимагає від аудиторів дотримання принципів незалежності і об'єктивності, бездоганної відповідності стандартам професійної поведінки, ухвалення рішень із точки зору державних інтересів і застосування принципу абсолютної сумлінності у виконанні своєї роботи і управлінні ресурсами вищих органів аудиту (тобто агентів інституту контролю));

– незалежність (незалежність від організацій, що перевіряються, й інших зацікавлених груп є невід'ємною вимогою до аудиторів. Це означає, що аудитори повинні діяти так, щоб підвищувати або, принаймні, не знижувати рівень своєї незалежності. Дуже важливо, щоб аудитори були незалежні і безпристрасні не лише по суті, але і в поведінці. З усіх питань, що відносяться до аудиторської діяльності, власні або чужі інтереси не повинні завдавати шкоди незалежності аудиторів. На незалежність може вплинути, приміром, зовнішній тиск або вплив на аудиторів; упереджена думка аудитора відносно осіб, що перевіряються, організацій, проєктів або програм; передуюча перевірі робота в організації, що перевіряється; особисті або фінансові стосунки, які можуть послужити причиною конфлікту лояльності або інтересів. Аудитори зобов'язані уникати можливості залучення до будь-яких справ, в яких вони можуть бути особисто зацікавлені);

– об'єктивність та безсторонність (необхідно, щоб об'єктивність і безсторонність були присутніми у будь-якій діяльності аудитора, особливо в підготовці звітів, які мають бути точними і об'єктивними. Висновки і звіти аудиторів, таким чином, повинні ґрунтуватися виключно на даних, отриманих і зібраних відповідно до стандартів аудиту вищих органів аудиту (тобто агентів інституту контролю). Ця інформація повинна безпристрасно відбиватися в висновку, що представляється аудитором);

– політичний нейтралітет (необхідно підтримувати фактичний і відчутний політичний нейтралітет вищих органів аудиту (тобто агентів інституту контролю). Таким чином, важливо, щоб аудитори підтримували свою незалежність від політичної дії для того, щоб безпристрасно виконувати свої обов'язки. Це актуально для аудиторів, оскільки вищі органи аудиту (тобто агентів інституту контролю) тісно співпрацюють з органами законодавчої влади або іншими державними органами, уповноваженими законом розглядати звіти вищих органів аудиту (тобто агентів інституту контролю));

— уникання конфлікту інтересів (*аудитори повинні захищати свою незалежність і уникати будь-яких можливих конфліктів інтересів, відмовляючись від погарунків або вдячності, які можуть бути сприйняті як чинники, що чинять вплив на незалежність і чесність аудиторів. Аудиторам слід уникати стосунків із керівництвом і співробітниками організації, що перевіряється, й іншими організаціями, які можуть впливати, компрометувати або погрожувати здатності аудиторів діяти незалежно. Аудитори не повинні використовувати свій офіційний статус в особистих цілях і повинні уникати стосунків, які спричиняють ризик корупції або викликають сумніви в їх об'єктивності або незалежності. Аудитори не повинні використовувати інформацію, отриману під час виконання своїх обов'язків, для особистої вигоди або на користь інших. Так само вони не повинні розголошувати інформацію, яка забезпечить несправедливу або необґрунтовану перевагу іншим особам або організаціям; вони також не повинні використовувати таку інформацію в цілях завдання шкоди іншим особам);*

— професійна конфіденційність (*інформація, отримана під час перевірок, не повинна розкриватися третій стороні ні письмово, ні усно, за винятком випадків, передбачених законом або іншими документами, що є частиною сталої практики вищих органів аудиту (тобто агентів інституту контролю));*

— компетентність (*аудитори зобов'язані завжди поводитися професійно, а також використовувати у своїй роботі високопрофесійні стандарти, щоб компетентно і беспристрасно виконувати свої обов'язки. Аудитори не повинні братися до такої роботи, яку вони не компетентні виконувати. Аудитори повинні знати і дотримуватися застосовуваних стандартів аудиту, стандартів бухгалтерського обліку і фінансового управління, принципів, процедур і існуючої практики. Також вони повинні добре розуміти конституційні, законодавчі і відомчі принципи і стандарти, що регулюють діяльність організацій, що перевіряються);*

— професійний розвиток (*аудитори повинні постійно удосконалювати навички, необхідні для виконання своїх професійних обов'язків).*

Після впровадження Етичного кодексу постають питання наступного рівня — уникання помилок під час застосування принципів професійної етики, головне з яких — недопущення їх нівелювання.

Тому Європейська організація вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) в особі Спеціальної групи з питань етики (утворена у 2011 р.) визначила напрямки безпеки у застосуванні професійної етики:

— першою небезпекою є тривіалізація етики, ставлення до неї як до модного захоплення. Щоб уникнути ризику тривіалізації, спеціальна група розглядає етику одночасно як сенс існування ВОФК і як центральний напрям в їх діяльності [7];

— друга небезпека, уникнути якої, можливо, ще складніше, пов'язана з розмежуванням понять «законність» і «етика». Якщо ці поняття змішуються, етика втрачає своє значення і сфера застосування етичного кодексу звужується, що робить неможливим рішення численних етичних дилем, з якими ми стикаємося в повсякденному житті і які вимагають застосування певних моральних принципів і цінностей. У разі законності, досить строгого виконання, відповідності букві закону немає місця для дилем, особистого вибору, моральних міркувань або цінностей. Проте в нашому випадку йдеться не лише про дотримання чинного законодавства, але і про моральне перетворення інститутів влади, про зміну методів керівництва. Спеціальна група сформулювала свої викладення у формі «рівнянь» [7], візуалізовано на рис. 8.2.

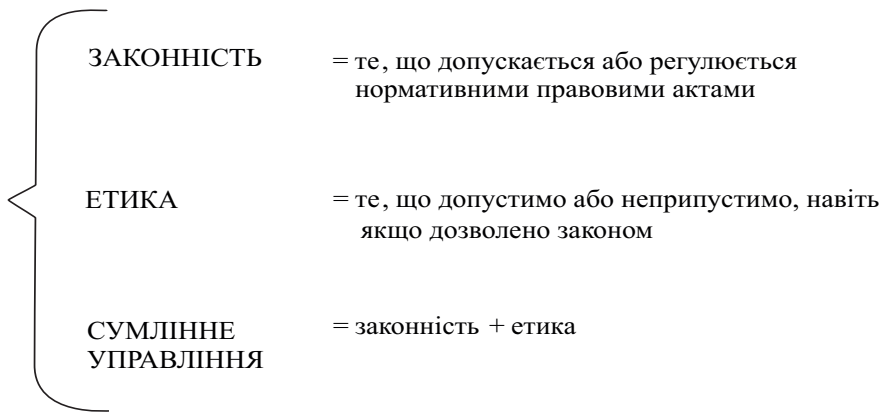


Рис. 8.2. «Рівняння» для зміни методів керівництва Спеціальної групи EUROSAI [7]

Незважаючи на простоту цього рівняння, вирішити його не так вже просто. Дуже часто, коли ми обговорюємо конкретні питання, що входять у компетенцію ВОФК, такі як конфлікт інтересів або протекція в кадровій політиці, ми змішуємо поняття і розглядаємо з точки зору закону ті дії, вчинки і рішення аудитора, які слід розглядати з точки зору етики. Аудитор може діяти цілком законно і в той же час не бездоганно. Крім того він може стикатися з етичними дилемами, для яких не існує однозначного законного рішення. Збалансований підхід до наведеної вище формули й оптимізація добросовісного управління — такі цілі ставлять перед собою керівництво будь-якого ВОФК і кожен з працівників контрольної організації окремо [7].

Підбиваючи підсумок, можемо зауважити, що нами в межах цього підрозділу досліджено вимоги, які висуває держава та суспільство до інституту контролю, які стануть підґрунтям для ознайомлення з застосуванням професійної етики агентами інституту контролю в Україні.

8.2. ВПРОВАДЖЕННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ АГЕНТАМИ ІНСТИТУТУ КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Ознайомлення з питанням морально-етичних цінностей інституту контролю буде не вичерпним без розгляду сформованої за цими цінностями професійної етики та її застосування у практиці агентами інституту контролю що функціонують в Україні.

Спонукальними причинами необхідності розробки та впровадження у своїй діяльності вимог професійної етики є усвідомлення в необхідності мати повну довіру суспільства та держави до своїх заходів та засобів контролю (за всіма його елементами: видами, методами, формами) та його результатів. Тому втрата довіри тягне за собою втрату в необхідності суспільству та державі мати систему державного фінансового контролю.

Власний погляд та відповідно до цього визначені вимоги щодо професійної етики мають майже всі розглянуті нами суб'єкти та квазісуб'єкти державного фінансового контролю України.

По-перше, розглянемо основні положення професійної етики суб'єктів державного фінансового контролю.:

1. *Рахункова палата України* розробила та впровадила Правила професійної етики посадових осіб (далі — Правила етики) (Рішення Рахункової палати від 10 листопада 2015 року № 8-6) [4]. Мета Правил етики полягає у дотриманні етичних норм, правил професійної поведінки, високого рівня відносин між працівниками та у стосунках під час проведення контрольних заходів для забезпечення гарантії високої якості роботи, досягнення довіри та позитивного іміджу Рахункової палати у суспільстві [4]. Правила етики визначають: етичні норми і цінності, якими повинні керуватись у своїй повсякденній роботі посадові особи Рахункової палати як у відносинах із колегами, так і безпосередньо перебуваючи на об'єктах контролю; основні принципи поведінки і моралі, яких повинні дотримуватись всі працівники, незалежно від посади, рангу та статусу; гарантії захисту прав працівника; порядок вирішення конфліктів у колективі та відносинах з посадовими особами інших установ; - визначення ступеня відповідальності за порушення етичних норм та правил поведінки [4].

Базовими критеріями морально-етичних норм і правил поведінки посадових осіб Рахункової палати і, в першу чергу, посадових осіб, які здійснюють контрольні заходи, є *законність, об'єктивність, незалежність, чесність та порядність, професійна компетентність, культура поведінки, конфіденційність, неупередженість та нейтральність* [4].

Важливо, що дотримання Правил етики необхідне під час проведення щорічної оцінки, атестації, зарахування до кадрового резерву, просування по службі, надання характеристики чи рекомендації, заохочення або стягнення [4].

2. *Державна аудиторська служба України* у своїй професійній практиці керується морально-етичними принципами, узагальненими у Кодексі етики, який ще було впроваджено реорганізованим органом (Протокол засідання Методологічної ради ГоловкиРУ від 11.08.09 № 10) [1]. При цьому *Кодекс етики* — це задекларована в принципах система моральних цінностей, які поділяються всіма посадовцями служби і щодо яких ними добровільно взяті зобов'язання на їх дотримання у професійній діяльності [1]. Ключовими принципами професійної етики є *сумлінність, незалежність і об'єктивність, конфіденційність та компетентність* [1]. Головним завданням Кодексу етики є встановлення принципів етики та поведінки Працівника (*тобто посадової особи суб'єкта контролю*) для забезпечення гарантії високої якості його роботи й ефективної роботи суб'єкта контролю. Тому поведінка Працівника (*тобто посадової особи суб'єкта контролю*) повинна відповідати очікуванням громадськості й забезпечувати довіру суспільства та громадян до суб'єкта контролю. При цьому Працівник (*тобто посадова особа суб'єкта контролю*) має прагнути, щоб його поведінка була бездоганною у будь-який час і за будь-яких обставин. Будь-яке невиконання професійних обов'язків чи відхилення від встановлених норм поведінки Працівника (*посадової особи суб'єкта контролю*) ставлять під сумнів його сумлінність і сумлінність суб'єкта контролю, який він представляє, якість та обґрунтованість контролю, а також може викликати настороженість стосовно надійності та компетентності самого суб'єкта контролю. Прийняття та застосування Кодексу етики сприяють зміцненню довіри до

Працівників (*посагових осіб суб'єкта контролю*), суб'єкта контролю в цілому, а також до їхньої роботи [1].

Працівники (*посагові особи суб'єкта контролю*) мають усвідомлювати, що їх поведінка оцінюється керівниками, колегами, працівниками об'єктів контролю та громадськістю та мають прагнути до того, щоб їх поведінка не давала підстав для громадського (морального) осуду. У разі недотримання *Працівником (посаговою особою суб'єкта контролю) положень Кодексу етики*, яке одночасно є порушенням закону (зокрема, Кодексу законів про працю України, законів України «Про державну службу» чи «Про боротьбу з корупцією»), до нього застосовуються заходи згідно з законодавством [1].

В наступну чергу розглянемо основні положення професійної етики квазісуб'єктів державного фінансового контролю, а саме *підрозділи внутрішнього аудиту* (квазісуб'єкти внутрішнього виду контролю), які утворені в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, під час своєї професійної практики керуються Кодексом етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту (далі — Кодекс) розробленим Міністерством фінансів України (наказ Міністерства фінансів України від 29 вересня 2011 року № 1217) [2]. Кодекс це — задекларована в принципах система моральних і професійних цінностей та правил поведінки працівників підрозділу внутрішнього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту і щодо яких ними добровільно взяті зобов'язання на їх дотримання у професійній діяльності [2].

Для забезпечення довіри, впевненості та поваги до підрозділу внутрішнього аудиту (квазісуб'єкта контролю) та в цілому до органу, в якому він працює, Працівник (посадова особа квазісуб'єкта контролю) під час виконання службових обов'язків повинен дотримуватись принципів професійної діяльності, якими є сумлінність, незалежність та об'єктивність, конфіденційність, професійна компетентність [2].

Дотримання *Працівником (посаговою особою квазісуб'єкта контролю) норм Кодексу* враховується кадровою службою органу під час проведення щорічної оцінки та атестації. У разі недотримання *Працівником (посаговою особою квазісуб'єкта контролю)* вимог Кодексу до нього застосовуються відповідні заходи згідно із законами України [2].

Підбиваючи підсумок, можемо узагальнити підхід для отримання та/або підтримання довіри суспільства та держави до власних заходів та засобів контролю агентів інституту контролю та його результатів за допомогою застосування ними вимог професійної етики:

— по-перше, агенти інституту контролю повинні проводити кадрову політику через призму вказаних моральних якостей, тобто посадовцями мають право стати лише такі особи, які наділені усіма вказаними моральними якостями;

— по-друге, функціональне середовище агентів інституту контролю повинно підтримувати умови для збереження посадовцями вказаних моральних якостей під час виконання ними своїх професійних обов'язків;

— по-третє, агенти інституту контролю повинні усувати посадовців у разі порушення ними вимог професійної етики або втрати необхідних моральних якостей.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК ДО РОЗДІЛУ

ОСНОВНА ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Загальні моральні принципи професійної діяльності працівників державної контрольно-ревізійної служби (Кодекс етики) : Протокол засідання Методологічної ради Головки КРУ від 11 серп. 2009 року № 10 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kgu/uk/publish/article/57380>. — Загол. з екрану.
2. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 29 верес. 2011 року № 1217 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>. — Загол. з екрану.
3. Ожегов С. И. Словарь русского языка: ок. 57 000 слов / под ред. проф. Н. Ю. Шведовой. — 14-е изд., стер. — М. : Рус. яз., 1983. — 816 с.
4. Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати : Рішення Рахункової палати від 10 листоп. 2015 року № 8-6 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746913/Pravila_8-6.pdf. — Загол. з екрану.
5. Философский словарь / под ред. М. М. Розенталя. — 3-е изд. — М. : Политиздат, 1972. — 496 с.
6. Code of Ethics /ISSAI FRAMEWORK (2 – PREREQUISITES FOR THE FUNCTIONING OF SAIS) [Electronic resource]. — Way of access : http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm
7. Ethics matters [Electronic resource] / Eduardo Ruiz Garcia // European organisation of supreme audit institutions magazine. — 2015. — № 21. — Way of access : http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/Eurosai21_en.pdf.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

ДЛЯ ПОГЛИБЛЕННОГО ВИВЧЕННЯ КУРСУ

8. The Abu Dhabi Declaration : XXII INCOSAI, United Arab Emirates, 2016 [Electronic resource]. — Way of access : http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/5_events/congresses/EN_AbuDhabiDeclaration.pdf.
9. The Johannesburg Accords : XX INCOSAI, Johannesburg, South Africa, 2010 [Electronic resource]. — Way of access : <http://www.intosai.org/uploads/jhbaccordsen.pdf>.

ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ДО РОЗДІЛУ

Наукова періодика

1. Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна, Серія «Економічна».
2. The International Journal of Government Auditin (Міжнародний журнал державного аудиту — офіційне видання Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю INTOSAI).
3. EUROSAI Magazine (щорічний журнал Європейської організації вищих органів фінансового контролю).

АДРЕСИ САЙТІВ ІНТЕРНЕТУ

1. <http://www.zakon.rada.gov.ua> — Законодавство України;
2. <http://www.dkrs.gov.ua> — Державна аудиторська служба України;
3. <http://www.minfin.gov.ua> — Міністерство фінансів України;
4. <http://www.ac-rada.gov.ua> — Рахункова палата України;
5. <http://www.intosai.org> — Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю;
6. <http://www.eurosai.org> — Європейська організація вищих органів фінансового контролю.

ЧАСТИНА 2

*СИСТЕМА ДІАГНОСТИКИ ЗАСВОЄННЯ
НАВЧАЛЬНОГО МАТЕРІАЛУ*

РОЗДІЛ 1

СТРУКТУРА ТА ЗМІСТ ДІАГНОСТИЧНИХ ЗАВДАНЬ

1.1. ХАРАКТЕРИСТИКА ДІАГНОСТИЧНИХ ЗАВДАНЬ ТА ПОРАДИ З ЗАСТОСУВАННЯ ДІАГНОСТИЧНИХ ЗАВДАНЬ ПІД ЧАС САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

Згідно з Положенням про організацію освітнього процесу в Харківському національному університеті імені В. Н. Каразіна, затвердженим рішенням вченої ради Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна від 25 квітня 2016 року (протокол № 5) та введеним у дію наказом ректора № 0201-1/243 від 23 травня 2016 року, освітній процес у Каразінському університеті здійснюється за такими формами: навчальні заняття, виконання індивідуальних завдань, практична підготовка, контрольні заходи, самостійна робота [1].

При цьому самостійна робота осіб, які навчаються, є основним засобом засвоєння навчального матеріалу у вільний від аудиторних занять час. Вона складається з опрацювання навчального матеріалу, виконання індивідуальних завдань, науково-дослідної роботи.

Тому і діагностичні завдання до дисципліни «Державний фінансовий контроль» повинні надати можливість здобувачу вищої освіти:

- по-перше, у набутті необхідних компетентностей із такої галузі професійної діяльності, як державний фінансовий контроль, а саме:

- у набутті загальних компетентностей: здатність до абстрактного мислення, аналізу та синтезу; здатність планувати та управляти часом; здатність вчитися й оволодівати сучасними знаннями; здатність застосовувати знання у практичних ситуаціях; здатність проведення досліджень на відповідному рівні, здатність до пошуку, оброблення та аналізу інформації з різних джерел; здатність працювати в міжнародному контексті; навички використання інформаційних та комунікаційних технологій; здатність бути критичним і самокритичним; здатність виявляти ініціативу та підприємливість, адаптуватися та діяти у новій ситуації; здатність працювати як у команді, так і автономно; здатність спілкуватися з представниками інших професійних груп різного рівня (з експертами з інших галузей знань/видів економічної діяльності); здатність діяти на основі етичних міркувань (мотивів), соціально-відповідально та громадянсько-свідомо;

- у набутті фахових компетентностей: розуміння та здатність до критичного осмислення концептуальних основ, які стосуються державного фінансового контролю й узагальнюють засади і закономірності функціонування та розвитку системи державного фінансового контролю; здатність опановувати та усвідомлювати інформацію щодо сучасного стану і тенденцій розвитку системи державного фінансового контролю; вміння використовувати теоретичний та методичний інструментарій державного фінансового контролю; здатність використовувати базові знання і практичні навички у сфері державного фінансового контролю; здатність застосовувати сучасне інформаційне та програмне забезпечення, володіти інформаційними технологіями у сфері державного фінансового контролю; здатність складати та аналізувати фінансову звітність, інтерпретувати та використовувати фінансову та пов'язану з нею інформацію; здатність виконувати контрольні функції у сфері фінансів та, в першу чергу, державних фінансів; здатність формувати та реалізовувати комунікації в сфері державного фінансового контролю; здатність обґрунтовувати, приймати професійні рішення в сфері державного фінансового контролю та брати відповідальність за них; здатність підтримувати належний рівень знань та постійно підвищувати свою професійну підготовку у сфері фінансів, державних фінансів та державного фінансового контролю;

- по-друге, підготуватися та впевнено пройти існуючі види контролю результатів навчання, зокрема поточний контроль протягом семестру та підсумковий семестровий контроль.

Програмою навчальної дисципліни «Державний фінансовий контроль» обрано наступні різновиди діагностичних завдань:

- контрольні питання, що сприяють пізнанню та вивченню предмету під час самостійної роботи; дозволяють зорієнтуватися в навчальному змісті предмета; систематизують знання, отримані за предметом; сприяють формуванню компетентностей у професійній галузі; забезпечують підготовку до підсумкового семестрового контролю;

- індивідуальне завдання у вигляді письмової двокомпонентної контрольної роботи, що є формою проведення поточного контролю та виконується під час самостійної роботи з метою більш поглибленого вивчення студентами теоретичного матеріалу та формування вмінь використання цих знань для вирішення відповідних практичних завдань. Тематика варіантів контрольних робіт відповідає нагальним потребам фахової підготовки. Порядок виконання контрольних робіт, зміст та обсяг їх окремих частин, характер вихідних даних, а також інші вимоги наводяться у методичних вказівках (підрозділ 1.2 частини 2 «Інструкція з виконання індивідуальних завдань»);

- семестрові екзамени та заліки, що є формою проведення підсумкового семестрового контролю, де семестровий залік – це форма контролю засвоєння здобувачем вищої освіти теоретичного та практичного матеріалу з окремої навчальної дисципліни за семестр, а семестровий екзамен – це форма контролю, що полягає в оцінці засвоєння здобувачем вищої освіти навчального матеріалу з певної дисципліни на підставі виконання ним залікової роботи, в залежності від спеціальності, за якою здійснюється професійна підготовка здобувача вищої освіти. Семестрові екзамени та заліки проводяться в обсязі навчального матеріалу, визначеного програмою навчальної дисципліни, і в терміни, встановлені навчальним планом. Результати складання семестрових екзаменів і заліків оцінюються цілим числом балів.

Різновиди діагностичних завдань оцінюються за критеріями, визначеними у розділі 2 частини 2 цього підручника.

Нижче наведено декілька порад до застосування наведених діагностичних завдань під час самостійної роботи.

Якщо здобувач вищої освіти працює над вивченням контрольних питань, для самоперевірки своїх знань за дисципліною «Державний фінансовий контроль» та/або з метою підготовки до підсумкового семестрового контролю, варто знаходити відповіді на питання за допомогою предметного покажчика, до якого включено основні терміни та поняття, що зустрічаються у підручнику. Це значно полегшує користування підручником під час процесу пошуку відповіді. І вже через область застосування того чи іншого терміна або поняття, яке може зустрітися чи в окремому розділі в декілька розділах, можна повністю сформулювати уявлення про питання та сформулювати відповідь на нього.

Якщо здобувач вищої освіти працює над виконанням індивідуального завдання з метою проходження поточного контролю за дисципліною «Державний фінансовий контроль», поради стосуються виконання двокомпонентної контрольної роботи в цілому та містять у собі вказівки щодо виконання реферативно-аналітичного й алгоритмічного компонентів.

Починати виконання двокомпонентної контрольної роботи в цілому слід із визначення варіанта контрольної роботи та ознайомлення з методичними вказівками з виконання цього діагностичного завдання, що оформлені у відповідній Інструкції з виконання індивідуального завдання.

Починати виконання реферативно-аналітичного компонента слід з ознайомлення зі змістом навчального матеріалу за обраною тематикою варіанта контрольної роботи у згрупованих із цієї тематики відповідних підрозділах підручника. В подальшому потрібно керуватися основними положеннями, викладеними у навчальному матеріалі кожного тематичного розділу, що відповідає варіанту контрольної роботи, а також згрупованим окремо за кожним тематичним розділом бібліографічним списком з основною та рекомендованою використаною літературою й інформаційними ресурсами для поглибленого вивчення курсу. Для викладення матеріалу в повному обсязі в цьому компоненті контрольної роботи необхідне відображення знань за іншими розділами підручника, що стосуються теми дослідження опосередковано, але вони, безумовно, мають взаємозв'язок та взаємодоповнення.

Починати виконання алгоритмічного компонента слід з ознайомлення з прикладом форми практичного алгоритму, наведеного у відповідних додатках до цього підручника. Також необхідно керуватися основними положеннями викладеними у навчальному матеріалі кожного тематичного розділу, що відповідає варіанту контрольної роботи, а також згрупованим окремо за кожним тематичним розділом бібліографічним списком з основною використаною літературою.

Керуючись наведеними порадами, можна повністю самостійно та успішно виконати та/або підготуватися до виконання наведених діагностичних завдань під час самостійної роботи.

1.2. ІНДИВІДУАЛЬНЕ ЗАВДАННЯ

Програмою навчальної дисципліни «Державний фінансовий контроль» обрано формою проведення індивідуального завдання у вигляді письмової двокомпонентної контрольної роботи, яка безпосередньо сприятиме набуттю здобувачем вищої освіти фахових компетентностей із такої галузі професійної діяльності, як державний фінансовий контроль, що виражається через знання, розуміння, уміння стосовно аспектів планування, організації та здійснення як ревізії, так і аудиту, з подальшою систематизацією, узагальненням, оформленням та реалізацією результатів контрольних заходів визначених суб'єктів відносно об'єктів за предметом державного фінансового контролю.

Двокомпонентна контрольна роботи складається з реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів.

Під час виконання контрольної роботи необхідне почергове виконання кожного з двох компонентів, зокрема:

– по-перше, для виконання реферативно-аналітичного компонента слід продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

– по-друге, для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму посадової особи суб'єкта або квазісуб'єкта державного фінансового контролю з підготовки, проведення та реалізації матеріалів контрольних заходів («Дорожня карта», тобто, по суті, алгоритм компетентних дій посадовця), де потрібно почергово/поетапно визначити головні дії посадовця на основних стадіях контрольного заходу, відповідно до регламентуючих цей процес нормативно-правових актів, з обов'язковим зазначенням законодавчого підґрунтя.

Методичним забезпеченням для виконання письмової двокомпонентної контрольної роботи є наведена у цьому підручнику інструкція з виконання індивідуального завдання.

Прикладом для форми практичного алгоритму слугує додаток А та додаток Б до цього підручника.

1.2.1. ІНСТРУКЦІЯ З ВИКОНАННЯ ІНДИВІДУАЛЬНОГО ЗАВДАННЯ

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Контрольна робота — це індивідуальне завдання, яке передбачає самостійне виконання студентами певної практичної роботи на основі засвоєного теоретичного матеріалу.

Письмова двокомпонентна контрольна робота складається з реферативно-аналітичного й алгоритмічного компонентів, які потребують почергового виконання, зокрема:

— по-перше, для виконання реферативно-аналітичного компонента слід продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

— по-друге, для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму посадової особи суб'єкта або квазісуб'єкта державного фінансового контролю з підготовки, проведення та реалізації матеріалів контрольних заходів («Дорожня карта»), де потрібно почергово/поетапно визначити головні дії посадовця на основних стадіях контрольного заходу, відповідно до регламентуючих цей процес нормативно-правових актів, з обов'язковим зазначенням законодавчого підґрунтя.

Вибираючи варіант контрольної роботи, студент одночасно бере на себе обов'язок стосовно повного виконання усіх її компонентів, щодо освітлення та розкриття вибраного варіанту контрольної роботи на основі засвоєного теоретичного матеріалу з дисципліни.

Тому у разі, якщо у вибраному варіанті контрольної роботи не виконано будь-який компонент, індивідуальне завдання вважається не зробленим.

В кожній групі (якщо дисципліна викладається одразу декілька групам на потоці) повинні бути виконані всі варіанти контрольної роботи. Неприпустимим є вибір одного і того ж варіанту контрольної роботи двома студентами однієї групи (одного потоку). Це допускається тільки коли кількість студентів у групі (на потоці) перевищує кількість запропонованих варіантів.

Приступаючи до контрольної роботи, як на етапі планування, так і на етапі виконання студент повинен ретельно дослідити, підібрати та вивчити відповідні джерела інформації згідно з переліком рекомендованої літератури та інформаційних ресурсів, зазначених у цьому підручнику та/або конспекті лекцій курсу «Державний фінансовий контроль», а саме:

— нормативно-правові акти з питань державного фінансового контролю щодо підготовки, проведення та реалізації матеріалів контрольних заходів суб'єктами державного фінансового контролю;

— законодавчі акти, у тому числі концепції, стратегії, а також рекомендації міжнародних організацій й інституцій із питань державного фінансового контролю;

— методологічне забезпечення здійснення державного фінансового контролю, розроблене суб'єктом та/або квазісуб'єктом та впроваджене в свою діяльність;

— підручники і навчальні посібники;

— монографічна література;

— дослідження науковців, фахівців-практиків у науково-практичній періодиці, як вітчизняної, так і зарубіжній;

— аналітична і статистична інформація з офіційних сайтів як суб'єктів та/або квазісуб'єктом державного фінансового контролю, так і відповідних фінансових інститутів держави.

Контрольна робота має внутрішню структуру з послідовно розташованих її змістовних частин у наступному порядку:

1. Титульний аркуш.
2. Зміст.
3. Вступ.
4. Реферативно-аналітичний компонент.
5. Алгоритмічний компонент.
6. Загальні висновки;
7. Список використаної літератури.

Вимоги щодо задачі та оцінювання контрольної роботи передбачають наступне:

– стосовно термінів виконання і задачі індивідуального завдання на перевірку, то ця інформація визначається програмою навчальної дисципліни «Державний фінансовий контроль» та оголошується здобувачам вищої освіти на початку викладення курсу, тобто на ввідній лекції;

– зі встановленими вимогами до процесу оцінювання індивідуального завдання та критеріями здобувач вищої освіти ознайомлюється в розділі «Критерії оцінювання результатів навчання».

ВИМОГИ ДО ЗМІСЛОВНИХ ЧАСТИН КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ

Визначені змістовні частини двокомпонентної письмової контрольної роботи повинні бути логічно пов'язані між собою, доповнювати і поглиблювати одна одну, та забезпечувати освітлення і розкриття вибраного варіанту індивідуального завдання в повному обсязі.

Розглянемо докладніше вимоги до той чи іншої змістовної частини.

1. Титульний аркуш

Титульний аркуш є першою сторінкою наукової праці й оформлюється за строго визначеними правилами. Приклад оформлення наведено у додатку А до цієї інструкції з виконання індивідуального завдання.

2. Зміст

Зміст — це перелік заголовків рубрик у контрольній роботі. У ньому стисло представлена уся внутрішня структура двокомпонентної контрольної роботи.

Заголовки змісту повинні точно повторювати заголовки у подальшому тексті контрольної роботи. Скорочувати заголовки у змісті або давати їх в іншій редакції порівняно із заголовками у тексті, не дозволяється.

Позначення ступенів прийнятої рубрикації пишуться в один рядок із відповідними заголовками і відділяються від них крапкою.

Всі заголовки у змісті починаються з прописної літери без крапки на кінці. Останнє слово кожного заголовка з'єднують крапками з відповідним номером сторінки у правому стовпчику змісту.

3. Вступ

В цій змістовній частині контрольної роботи зазвичай освітлюється актуальність обраної теми, формулюються об'єкт і предмет дослідження, визначаються мета і зміст поставлених задач, вказується методологія дослідження, повідомляється, у чому полягають теоретична значимість і прикладна цінність отриманих результатів, а також здійснюється аналіз останніх досліджень і публікацій (на які спирається автор).

Таким чином, вступ — дуже відповідальна частина теоретичного завдання контрольної роботи будь-якого варіанта, оскільки він не тільки орієнтує на подальше розкриття теми, але і містить усі необхідні його кваліфікаційні характеристики. Внутрішня структура вступу виглядає наступним чином:

- а) актуальність дослідження;
- б) об'єктно-предметна область дослідження;
- в) мета та завдання дослідження;
- г) методологія дослідження;
- г) інформаційна база дослідження та аналіз останніх досліджень і публікацій.

Розглянемо докладніше вимоги до того чи іншого елементу внутрішньої структури вступу.

Актуальність дослідження

Актуальність полягає у постановці проблеми та ступені її важливості для рішення обраної проблематики контрольної роботи. Це обов'язкова вимога до будь-якої наукової праці, тому цілком зрозуміло, що її вступ повинен починатися з обґрунтування актуальності обраної теми.

Висвітлення актуальності повинно бути небагатослівним. Починати її опис здалеку немає необхідності. Досить у межах 0,5 сторінки тексту показати головне — суть проблемної ситуації, з чого і буде видно актуальність теми.

Таким чином, якщо виконавцю контрольної роботи вдається показати, де проходить межа між знанням і незнанням про предмет дослідження, то йому буває неважко чітко й однозначно визначити наукову проблему, а отже, і сформулювати її суть.

Об'єктно-предметна область дослідження

Обов'язковим елементом вступу будь-якого наукової роботи є формулювання об'єкта і предмета дослідження. Об'єкт і предмет дослідження як категорії наукового процесу співвідносяться між собою як загальне і часткове. В об'єкті виділяється та його частина, що є предметом дослідження. Саме на нього і спрямовано основну увагу студента. Предмет дослідження визначає тему наукової праці, що позначається на титульному аркуші як її заголовок.

Тому можна вважати, що:

- об'єкт — це процес чи явище, що породжує проблемну ситуацію й обране для вивчення;
- предмет — це те, що знаходиться в межах об'єкта.

Мета та завдання дослідження

Після формулювання актуальності наукової проблеми та визначившись з об'єктно-предметною областю контрольної роботи як наукового дослідження логічно перейти до постановки мети та завдань, які потребують досягнення та вирішення.

Формулювання задач необхідно робити якомога більш ретельно, оскільки опис їхнього рішення повинен скласти змістовне наповнення кожного компонента контрольної роботи.

Методологія дослідження

Обов'язковим елементом вступу наукової праці є також указівка на методи дослідження, що служать інструментом у добуванні та аналізі фактичного матеріалу. Це є необхідною умовою досягнення поставленої в роботі мети. Зокрема, в економічній науці застосовуються наступні методи:

- метод наукової абстракції;
- методи аналізу та синтезу;
- статистичні методи, зокрема групування, динамічні порівняння;
- історичний метод;
- економіко-математичні методи та ін.

Всі наведені методи дозволять виконавцю контрольної роботи якісно завершити індивідуальне завдання.

Інформаційна база дослідження та аналіз останніх досліджень і публікацій

Тут дається характеристика основних джерел (конкретні матеріали) одержання інформації (законодавчих, наукових, прикладних), які стали підґрунтям для зроблених виконавцем контрольної роботи тверджень та/або алгоритмічних кроків.

4. Реферативно-аналітичний компонент

Реферативно-аналітичний компонент кожного варіанта контрольної роботи має власну відповідну внутрішню підструктуру:

- а) теоретичний розділ;
- б) аналітичний розділ;
- в) прогностичний розділ.

Зміст розділів реферативно-аналітичного компонента контрольної роботи будь-якого варіанта, повинний відповідати тематиці роботи і цілком її розкривати. Розділи повинні показати уміння виконавця контрольної роботи компетентно, стисло, логічно й аргументовано проводити дослідження та викладати отримані результати відповідно до вимог, що висувуються до індивідуального завдання.

Розглянемо докладніше вимоги до того чи іншого елементу внутрішньої структури реферативно-аналітичного компонента.

Теоретичний розділ

Перший розділ носить загальнотеоретичний характер.

У ньому на основі вивчення наукових робіт вітчизняних і закордонних авторів, а також сучасного законодавства:

- визначається сутність і соціально-економічний зміст предмета дослідження;
- формулюються принципи, основні, вихідні положення побудови предмета дослідження, його функції і місце в загальному об'єкті дослідження, у визначеному аспекті розгляду;
- дається порівняльний аналіз різних економічних теорій і концепцій, що відповідають темі контрольної роботи;
- аналізуються причини і фактори, що впливають на предмет дослідження і змінюють його;
- предмет дослідження класифікується як цілісна система, тобто визначаються його складові частини і структура.

Під час викладення зазначених питань і проблем:

- критично розглядаються різні підходи до їхнього рішення, визначається відношення автора до дискусійних питань;
- враховується історичний і закордонний досвід рішення поставлених у роботі проблем, виявляються визначені закономірності і рекомендації з їхнього використання в нашій фінансовій науці.

Аналітичний розділ

Другий розділ носить аналітичний характер.

У ньому дається глибокий аналіз складових предмета дослідження (класифікованих у першому розділі) з використанням різних методів дослідження.

Базою даних для проведення аналізу повинні бути статистичні та аналітичні матеріали, що стосуються об'єктно-предметної області обраного варіанту контрольної роботи відносно практики контрольної роботи конкретного суб'єкта та/або квазісуб'єкта державного фінансового контролю за певний період.

Під час написання цього розділу студент не обмежується констатацією фактів, а виявляє тенденції розвитку, розкриває недоліки і причини, що їх обумовили, намічає шляхи їхнього можливого усунення. Цей розділ повинен служити наочним підґрунтям висновків і пропозицій, до яких прийде студент у процесі виконання теоретичної частини контрольної роботи.

Прогностичний розділ

Третій розділ будується прогностичним методом, має перспективний характер.

У ньому студент розробляє шляхи удосконалювання предмета дослідження обраного варіанта контрольної роботи, дає пропозиції і рекомендації з підвищення ефективності функціонування державного фінансового контролю. Базою для розробки конкретних рекомендацій служить проведений аналіз досліджуваної проблеми в другому розділі, а також наявний прогресивний вітчизняний і закордонний досвід.

5. Алгоритмічний компонент

Виконання алгоритмічного компонента контрольної роботи вимагає від здобувача вищої освіти визначення вичерпних дій посадовця суб'єкта та/або квазісуб'єкта державного фінансового контролю шляхом схематичного відображення почергового/поетапного здійснення контрольного заходу, відповідно до регламентуючих цей процес нормативно-правових актів.

Цей компонент індивідуального завдання повинен показати рівень студента стосовно:

- по-перше, знання дисципліни в цілому та окремої теми (тематики) зокрема, знати:
 - правові та організаційні основи системи державного фінансового контролю;
 - нормативно-правову базу, що регламентує діяльність суб'єктів державного фінансового контролю;
 - поняття контрольньо-ревізійного процесу та сутність його стадій;
 - організаційно-методичні аспекти проведення контрольних заходів різними суб'єктами та/або квазісуб'єктами державного фінансового контролю стосовно різних об'єктів;
 - повноваження та компетенцію суб'єктів та/або квазісуб'єктів державного фінансового контролю та їх посадових осіб;
 - права та обов'язки об'єктів контролю;
- по-друге, уміння застосовувати теоретичні (теоретико-практичні) знання для виконання практичного завдання шляхом:
 - визначення об'єктів та предмета контролю;
 - розробки алгоритму, організації, планування, проведення та реалізації матеріалів контрольньо-ревізійного заходу посадовою особою суб'єкта та/або квазісуб'єкта державного фінансового контролю;
 - правильно застосовувати методи контролю та його структурні елементи: способи, прийоми, інструментарій під час здійснення контрольного заходу;
- по-третє, з набуття навички стисло, логічно й аргументовано, а також схематично і наочно викладати матеріал, виконання й оформлення якого повинно відповідати вимогам, що висуваються до контрольної роботи.

Розроблений алгоритм організації, планування, проведення та реалізації матеріалів контрольньо-ревізійного заходу посадовою особою суб'єкта та/або квазісуб'єкта державного фінансового контролю — тобто «Дорожня карта» під час виконання будь-якого з варіантів індивідуального завдання, обов'язково має бути виконаним як структурно-логічна схема алгоритму дій, у вигляді набору схем за принципом «етап — кроки», передбачених для того чи іншого контрольного заходу відповідного суб'єкта та/або квазісуб'єкта державного фінансового контролю, з обов'язковим зазначенням законодавчого підґрунтя стосовно кожного як «етапу», так і «кроку».

Прикладом для форми практичного алгоритму слугують додаток Б та додаток В до цього підручника.

6. Загальний висновок

Контрольна робота закінчується заключною частиною, що так і називається — «Загальний висновок», що є поєднанням як висновку теоретичної частини так і підсумку розробки «Дорожньої карти».

У загальному висновку повідомляється, у чому полягає практична значимість і теоретико-методологічна цінність тематики, визначеної у варіантах контрольної роботи.

Він носить форму послідовного та логічного викладення отриманих підсумків і їхнє співвідношення з загальною метою і конкретними задачами, поставленими і сформульованими у вступній частині контрольної роботи.

7. Список використаної літератури

Після загального висновку міститься бібліографічний список використаних джерел під час виконання контрольної роботи.

Бібліографічний апарат — дуже значима частина контрольної роботи здобувача вищої освіти, що відображає та підтверджує самостійну творчу роботу дослідника, зокрема:

— список літератури є вказівкою на джерела з теми дослідження для тих, хто буде вивчати контрольну роботу;

— він дозволяє судити про науково-практичну культуру виконавця контрольної роботи, обсяг його знань із тематики обраного варіанту контрольної роботи.

До бібліографічного списку можна включати тільки роботи, що цитуються виконавцем контрольної роботи.

Самі джерела повинні бути наведені мовою оригіналу та оформлені відповідно до українського стандарту бібліографічного опису (Форма 23, затверджена наказом ВАК України від 3 березня 2008 року № 147).

Назви джерел у списку літератури розміщуються в порядку згадування в тексті.

ВИМОГИ ЩОДО ОФОРМЛЕННЯ КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ

Контрольна робота повинна бути не тільки грамотно написана, але і правильно оформлена.

Оформлення — одна з найважливіших стадій роботи над контрольною роботою. Надання відповідної форми тексту контрольної роботи має принципове значення, оскільки контрольна робота складається не тільки з текстової частини, але містить у собі формули, додатки, таблиці, ілюстрації, графіки. Усі ці види матеріалу повинні бути представлені в контрольній роботі відповідно до загальноприйнятих вимог, що висуваються до наукових робіт.

Контрольна робота повинна бути надрукована на комп'ютері на одній стороні аркуша формату А4 (210 x 297 мм) за допомогою текстового редактора Microsoft Word.

Під час друку на комп'ютері використовуються:

- шрифт Times New Roman;
- кегль шрифту (розмір символів) — 14;
- полуторний міжрядковий інтервал;
- розмір полів: ліве — 20 мм, праве — 20 мм, нижнє і верхнє — 20 мм.

Обсяг контрольної роботи повинен забезпечувати вичерпне виконання передбачених завдань, а кількість інформаційних джерел повинна бути повною для розкриття варіанта контрольної роботи.

Співвідношення між окремими частинами роботи наступне:

- зміст — 1 сторінка;
- теоретична частина — не менше 30 сторінок;
- розробка практичного алгоритму — кількість сторінок не регламентується;
- загальний висновок — не менше 2 сторінок;

— бібліографічний список використаних джерел — кількість сторінок не регламентується.

Сторінки роботи варто нумерувати арабськими цифрами, дотримуючись наскрізної нумерації по всьому тексту. Номер сторінки проставляється в правому верхньому куті без крапки наприкінці.

Титульний аркуш та зміст не включаються в загальну нумерацію сторінок.

Скорочення слів і словосполучень приводять відповідно до державних стандартів. Контрольна робота має бути зброшурованою у м'якій обкладинці.

ВИМОГИ ДО ІЛЮСТРАТИВНОГО МАТЕРІАЛУ КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ

Кожен із двох компонентів контрольної роботи має власні вимоги до ілюстративного матеріалу. Розглянемо докладніше за компонентами.

1. Вимоги до ілюстративного матеріалу реферативно-аналітичного компонента контрольної роботи

Розкриття обраної теми того чи іншого варіанту контрольної роботи на теоретичному рівні, де потрібно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад та аналізу фактичних даних з обраної теми, не може бути якісно виконано без його наочного відображення — або у формі графічного матеріалу (креслення, графіки, схеми, діаграми, фотознімки, малюнки тощо), або у табличній формі, або у поєднанні цих форм.

Вимоги до графічного матеріалу

Графічний матеріал повинен бути органічно пов'язаний зі змістом завдання роботи та у наочній формі ілюструвати основні положення теорії, аналізу і прогнозування. Тобто графічним матеріалом повинен бути проілюстрований кожен розділ теоретичного завдання.

Необхідна кількість, склад і зміст графічного матеріалу в кожному розділі теоретичного завдання визначається студентом.

Креслення, графіки, схеми, діаграми, фотознімки, малюнки тощо варто розташовувати в роботі безпосередньо після того уривку тексту, в якому вони згадуються вперше, чи на наступній сторінці, якщо в зазначеному місці вони не уміщаються.

За необхідності під графічним матеріалом розміщують пояснюючі дані (примітки).

Графічний матеріал позначають словом «Рис.» і нумерують послідовно в межах розділу, номер повинен складатися з номера розділу і порядкового номера графічного матеріалу (у межах розділу), між якими ставиться крапка (*наприклад*: Рис. 1.2 — другий рисунок першого розділу).

Назва міститься під графічним матеріалом, через один рядок після зображення чи приміток, посередині рядка.

Якщо графічний матеріал не вміщається на одній сторінці, можна його перенести на інші, при цьому назву поміщають на першій сторінці. На наступних сторінках під графічним матеріалом пишуть, *наприклад*: «Продовження рис. 2.1».

На увесь графічний матеріал повинні бути посилення в тексті, при цьому слово «рисунок» у тексті пишуть скорочено, *наприклад*: «...на рис. 1.2». У повторних посиленнях на графічний матеріал треба вказувати скорочено слово «дивися», *наприклад*: «див. рис. 1.3».

Вимоги до оформлення таблиць

Цифровий матеріал рекомендується поміщати в контрольній роботі у вигляді таблиць, але за наявності в тексті невеликого за обсягом цифрового матеріалу його недоцільно оформляти таблицею, а варто давати у вигляді тексту.

Таблицю варто розташовувати в роботі безпосередньо після того уривку тексту, у якому вона згадується вперше, чи на наступній сторінці.

Таблиці нумерують послідовно в межах розділу. У правому верхньому куті над відповідною назвою таблиці розміщують напис «Таблиця» зі вказівкою її номера. Номер таблиці повинен складатися з номера розділу і порядкового номера таблиці, між якими ставиться крапка, наприклад: «Таблиця 1.2» (друга таблиця першого розділу).

Якщо в контрольній роботі одна таблиця, її нумерують за загальними правилами. Кожна таблиця повинна мати назву, яку розміщують над таблицею посередині рядка. Назва і слово «Таблиця» починають із великої букви. Назву не підкреслюють.

Заголовки граф таблиці повинні починатися з прописних літер, підзаголовки із рядкових, якщо останні підкоряються заголовку. Наприкінці заголовків, підзаголовків, граф і рядків таблиці крапка не ставиться. Таблицю варто розміщати так, щоб читати її без повороту роботи. Якщо таке розміщення неможливе, таблицю розташовують так, щоб її можна було читати, повертаючи роботу за годинниковою стрілкою.

Під час переносу таблиці на іншу сторінку голівку таблиці варто повторити і над нею праворуч розміщують слова «Продовження табл. 2.1» зі вказівкою її номера. Якщо голівка таблиці велика, допускається її не повторювати: у цьому випадку варто пронумерувати графи і повторити їхню нумерацію на наступній сторінці. Назву таблиці не повторюють.

Усі цифрові дані повинні бути логічно однорідними та порівнянними, основу їхнього угруповання повинні складати істотні ознаки.

Якщо цифрові чи інші дані в якому-небудь рядку таблиці відсутні, то ставиться прочерк.

Якщо всі показники, наведені в таблиці, виражені в одній і тій же одиниці, то її позначення міститься над таблицею праворуч.

Заміняти лапками повторювані в таблиці цифри, математичні знаки, знаки відсотка, позначення марок матеріалу, позначення нормативних документів не допускається.

На всі таблиці повинні бути посилання в тексті теоретичної частини контрольної роботи, при цьому слово «таблиця» у тексті пишуть скорочено, наприклад: «...у табл. 1.2». У повторних посиланнях на таблиці треба вказувати скорочено слово «дивися», наприклад: «див. табл. 1.3».

2. Вимоги до ілюстративного матеріалу під час розробки алгоритмічного компонента контрольної роботи

Алгоритм компетентних дій посадової особи суб'єкта та/або квазісуб'єкта державного фінансового контролю («Дорожня карта») має бути виключно у наочній формі, у вигляді схеми.

Структура схеми (графічного матеріалу) в кожному конкретному варіанті контрольної роботи визначається студентом, але графічний матеріал повинен бути органічно пов'язаний зі змістом роботи та вичерпно ілюструвати виконання обраного варіанту індивідуального завдання.

Схеми (графічний матеріал) варто розташовувати в роботі безпосередньо після заголовку етапу, в якому вони згадуються вперше.

Доречно відвести сторінку під ілюстрацію окремої схеми за кожним кроком/етапом. Таким чином, буде досягнута максимальна наочність відображення виконання варіанта завдання та зручніше буде виконати вимоги стосовно оформлення роботи.

Додаток А

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ В.Н.КАРАЗІНА

Факультет _____

Кафедра _____

Рівень вищої освіти (освітньо-кваліфікаційний рівень) _____

Напрямок підготовки _____

Спеціальність _____

З А В Д А Н Н Я

НА КОНТРОЛЬНУ РОБОТУ

(прізвище, ім'я, по батькові студента)

1. Варіант контрольної роботи _____

2. Строк подання студентом роботи _____

3. Керівник контрольної роботи

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

1.2.2. ПЕРЕЛІК ТА ВАРІАНТИ ІНДИВІДУАЛЬНИХ ЗАВДАНЬ

ВАРІАНТ 1: «ЗДІЙСНЕННЯ ПЛАНОВОЇ РЕВІЗІЇ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України з підготовки, проведення планової ревізії та реалізації її матеріалів.

ВАРІАНТ 2: «ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів.

ВАРІАНТ 3: «ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

ВАРІАНТ 4: «ЗДІЙСНЕННЯ ОПЕРАЦІЙНОГО АУДИТУ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів операційного аудиту.

ВАРІАНТ 5: «ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів аудиту ефективності.

ВАРІАНТ 6: «ПРОВЕДЕННЯ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО АУДИТУ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів фінансово-господарського аудиту.

ВАРІАНТ 7: «КОНТРОЛЬ У СФЕРІ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ ДЕРЖАУДИТ-СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів перевірки державних закупівель.

ВАРІАНТ 8: «КОНТРОЛЬНІ ЗАХОДИ У СКЛАДІ РЕВІЗІЙНИХ КОМІСІЙ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів контрольного заходу у складі ревізійних комісій господарських організацій, у яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків статутного капіталу.

ВАРІАНТ 9: «ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ РАХУНКОВОЮ ПАЛАТОЮ УКРАЇНИ» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Рахункової палати України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів виїзної перевірки.

ВАРІАНТ 10: «КОНТРОЛЬ БЮДЖЕТНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ПІД ЧАС ЗАРАХУВАННЯ НАДХОДЖЕНЬ І ЗДІЙСНЕННЯ ВИТРАТ КАЗНАЧЕЙСТВОМ УКРАЇНИ» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента, необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної казначейської служби України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів із застосування контрольних повноважень під час казначейського обслуговування місцевих бюджетів, обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів.

ВАРІАНТ 11: «ЗУПИНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ БЮДЖЕТНИМИ КОШТАМИ КАЗНАЧЕЙСТВОМ УКРАЇНИ» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної казначейської служби України з застосування контрольних повноважень зупинення операцій з бюджетними коштами.

ВАРІАНТ 12: «КОНТРОЛЬНІ ПОВНОВАЖЕННЯ КАЗНАЧЕЙСТВА УКРАЇНИ У СФЕРІ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної казначейської служби України з застосування контрольних повноважень під час здійснення державних закупівель.

ВАРІАНТ 13: «ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ (АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ)» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Підрозділу внутрішнього аудиту з підготовки, проведення та реалізації матеріалів внутрішнього аудиту ефективності.

ВАРІАНТ 14: «ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ (ФІНАНСОВИЙ АУДИТ)» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Підрозділу внутрішнього аудиту з підготовки, проведення та реалізації матеріалів внутрішнього фінансового аудиту.

ВАРІАНТ 15: «ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ (АУДИТ ВІДПОВІДНОСТІ)» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Підрозділу внутрішнього аудиту з підготовки, проведення та реалізації матеріалів внутрішнього аудиту відповідності.

ВАРІАНТ 16: «ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗПОРЯДНИКАМИ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

ВАРІАНТ 17: «РЕВІЗІЯ ОБ'ЄКТІВ КОНТРОЛЮ, ПОВ'ЯЗАНИХ ІЗ ДЕРЖАВНОЮ ТАЄМНИЦЕЮ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України з ревізії в державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях, що провадять діяльність, пов'язану з державною таємницею.

ВАРІАНТ 18: «ОПЕЧАТУВАННЯ КАС, КАСОВИХ ПРИМІЩЕНЬ, СКЛАДІВ ТА АРХІВІВ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» — складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України з опечатування кас, касових приміщень, складів та архівів.

ВАРІАНТ 19: «ЗУПИНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ БЮДЖЕТНИМИ КОШТАМИ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» – складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України з зупинення операцій із бюджетними коштами.

ВАРІАНТ 20: «ОФОРМЛЕННЯ МАТЕРІАЛІВ ПРО АДМІНІСТРАТИВНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» – складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України з оформлення матеріалів про адміністративні правопорушення.

ВАРІАНТ 21: «ПРОВЕДЕННЯ ЗАХОДІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ РАХУНКОВОЮ ПАЛАТОЮ УКРАЇНИ» – складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Рахункової палати України з підготовки, проведення та реалізації матеріалів заходів державного фінансового контролю у сфері публічних закупівель.

ВАРІАНТ 22: «РЕВІЗІЯ ЗА ЗВЕРНЕННЯМ ПРАВООХОРОНОГО ОРГАНУ ЗА МІСЦЕЗНАХОДЖЕННЯМ ОБ'ЄКТА КОНТРОЛЮ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» – складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України з підготовки та проведення планової та/або позапланової виїзної ревізії за зверненнями правоохоронних органів за місцезнаходженням об'єкта контролю.

ВАРІАНТ 23: «ПРОВЕДЕННЯ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ РАХУНКОВОЮ ПАЛАТОЮ УКРАЇНИ» – складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Рахункової палати України з підготовки, проведення та реалізації фінансового аудиту.

ВАРІАНТ 24: «УПРАВЛІННЯ І КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ У РАХУНКОВІЙ ПАЛАТІ УКРАЇНИ» – складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Рахункової палати України з управління і контролю якості контрольних заходів.

ВАРІАНТ 25: «ПРОВЕДЕННЯ ЗАХОДІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ ДЕРЖАВНОЮ АУДИТОРСЬКОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» – складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України з проведення заходів державного фінансового контролю у сфері публічних закупівель.

ВАРІАНТ 26: «АУДИТ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ДЕРЖАВНОЮ АУДИТОРСЬКОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» – складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України з аудиту нематеріальних активів.

ВАРІАНТ 27: «СКЛАДАННЯ ПРОТОКОЛУ ПРО ПОРУШЕННЯ БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА ДЕРЖАВНОЮ АУДИТОРСЬКОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ» – складається з виконання реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів:

1) для виконання реферативно-аналітичного компонента необхідно продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмета дослідження за фактичними даними;

2) для виконання алгоритмічного компонента необхідне розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта») посадової особи Державної аудиторської служби України зі складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства.

1.3. КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Поясніть, у чому полягає цінність інституту контролю для суспільства.
2. Охарактеризуйте ієрархію функцій фінансів та їх реалізацію в фінансово-економічній сфері держави.
3. Дайте визначення поняттям «суб'єкт державного фінансового контролю» та «Supreme Audit Institution» та розкрийте їх тотожність і відмінність.
4. Дайте визначення поняттю «агент інституту контролю» та вкажіть його сутність та сферу впливу.
5. Наведіть сукупність складових системи державного фінансового контролю та вкажіть зв'язки між елементами цієї системи та їх ієрархічне сполучення.
6. В чому полягає принцип каузальності у державному фінансовому контролі?
7. Наведіть схему логічного ланцюга взаємозв'язку категорій «фінанси» і «система державного фінансового контролю».
8. Що таке «система державного фінансового контролю» та у чому полягає її цілісність?
9. Дайте визначення поняттю «Державний фінансовий контроль» та його різновидам;
10. Які є форми здійснення державного фінансового контролю та в чому полягає відмінність між ними?
11. Що є основними функціями державного фінансового контролю країни?
12. Вкажіть, що є предметом та об'єктом державного фінансового контролю.
13. В чому полягає мета і сутність диференціації фінансових органів держави на суб'єкти державного фінансового контролю та на державні органи окремих фінансових повноважень?
14. В чому полягає «Метод фінансового контролю», яка його структура та склад кожного елемента цієї структури?
15. Які вимоги встановлює Бюджетний кодекс України стосовно організації державного фінансового контролю?
16. Назвіть статутні цілі та завдання Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI.
17. Які вимоги щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у бюджетному законодавстві?
18. Прокоментуйте входження України до міжнародних інституцій із державного фінансового контролю.
19. Опишіть повноваження Рахункової палати з контролю у бюджетному процесі.
20. Перерахуйте повноваження Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів із контролю за дотриманням бюджетного законодавства.
21. Вкажіть основні положення щодо контролю, зафіксовані у Лімській Декларації керівних принципів контролю, прийнятій IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів INTOSAI.
22. Визначте рівні впровадження та законодавче підґрунтя здійснення державного фінансового контролю в країні.

23. Чи є повноваження у Казначейства України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства?
24. Що вважається порушенням бюджетного законодавства?
25. Охарактеризуйте структуру Міжнародних стандартів для вищих органів фінансового контролю (ISSAI).
26. Наведіть перелік заходів впливу за порушення бюджетного законодавства та їх застосування.
27. Чи є зустрічна звірка методом державного фінансового контролю, якщо так, то якого суб'єкта державного фінансового контролю?
28. Перерахуйте склад стандартів ISSAI, які відносяться до «Рівня 1. Керівні принципи».
29. Перерахуйте склад стандартів ISSAI, які відносяться до «Рівня 2. Попередні умови роботи ВОФК».
30. Перерахуйте склад стандартів ISSAI, які відносяться до «Рівня 3. Основоположні принципи аудиту».
31. Перерахуйте склад стандартів ISSAI, які відносяться до «Рівня 4. Методичні рекомендації з аудиту».
32. Яка мета розробки Керівництва INTOSAI по сумлінному управлінню (INTOSAI-GOV)?
33. В чому полягає зупинення операцій із бюджетними коштами та хто є уповноваженим на таку дію?
34. Поясніть причини та механізм диференціації фінансових органів держави на суб'єкти та квазісуб'єкти державного фінансового контролю і на державні органи окремих фінансових повноважень.
35. Чи передбачена відповідальність за порушення бюджетного законодавства, якщо так, то яка і яким законодавчим актом?
36. В чому полягає державний фінансовий контроль у сфері публічних закупівель та повноваження з цього питання суб'єктів та квазісуб'єктів державного фінансового контролю?
37. Опишіть особливості застосування такого різновиду аудиту, як «Операційний аудит» з боку суб'єкта державного фінансового контролю, уповноваженого Кабінетом Міністрів України.
38. Поясніть механізм проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів, а також ревізій державного фінансового контролю.
39. Наведіть ситуаційні приклади взаємодії між суб'єктами державного фінансового контролю та квазісуб'єктами державного фінансового контролю.
40. Поясніть особливості співпраці суб'єктів державного фінансового контролю з державними органами окремих фінансових повноважень.
41. Обґрунтуйте на законодавчому рівні відносини суб'єктів та квазісуб'єктів державного фінансового контролю з правоохоронними органами держави.
42. Вкажіть різновиди взаємодії суб'єктів та квазісуб'єктів державного фінансового контролю з правоохоронними органами держави.
43. Назвіть інституційні групи та субгрупування в кожній групі фінансових органів держави
44. Охарактеризуйте компетенцію контролю Рахункової палати України.
45. Вкажіть заходи державного фінансового контролю Рахункової палати України та їх методологічний інструментарій.

46. Поясніть предметно-об'єктну область державного фінансового контролю Рахункової палати України та особливості здійснення державного фінансового контролю відносно деяких об'єктів за предметом контролю.

47. Які етапи становлення суб'єкта державного фінансового контролю, уповноваженого Кабінетом Міністрів України?

48. Поясніть заходи впливу суб'єктів та квазісуб'єктів державного фінансового контролю під час здійснення контролю та за його результатами;

49. Назвіть методи проведення Державною аудиторською службою України фінансового контролю та їх визначення.

50. Поясніть здійснення органами Державної аудиторської служби України різновидів аудиту – відмінність та загальні риси.

51. В чому полягає сутність проведення інспектування органами Державної аудиторської служби України та їх різновиди?

52. В чому полягає сутність внутрішнього виду контролю в Україні та його квазісуб'єкти;

53. Поясніть контрольний механізм Казначейства України та повноваження впливу стосовно порушень фінансового законодавства?

54. Опишіть роль та алгоритм зупинення операцій із бюджетними коштами Казначейством України.

55. Обґрунтуйте законодавче підґрунтя здійснення внутрішнього державного фінансового контролю.

56. Поясніть компетенцію та унормування функціонування підрозділу внутрішнього аудиту.

57. Вкажіть причини, що обумовили необхідність впровадження професійної етики аудитора/ревізора.

58. В чому полягають моральні принципи професійної діяльності працівників суб'єктів державного фінансового контролю?

59. Назвіть правила професійної етики посадових осіб квазісуб'єкта державного фінансового контролю.

60. Вкажіть зміст та цілі етичних вимог наднаціонального інституту з питань державного фінансового контролю.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК ДО РОЗДІЛУ**ОСНОВНА ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА**

1. Положення про організацію освітнього процесу в Харківському національному університеті імені В. Н. Каразіна, затвердженого рішенням вченої ради Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна від 25.04.2016 р., протокол № 5 та введеного в дію наказом ректора № 0201-1/243 від 23.05.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.univer.kharkov.ua/ua/general/docs/files_pol. – Загол. з екрану.
2. Врублевська С. Оновлено «Дорожню карту» інспектора / С. Врублевська // *Фінансовий контроль*. – 2013. – № 7. – С. 26–30.
3. Глущенко Н. Операційний аудит – окремі аспекти / Н. Глущенко // *Фінансовий контроль*. – 2012. – № 6. – С. 24–25.
4. Оніщук В. Аудит нематеріальних активів / В. Оніщук // *Фінансовий контроль*. – 2016. – № 12. – С. 15–19.

РОЗДІЛ 2

КРИТЕРІЇ ОЦІНЮВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ НАВЧАННЯ

2.1. ПІДГРУНТЯ ТА ВИМОГИ ДО ОЦІНЮВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ НАВЧАННЯ

Критерії оцінювання та проведення видів контролю результатів навчання розроблено на основі: Положення про організацію освітнього процесу в Харківському національному університеті імені В. Н. Каразіна, затвердженого рішенням Вченої ради Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна від 25.04.2016 р., протокол № 5 та введеного в дію наказом ректора № 0201-1/243 від 23.05.2016 р., та Положення про систему запобігання та виявлення академічного плагіату у наукових та навчальних працях працівників і здобувачів вищої освіти Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна, затвердженого рішенням Вченої ради Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна від 27.04.2015 р., протокол № 5 та введеного в дію наказом ректора № 0501-1/173 від 14.05.2015 р. [1; 2].

В освітньому процесі використовуються такі види контролю результатів навчання: вхідний, поточний протягом семестру, контрольні роботи, передбачені навчальним планом, приймання індивідуальних завдань, курсових робіт, підсумковий семестровий, відстрочений контроль, атестація здобувачів вищої освіти.

Контроль засвоєння навчального матеріалу дисципліни, винесеного на самостійну роботу, є обов'язковим.

Форми контролю визначаються робочою програмою навчальної дисципліни і можуть включати в себе виконання контрольних робіт, включених до навчального плану, курсових робіт, індивідуальних завдань, тестів, розрахунково-графічних робіт, рефератів, винесення самостійно засвоєного матеріалу на підсумковий семестровий контроль (разом із матеріалом, що вивчався під час проведення аудиторних навчальних занять) тощо.

Під час проведення видів контролю результатів навчання та/або під час оцінювання результатів навчання здобувачів вищої освіти здійснюються заходи запобігання прояву як академічного шахрайства, так і академічного плагіату, де:

— академічне шахрайство — несамостійне виконання здобувачем вищої освіти екзаменаційних, залікових, контрольних, курсових робіт, індивідуальних завдань, списування, використання заборонених на контрольному заході навчальних та довідкових матеріалів, відтворення у своїх працях чужих опублікованих результатів (текстів) без належного посилання на автора, фальсифікація результатів;

— академічний плагіат — оприлюднення у письмовій або електронній формі (частково або повністю) наукових результатів, отриманих та оприлюднених іншими особами, як результатів власного дослідження та/або відтворення опублікованих текстів інших авторів без відповідного посилання. Різновиди плагіату:

- 1) копіювання та оприлюднення виконаної іншим автором роботи як своєї;
- 2) дослівне копіювання фрагментів тексту (від фрази до набору речень) без належного оформлення цитування;
- 3) внесення незначних правок у скопійований матеріал (переформулювання речень, зміна порядку слів в них тощо) та без належного оформлення цитування;
- 4) парафраза — переказ своїми словами чужих думок, ідей або тексту; сутність парафрази полягає в заміні слів (знаків), фразеологічних оборотів або пропозицій під час використання будь-якої авторської наукової праці (збереженої на електронних або паперових носіях, у тому числі розміщеної в мережі Інтернет).

Відповідальність за академічне шахрайство передбачена наступна, а саме:

— якщо академічне шахрайство виявлене під час проведення екзамену, заліку, контрольної роботи, науково-педагогічний працівник, який проводив контрольний захід, сповіщає службовою запискою декана факультету (директора інституту, центру) та завідувача кафедри про факт виявлення академічного шахрайства. Здобувач вищої освіти, винний в академічному шахрайстві, може бути видалений з аудиторії, де проводиться контрольний захід, а його оцінка за виконання екзаменаційної, залікової, контрольної роботи має бути знижена до 0 балів;

— якщо академічне шахрайство виявлене під час перевірки екзаменаційної, залікової, контрольної, курсової роботи, іншого індивідуального завдання, оцінка здобувача вищої освіти за виконання екзаменаційної, залікової, контрольної, курсової роботи, індивідуального завдання має бути знижена до 0 балів.

ШКАЛА ОЦІНЮВАННЯ

Оцінка виставляється за такою системою:

Сума балів за всі види навчальної діяльності протягом семестру	Оцінка за національною шкалою	
	для екзамену	для заліку
90–100	відмінно	зараховано
70–89	добре	
50–69	задовільно	
1–49	незадовільно	не зараховано

2.2. КРИТЕРІЙ ОЦІНЮВАННЯ ПОТОЧНОГО КОНТРОЛЮ

Програмою навчальної дисципліни «Державний фінансовий контроль» обрано формою проведення поточного контролю — індивідуальне завдання у вигляді письмової двокомпонентної контрольної роботи, що виконується під час самостійної роботи.

Двокомпонентна контрольна роботи складається з реферативно-аналітичного та алгоритмічного компонентів.

Під час виконання контрольної роботи необхідно наступне:

— реферативно-аналітичний компонент потребує продемонструвати знання з теоретико-методологічних засад з обраної теми та здійснити аналіз предмету дослідження за фактичними даними;

— задля виконання алгоритмічного компонента, потребується, розроблення практичного алгоритму посадової особи суб'єкта або квазісуб'єкта державного фінансового контролю з підготовки, проведення та реалізації матеріалів контрольних заходів («Дорожня карта»), де потрібно почергово/поетапно визначити головні дії посадовця на основних стадіях контрольного заходу, відповідно до регламентуючих цей процес нормативно-правових актів, з обов'язковим зазначенням законодавчого підґрунтя.

Виконана студентом контрольна робота має бути належно оформлена й здана викладачеві для перевірки в установлені графіком терміни.

Виконані студентами контрольні роботи перевіряються викладачем на предмет академічного шахрайства та відповідності, установленій Інструкцією з виконання індивідуального завдання вимогам щодо структури, обсягу роботи, якості виконання завдань, знання студентами основних положень нормативних актів, якості та

повноти інформаційних джерел, обґрунтованості висновків, відповідності вимогам стосовно оформлення та ілюстрування.

Застереженням є наступне правило: застосування в контрольній роботі скасованих або неактуальних законодавчих актів із питань функціонування, повноважень та компетенції суб'єктів або квазісуб'єктів державного фінансового контролю є неприпустимим. У такому випадку оцінюванню контрольна робота не підлягає.

По закінченні перевірки викладач узагальнює результати розгляду контрольної роботи, підбиває підсумки та оголошує результати в навчальних групах. Якщо якість контрольної роботи незадовільна, а результат оцінювання — негативний, робота повертається студенту, який повинен виконати контрольну роботу на ту саму чи іншу тему за погодженням із викладачем.

Оцінка контрольної роботи є підсумком поточного контролю знань студентів.

Загальна кількість — 60 балів, з них:

— 30 балів за повне виконання практичної роботи щодо освітлення та розкриття вибраного варіанту контрольної роботи на основі засвоєного теоретичного матеріалу, за наявності зауважень — мінус 5 балів за кожне зауваження;

— 30 балів за виконання практичної роботи без зауважень щодо структури та оформлення контрольної роботи, за наявності зауважень — мінус 5 балів за кожне зауваження.

Розкриття обраної теми на теоретичному рівні	Розроблення практичного алгоритму («Дорожня карта»)	Сума
До 30 балів	До 30 балів	60

2.3. КРИТЕРІЙ ОЦІНЮВАННЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ

Підсумковий семестровий контроль є обов'язковою формою оцінювання результатів навчання здобувачів вищої освіти. Він проводиться в терміни, встановлені графіком навчального процесу, та в обсязі навчального матеріалу, визначеного програмою навчальної дисципліни.

Формою проведення поточного контролю є семестровий залік або семестровий екзамен, залежно від спеціальності, за якою здійснюється професійна підготовка здобувача вищої освіти, де:

— семестровий екзамен — це форма контролю засвоєння здобувачем вищої освіти теоретичного та практичного матеріалу з окремої навчальної дисципліни за семестр;

— семестровий залік — це форма контролю, що полягає в оцінці засвоєння здобувачем вищої освіти навчального матеріалу з певної дисципліни на підставі виконання ним певних видів робіт на лекційних, практичних, семінарських, лабораторних заняттях, виконання індивідуальних завдань, підсумкової залікової роботи та оцінювання результатів інших видів навчальної діяльності відповідно до програми навчальної дисципліни.

Семестрові екзамени та заліки проводяться в обсязі навчального матеріалу, визначеного програмою навчальної дисципліни, і в терміни, встановлені навчальним планом. Результати складання семестрових екзаменів і заліків оцінюються цілим числом балів.

Робота з підсумкового контролю передбачає 30 варіантів, з двома типами завдань у кожному:

— по-перше, дати розгорнуту відповідь на запропоновані теоретичні питання;

– по-друге, дати визначення специфічному терміну згідно з Глосарієм термінів керівництва ІНТОСАІ з фінансового аудиту (ISSAI-1003).

Загальна сума балів письмової екзаменаційної (залікової) роботи дорівнює 40 балам, з них:

– кожна повна, правильна відповідь на теоретичне питання оцінюється у 9 балів, неповна відповідь – 1 – 5 балів; відсутність відповіді або відповідь неправильна – 0 балів;

– правильне та повне визначення терміна оцінюється у 4 бали, неповне визначення, відсутність визначення або визначення неправильне – 0 балів.

Оцінка підсумкового контролю виставляється за національною шкалою як сума балів, набраних здобувачем вищої освіти протягом семестру під час виконання контрольних заходів, передбачених програмою навчальної дисципліни (практики), та балів, набраних під час складання семестрового екзамену (заліку). Максимальна сума балів, які може набрати здобувач вищої освіти під час вивчення навчальної дисципліни (проходженні практики), складає 100.

Поточний контроль	Підсумковий контроль	Сума
За виконання контрольної роботи, до 60 балів	За виконання письмової екзаменаційної (залікової) роботи, до 40 балів	100

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК ДО РОЗДІЛУ**ОСНОВНА ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА**

1. Положення про організацію освітнього процесу в Харківському національному університеті імені В. Н. Каразіна, затвердженого рішенням Вченої ради Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна від 25.04.2016 р., протокол № 5 та введеного в дію наказом ректора № 0201-1/243 від 23.05.2016 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.univer.kharkov.ua/ua/general/docs/files_pol. — Загол. з екрану.
2. Положення про систему запобігання та виявлення академічного плагіату у наукових та навчальних працях працівників і здобувачів вищої освіти Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна, затвердженого рішенням Вченої ради Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна від 27.04.2015 р., протокол № 5 та введеного в дію наказом ректора № 0501-1/173 від 14.05.2015 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.univer.kharkov.ua/docs/antiplagiat_nakaz_polozhennya.pdf. — Загол. з екрану.

ДОДАТКИ

Додаток А

**«ДОРОЖНЯ КАРТА» ІНСПЕКТОРА З ПІДГОТОВКИ,
ПРОВЕДЕННЯ ПЛАНОВОЇ РЕВІЗІЇ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ МАТЕРІАЛІВ**
(джерело: «Фінансовий контроль», 2013, №7 (90), с. 26-30)

СХВАЛЕНО

Методологічною радою Держфінінспекції України
Протокол засідання від 05.06.2013 № 5
Голова Методологічної ради Держфінінспекції України
В. В. Костюшко

«Дорожня карта» інспектора з підготовки, проведення планової ревізії та реалізації її матеріалів

1. ПІДГОТОВКА ДО ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЇ

1.1. Аналіз ризиків
та підстав, від-
повідно до яких
заплановано прове-
дення ревізії

1.2. Аналіз матеріалів
контрольних заходів,
проведених у попередніх
періодах. Аналіз
нормативної бази

1.3. Аналіз інформації про
ймовірні порушення, отри-
мані від правоохоронних
органів, громадян,
юрідичних осіб, зі ЗМІ

**1.4. Аналіз дору-
чень Верховної
Ради, Президента,
Уряду, правоохо-
ронних органів**

1.5. Аналіз інформації, отриманої
від органів Міндоходів України, у т.ч.
щодо контрагентів об'єкта контролю
— угода між ГоловКРУ і ДПА
від 12.06.2003

**1.6. Направлення повідомлення про проведення пла-
нової ревізії за 10 календарних днів до її початку, а також
інформування правоохоронного органу про початок
проведення ревізії**
— п. 8 Порядку № 550**

**1.7. Складання програми та робочого плану, визначення складу ревізійної групи,
— підготовка направлень на проведення ревізії**
— пп. 7 та 11 Порядку № 550**; Типові програми ревізії (накази ДФІ України від 14.10.2011
№ 14; від 06.02.2012 № 45), форма Робочого плану ревізії
(наказ ДФІ України від 28.05.2013 № 122)

2. ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЙ

<p>2.1. Вручення керівництву об'єкта контролю у першій день проведення ревізії направлені, програми ревізії та здійснення відмітки в журналі реєстрації перевірок об'єкта контролю п. 7, 12 та 14 Порядку № 550**</p>	<p>2.2. У разі наявності фактів, які унеможливають чи перешкоджають проведенню ревізії, інформування керівництва органу ДФІ про наявність таких фактів для прийняття рішення п. 23 Порядку № 550**</p>	<p>2.3. У разі недопуску та ненадання документів об'єктом контролю складання акта із зазначенням таких фактів. Інформування органу управління адмін. протоколу за перешкоджання у проведенні ревізії за ст. 164-2 КУпАП. Інформування правоохоронного органу про такі факти для вжиття заходів п. 23 Порядку № 550**</p>	<p>2.4. Перевірка діяльності об'єкта контролю відповідно до питань програми ревізії та робочого плану. Прийняття в установленому порядку рішення щодо способу перевірки питань програми ревізії (суцільний чи вибірко-вий) з урахуванням вимог щодо перевірки визначених операцій виключно суцільним способом розділи III, IV Методичних рекомендацій****</p>
<p>2.5. Періодичне заслуховування керівників ревізійних груп керівними працівниками органів ДФІ України протягом всього строку інспектування про поточні (проміжні) результати проведення ревізії з наданням схем п. 1 наказу ДФІ України від 01.04.2013 № 83</p>	<p>2.6. У разі виявлення фактів порушень узгоджених їх кваліфікації з юридичною службою. Для ДФІ України – вжиття заходів для визначення працівника юридичної служби, який здійснюватиме юридичний супровід ревізії; періодична явка до такого працівника за допомогою управильній кваліфікації виявлених порушень наказ ГоловкиРУ від 22.06.2010 № 211 та доповідна записка до нього, наказ ДФІ України від 01.06.2013 № 128</p>	<p>2.7. У разі відсутності бух. обліку складання акта із зазначенням такого факту. Складання адмін. протоколу про відсутність бух. обліку за ст. 164-2 КУпАП. Направлення вимоги об'єкту контролю щодо поновлення обліку у двомісячний строк. Інформування правоохоронного органу та органу управління для вжиття заходів. У разі непоновлення обліку в установлений строк складання адмін. протоколу про перешкоджання проведенню ревізії за ст. 164-2 КУпАП. Повторне інформування органу управління п. 23, 24, 25 Порядку № 550**</p>	<p>2.10. За наявності передбачених законодавством обставин на підставі рішення суду – вилучення оригіналів документів, які свідчать про порушення, до закінчення ревізії п. 10 п. 6 (п. 6.10) Положення про ДФІ, її територіальні підрозділи*, п. 20 Порядку № 550**</p>
<p>2.8. Пред'явлення об'єкту контролю вимоги про проведення інвентаризації. У разі відмови складання акта із зазначенням такого факту та звернення до суду щодо забезпечення проведення інвентаризації, а до ухвалення такого рішення – опечатування в установленому порядку кас, касових приміщень, складів та архівів. Складання адмін. протоколу про перешкоджання проведенню ревізії за ст. 164-2 КУпАП постанова КМУ від 26.07.2006 № 1028***</p>	<p>2.9. Інформування ДФІ України про спеціфічні порушення, які виявлені територіальними органами ДФІ під час проведення ревізій та можуть бути типовими, для подальшого використання під час проведення інших ревізій (обмін досвідом)</p>	<p>2.10. За наявності передбачених законодавством обставин на підставі рішення суду – вилучення оригіналів документів, які свідчать про порушення, до закінчення ревізії п. 10 п. 6 (п. 6.10) Положення про ДФІ, її територіальні підрозділи*, п. 20 Порядку № 550**</p>	

2.11. У разі необхідності отримання письмових пояснень від працівників об'єкта контролю, причетних до виявлених порушень, а також інформації від інших осіб, які мали правові відносини з об'єктом контролю

пп. 9 п. 6 (п. 6.9) Положення про ДФІ, її територіальні підрозділи*;
п. 18 Порядку № 550**

2.12. У разі необхідності здійснення зустрічних звірок, контрольних обмірів, залучення спеціалістів та експертів, направлення запитів.

У разі необхідності проведення значної кількості зустрічних звірок та за наявності інших, передбачених законодавством, підстав зупинення ревізії.

У разі зупинення ревізії понад 3 робочих дні направлення об'єкту контролю повідомлення про дату зупинення ревізії та складання акта з зазначенням виявлених на дату зупинення ревізії фактів

пп. 13 п. 6 (п. 6.12) Положення про ДФІ, її територіальні підрозділи*;
п. 16, 22 Порядку № 550**

2.13. У разі необхідності продовження термінів проведення ревізії ініціювання відповідного питання перед керівництвом органу ДФІ (у разі продовження в межах визначеної Законом тривалості) або звернення до суду (у разі продовження понад визначену Законом тривалість, але не більше ніж на 15 робочих днів).

п. 9 Порядку № 550**

* У разі необхідності звернення до юридичної служби з метою юридичного супроводу проведення ревізії

3. ДОКУМЕНТУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ РЕВІЗІЇ

3.1. Документування ревізії в розрізі кожного питання програми. Відображення способу проведення перевірки (суцільний, вибірковий).

У випадку вибіркового способу відображення конкретного періоду чи операцій, щодо яких проводиться перевірка

розділ V Методичних рекомендацій****

3.2. Наведення висновку про наявність чи відсутність порушень щодо кожного питання, визначення винних осіб

пп. 3.4.2 розділу V Методичних рекомендацій****, п. 21 Порядку № 550**

3.3. У разі виявлення порушень долучення до матеріалів ревізії копій документів, які свідчать про такі порушення

пп. 3.4.2 розділу V Методичних рекомендацій****

3.4. Визначення наявності та суми збитків

пп. 3.4.2 розділу V Методичних рекомендацій****

3.5. Подання проекту акта на узгодження керівництву галузевого підрозділу не пізніше ніж за 3 робочих дні до закінчення ревізії. Оформлення першого розділу Висновку щодо підготовки та розгляду матеріалів ревізії не пізніше ніж за 3 робочих дні до закінчення ревізії, другого розділу – не пізніше останнього дня проведення ревізії

пп. 1.1, 1.3 наказу ГоловкиРУ від 18.01.2006 № 18, додаток 1 до нього

3.6. Подання проекту акта на узгодження юридичній службі не пізніше ніж за 3 робочих дні до закінчення ревізії. Розгляд юридичною службою поданих матеріалів протягом 3 робочих днів з дня отримання проекту

пп. 1.2 наказу ГоловкиРУ від 18.01.2006 № 18, наказ ГоловкиРУ від 22.06.2010 № 211 (додаток до записки до нього), наказ ДФІ України від 01.06.2013 № 128

3.7. У разі наявності неузгодженостей між позиціями галузевого підрозділу і юридичної служби винесення на розгляд Робочої групи з розгляду спірних питань питання про кваліфікацію виявлених фактів незаконного, нецільового використання чи недостачі ресурсів (у тому числі збитків) не пізніше ніж за 3 робочих дні до надання акта на підписання об'єкту контролю

п. 1.2 наказу ГоловкиРУ від 18.01.2006 № 18, наказ ДФІ України від 22.12.2012 № 106

* У разі необхідності звернення до юридичної служби з метою юридичного супроводу документування результатів ревізії

4. ПІДПИСАННЯ АКТА РЕВІЗІЇ

4.1. Підписання, реєстрація акта ревізії та направлення протягом 5 робочих днів після закінчення ревізії його 1-го і 3-го примірників об'єкту контролю для підписання	п. 39 Порядку № 550**
4.2. Направлення об'єкту контролю 2-го примірника акта ревізії не пізніше наступного робочого дня після надходження підписаних об'єктом контролю примірників акта	п. 41 Порядку № 550**
4.3. У разі ненадходження підписаних об'єктом контролю примірників акта протягом 3 робочих днів після їх отримання об'єктом контролю складання акта про відмову від підпису	п. 40 Порядку № 550**
4.4. У разі надходження заперечень (зауважень) до акта ревізії надання в установленому порядку об'єкту контролю висновку на них у строк не пізніше ніж 15 робочих днів після отримання заперечень (зауважень) в установленому порядку	п. 43 Порядку № 550**

* У разі необхідності звернення до юридичної служби з метою юридичного супроводу під час підписання акта ревізії

5. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ РЕВІЗІЇ

5.1. Оформлення третього розділу Висновку щодо підготовки та розгляду матеріалів ревізії не пізніше наступного робочого дня після підписання об'єктом контролю акта за результатами ревізії або складання акта про відмову від підпису, а у разі надходження заперечень (зауважень) – не пізніше наступного робочого дня після направлення висновку на них	п. 1.3 наказу ГоловкиРУ від 18.01.2006 № 18, додаток 1 до нього
5.2. Складання протоколів про адміністративні правопорушення за ст. 164-2, 164-12, 164-14, 163-12, 166-6 КУпАП	ст. 38, 234-1 та 255 КУпАП
5.3. Застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства: попередження; зупинення операцій; призупинення асигнувань; зменшення асигнувань; повернення коштів до відповідного бюджету; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів	ст. 117 Бюджетного кодексу України, розділ VI Методичних рекомендацій****
5.4. Направлення об'єкту контролю письмових вимог щодо усунення виявлених ревізійою порушень, ініціювання питання про відповідність займаній посаді винних осіб та пред'явлення цивільних позовів до винних осіб у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а в разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновку на них	п. 46, 49 Порядку № 550**
5.5. Інформування органів управління про результати ревізії, ініціювання питання про відповідність займаній посаді винних осіб (у тому числі керівників об'єктів контролю), пред'явлення цивільних позовів до винних осіб, а також надання пропозицій щодо внесення змін до актів об'єкта контролю (його органу управління) – у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а в разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновку на них	п. 47, 49 Порядку № 550**, п. 1, 2 розпорядження КМУ від 19.01.2011 № 148-р, п. 2 постанови КМУ від 29.11.2006 № 1673
5.6. У разі виявлення фактів, що свідчать про порушення податкового законодавства, інформування органів Міндоходів України про результати ревізії у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а в разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновку на них	п. 47 Порядку № 550**

5.4. Направлення об'єкту контролю контролю письмових вимог щодо усунення виявлених порушень, ініціювання питання про відповідність займаній посаді винних осіб та пред'явлення цивільних позовів до винних осіб у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а в разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих дні після направлення висновку на них

п. 46, 49 Порядку № 550**

5.5. Інформування органів управління про результати ревізії, ініціювання питання про відповідність займаній посаді винних осіб (у тому числі керівників об'єктів контролю), пред'явлення цивільних позовів до винних осіб, а також надання пропозицій щодо внесення змін до актів об'єкта контролю (його органу управління) – у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а в разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих днів після направлення висновку на них

п. 47, 49 Порядку № 550**, п. 1, 2 розпорядження КМУ від 19.01.2011 № 148-р, п. 2 постанови КМУ від 29.11.2006 № 1673

5.6. У разі виявлення фактів, що свідчать про порушення податкового законодавства, інформування органів Міндоходів України про результати ревізії у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а в разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих днів після направлення висновку на них

п. 47 Порядку № 550**

5.7. У разі виявлення порушень законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, інформування Держфінмоніторингу України про результати ревізії у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а в разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих днів після направлення висновку на них

п. 47 Порядку № 550**

5.8. У разі виявлення порушень законодавства у сфері ліцензування інформування органів ліцензування про результати ревізії у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а в разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих днів після направлення висновку на них

п. 47 Порядку № 550**

5.9. У разі необхідності інформування для реагування інших органів державної влади та органів місцевого самоврядування про результати ревізії у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а в разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих днів після направлення висновку на них

п. 47 Порядку № 550**

5.10. У разі якщо ревізія проводилася за зверненням правоохоронного органу та у випадках виявлення порушень, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь, передача матеріалів ревізії правоохоронним органам у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а в разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих днів після направлення висновку на них

ДФІ України від 25.01.2012 № 25-18/110

<p>5.11. У разі виявлення порушень, за які не передбачена кримінальна відповідальність або які не містять ознак корупційних діянь, інформування правоохоронних органів про результати ревізій у строк не пізніше ніж 10 робочих днів після реєстрації акта, а у разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше ніж 3 робочих днів після направлення висновку на них абзац третій п. 48 Порядку № 550**</p>	<p>5.12. За наявності підстав направлення термінових донесень (для територіальних органів ДФІ) за результатами ревізії у п'ятнадцятиденний термін з дня підписання акта ревізії, а в разі надходження заперечень (зауважень) до нього – не пізніше 3 робочих днів від дня направлення висновку на них п. 5 Порядку, затвердженого наказом ДФІ України від 11.01.2012 № 11</p>	<p>5.13: Здійснення постійного контролю письмових вимог органу ДФІ про усунення порушень (до повного усунення порушень).</p> <p>У разі їх невиконання протягом установленого у вимозі строку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) направлення об'єкту контролю нагадування щодо усунення порушень; 2) інформування органу управління про невиконання об'єктом контролю заходів щодо усунення виявлених порушень; 3) ініціювання перед юридичною службою органу ДФІ питання про звернення до суду щодо спонукання до виконання вимог стосовно усунення порушень з питань збереження і використання активів, а також стягнення у дохід держави коштів, одержаних за незаконними договорами, без установлення законом підстав або з порушенням вимог законодавства п. 50, 52 Порядку № 550**
---	---	--

* У разі необхідності звернення до юридичної служби з метою реалізації матеріалів ревізії

6. ФОРМУВАННЯ РЕВІЗІЙНОЇ СПРАВИ

<p>6.1. Формування справи за матеріалами ревізії не пізніше 3 робочих днів після підписання об'єктом контролю акта за результатами ревізії або складання акта про відмову від підпису, а в разі надходження заперечень (зауважень) – не пізніше 3 робочих днів після направлення висновку на них п. 1 Порядку, затвердженого наказом ДФІ України від 07.09.2012 № 295</p>	<p>6.2. Оформлення четвертого розділу Висновку щодо підготовки та розгляду матеріалів ревізії не пізніше 3 робочих днів після підписання об'єктом контролю акта за результатами ревізії або складання акта про відмову від підпису, а в разі надходження заперечень (зауважень) – не пізніше 3 робочих днів після направлення висновку на них.</p> <p>У виключних випадках у разі застосування шляхів реалізації матеріалів ревізії, що є тривалими в часі (подання позову тощо), цей строк може бути продовжений в установленому порядку до повної реалізації матеріалів ревізії п. 1.3 наказу ГоловкиРУ від 18.01.2006 № 18, додаток 1 до нього</p>	<p>6.3. Заповнення інформаційної картки про результати ревізії протягом 6 робочих днів після завершення ревізії, а в разі надходження заперечень (зауважень) – протягом 3 робочих днів після надання висновку на них п. 1.3 наказу ГоловкиРУ від 14.03.2006 № 93</p>
---	---	--

* Положення про ДФІ, її територіальні підрозділи – Положення про Державну фінансову інспекцію України, затверджене Указом Президента України від 23.04.2011 № 499/2011; Положення про державні фінансові інспекції в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 03.10.2011 № 1236

** Порядок № 550 – Порядок проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 № 550

*** Постанова КМУ від 26.07.2006 № 1028 – Порядок опечатування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами кас, касових приміщень, складів та архівів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26.07.2006 № 1028

**** Методичні рекомендації – Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Держфінінспекції України, затверджені наказом Держфінінспекції України від 14.12.2011 № 90

**«ДОРОЖНЯ КАРТА» АУДИТОРА З ПІДГОТОВКИ,
ПРОВЕДЕННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ МАТЕРІАЛІВ ОПЕРАЦІЙНОГО АУДИТУ**
(джерело: «Фінансовий контроль», 2012, №6 (77), с. 24-25)

**«Дорожня карта» аудитора
з підготовки, проведення та реалізації матеріалів операційного аудиту**
1. Підготовка до проведення операційного аудиту

<p>1.1. Підготовка переліків господарських операцій та платіжних доручень, що підлягають моніторингу <u>п.п.1 п.5 Порядку № 506**</u></p>	<p>1.2. Погодження з органом управління об'єкта аудиту переліків господарських операцій та платіжних доручень, що підлягають моніторингу <u>п.п.1 п.5 Порядку № 506**</u></p>	<p>1.3. Розроблення та затвердження програми операційного аудиту <u>п.п.2 п.5 Порядку № 506**</u></p>	<p>1.4. Підготовка направлень на проведення операційного аудиту <u>п.6 Порядку № 506**</u></p>
---	---	---	--

2. Проведення операційного аудиту та документування його результатів

<p>2.1. Вручення керівникові об'єкта аудиту на направлень на проведення операційного аудиту, програми операційного аудиту та здійснення відмітки в журналі реєстрації перевірок об'єкта аудиту (за наявності) <u>п.п.2 п.5, 7 Порядку № 506**</u></p>	<p>2.2. Інформування керівництва Держфінінспекції, органу управління та КМУ про наявність фактів, які унеможливають чи перешкоджають проведенню операційного аудиту, складання акта про недопуск, ненадання документів (за наявності таких фактів) <u>п. 7 Порядок № 506**</u></p>	<p>2.3. Проведення моніторингу господарських операцій (здійснених або запланованих до здійснення) з урахуванням можливих ризиків*** <u>п.п.1 п.5 Порядку № 506**</u></p>	<p>2.4. Проведення моніторингу платіжних доручень, до їх підписання керівником об'єкта аудиту (з урахуванням можливих ризиків***) <u>п.п.1 п.5 Порядку № 506**</u></p>
<p>2.5. Здійснення (за потреби) зустрічних звірок, контрольних обмірів, залучення спеціалістів та експертів, направлення запитів про ДФІ* <u>п.п.1, 13 п. 6 Положення</u></p>	<p>2.6. Виявлення ознак, що можуть свідчити про відхилення від установленого законодавством порядку використання державних ресурсів, надання пропозицій керівникові об'єкта аудиту щодо ефективного використання державних ресурсів та складання Повідомлення про ДФІ* <u>п.п.1 п.5 Порядку № 506**</u></p>	<p>2.7. Виявлення фактів порушення законодавства та складання Довідки <u>п.8 Порядку № 506**</u></p>	<p>2.8. Складання Вимоги щодо виявлених фактів порушення законодавства (за кожною складеною Довідкою) <u>п.91 Порядку № 506**</u></p>

3. Реалізація результатів операційного аудиту

<p>3.1. Підготовка для подання органу управління та за потреби Фонду державного майна пропозицій щодо ефективного використання державних ресурсів</p> <p>п.п.4 п.5 Порядку № 506**</p>	<p>3.2. Оцінка стану усунення керівником об'єкта аудиту недоліків і порушень, виявлених за результатами операційного аудиту (протягом року)</p> <p>п. п. 5 п.5 Порядку № 506</p>	<p>3.3. Оцінка врахування пропозицій, внесених керівником об'єкта аудиту протягом звітного року за результатами операційного аудиту (протягом року)</p> <p>п. п. 5 п.5 Порядку № 506</p>	<p>3.4. Передача Довідок відповідному галузевому підрозділу Держфінінспекції для врахування та ініціювання проведення контрольного заходу</p> <p>п.9¹ Порядку № 506**, наказ Головки КРУ від 09.02.2011 № 24****</p>	<p>3.5. Облік виявлених (попереджених), усунутих (врахованих) порушень законодавства; складання звіту про результати операційного аудиту</p> <p>Наказ ДФІ від 27.01.2012 № 33*****</p>
--	--	--	---	--

4. Аудиторський звіт

<p>4.1. Оцінка стану усунення об'єктом аудиту недоліків і порушень, виявлених під час операційного аудиту (за звітний рік)</p> <p>п.п.5 п.5 Порядку № 506**</p>	<p>4.2. Аналіз річної фінансової звітності суб'єкта господарювання</p> <p>п.п.6 п. 5 Порядку № 506**</p>	<p>4.3. Розроблення проекту аудиторського звіту; обговорення проекту аудиторського звіту з керівником об'єкта аудиту та складання протоколу розбіжностей до нього; підписання аудиторського звіту</p> <p>п.п.6 п. 5 Порядку № 506**</p>	<p>4.4. Направлення аудиторського звіту керівникові об'єкта аудиту та його органів управління</p> <p>п. 10 Порядку № 506**</p>
---	--	---	--

* Положення про ДФІ – Положення про Державну фінансову інспекцію України, затверджене Указом Президента України від 23.04.2011 № 499.

** Порядок № 506 – Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2009 № 506.

*** Перелік ризиків, що можуть спричинити неефективне використання державних ресурсів або їх втрату.

**** Наказ Головки КРУ від 09.02.2011 № 24 – наказ Головки КРУ від 09.02.2011 № 24 «Про затвердження Порядку взаємодії».

***** Наказ ДФІ від 27.01.2012 № 33 – наказ Державної фінансової інспекції України від 27.01.2012 № 33 «Про внесення змін до наказу Головки КРУ від 04.09.2009 № 218.