

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ
СТУСА

ДАШКЕВИЧ ОЛЕНА МИХАЙЛІВНА

Допускається до захисту:
завідувач кафедри
теорії та історії держави і
права
та адміністративного права,
к.ю.н., доцент

А.Є. Краковська

« _____ » _____ 2020 р.

Адміністративно-правове регулювання державного аудиту

Спеціальність 081 Право

Магістерська робота

Керівник:

Петренко Г.О., доцент кафедри теорії
та історії держави і права та
адміністративного права,
к.е.н., доцент

Оцінка: _____ / _____ / _____

(бали/за шкалою ЄКТС/за національною шкалою)

Голова ЕК: _____
(підпис)

Вінниця – 2020

ЗАТВЕРДЖЕНО:

Керівник: Петренко Г. О.
доцент кафедри теорії та історії
держави і права та
адміністративного права
кандидат економічних наук, доцент

«23» грудня 2019 р.

МАГІСТЕРСЬКЕ ЗАВДАННЯ

студентки 1 курсу СО «Магістр» групи «Б»
денного відділення спеціальності «Право»
Дашкевич Олени Михайлівни

- 1. Тема роботи:** Адміністративно-правове регулювання державного аудиту.
- 2. Строк надання студентом роботи керівнику:** 15 листопада 2020 р.
- 3. Вихідні дані до роботи:** наукова література, нормативно-правові акти України та інших держав, практика застосування законодавства щодо здійснення державного аудиту.
- 4. Робота виконується на базі:** кафедри теорії та історії держави і права та адміністративного права.
- 5. Результати дослідження:** уточнення поняття державного аудиту та його місця в системі фінансового контролю України; конкретизація видів державного аудиту та порядку його проведення.
- 6. Область застосування результатів роботи:** наукова діяльність.

Тема магістерської роботи зареєстрована № 03/08 від «09» січня 2020 р.;
№ 479/08 від «15» жовтня 2020 р.

Ст. лаборант кафедри _____ (підпис)

УЗГОДЖЕНО

«26» грудня 2019 р.

Зав. кафедри теорії та історії держави і
права та адміністративного права
к.ю.н., доцент

А.Є. Краковська

АНОТАЦІЯ

Дашкевич О. М. Адміністративно-правове регулювання державного аудиту. Магістерська робота. Кафедра теорії та історії держави і права та адміністративного права юридичного факультету, Донецький національний університет імені Василя Стуса Міністерства освіти і науки України, Вінниця, 2020. 114 с.

В першому розділі роботи досліджено поняття та зміст державного аудиту, визначено його місце в системі фінансового контролю. Здійснюючи класифікацію фінансового контролю, уточнено поняття зовнішнього та внутрішнього державного аудиту. Охарактеризовано його суб'єктний склад, виділено об'єкт та предмет державного аудиту. У другому розділі роботи розглянуто процедури організації та здійснення аудиту Рахунковою палатою, як вищим органом незалежного зовнішнього державного фінансового контролю. Здійснено аналіз порядку проведення державного фінансового аудиту, що здійснюються Державною аудиторською службою України та внутрішніми аудиторами.

Ключові слова: аудит, державний аудит, фінансовий контроль, Рахункова палата; внутрішні аудитори, Державна аудиторська служба.

Бібліограф.: 103 найм.

SUMMARY

Dashkevych O. Administrative and legal Regulation of State Audit. The Master's Thesis. Department of theory and history of state and law and administrative law of Law Faculty, Vasyl' Stus Donetsk National University Ministry of Education and Science of Ukraine, Vinnitsa, 2020. 114 p.

The first section of the work explores the concept and content of public audit, defines its place in the system of financial control. Carrying out the classification of financial control, the concepts of external and internal state audit are specified. Its subjective composition is characterized, the object and subject of the state audit are selected. The second section considers the procedures for organizing and conducting an audit by the Accounting Chamber, as the highest body of independent external public financial control. The analysis of the procedure for conducting the state financial audit carried out by the State Audit Office of Ukraine and internal auditors has been carried out.

Keywords: audit, state audit, financial control, Accounting Chamber; internal auditors, State Audit Office.

Bibliography: 103 items.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
 РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ.....	9
1.1. Поняття та місце державного аудиту в системі державного фінансового контролю.....	9
1.2. Зовнішній та внутрішній державний аудит: нормативно-правові засади розмежування в умовах адміністративної реформи.....	26
 РОЗДІЛ 2. ПРОЦЕДУРИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ.....	44
2.1. Особливості процедур організації та здійснення аудиту Рахунковою палатою.....	44
2.2. Процедури державного фінансового аудиту, що здійснюються Державною аудиторською службою України та внутрішніми аудиторами.....	59
 ВИСНОВКИ.....	89
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	92
ДОДАТКИ.....	103

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах посилення впливу внутрішніх та зовнішніх викликів у фінансово-економічному середовищі держави зростає значення системи управління публічними фінансами як фундаментальної складової для розвитку інших сфер реалізації державної політики. У цьому контексті особливої актуальності набуває пошук нових напрямів вдосконалення системи публічного управління в цілому, і його окремих функцій, зокрема, фінансового контролю. Результатом проведеної адміністративної, бюджетної та податкової реформ в Україні є зміна цілей управління публічними фінансами. Основною метою стає підвищення ефективності, результативності використання фінансових ресурсів, забезпечення суспільства якісними соціальними послугами, досягнення відкритості діяльності органів влади та в цілому державного сектора економіки. За таких умов достатньо гостро постає питання щодо необхідності змін в галузі методології та організації державного фінансового контролю в бюджетній сфері, переходу від фіскального характеру форм контролю (інспектування, ревізій, перевірок) до консультативного, який направлено на максимальне зменшення ризику помилок і порушень у сфері державних і місцевих фінансів. що вирішується за рахунок впровадження зовнішнього та внутрішнього державного аудиту в систему державного фінансового контролю.

Методологія магістерського дослідження ґрунтується на теоретичних напрацюваннях таких вітчизняних правників, як: О. Ф. Андрійко, Л. К. Воронова, О. О. Дмитрик, Ю. П. Битяк, В. М. Гаращук, Т. О. Коломоєць, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, О. С. Койчева, Ю. О. Костенко, П. В. Мельник, О. М. Мінаєва, В. О. Рядінська, Л. А. Савченко, та ін.

Мета й завдання дослідження. Мета дослідження полягає в наступному: уточнити поняття державного аудиту та його місце в системі фінансового контролю України; конкретизувати види державного аудиту та порядок його проведення.

Для досягнення зазначеної мети було поставлено такі *завдання*:

розкрити загальнотеоретичні положення щодо визначення та розмежування таких категорій як: «зовнішній державний фінансовий контроль», «внутрішній державний фінансовий контроль», «аудит», «державний аудит», «публічний аудит», «зовнішній державний аудит», «внутрішній державний аудит»;

виявити основні тенденції правового регулювання зовнішнього та внутрішнього державного аудиту з конкретизацією напрямів вдосконалення такого регулювання;

дослідити зарубіжне законодавство, міжнародні стандарти з питань організації й здійснення державного аудиту та встановити можливість їх використання в Україні;

конкретизувати сукупність аудиторських процедур, які становлять зміст зовнішнього та внутрішнього державного аудиту.

Об'єктом дослідження виступають суспільні відносини, що виникають в процесі здійснення державного аудиту в Україні.

Предметом дослідження є адміністративно-правове регулювання державного аудиту в Україні.

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження складає сукупність методів і прийомів наукового пізнання. Основним методом дослідження виступає загальнонауковий діалектичний метод пізнання правової та соціальної дійсності, що дозволило проаналізувати чинне законодавство та практику його застосування щодо здійснення державного аудиту в Україні. Невід'ємним доповненням цього методу є метод системного аналізу, який дав можливість проаналізувати взаємозв'язок таких категорій як «аудит», «державний аудит», «публічний аудит», «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль» (підрозділ 1.1). Порівняльно-правовий метод застосовано для порівняльної характеристики окремих аспектів правового регулювання організації та здійснення державного аудиту в Україні, США, Канади, країнах ЄС та СНД, що дало змогу узагальнити сучасні світові тенденції організації фінансового контролю на рівні держави і зробити

висновки щодо подальших векторів розвитку досліджуваного явища в українському законодавстві (підрозділи 1.2; 2.1-2.2). Формально-юридичний застосовано для аналізу законодавства України, що регламентує процедури здійснення державного аудиту (підрозділи 2.1-2.2). Методи класифікації, групування й системно-структурний дозволили виділити стадії та етапи здійснення зовнішнього та внутрішнього державного аудиту (підрозділ 2.1); класифікувати види аудиторських процедур (підрозділ 1.1).

Положення, що виносяться на захист:

класифіковано аудиторські процедури за наступними підставами: 1) залежно від правового статусу суб'єкта здійснення: а) аудиторські процедури, що здійснюються під час аудиту РП; б) аудиторські процедури, що здійснюються ДАС України; в) аудиторські процедури, що здійснюються внутрішніми аудиторами бюджетних розпорядників; 2) залежно від виду державного аудиту: а) процедури зовнішнього державного аудиту; б) процедури внутрішнього державного аудиту; 3) залежно від форми державного аудиту: а) процедури державного фінансового аудиту; б) процедури аудиту ефективності; в) процедури аудиту відповідності; 4) залежно від підстав проведення: а) планові; б) позапланові; в) повторні;

визначено державний аудит, як форму державного фінансового контролю, що здійснюється уповноваженими державою спеціалізованими суб'єктами на засадах незалежності та професійної діяльності щодо оцінки відповідності управління публічними фінансами встановленим критеріям законності, ефективності, економічності та результативності, який носить публічний характер;

обґрунтовано положення, що значення інституту державного аудиту обумовлено наступним: 1) це об'єктивно обумовлений безперервний процес спеціальної діяльності інституційних державних органів (РП та ДАС) та спеціально уповноважених суб'єктів (підрозділів внутрішнього аудиту розпорядників бюджетних коштів) в системі публічного управління по оцінці від імені суспільства ефективності фінансової діяльності державних органів та

органів місцевого самоврядування; 2) є показником визрівання контрольно-наглядової гілки державної влади, її інституціоналізації; 3) є об'єктом публічно-правового регулювання; 4) включає три функціональні складові: контрольну, оціночну та комунікаційну; 5) в бюджетній сфері виступає як політико-правова конструкція, покликана забезпечити право суспільства на контроль за державною і місцевою владою щодо ефективності використання публічних фінансів; 6) є обов'язковим елементом системи управління суспільними фінансами та іншими ресурсами, оскільки тягне за собою відповідальність органів управління перед суспільством за ефективність використання фінансових коштів; 7) є інструментом оптимізації рішень органів державної влади та органів місцевого самоврядування при обмеженості суспільних ресурсів;

виділено стадії аудиторської процедури незалежно від виду та форми державного аудиту: 1) організаційно-підготовча стадія; 2) стадія встановлення фактичних обставин справи, аналіз виявлених фактів; 3) стадія вироблення та прийняття рішення; 4) стадія моніторингу виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій; результатів їх впровадження.

Структура роботи. Робота складається з вступу, двох розділів, що об'єднують чотири підрозділи, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний обсяг роботи становить 87 сторінок. Список використаних джерел – 103 найменування.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

1.1. Поняття та місце державного аудиту в системі державного фінансового контролю

Дослідження сучасних процесів управління в сфері публічних фінансів свідчить, що в державах ЄС інститут державного аудиту виступає, з одного боку – як важливий показник правової демократичної держави, з іншого – як індикатор побудови ефективної системи ДФК. В Україні, яка перебуває в процесі реформування останнього особливої актуальності набувають питання щодо змін в області організації процедур здійснення фінансового контролю в сфері державних і місцевих фінансів, переходу від фіскального характеру контролю (інспектування, ревізій, перевірок) до консультативного, який спрямовано на максимальне зменшення ризику помилок і порушень у бюджетній сфері, підвищення ефективності використання публічних фінансових ресурсів. Такі завдання можуть бути вирішені переважно за допомогою аудиторської форми контролю.

Питання, пов'язані із дослідженням проблем аудиту та аудиторської діяльності в цілому, неодноразово ставали предметом розвідок учених у різні часові проміжки у межах, як юридичних [1-19], проте не дивлячись на вагоме наукове підґрунтя у цій сфері контрольних відносин, простежується фрагментарність у дослідженні саме інституту державного аудиту. Причиною цього є декілька чинників.

По-перше, це порівняна новизна й динамічність розвитку державного аудиту, та, відповідно його теоретичної основи. Перші кроки щодо запровадження такої форми фінансового контролю в Україні, як – аудит, було здійснено саме в напрямку формування незалежного недержавного фінансового контролю в приватному секторі економіки [20]. У сфері же контролю за публічними фінансами це питання постало декілька пізніше, лише у 1996 р.

було закладено перші кроки в цьому напрямку з прийняттям Конституції України та створенням РП. Так, Основний закон закріплює, що контроль від імені ВР України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює РП, повноваження і порядок діяльності якої визначаються законом (ст. 98 Конституції України) [21]. Окрім цього було закладено засади справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами, на яких будується бюджетна система, обов'язковість оприлюднення регулярних звітів про доходи і видатки Державного бюджету (ст. 95 Конституції України) [21]. Законом України «Про Рахункову палату», прийнятим у 1996 р., її визнано постійно діючим органом контролю, який утворюється ВР України, підпорядкований їй і підзвітний їй, а також визначено, що РП здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави [22]. До форм реалізації контрольних повноважень були віднесено такі, як: проведення перевірок (фінансових, тематичних), ревізій, здійснення експертиз, аналізу і дослідження порушень і відхилень тощо (ст. 6) [22]. Вперше термін «аудит» у сфері державних фінансів було закріплено ст. 26 БК України у 2001 р., якою зазначалося, що зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються РП (в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України), ГКРУ України (відповідно до його повноважень, визначених законом) [23]. Жодна з редакцій Закону України «Про Рахункову палату» від 1996 р. не містила визначення державного аудиту. Навіть нова редакція Закону України «Про Рахункову палату» (2015 р.) не містить такого поняття, при тому, що перелік повноважень цього органу включає здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів (ст. 4) [24]. Й, по-друге, реформування та становлення системи органів ДФК в Україні затягнулося.

Аналіз наукових досліджень свідчить, що у теорії та практиці немає чітко сформованого поняття державного аудиту та його видів, системи органів які його здійснюють. Вчені визначають його по-різному: як напрям, вид, форму

фінансового контролю, засіб та метод, функцію, діяльність спеціальних органів і т.п.

Так, Т. О. Попова, характеризуючи аудит як форму фінансового контролю визначає його як відносини щодо здійснення незалежної перевірки бухгалтерського обліку та фінансової (бухгалтерської) звітності, а також іншої інформації про фінансово-господарську діяльність громадських організацій і індивідуальних підприємців [16, с. 10].

С. Шеленков, також розглядаючи аудит (аудиторську діяльність) з позиції форми фінансового контролю, звертає увагу на його договірну правову природу та проведення певними методами (перевірка, ревізія тощо) з метою надання конкретних практичних рекомендацій суб'єктам підприємницької діяльності щодо порядку складання та ведення фінансової звітності [25, с. 30]. В. К. Андреев зазначає, що аудиторська діяльність, як форма фінансового контролю, здійснюється на комерційній основі, проводиться відповідно до законодавства спеціально уповноваженими державою органами [26, с. 23].

О. А. Ялбулганов вважає, що аудит (аудиторська діяльність), являє собою ліцензовану підприємницьку діяльність атестованих незалежних юридичних та фізичних осіб (аудиторських організацій та аудиторів) – законних учасників економічної діяльності, що направлена на підтвердження достовірності фінансової, бухгалтерської та податкової звітності з метою зменшення до прийняттого рівня інформаційного ризику для зацікавлених користувачів фінансової (бухгалтерської) звітності, що надається підприємством (організацією) власникам чи іншим юридичним та фізичним особам [27, с. 5]. При таких підходах учених аудит та аудиторська діяльність розуміються як рівнозначні категорії.

Серед вітчизняних учених сталим є підхід щодо визначення аудиту як регламентованої нормативними актами незалежної, професійної перевірки й оцінки джерел фінансової інформації про стан та діяльність суб'єктів господарювання з метою встановлення рівня об'єктивності та визначення достовірності звітності, обліку, його повноти й відповідності чинному

законодавству, встановленим національним та міжнародним нормативам і стандартам [5, с. 78; 10, с. 45; 28, с. 98].

Л. К. Воронова підкреслюючи, що аудиторський контроль – це професійний незалежний фінансовий контроль, доводить що в ньому зацікавлені як держава, так і підприємці, оскільки він дає змогу поєднувати їх інтереси без додаткового навантаження на бюджет [43, с. 105]. Інші вчені роблять акцент саме на процедурну складову аудиту, розглядаючи останній як процес за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує та оцінює достовірність інформації, фінансово-правові відносини з приводу перевірки публічної фінансової звітності суб'єктів господарювання [29, с. 28].

В наукових роботах простежується й більш вузький підхід до досліджуваного питання, зокрема, підкреслюється, що аудит – це недержавний вид фінансового контролю, що здійснюється в процесі аудиторської діяльності незалежними особами, які підтвердили свою кваліфікацію через державну атестацію [30, с. 111; 31, с. 6-8]. О. В. Манченко також розглядає аудит як один з видів фінансового контролю, що делегується державою спеціально уповноваженим суб'єктам – незалежним аудиторам [10, с. 16].

З аналізу висловлених у сучасній науковій літературі думок учених щодо визначення аудиту, можна виділити декілька основних положень, які дозволяють охарактеризувати сутність цього явища: 1) аудит є формою (видом) незалежного зовнішнього фінансового контролю, що здійснюється як професійна діяльність; 2) метою аудиту є висловлення позиції щодо достовірності фінансової (бухгалтерської) звітності, її повноти й відповідності чинному законодавству аудіруємих осіб; 3) спеціальний суб'єкт виконання; 4) відносини, які виникають під час здійснення, характеризуються відплатним (комерційним) характером; 5) направлений на забезпечення майнових інтересів як власників (засновників та учасників) відповідних юридичних осіб, їх кредиторів, так і інших суб'єктів – користувачів фінансової звітності перевіряємих осіб.

Такі ознаки відбивають зміст аудиту саме як форми фінансового

контролю, що здійснюється незалежними від держави спеціалізованими суб'єктами, який має місце у сфері контролю децентралізованих фінансів, пов'язаний з приватним сектором економіки. Він здійснюється наряду з фінансовим контролем, що провадиться спеціально уповноваженими державними органами відповідно до законодавства України. Навряд чи заслуговує на підтримку позиція щодо протиставляння аудита та фінансового контролю, коли вчені зазначають, що в державі здійснюється фінансовий контроль та аудит [17, с. 56-57]. Мова має йти виключно про взаємодію.

Система організації фінансового контролю у сучасних умовах, характеризується складністю та спрямованістю на всебічний захист інтересів й держави, й територіальних громад, й суспільства в цілому, що досягається за рахунок побудови триланкової системи фінансового контролю: на державному, зокрема, місцевому рівні (державний фінансовий контроль), недержавний фінансовий контроль (незалежний аудит) та суспільний контроль [16, с. 31]. Така позиція є традиційною в науці фінансового права, однак, відразу хотілося б уточнити, що в межах ДФК поступово сформувався організаційно-правовий механізм, який також характеризується низкою ознак незалежного контролю (аудиту), проте з характерними особливостями. Зрозуміло, що термін «аудит» прийшов в публічну сферу із приватноправових відносин, і тому не завжди в повній мірі можна застосовувати приватноправові конструкції в публічних правовідносинах.

У сучасній Україні поява такої прогресивної форми ДФК – державного аудиту пов'язано із створенням зовнішнього органу ДФК – РП України. Л. А. Савченко одна із перших вітчизняних вчених, яка звернула увагу на важливість ефективного функціонування РП України як центрального органу державного аудиту [32, с. 45]. Поступово запровадження державного аудиту відбувається й в системі виконавчої влади за рахунок наділення певних державних органів повноваженнями на його проведення (мова йде про ДАС).

Державний та недержавний види фінансового контролю істотно відрізняються своєю метою. Основна мета ДФК – збільшити надходження

коштів до доходів бюджетів та мінімізувати державні (місцеві) видатки, а недержавного – мінімізувати власні відрахування на користь держави та інші витрати з метою підвищення норм прибутковості власного капіталу суб'єктів [19, с. 54].

Не дивлячись на той факт, що становлення аудиторського контролю у світі загалом відбувалося в межах недержавного контролю, викликає на інтерес, що саме його виникнення пов'язано з державними фінансами. Так, у 1255 році в Англії, при формуванні першого парламенту, виникло питання щодо ефективності використання коштів казни, що й стало передумовою виникнення інституту аудиторів (контролерів), які мали гарантувати правильність звітності. Едуард II підписав Указ щодо призначення трьох державних аудиторів який містив й основне завдання: «...питати, слухати та брати всі рахунки, які ведуться чи будуть вістися в провінціях: Оксфорде, Беркенхеде, Уельсе, Сомерсетшире та Дорсетє» [33, с. 25-29]. З цього випливає, що основне завдання яке полягало перед такими аудиторами – це слідкувати саме за витрачанням коштів казни. Враховуючи той факт, що більшість посадових осіб того часу були неграмотними, перевірка була направлена не на аналіз документів, а на їх усне опитування. Саме тому вважається що слово «аудит» походить від латинського слова «audio», що означає «він чує» [34, с. 42]. Діяльність таких аудиторів стала основою для формування інституту ДФК, який здійснюється законодавчими (представницькими) органами державної влади.

Л. І. Булгакова, досліджуючи це питання, розглядає аудит у двох значеннях: 1) як вид підприємництва, професійної діяльності аудиторських організацій та приватних аудиторів; 2) як здійснення перевірок фінансово-господарської діяльності підконтрольних суб'єктів з боку державних органів та осіб, які виконують аудиторську функцію в межах наданих їм повноважень законом. При цьому, вчена заважає, що обидві сфери аудиту підпадають під різні сфери правового регулювання [35, с. 8-9].

Серед науковців не має одностайності щодо визначення державного

аудиту. Так, одні вчені розглядають державний аудит як обособлену частину ДФК, яка відзначається правовою та функціональною специфікою. При цьому вчені відносять його до зовнішнього, незалежного публічного контролю за діяльністю органів публічної влади щодо управління та використання матеріальних і фінансових ресурсів [13, с. 154]. Інші дослідники відносять державний аудит до складової парламентського фінансового контролю в системі загальнодержавного, характеризуючи останній саме як засіб контролю [9; 12]. Державний аудит розглядається й як вид спеціальної діяльності нових інституційних установ, які є незалежними від виконавчих органів та виступають, як контрольно-рахункові органи, що здійснюють контроль за ефективністю діяльності органів державної влади щодо використання публічних ресурсів [36, с. 40-41].

О. В. Манченко не будучи прихильником становлення державного аудиту як самостійної форми ДФК доводить, що «державний аудит» має розглядатися в правильному ракурсі, тобто не в якості фінансового контролю, що здійснюється органами ДФК, а як незалежний фінансовий контроль у сфері діяльності державних органів, установ, підприємств, що здійснюється спеціально уповноваженими державою суб'єктами – незалежними аудиторами [10, с. 125-126]. За такого підходу акцент робиться переважно на об'єкт аудиторської перевірки. Дослідниця дотримується ідеї щодо інкорпорованого вбудовування аудиту в інфраструктуру фінансового контролю. І єдиний напрямок в цьому – це об'єднання РП України та Аудиторської палати України в єдину незалежну самоврядну організацію, яка б отримала назву, наприклад, Аудиторський суд. У складі такого Аудиторського суду, як зазначає вчена, доцільно було б функціонування наступних палат: Рахункова палата (у сфері контролю за бюджетною системою); Аудиторська палата (у сфері недержавного контролю) з окремими підрозділами банківського, страхового, судового, корпоративного, митного, та інших видів аудиту; Кваліфікаційно-дисциплінарна комісія (у сфері сертифікації, контролю за якістю аудиторських послуг, дисциплінарно-карального впливу). Обґрунтовує такий підхід

науковець, по-перше, тим, що Аудиторська палата та РП мають єдину мету та принципи діяльності, а відрізняються сферою контролю [10, с. 54], з чим не можна однозначно погодитися. Й, по-друге, зарубіжним досвідом, звертаючи увагу, що у багатьох зарубіжних країнах (Бельгії, Іспанії, Італії, Люксембурзі, Нідерландах, Португалії, Словенії, Турції, Франції) історично сформувалися та функціонують по сьогоднішній день у якості самостійних органів вищого контролю аудиторські суди, або суди рахунків [10, с. 125-126].

Дослідження зарубіжного досвіду як правового регулювання ДФК, так і поглядів науковців, відображено в багатьох сучасних роботах, аналіз яких дозволяє виділити дві основні моделі організації ДФК: англосаксонську (США, Велика Британія, Канада, Австралія, Ізраїль, Малайзія, Таїланд тощо) та континентальну (Бельгія, Естонія, Угорщина, Чеська Республіка, Болгарія, Великобританія, Іспанія, Румунія тощо) [37]. Основною відмінністю між ними є наявність колегіальності щодо ВОФК, коли до його керуючого складу входить певна кількість осіб, які публічно обираються чи призначаються відповідним органом державної влади. Україна за своєю інституційною структурою побудови ДФК відноситься до континентальної моделі з колегіальним незалежним вищим органом контролю, що не має судових функцій.

Вважаємо, що організація та практика сучасного аудиту як форми державного і недержавного фінансового контролю в окремих країнах має свої особливості. Вони віддзеркалюють специфіку кожної держави, систему її державного устрою, рівень економічного розвитку, традиції суспільного управління тощо. Тобто аудит повинен відображати особливості та інтереси певної держави, яка має забезпечити його незалежність та відкритість на національному рівні та в міжнародному просторі за допомогою законодавчого закріплення норм, що відповідають міжнародним стандартам аудиту.

Поняття «аудит» та «державний аудит» у міжнародних джерелах, як правило, принципово не розмежовуються і розглядаються як вид незалежного фінансового контролю, що проводиться спеціально уповноваженими суб'єктами – професійними аудиторами, у сфері фінансової діяльності країни, в

тому числі, органів державної влади, з метою отримання неупередженої, об'єктивної та достовірної інформації, переважно, фінансового чи правового характеру [10, с. 101-102]. Відповідно до Лімської декларації керівних принципів контролю, аудит є невід'ємною частиною системи регулювання, метою якої є виявлення якомога раніше відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економічності управління суспільними ресурсами [38].

І це дійсно так за широкого підходу. Проте, виходячи з аналізу чинного законодавства України практика запровадження аудиту характеризується декількома відмінностями. По-перше, як нами було зазначено, поняття аудиту пов'язано саме з недержавним фінансовим контролем, який здійснюється в сфері децентралізованих фінансів недержавними суб'єктами – атестованими аудиторами відомості про яких включено до Реєстру Аудиторською палатою України [39].

По-друге, ми не можемо ігнорувати того факту, що за останнє десятиріччя спостерігається стійка тенденція формування та становлення змістовно нового поняття – «державний аудит». Так, низкою нормативно-правових актів з 2001 року запроваджено проведення державного фінансового аудиту, порядок здійснення якого не підпадає під сферу дії Закону України «Про аудит та аудиторську діяльність» з огляду на те, що проводиться державними органами та їх підрозділами [23]. Закон України «Про управління об'єктами державної власності» від 21.09.2005 року встановив, що органи ДКРС України (на сьогодні – ДАС) здійснюють державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання державного сектора економіки, спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного майна (п. 7 ст. 16) [40]. Відповідно до ст. 3 Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» від 15.12.2005 року державний фінансовий аудит визначається як різновид ДФК,

що полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [41]. Здійснюється такий аудит РП та органами ДКРС України відповідно до законів (аналогічний підхід до трактування державного фінансового аудиту міститься і в ГК України (ч. 3 ст. 363) [42], і в Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (ст. 3) [43]. В 2006 році були внесені відповідні зміни і до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» якими ревізію і перевірку, як основні форми проведення контролю, було замінено на державний фінансовий аудит та інспектування [44]. У Положенні «Про Державну аудиторську службу України» закріплено, що цей орган реалізуєДФК через здійснення державного фінансового аудиту; перевірки закупівель; інспектування (ревізії); моніторингу закупівель [45]. Тобто за такою логікою державний фінансовий аудит трактується як одна із формДФК. Відповідно до ч. 2 ст. 4 Закону України «Про Рахункову палату» аудит взагалі законодавцем ототожнено із поняттям ДЗФК, де, зокрема, зазначено, що державний зовнішній фінансовий контроль забезпечується РП шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів [24].

Тобто, як випливає з наведених норм, поступово в сучасній Україні окреслився новий напрямок фінансового контролю саме у сфері публічних фінансів. І вирішальною ознакою цього є декілька складових. По-перше, це суб'єкт здійснення державного аудиту, якому має бути забезпечено незалежний статус, як від інших органів державної влади, так і від підконтрольного суб'єкту. Такими суб'єктами в Україні є РП, ДАС та внутрішні аудитори в державному секторі економіки.

Й, по-друге, це об'єкт державного аудиту, який пов'язано саме із централізованими (публічними) фінансами. Саме ці моменти дозволять провести межу між державним та недержавним аудитом.

Категоріальний апарат державного аудиту потребує чіткого поділу та закріплення на законодавчому рівні таких понять, як «державний аудит» та «державний фінансовий контроль». Сфери таких контрольних правовідносин тісно взаємопов'язані, проте, на сьогодні діюче законодавство України не містить чіткого поділу інститутів та компетенції органів ДФК, в тому числі, що уповноважені на здійснення державного аудиту, а це є ключовим моментом щодо забезпечення розуміння принципів та основ його здійснення й взаємодії.

Активна роль демократичної держави у регулюванні суспільних відносин в умовах ринкової економіки визначає потребу в оцінці від імені суспільства фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування. Вона реалізується як вид спеціальної діяльності – державного аудиту; створенні нових інституційних установ, які характеризуються незалежністю в сфері контролю публічних фінансів, оцінки ефективності діяльності виконавчих органів державної влади та їх посадових осіб у використанні публічних фінансових ресурсів. Слід погодитись, що державний аудит – це суспільне явище, що існує в певній державі, визначається й регулюється нею за допомогою права, а також бере безпосередню участь у контролі за виконанням державних приписів у фінансовій сфері [10, с. 45].

Відповідно до міжнародно-визнаних принципів, державний аудит, є обов'язковим елементом управління суспільними фінансами та іншими ресурсами, оскільки органи держави отримують право розпоряджатися національними ресурсами безпосередньо від суспільства. Звідси аудит розуміється як невід'ємна частина системи суспільного регулювання. Вищі органи державного аудиту повинні володіти особливим конституційно-правовим статусом в системі органів державної влади; юридичними і фінансовими гарантіями незалежності діяльності; мати законодавчо закріплену роль у визначенні засад бюджетно-фінансової політики держави та оцінці її результатів; діяти гласно, публічно, відкрито.

Узагальнено державний аудит охоплює все, що відноситься до системи як зовнішнього, так і внутрішнього незалежного державного фінансового

контролю, в тому числі, фінансового та економіко-предметного аналізу діяльності будь-яких органів держави та місцевого самоврядування з управління розширеним суспільним виробництвом і забезпечення необхідної якості життя громадян. Головне завдання такого аудиту, як невід’ємної частини демократичної системи суспільного регулювання, полягає в тому, щоб на більш ранній стадії виявляти будь-які відхилення від норм законності та ефективності формування та використання публічних ресурсів з тим, щоб було вжито заходів щодо усунення або запобігання в майбутньому таких порушень і забезпечення благополуччя громадян, розширеного відтворення.

Представляється, що визначальними, сутнісними ознаками державного аудиту, як форми ДФК є його незалежність та цільова спрямованість.

Характеристика мети здійснення державного аудиту має враховувати декілька ширші межі реалізації. Так, Н. І. Обушна проводячи розмежування між поняттями ДФК та державного аудиту за цілями, зазначає, що для ДФК є характерним виявлення порушень і недоліків внаслідок максимального охоплення всіх суттєвих ризиків (починаючи з операційного рівня, звітності, захисту ресурсів та ін.), в той час як для державного аудиту мета дещо інша – перевіряти надійність даних, на основі яких приймаються рішення, та надійність процедури отримання цих даних; аналізувати ситуації; виявляти причини виникнення проблем; слугувати основою для вироблення рекомендацій щодо підвищення результативності та ефективності діяльності окремих ланок публічного механізму та вдосконалення напрямів реалізації прийнятих державно-управлінських рішень, які узагальнюються та викладаються в аудиторському висновку; інформувати про результати аудиту законодавчі (представницькі) та інші органи [46, с. 54].

В широкому сенсі, мета державного аудиту виявляється в оцінці не тільки дотримання законодавства при витрачанні бюджетних коштів а й в аналізі ефективності використання державних та місцевих фондів коштів, досягненні поставлених державою завдань. Побудова вітчизняної системи державного аудиту, спрямована на забезпечення об’єктивної, незалежної та публічної

оцінки результатів соціального, економічного, фінансового розвитку в Україні, визначає напрями подальшого удосконалення управління в суспільстві в цілому.

На наш погляд при здійсненні державного аудиту виникає окремий напрямок контролю, а саме – контроль управління в фінансовій сфері, що являє собою управлінську функцію, завданням якої є кількісна та якісна оцінка фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування, обліку фінансових коштів, оцінка правильності та ефективності витрачання фінансових коштів. Така форма контролю має характеризуватися безперервністю здійснення, а головне завдання полягає в оцінці та попередження фінансово-економічних ризиків відповідних суб'єктів.

В цілому підтримуючи позиції вчених щодо визначення мети державного аудиту методологічно правильним є звернення уваги ще на один аспект. Справа в тому, що на сьогодні, обов'язковою вимогою законодавця до всіх суб'єктів здійснення того чи іншого виду державного аудиту є вимога щодо оцінки під час здійснення державного аудиту системи внутрішнього контролю (п. 4 ст. 4 Закону України «Про Рахункову палату», ст. 3 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні») [24; 43].

З огляду на викладене вважаємо, що метою державного аудиту є оцінка ефективності управління в сфері фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування, в т.ч. встановлення законності та доцільності використання державних (місцевих) коштів, майна та інших активів; удосконалення системи фінансового й адміністративного управління, зокрема, функціонування системи внутрішнього контролю.

Виходячи з цього, можна виділити основні завдання державного аудиту: здійснення перевірок щодо законності та своєчасності руху бюджетних коштів; запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що отримують бюджетне фінансування; визначення ефективності

та доцільності витрачання публічних коштів і майна; надання оцінки формування та рівня виконання Державного та місцевих бюджетів; аналіз виявлених відхилень; визначення напрямів удосконалення управління бюджетними коштами, державним і комунальним майном за рахунок надання незалежних висновків і рекомендацій.

Розкриття сутності державного аудиту, як форми ДФК, передбачає висвітлення таких його елементів, як суб'єктний склад відносин, об'єкт та предмет, принципи та методи здійснення. Фактично мова йде про організаційно-правовий механізм державного аудиту, який слід розуміти як систему взаємозалежних елементів: нормативно-правову базу, органи (суб'єкти), що здійснюють аудит, об'єкт (предмет) аудиту, види та методи здійснення, порядок (процедури) їхнього здійснення. Дійсно, формуючи особливий організаційно-правовий механізм управління в сфері не тільки фінансових, але й частково адміністративних відносин, держава в рамках цього механізму здійснює правове регулювання цих відносин за допомогою національних правових норм і міжнародних стандартів, формує систему уповноважених суб'єктів, які здійснюють незалежний контроль від імені різних гілок влади у сфері публічних фінансів, забезпечує цю діяльність, як із правового, так і з організаційного боку, створює умови для ефективної взаємодії уповноважених органів як між собою, так і з підконтрольними суб'єктами.

Узагальнено об'єкт державного аудиту, можна визначити як публічні фінанси. Щодо предмета державного аудиту, то ми схильні виділяти саме діяльність державних установ, організацій, одержувачів бюджетних коштів, що пов'язана з використанням публічних коштів, державного і комунального майна, інших активів отриманих на виконання покладених на них функцій. Фактично предметом державного аудиту виступає достовірна й об'єктивна інформація щодо діяльності органів публічної влади та інших суб'єктів господарювання, які мають відношення до формування, управління та використання публічних коштів та управління публічним майном у контексті

законності, економічності, ефективності та результативності. Тобто оцінюючи й аналізуючи діяльність органів публічної влади, важливо робити акцент, у першу чергу, на підвищенні ефективності їх роботи.

Досліджуючи методологічні основи аудиту М. М. Завархін обґрунтовує, що аудиту притаманні всі методи фінансового контролю та виділяє: методи організації аудиторської діяльності; процедури отримання аудиторських доказів; методи, які використовуються під час проведення аудиту [47, с. 203]. Інші вчені, досліджуючи розвиток аудиту, звертають увагу, що способи (прийоми), які застосовуються для здійснення контрольних функцій відповідними суб'єктами, слід поділяти на методи фінансового контролю й аудиторські процедури [2 с. 160]. Виділення процесуальної складової інституту державного аудиту зустрічаються в низці наукових робіт [15, с. 107].

Саме з урахуванням такої тенденції, можна виділити другу точку зору щодо методів державного аудиту – визначені законодавством та стандартами способи реалізації контрольних повноважень, порядок дій аудиторів що виражається в певних процедурах [2, с. 35; 11, с. 126].

О. С. Койчева визначає аудиторську процедуру як упорядкований набір дій аудиторів, направлених на втілення певного методу під час проведення фінансового аудиту або аудиту ефективності [11, с. 126-127]. Далі вчена розрізняє декілька видів аудиторських процедур: аудиторські процедури по суті (включають весь спектр аудиторських дій при вивченні змістовної сторони діяльності аудіруємих об'єктів), контрольні процедури (тестування засобів контролю), процедури узгодження (один з видів послуг, супутніх аудиту, відповідно до міжнародних стандартів аудиту).

Чинне законодавство України, як і міжнародні стандарти аудиту не містять узагальненого визначення поняття «аудиторські процедури» чи «методи аудиту», звідси й неоднозначність і у підходах учених. При цьому, було б несправедливо зазначати повну неврегульованість цього питання на рівні підзаконних нормативно-правових актів. Так, наприклад відповідно до п.п. 2 п. 4 Порядку проведення ДАС, її міжрегіональними територіальними

органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання аудиторські процедури визначаються як комплекс дій державного аудитора, що спрямовані на отримання аудиторських доказів під час аудиту [48]. У Порядку проведення ДАС, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій аудиторські процедури вже визначено, як комплекс дій державного аудитора (аудиторська вибірка, методи і способи формування та дослідження гіпотез аудиту (суджень державного аудитора щодо причин виникнення та наявності проблем, недоліків, упущень, порушень, ризиків), спрямованих на отримання аудиторських доказів (документів, інформації) під час аудиту [49].

Державний аудит, будучи формоюДФК, здійснюється виключно в процесуальній формі. І в даному випадку ми виходимо з того, що процесуальна форма є реалізованою, здійснюваною діяльністю в режимі відповідних процедур [1, с. 113-114]. Процедура є послідовністю певних дій, має нормативну модель свого розвитку та спрямована на досягнення певних цілей». Відповідно, аудиторська процедура – це певний порядок дій державних аудиторів для досягнення необхідних результатів за відповідним напрямом, що регламентується міжнародними та національними стандартами.

Оцінюючи значення інституту державного аудиту можна виділити наступні положення: 1) це об'єктивно обумовлений безперервний процес спеціальної діяльності інституційних державних органів (РП й ДАС) та спеціально уповноважених суб'єктів (підрозділів внутрішнього аудиту розпорядників бюджетних коштів) в системі публічного управління по оцінці від імені суспільства ефективності фінансової діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування; 2) є показником визрівання контрольно-наглядової гілки державної влади, її інституціоналізації; 3) є об'єктом публічно-правового регулювання, що обумовлено наявністю публічного інтересу в сфері контролю публічних фондів коштів; 4) включає три функціональні складові: контрольну, оціночну та комунікаційну; 5) в бюджетній сфері виступає як політико-правова конструкція, покликана

забезпечити право суспільства на контроль за державною і місцевою владою щодо ефективності використання публічних фінансів; 6) є обов'язковим елементом системи управління суспільними фінансами та іншими ресурсами, оскільки тягне за собою відповідальність органів управління перед суспільством за ефективність використання фінансових коштів; 7) є інструментом оптимізації рішень органів державної влади та органів місцевого самоврядування при обмеженості суспільних ресурсів.

За своїм змістом державний аудит здійснюється у формі незалежної професійної діяльності спеціальними суб'єктами (РП, ДАС та внутрішніми аудиторами), які наділяються виключною компетенцією. Звертаючи увагу на ознаку професійності, слід підкреслити, що фактично мова йде про задекларовану в принципах систему моральних і професійних цінностей та правил поведінки державних аудиторів. Принцип професійної компетентності є однією із ключових характеристик не тільки для недержавного аудиту, а й обов'язковою складовою в системі державного аудиту. У вітчизняному законодавстві принципи професійної діяльності державних аудиторів РП визначено Правилами професійної етики посадових осіб РП [50]; внутрішнього – п. 2.7 Розділу II Кодексу етики внутрішнього аудитора [51] та п. 2.1. Гл. 2 Розділу II Національних стандартів внутрішнього аудиту [52] (аналогічний принцип міститься у Кодексі етики Інституту внутрішніх аудиторів (ІА) [53].

Враховуючи вищевикладене, «аудит» – це форма фінансового контролю, що забезпечує комплексну цільову оцінку результатів фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта, характеризується формуванням підсумкової узагальненої та відповідальної позиції аудитора щодо представлених результатів, які надаються відповідним користувачам. Відмінність термінологічних визначень державного та недержавного аудиту в значному ступені зумовлюється й тим, хто є користувачами аудиторського звіту – носії приватного чи публічного інтересу. Це говорить про подвійність природи аудиту, який відображає як інтереси публічних суб'єктів, так і учасників приватного сектору економіки.

Державний аудит – це форма ДФК, що здійснюється уповноваженими державою спеціалізованими суб'єктами на засадах незалежності та професійної діяльності щодо оцінки відповідності управління публічними фінансами (суспільними ресурсами) встановленим критеріям законності, ефективності, економічності та результативності, який носить публічний характер.

1.2. Зовнішній та внутрішній державний аудит: нормативно-правові засади розмежування в умовах адміністративної реформи

В цьому підрозділі магістерського дослідження буде проведено розмежування між окремими видами державного аудиту, як його складовими, що виражають зміст таких контрольних відносин та відрізняються один від одного сферою застосування та суб'єктами проведення з урахуванням особливостей їх правового регулювання.

Аналіз організаційних змін, що мають місце в сфері ДФК, дозволяє відмітити декілька загальних тенденцій. Так, сталося розділення та поглиблення контрольних функцій і контрольних повноважень в сфері публічного управління державними та місцевими фінансами, що знайшло відображення в утворенні спеціалізованих контрольних органів (РП та ДАС); розширенні сфер фінансового контролю; запровадженні нових форм і методів контролю. Також, Україною прийнято до виконання низку міжнародних зобов'язань, закріплених статтею 347 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [54], зокрема: у галузі зовнішнього аудиту – щодо імплементації стандартів та методик INTOSAI; у галузі ВДФК – щодо подальшого його розвитку шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами Інституту внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC) та найкращою практикою ЄС щодо організації системи внутрішнього державного фінансового контролю та внутрішнього аудиту. Для цього слід звернути увагу на часові періоди розвитку та становлення ДФК й державного аудиту, зокрема.

Так, перший етап – це етап становлення національної системи ДФК (1990-2000 роки), який характеризується прийняттям низки нормативно-правових актів, зокрема: Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [55], який фактично закріпив за ним статус центрального органу фінансового контролю із дуже високим рівнем прав і повноважень; Закону України «Про аудиторську діяльність» [20]; Закону України «Про Рахункову палату» [22] та ін.

Серед науковців цей період характеризується безсистемністю правового поля та розбалансованістю сформованих організаційних механізмів у діяльності контролюючих органів (в Україні налічувалося 88 видів ДФК і нагляду за додержанням законів у сфері управління, що здійснювали 25 державних служб, 36 державних інспекцій, 42 різного роду комітети, комісії, реєстри, управління, відділи та інші спеціалізовані формування) [46, с. 197]. Проте, саме на цьому етапі створено РП, як незалежний постійно діючий орган державного контролю, що утворюється ВР України, а також підпорядкований і підзвітний їй. Створенням даного органу було покладено початок формуванню інституціональних засад незалежного аудиту публічного сектору в Україні. Згідно чинного на той час Закону першим серед завдань РП постало організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням (ч.1 ст. 2) [22]. І тільки в 2015 році ст. 2 було доповнено нормою щодо здійснення контролю й за надходженням коштів до Державного бюджету України [56]. У 1998 році РП стала членом INTOSAI, у 1999 – EUROSAI, у 2000 – Ради керуючих вищих органів фінансового контролю країн – учасниць СНД, що стало подальшим підґрунтям трансформації системи контролю публічних фінансів.

Наступний етап (другий) пов'язано з розбудовою та вдосконаленням національної системи ДФК за рахунок її наближення до європейських норм та стандартів (2001-2013 роки). Ключовим аспектом для цього періоду є

формування системи ВДФК із поступовим запровадження двох напрямів:

- 1) державного фінансового аудиту в системі виконавчої влади за рахунок наділення певних державних органів повноваженнями на його проведення;
- 2) інституту внутрішнього контролю та аудиту в бюджетних установах.

Саме в цей час набувають актуалізації питання щодо розмежування зовнішнього та внутрішнього ДФК та аудиту. Серед науковців традиційним є поділ державного контролю та аудиту по відношенню до організаційної структури (щодо користувачів інформації) на зовнішній, що здійснюється особами, які є незалежними щодо підконтрольного суб'єкта [57, с. 56-57] та внутрішній аудит – здійснюється всередині підконтрольного суб'єкта (його підрозділом) з метою організації та оцінки внутрішнього контролю функціонування усіх ланок управління установою для надання допомоги адміністративному апарату такої установи [58, с. 80].

О. С. Койчева під ЗДФК (аудитом) розуміє такий, що здійснюється органом державної влади (РП), який є зовнішнім відносно підконтрольних органів, тобто не перебуває з ними у відносинах підпорядкування. При цьому, вчена підкреслює, що зовнішній характер контролю, в першу чергу означає непідпорядкованість виконавчій владі, що виступає основним чинником незалежності здійснюваного контролю від головних державних розпорядників та їх рішень [11, с. 83, 115].

К. С. Пономаренко визначає зовнішній аудит, як найбільш універсальну форму, що реалізується Рахунковою палатою РФ, контрольно-рахунковими органами суб'єктів РФ і муніципальних утворень, так як вона відокремлена від безпосередніх учасників бюджетного процесу і дозволяє домогтися максимальної незалежності, що має ключове значення з точки зору ефективності публічного аудиту [59, с. 90].

Н. І. Обушна доводить спеціальну природу зовнішнього контролю, обґрунтовуючи, що у органів, які створені поза системою виконавчої влади та здійснюють цей контроль, функція контролю – основна, не змішана з іншими

функціями, такими як організація та управління державними коштами, і тільки через це він називається зовнішнім [60, с. 90].

Питання організації та побудови системи органів, які наділяються саме повноваженнями на здійснення державного аудиту залишаються досить дискусійними.

Одна група вчених розглядає останній як вид спеціальної діяльності інституційних установ (як правило мова йде про Рахункові палати), які є незалежними від виконавчих органів та виступають, як контрольно-рахункові органи, що здійснюють контроль за ефективністю діяльності органів державної влади щодо використання публічних ресурсів [60, с. 106-127; 61, с. 90-101].

Відповідно до другої точки зору, доцільним вбачається подальша розбудова двох видів державного аудиту, що здійснюються в межах ЗДФК РП (парламентсько-зовнішній аудит) і ВДФК (урядово-внутрішній аудит), при цьому, вищим органом державного аудиту має бути визначено РП з наділенням її координаційної функції [62, с. 44, 160-162; 63, с. 164-171].

Загальновідомо, що система дієвого ДФК має складатися із двох незалежних, проте, однаково важливих частин: ВДФК та незалежного – зовнішнього в межах яких відбувається становлення відповідних видів державного аудиту. Реалізуючи свої владні повноваження, уряд через свої контролюючі органи має забезпечити попередній, поточний і наступний ДФК. До компетенції КМ України також належить розробка і виконання державного бюджету, здійснення єдиної політики у сфері фінансів, грошей і кредиту (ст. 116 Конституції України) [21]. Такий контроль за своєю природою є дійсно внутрішнім, бо він є конституційним обов'язком уряду, складовою процесу виконання функцій управління, покладених на уряд як вищий орган виконавчої влади та пов'язаних з виконанням законів України щодо публічних фінансів. ВДФК реалізується через створені урядові органи, наділені відповідними повноваженнями на здійснення відповідних форм контролю, зокрема, державного фінансового аудиту та внутрішнього аудиту. Натомість, зовнішній – незалежний ДФК у більшості країн світу здійснюють незалежні органи,

відокремлені від уряду. За своєю природою такий контроль є зовнішнім, тобто незалежним від безпосереднього управління публічними фінансовими ресурсами та їх контролю з боку уряду.

В Україні закріплення близьких повноважень РП та ДАС, які здійснюють державний аудит від імені різних гілок влади вважається негативною практикою. При цьому, у провідних країнах світу, де ефективно функціонує система фінансового контролю, наявність подібних повноважень в органах ДФК, які здійснюють контроль від різних гілок влади, за умови мінімізації дублювання в практичній діяльності контрольних заходів, розглядається як система стримувань та противаг, що забезпечує принцип прозорості, результативності контролю та є стимулом для ефективної взаємодії таких органів [18, с. 62-63]. Так, у США, Великобританії, Канаді, Швеції, Австрії, Німеччині, Франції, Угорщині закріплено принцип конституційного поділу ДФК на зовнішній (парламентський контроль) по відношенню до органів виконавчої влади та внутрішній, який включає в себе й урядовий. При цьому має місце чітко виражена пріоритетність незалежного зовнішнього ДФК над внутрішнім, і у цьому контексті застосовується термін – зовнішній аудит [60, с. 43]. Внутрішній контроль, як правило, здійснюють урядові контрольно-ревізійні системи (наприклад, Міністерства фінансів у Німеччині, Канаді, Японії, Швеції, Польщі, Угорщині) [18, с. 51-58].

У французькій правовій доктрині загальноприйнятою є класифікація ДФК залежно від суб'єкта здійснення, інші види контролю характеризуються як другорядні. Так, французькі вчені Ж. Коттере та К. Емері зазначають, що внутрішній фінансовий контроль у Франції реалізується органами, підзвітними Міністру економіки і фінансів та Міністру публічних справ і дій. Зовнішній фінансовий контроль здійснюється Рахунковою палатою та Судом фінансової та бюджетної дисципліни [18, с. 28]. Слід відмітити, що такі системи в розвинених країнах функціонують паралельно, але в тісному зв'язку між собою, не втручаючись в компетенції один одного.

Наприклад, у США вищі фінансові контрольні органи, що існують в кожній гілці влади розглядається виключно як фактор забезпечення балансу повноважень виконавчої та законодавчої влади. Так, у законодавчій гілці влади органом ДФК є Головне контрольне управління Конгресу (GAO), яке створено ще у 1921 році та наділено широкими повноваженнями в сфері контролю за всіма урядовими програмами і контрактами, здійснює дослідницьку роботу з оцінювання ефективності державних програм. До його компетенції входить проведення класичного зовнішнього фінансового аудиту видатків бюджету та аудиту ефективності бюджетних програм. За дорученням палат і комісій Конгресу США чи навіть окремих конгресменів GAO може здійснювати оцінку результативності державних програм і діяльності федеральних відомств; проводити спеціальні обстеження та перевірки обґрунтованості цін на продукцію, фінансово-економічних аспектів контрактів міністерства оборони. Інспектори такої служби перевіряють також діяльність ревізорів виконавчої влади. На рівні виконавчої влади повноваженнями щодо здійснення фінансового контролю наділено Адміністративно-бюджетне управління (OMB), яке, оцінює ефективність організаційних і управлінських структур та координує їх діяльність [18, с. 47]. При цьому, GAO та OMB мають право проводити оцінку ефективності виконання бюджетних програм незалежно один від одного й фактично конкурувати між собою.

Враховуючи викладене, вважаємо, що в Україні, розвиток органів РП та ДАС, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади, проте наділені близькими повноваженнями щодо проведення державного аудиту за станом управління та використання державних та місцевих фінансових ресурсів, на сьогодні залишається важливим та одним із пріоритетних завдань в умовах євроінтеграції.

Слід зауважити, що окрему (достатньо специфічну) позицію займають В. О. Двуреченських та Є. О. Чегринєць, які не погоджуючись з вищенаведеними положеннями, обґрунтовують тезу, згідно якої методологічно неприпустимо об'єднувати під єдиним найменуванням (ДФК) явища, що

відрізняються за своїми об'єктами, суб'єктами й результатами та пропонують використовувати поняття ДФК в контексті тлумачення терміну – ВДФК, а поняття – державний аудит у контексті – ЗДФК, замінюючи їм останній [64, с. 125-126]. Запропонований підхід викликає декілька зауважень. Державний аудит не можна виключати із системи ДФК, яким в цілому визначаються напрями діяльності держави щодо контролю за публічними фінансами. Навряд чи аргументом з цього приводу може бути, з одного боку, неспроможність наділення органів ВДФК, що уповноважені на здійснення державного аудиту принципом незалежності, оскільки його суб'єкти включені в структуру або відомчої мережі, або окремої установи й підпорядковуються керівництву такої установи, а, з іншого, – необхідність існування додаткового – зовнішнього контролю [60, с. 210].

Окрім цього, таке бачення суперечить й ст. 3 Лімської декларації керівних принципів контролю, яка безпосередньо закріплює підхід до виділення внутрішнього та зовнішнього державного контролю в межах ДФК [38]. Так, відповідно до Глосарію INTOSAI зовнішній контроль пов'язано виключно з діяльністю ВОФК в системі державних органів, який є зовнішнім стосовно системи органів виконавчої влади, оскільки такий суб'єкт не належить до такої системи. Усі інші органи державної влади, наділені повноваженнями на реалізацію контрольної функції, належать до системи внутрішнього контролю. За змістом законодавства ЄС ЗДФК в Україні здійснює лише РП. Враховуючи рекомендації Лімської декларації керівних принципів контролю зовнішній аудит являє матеріальне визначення механізму здійснення конституційного права громадськості на контроль за використанням державних коштів урядом. Внутрішній же – здійснюється урядом для поточного нагляду за реалізацією тих чи інших повноважень в державному секторі економіки [38].

Таким чином, аналіз висловлених у юридичній літературі думок учених та міжнародної практики дозволяє дійти висновку, що в основі поділу ДФК на внутрішній та зовнішній є відношення до органів виконавчої влади. ЗДФК (аудит) повинен проводитися виключно ВОФК (РП), який виступає зовнішнім

суб'єктом по відношенню до системи органів державної влади, характеризується незалежністю від будь-якої гілки влади. Завдання, які поставлено перед таким суб'єктом є набагато ширшими порівняно із ВДФК – включають в себе, як контроль за надходженнями коштів до Державного бюджету та їх використанням, обов'язкову оцінку з боку незалежного зовнішнього державного аудиту організованості, надійності та ефективності функціонування систем внутрішнього фінансового контролю, так і надання суспільству об'єктивної експертної оцінки стану управління публічними фінансовими ресурсами, оцінку напрямів розвитку держави в цілому та окремих її регіонів, сфер економіки. Разом з тим, за багатьма напрямками РП має спільні об'єкти контролю з ДАС (як органом ВДФК та аудиту).

Державний внутрішній фінансовий контроль – це система організації та здійснення встановлених законодавством форм контрольної діяльності (інспектування, моніторингу, державного фінансового аудиту, внутрішнього аудиту, провадження діяльності з їх гармонізації) в системі органів державного сектору з метою забезпечення якісного управління фінансовими ресурсами держави та органів місцевого самоврядування на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості.

Безумовно, відзнаки між зовнішнім та внутрішнім державним аудитом полягають не тільки в суб'єктному складі. Не менш важливим є чітке розмежування між такими складовими, як об'єкт та предмет таких аудитів, що впливає із доцільності розмежування сфер контрольної діяльності, звідси підзвітності та координації, що має бути вирішено на законодавчому рівні.

Питання цілісності системи ДФК на рівні законодавства в Україні частково було врегульовано окремими нормативно-правовими актами. Так, відповідно до ч. 3 ст. 26 «Аудит та фінансовий контроль» БК України в редакції від 2001 року саме на розпорядників бюджетних коштів в особі їх керівників було покладено обов'язок щодо організації внутрішнього контролю і аудиту [65]. Зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ покладався на РП та ГКРУ України (ч. 4 ст. 26 БК України)

[65]. При цьому жоден із нормативно-правових актів на той час не містив трактування понять зовнішнього та внутрішнього ДФК. Відразу хотілося б звернути увагу, що віднесення ГКРУ (наразі – ДАС) до органу ЗДФК не відповідало міжнародній практиці (стандартам ISSAI), адже, ця служба входить до структури органів виконавчої влади та по суті виступає органом внутрішнього (урядового) контролю.

З урахуванням розвитку євроінтеграційних процесів в Україні [66] в 2005 році КМ України схвалюється План дій «Україна – Європейський Союз. Європейська політика сусідства», яким було зроблено спробу розмежувати сфери зовнішнього та внутрішнього ДФК та аудиту за рахунок запровадження низки реформ, а саме: 1) у сфері ВДФК: а) розробка Концепції розвитку та реструктуризації системи урядового фінансового контролю та аудиту в Україні; б) створення нормативно-правової бази щодо ДФК; в) поступова гармонізація з міжнародно визнаними стандартами (IFAC, ПА, INTOSAI) та методиками, а також з найкращою практикою ЄС щодо контролю та аудиту за державними надходженнями, витратами, активами та зобов'язаннями; 2) у сфері зовнішнього аудиту та контролю: а) забезпечення функціонування БОА – РП у відповідності до міжнародних визнаних стандартів зовнішнього аудиту (ISSAI); б) сприяння розвитку ефективної адміністративної спроможності запобігання та боротьби з шахрайством та іншими порушеннями стосовно національних та міжнародних фондів, включаючи створення ефективно діючих структур співробітництва із залученням всіх відповідних національних суб'єктів; в) забезпечення ефективного співробітництва з відповідними інституціями та установами ЄС у сфері перевірок на місцях та перевірок, пов'язаних з управлінням та контролем фондів ЄС [67].

У цей же період, за рахунок внесення низки змін до законів України, було вперше визначено державний фінансовий аудит, як різновид ДФК, що здійснюється РП (відповідно до закону) та органами ДКРС України в порядку встановленому КМ України [55]. Як, зазначає О. В. Манченко цей історичний етап розвитку аудиту відзначився широким запровадженням у нормативних

актах категорії «державний аудит», що в умовах недостатньої теоретичної розробки призвело до фактичного ототожнення незалежного аудиту, як окремого виду фінансового контролю, що проводиться спеціальним суб'єктом, з методом контролю, поряд з ревізією, обстеженням, тощо [10, с. 34].

Ситуація починає змінюватися з прийняттям у 2005-му році Концепції розвитку ВДФК та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 року [68] та 2007-му році Стратегії модернізації системи управління державними фінансами [69], які передбачали поступове реформування системи державного фінансового аудиту, фактично розмежовуючи організацію ЗДФК, що здійснюється РП, в тому числі під час проведення державного фінансового аудиту, і ВДФК та аудиту. Базові основи, закладені зазначеними нормативно-правовими актами реалізовувалися в Програмі економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [70; 71], Стратегії розвитку управління державними фінансами, які передбачали заходи із запровадження системи внутрішнього аудиту, який може проводитися централізовано – органами ДКРС України та децентралізовано – уповноваженим самотійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього, в самому органі або в межах його системи управління. Згідно Концепції розвитку ВДФК та плану заходів з її реалізації саме Міністерство фінансів України та ДАС були відповідальними за впровадження Європейської моделі ВДФК в Україні, одним із ключових компонентів якої став внутрішній аудит.

Також у 2011 р. було затверджено Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах [72]. Крім того, було розроблено і введено в дію Стандарти внутрішнього аудиту [73], Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [51] і Методичні рекомендації з організації внутрішнього

контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [74].

В основі нової редакції ст. 26 БК України (2012 рік) закладено вже спробу розмежування понять «внутрішнього контролю» та «внутрішнього аудиту», що стало кроком побудови нової моделі ВДФК в Україні та призводить до поступової перебудови всієї системи управління державними та місцевими фінансами. Так, під внутрішнім контролем розуміється комплекс заходів, що застосовується керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління (ч. 2 ст. 26 БК України) [75]. Внутрішній же аудит визначається як діяльність, яка спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій. Для здійснення внутрішнього аудиту розпорядник бюджетних коштів в особі керівника утворює самостійний структурний підрозділ внутрішнього аудиту, що є підпорядкованим і підзвітним безпосередньо такому керівнику (ч. 3 ст. 26 БК України) [75]. В такий спосіб запроваджено функціонування служб внутрішнього аудиту в усіх органах державного сектору (в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях, інших бюджетних розпорядників незалежно від рівня), які є функціонально незалежними від нього, що гарантуватиме неупереджену, об'єктивну та незалежну оцінку діяльності органу.

Тобто, на відміну від внутрішнього контролю, внутрішній аудит направлено на надання незалежних, об'єктивних консультацій, рекомендацій

щодо удосконалення діяльності органів державного (комунального) секторів, підвищення ефективності публічного управління. Основні засади здійснення внутрішнього контролю та аудиту визначаються КМ України [76].

З урахуванням викладеного, можемо констатувати, що в цей період на законодавчому рівні більшого розвитку отримав інститут ВДФК та аудиту, який представлено двома суб'єктами: на централізованому рівні – ДАС України, що здійснює державний фінансовий аудит та децентралізованому – бюджетними розпорядниками, які забезпечують організацію здійснення внутрішнього аудиту в бюджетній установі.

Разом з тим відкритим залишається питання щодо чіткого розподілу контролю на внутрішній і зовнішній з визначенням базових повноважень органів контролю. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [43] дотепер не оперує такими поняттями та регламентує діяльність лише центрального органу виконавчої влади, уповноваженого КМ України на реалізацію державної політики у сфері ДФК – ДАС.

Наступний, третій етап щодо становлення системи ДФК в цілому, й державного аудиту, як його форми, розпочався з 2014-го року й триває по теперішній час. Його початок ознаменувався саме конституційними змінами, що дало змогу запровадити контроль за виконанням Державного бюджету України в повному обсязі РП. Такий підхід законодавця відповідає вимогам Лімської декларації керівних принципів контролю державних фінансів [38] та Мексиканської декларації незалежності вищих органів фінансового контролю [77], які закріплюють обов'язковість контролю виконання державного бюджету як щодо дохідної, так і щодо видаткової його частини.

Відповідно до ч. 2 ст. 347 Угоди «Про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» Україною взято зобов'язання щодо імплементації стандартів та методик INTOSAI, а також обміну найкращими практиками ЄС у сфері зовнішнього контролю та аудиту

державних фінансів, з особливим акцентом на незалежності відповідних органів [54]. INTOSAI визначена ООН як важлива організація, що сприяє реалізації прийнятих у 2015 році Резолюцією А/70/1 «Перетворення нашого світу: Порядок денний у сфері сталого розвитку до 2030 року» цілей сталого розвитку, яких на сьогодні дотримуються усі країни світу. У зв'язку з цим перед Україною постало питання щодо запровадження дієвої моделі зовнішнього аудиту публічних коштів та державного майна для задоволення, як запиту українського суспільства, так і яка б відповідала міжнародним стандартам ВОФК. Тільки у 2015 році було прийнято новий Закон України «Про Рахункову Палату», яким визначено статус РП як державного колегіального органу, який є підзвітним ВРУ та який від імені парламенту здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням (ст. 1) [24]. Тобто знов-таки на законодавчому рівні не визначено за цим органом статусу ВОФК та не міститься врегулювання питання щодо розмежування ЗДФК та ВДФК. Тільки із змісту ст. 4 «Заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту)» [24], якою передбачено, що повноваження, покладені на РП, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), що забезпечуються РП шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів, можна дійти висновку що це орган ЗДФК.

Згідно міжнародним документам та членству РП в INTOSAI та EUROSAI, вона є вищою аудиторською інституцією, яка має здійснювати аудит публічних фінансів, але враховуючи «труднощі перекладу» та відповідно до національного законодавства, вона є органом, який здійснює контроль за доходами та видатками Державного бюджету України.

На це питання справедливо звертає увагу у проведеному дисертаційному дослідженні О. С. Койчева, яка зазначає, що категорії «аудит» та «державний фінансовий контроль» не є тотожними. Аудит є набагато вужчим за ДФК, зокрема, в результаті здійснення окремих заходів останнього (перевірок,

ревізій) виявляються порушення та винні особи, які підлягають притягненню до відповідальності, що не є властивим аудиту. Аудит носить більш консультативний характер, тоді як контроль, спрямовано на перевірку дотримання фінансової дисципліни, порушення якої передбачає негативні наслідки. Таким чином, аудит має виховну, освітню ознаки та не носить карний характер, що призводить до більшої відкритості сфери державних фінансів, що не є притаманним, наприклад, ревізіям [11, с.114].

В цей період приймається й низка стратегічних документів, які заклали подальші орієнтири в реформуванні державного аудиту в умовах євроінтеграційних процесів України: середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року [78], Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки [79], Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020» [80].

З метою забезпечення переходу від функцій контролю до аудиту, який спрямовано на запобігання нецільовому, неефективному використанню бюджетних коштів та майна, переорієнтування інспектування саме на значні фінансові порушення, а також забезпечення проведення ревізій виключно з урахуванням рівня ризиків в 2015 році на базі ДФІ було створено Державну аудиторську службу України як ЦОВВ, діяльність якого спрямовується та координується КМ України через Міністра фінансів.

Аналіз статистичних даних дозволяє відмітити тенденцію щодо зменшення кількості проведених заходів державного фінансового контролю органами ДАС в формі фіскального характеру (інспектування в формі ревізій) – з 2,7 тисяч у 2016 році до майже 2,0 тисяч у 2018 році, тобто у 1,3 рази [81]. Водночас кількісне значення таких заходів контролю, як – аудитів, збільшилось втричі: у 2016 році – 122; 2017 – 287; 2018 – 382; 2019 – 449 [82]. В цілому, аналіз результатів діяльності підрозділів ДАС свідчить про позитивну динаміку в роботі органу: під час проведення державних фінансових аудитів у 2019 році охоплено дослідженням загалом 365,1 млрд. грн., в той час, як у 2016 році такий показник складав – 259,5 млрд. грн., у 2017 – 488,8 млрд. грн., у 2018 –

679,5 млрд. грн. Направлено аудиторські звіти та відповідну інформацію для прийняття управлінських рішень 596 користувачам; за результатами проведених упродовж 2019 року аудитів надано загалом 3,8 тис. пропозицій, з яких 3,6 тис. враховано, або 94,6%, тоді як, у 2016 році – 1245 пропозицій (з яких враховано 93,2 %); у 2017 – 3175 (враховано – 59,8%); у 2018 – 3892 (враховано – 88,7 %). На звернення правоохоронних органів передано 66 аудиторських звітів, за матеріалами яких розпочато 18 досудових розслідувань.

З аналізу наведених нормативно-правових актів випливає, що ключовими компонентами системи фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) фінансами та їх використанням залишаються такі складові, як: ЗДФК (аудит), який здійснює РП від імені ВР України (парламентський контроль); ДФК, який здійснюють органи ДАС, уповноважені КМ України (урядовий контроль) та ВДФК, зокрема внутрішній контроль та внутрішній аудит, який забезпечується розпорядниками бюджетних коштів у своїх установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників. З 2017 року формування політики у сфері ВДФК здійснює Мінфін України, при цьому, з оцінкою й функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Тобто, можна констатувати, що за Концепцією реалізації державної політики до 2020 р. у сфері реформування системи ДФК вже порівняно з попередньою Концепцією (2005-2013 рр.) виділено три рівня ДФК за суб'єктним складом та зроблено спробу закласти розмежування між урядовим фінансовим контролем та внутрішнім контролем та аудитом в бюджетній сфері.

Враховуючи викладене ми приєднуємося до позиції вчених щодо доцільності подальшої розбудови двох видів державного аудиту відповідно до стандартів INTOSAI: 1) зовнішнього, що здійснюється в межах ЗДФК РП, як ВОДФК, що є незалежним від будь-яких органів державної влади, який під час здійснення аудиту може враховувати результати державного фінансового аудиту ДАС, не втручаючись при цьому в його внутрішній режим роботи; 2) внутрішнього, який здійснюється в межах ВДФК на централізованому рівні

ДАС (в формі державного фінансового аудиту) та децентралізованому – на рівні розпорядників бюджетних коштів [9, с. 44, 160, 12; 19, с. 59].

Загальною метою органів зовнішнього та внутрішнього аудиту в державному секторі, є сприяння належному урядуванню шляхом забезпечення відкритості, прозорості та підзвітності у процесі здійснення покладених на них завдань, а також через забезпечення ефективності, результативності та економічності державного управління. Будь-який з видів державного аудиту зорієнтований на результат, передбачає прив'язку до функцій та стандартів контрольної діяльності, зберігаючи при цьому, інституційну належність та спрямований на впровадження принципу підзвітності. Механізм взаємовідносин ВР України і РП базується на підпорядкованості палати законодавчому органу з одночасним дотриманням незалежності від нього. РП є незалежною від усіх гілок влади, має територіальні підрозділи, що виконують її повноваження з зовнішнього державного аудиту на місцях; внутрішній урядовий аудит, що проводиться ДАС, а також може забезпечуватись відповідно розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі, але на засадах професійного нагляду, а не прямого підпорядкування. Гармонійне поєднання внутрішнього і зовнішнього державного аудиту передбачає взаємний обмін накопиченою інформацією та аналітичними даними щодо проведених аудитів, їх результатів.

Проте, сформований на сьогодні інститут внутрішнього аудиту на державному рівні суттєво відрізняється від зовнішнього державного аудиту за декількома моментами. По-перше, за цілями: 1) державний фінансовий аудит ДАС направлено на перевірку фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних (комунальних) коштів і майна; правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності; функціонування системи внутрішнього контролю та аудиту в державному секторі економіки; 2) децентралізований внутрішній аудит спрямований на забезпечення самоконтролю органів виконавчої влади, в тому числі, відповідних бюджетних установ – попередження порушень, надання

керівнику установи висновків та рекомендацій для удосконалення системи внутрішнього контролю та управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання державних ресурсів, виникнення помилок чи інших недоліків у діяльності установи, поліпшення внутрішнього контролю. Цілі же зовнішнього аудиту пов'язано із забезпеченням економічної стабільності та національної безпеки держави; надання всім зацікавленим особам незалежної інформації про те, яким чином здійснюється в цілому публічне управління в галузі фінансів. Звідси, впливає й друга відмінність, пов'язана з рівнем підзвітності та відповідальності: якщо внутрішні аудитори звітують перед керівництвом за виконання покладених обов'язків, то при зовнішньому аудиті – перед громадськістю відповідно до встановлених стандартів.

Підводячи підсумок дослідженню стану правового регулювання організації ЗДФК та ВДФК й аудиту в Україні, основними напрямками подальшої адміністративної реформи доцільно визначити такі:

1) формування цілісної системи ДФК на підставі принципу системності, що забезпечить: визначення зовнішнього контролю як контролю спеціального, який здійснюється створеним поза системою виконавчої влади ВОФК (РП) та внутрішнього на централізованому рівні (ДАС) та децентралізованому (внутрішніми аудиторами розпорядників бюджетних коштів);

2) законодавче закріплення за РП статусу ВОДФК;

3) реформування організаційної структури, внесення відповідних змін щодо розподілу функцій і сфер діяльності при проведенні державного фінансового аудиту РП та ДАС;

4) посилення інституційної спроможності органів ДАС з визначенням напрямів здійснення державного фінансового аудиту на державному, регіональному та місцевому рівнях; встановлення вичерпного переліку його видів; уніфікація нормативно-методологічної бази та стандартизації здійснення державного фінансового аудиту;

5) створення єдиної інформаційної бази контрольних заходів та їх результатів; розробки стандартів і методичної бази внутрішнього і зовнішнього державного аудиту з урахуванням вимог міжнародних документів;

6) поглиблення співробітництва з інституціями ЄС, міжнародними організаціями та урядовими установами окремих іноземних держав,

7) визначення критеріїв оцінки ефективності здійснюваного внутрішнього і зовнішнього аудиту публічних фінансів; опрацювання напрямів контролю якості державного аудиту;

8) підготовка кадрів відповідної кваліфікації для роботи у підрозділах внутрішнього аудиту і в органах зовнішнього аудиту.

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

РОЗДІЛ 2.

ПРОЦЕДУРИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

2.1. Особливості процедур організації та здійснення аудиту Рахунковою палатою

Міжнародними стандартами ISSAI закріплено керівні засади, що визначають процедури організації та проведення державного аудиту ВОФК. Вони є «авторитетною» основою зовнішнього державного аудиту, яку кожен ВОФК має використовувати як базу для розробки власних національних стандартів. Отже, основою будь-якого аудиторського дослідження у сфері контролю публічних фінансів мають стати стандарти ISSAI, адаптовані до національних особливостей контрольної системи [83, с. 200].

В Україні державний зовнішній аудит забезпечується РП шляхом здійснення фінансового аудиту та аудиту ефективності. Зазначені форми аудиту здійснюються на підставі норм БК України [75], Закону України «Про Рахункову палату» [24], Регламенту Рахункової палати [84]. Слід підкреслити, що обов'язковість застосування РП у своїй діяльності основних принципів INTOSAI, EUROSAI та ISSAI в частині, що не суперечить Конституції та законам України, прямо закріплено в Законі України «Про Рахункову палату» (п.7 ст. 3) [24].

Деталізація процедур організації та проведення зовнішнього фінансового аудиту міститься у Методичних рекомендаціях РП з проведення фінансового аудиту [85], які розроблено з урахуванням вимог та положень МС ISSAI, зокрема Фундаментальних принципів здійснення аудиту в державному секторі (ISSAI 100), Фундаментальних принципів здійснення фінансового аудиту (ISSAI 200) та Керівних принципів фінансового аудиту INTOSAI (ISSAI 1000-1999), а процедури здійснення аудиту ефективності національних стандартів дотепер не прийнято. Безпосередньо порядок здійснення останнього базується на положеннях Лімської декларації керівних принципів контролю, стандарті

ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору», стандарті ISSAI 300 «Фундаментальні принципи аудиту ефективності», а також стандартах ISSAI 3000-3999 «Керівні принципи аудиту ефективності» [38]. Такий підхід національного БОФК навряд чи заслуговує на підтримку, адже, аудит ефективності в сучасних умовах є основним системо-формуєчим чинником в межах зовнішнього державного аудиту в Україні. Про це свідчить План роботи РП на 2020 рік, де з 80 запланованих заходів – 52 передбачають здійснення саме такої форми аудиту [301].

В Україні аудит ефективності є відносно новою формою зовнішнього державного аудиту, головною метою якого є надання гарантій ефективного використання публічних ресурсів. Основною відмінністю аудиту ефективності від фінансового є більш розширені межі перевірки. Так, предмет аудиту ефективності, на відміну від фінансового, не обмежений виключно оцінюванням щодо здійснених фінансових операцій з бюджетними коштами. Під час його проведення дослідженню підлягають не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування публічного сектору, включаючи аналіз системи організації публічного управління з точки зору трьох принципів – економічності, результативності та ефективності, спрямованих на досягнення кращих результатів.

З огляду на означене, основну увагу зосередимо на процедурній складовій аудиту ефективності. Що стосується процедур державного фінансового аудиту, то слід зазначити, що це питання достатньо детально врегульовано на підзаконному рівні [85]. З урахуванням положень попереднього розділу, представляється можливим виділити такі стадії організації та проведення РП аудиту ефективності, закріплення яких є доцільним на рівні методичних рекомендацій РП України.

1. Організаційно-підготовча стадія, під час якої здійснюється планування аудиту, попереднє вивчення предмета і об'єктів аудиту, визначення цілей, здійснення вибору критеріїв оцінки ефективності, визначення методів його проведення тощо.

Стандартами ISSAI 300 визначаються керівні засади планування аудиту ефективності, а саме: особливі підходи до вибору теми, виявлення цілей аудиту, визначення методів і критеріїв його проведення. Стандартами ISSAI 100 зазначається, що при плануванні аудиту ефективності має бути чітко визначене формулювання умов аудиту, об'єкту та програми аудиту; проведено оцінку ризиків та аналіз проблем.

У зв'язку із означеним вважаємо можливим виділити етапи організаційно-підготовчої стадії аудиту ефективності, а саме:

1.1. Формування планів роботи РП. Так, поточне планування здійснюється щорічно відповідно до плану роботи РП. Ст. 27 Закону України «Про Рахункову палату» [24] закріплюється, що «звернення Верховної Ради України, її комітетів та інших органів, депутатські запити і звернення, звернення Президента України, КМ України з пропозиціями про здійснення РП заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) розглядаються на засіданні РП щодо прийняття рішення про їх включення до планів роботи».

Безпосередньо плани роботи РП затверджуються на засіданнях останньої (п. 8 ст. 9.3. Гл. 9 Регламенту РП) [291]. Засідання ж проводяться відповідно до Порядку проведення засідань РП, що затверджується відповідним рішенням (ст. 9.2. Гл. 9 Регламенту РП) [84]. Таким чином, рішення РП є правовою підставою здійснення будь-якої із форм зовнішнього державного аудиту. В свою чергу, плани роботи РП поділяються на квартальні та річні (п. 8.1.-8.2. Регламенту РП) [84]. Виходячи із порядку їх складання ми можемо виділити такі види зовнішнього державного аудиту, а саме:

1. Плановий – вид аудиту, що підпорядкований конкретному плануванню, тобто передбачений у плані роботи РП. При цьому, як правило, до такого плану не включаються заходи державного зовнішнього фінансового контролю (крім фінансового аудиту) з питань надходжень до державного бюджету та їх використання одним і тим же об'єктом за одним і тим же напрямом, якщо з моменту проведення подібного контрольного заходу пройшло менше ніж два роки (п. 8.5. Регламенту РП) [84].

2. Позаплановий – вид аудиту, що здійснюється в разі раптово виниклої необхідності. Питання щодо підстав його проведення, потребує певної уваги. Справа у тому, що ч. 1 ст. 27 Закону України «Про Рахункову палату» [24] закріплено, що остання здійснює свою діяльність згідно з планами роботи. Відповідно будь-який позаплановий захід РП має бути обов'язково включений до плану її роботи. Проте на сьогодні Регламентом РП [84] не визначено чітких умов включення до плану роботи РП означеного виду аудиту. П.п. 8.8 Регламенту РП закріплено лише, що «рахункова палата з власної ініціативи або на підставі звернень суб'єктів може здійснювати позапланові заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Рішення про здійснення таких заходів приймається на засіданні Рахункової палати» [84].

Це, певна річ, «негативним чином» позначається на ефективності діяльності РП. Так, наприклад, Суддя Приморського районного суду м. Одеси закрив провадження у справі № 3/522/3798/19 про вчинення адміністративного правопорушення, передбаченого ч. 5 ст. 188-19 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі КУпАП) «Невиконання законних вимог народного депутата України, Рахункової палати, члена Рахункової палати» у зв'язку із тим, що позаплановий захід державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) не був включений до плану роботи РП та відповідно не був оприлюднений на офіційному сайті [87].

Отже, вважаємо за необхідне на рівні Регламенту РП закріпити наступне положення: «У зв'язку із необхідністю своєчасного реагування на проблеми, що виникають у процесі контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням, Рахунковою палатою з власної ініціативи або на підставі звернень Верховної Ради України, її комітетів та інших органів, депутатських запитів і звернень, звернень Президента України, Кабінету Міністрів України може здійснювати позапланові заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

Рішення про необхідність здійснення позапланових заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) приймається на засіданні

Рахункової палати. Підставою для включення позапланового заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) до плану роботи Рахункової палати є рішення Рахункової палати».

3. Повторний – вид аудиту, що представляє собою своєрідну форму зворотного зв'язку, отримання інформації щодо виправлення раніше виявлених недоліків і порушень у роботі об'єкту контролю. Так, відповідно до п. 8.5 Регламенту РП [84] останньою може бути прийнято рішення щодо проведення повторного контрольного заходу на одному й тому ж об'єкті за однією і тією ж тематикою до закінчення дворічного строку, якщо членом РП ідентифіковано високий ступінь ризику за закріпленням за ним напрямом внаслідок виникнення суспільно значущих, резонансних питань та існує високий ступінь вірогідності порушення законодавства при використанні державних коштів. При цьому обов'язковою умовою його проведення є рішення РП, яке приймається у зв'язку, зокрема, із:

- зверненням ВР України, її комітетів та інших органів, депутатськими запитами і зверненнями, зверненням Президента України, КМ України;
- рішенням ВР України, прийнятим у порядку, передбаченому Регламентом ВР України;
- невиконанням об'єктом контролю вимог Закону «Про Рахункову палату» щодо інформування про результати розгляду рішення РП та/або у разі визнання РП неналежними заплановані та вжиті на виконання її рішень заходи [291].

1.2. Попереднє вивчення об'єкту аудиту. Відповідно до ст. 45 ISSAI 100 до цього етапу включається «розуміння відповідних цілей, дій, нормативної бази, внутрішнього контролю, фінансових та інших систем, а також бізнес-процесів і вивчення потенційних джерел аудиторських доказів. Така інформація може бути отримана з регулярних контактів з керівництвом, посадовими особами та іншими відповідними зацікавленими сторонами, консультацій експертів та вивчення документів з метою більш широкого розуміння предмета перевірки і його контексту».

Цілі аудиту ефективності визначаються виходячи зі змісту цілей і завдань сфери використання державних коштів або діяльності об'єктів, що перевіряються, а також запланованих результатів їх досягнення і виконання. Якщо цілей аудиту багато, то вони можуть бути розбиті на більш деталізовані підпитання, які мають бути тематично пов'язаними, доповнювати і не перекривати одне одного, спільно вирішувати загальну мету аудиту. На цьому етапі актуальним є визначення критеріїв ефективності.

Аналіз звітів РП дає змогу стверджувати, що до критеріїв ефективності останньою найчастіше відносяться такі:

- продуктивності – співвідношення між результатами діяльності розпорядників коштів, спрямованих на капітальні видатки, які визначаються функціями держави, і використаними для досягнення таких результатів коштами;
- результативності – ступінь відповідності фактичних результатів діяльності розпорядників коштів, спрямованих на капітальні видатки, які визначаються функціями держави, запланованим результатам;
- економності – досягнення розпорядниками бюджетних коштів, спрямованих на капітальні видатки, які визначаються функціями держави, запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів;
- законності – дотримання нормативно-правових актів при прийнятті управлінських рішень уповноваженими органами (посадовими особами) в процесі розподілу та використання коштів, спрямованих на капітальні видатки, які визначаються функціями держави;
- своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень та стану внутрішнього контролю [88].

1.3. Попереднє встановлення очікуваних результатів, з урахуванням умов, що можуть вплинути на їх ефективність та результативність, що охоплює такі складові:

- ступінь наявності ризиків у сфері використання фінансових і матеріальних коштів або діяльності об'єктів аудиту ефективності, які потенційно можуть призводити до неефективних результатів (наприклад, бездіяльність керівництва об'єкта аудиту щодо попередніх недоліків, виявлених, наприклад, під час внутрішнього аудиту; висока плинність кадрів, як керівництва, так і штатних працівників; необґрунтована складність і невизначеність системи управління тощо);

- оцінка можливих результатів аудиту ефективності, що визначається їх впливом на інші сфери використання фінансових і матеріальних коштів, на підвищення ефективності функціонування інших об'єктів аудиту ефективності;

- встановлення початкових обмежень щодо проведення аудиту (часові, географічні тощо).

- визначення потреб у ресурсах для проведення аудиту ефективності, а також складання графіку його проведення.

Слід зауважити, що серед істотних умов, що можуть вплинути на результативність аудиту ефективності є дотримання принципу «визначення суттєвості», оскільки судження про суттєвість є одним з найважливіших рішень, що приймаються аудитором, і потребує високого професіоналізму та досвіду [19, с. 25].

1.4. Затвердження складу контрольної групи. У цьому питанні необхідним є звернення до ст. 2.1.7 Методичних рекомендації з проведення РП фінансового аудиту [85], адже порядок формування таких груп має бути єдиним не залежно від форми аудиту. Так, до складу контрольної групи входить керівник та безпосередньо члени контрольної групи – аудитори. Крім того, до групи також можуть входити спеціалісти з інформаційних технологій та, в окремих випадках, незалежні експерти.

Відповідно до п.6 ст. 8 Закону України «Про Рахункову палату» [24] члени РП можуть залучати в установленому порядку для забезпечення виконання повноважень РП працівників державних контролюючих і

правоохоронних органів, а також спеціалістів, аудиторів, фахівців-експертів з інших установ та організацій, у тому числі на договірних засадах.

При затвердженні складу контрольної групи член РП, що відповідає за створення контрольної групи, повинен пересвідчитися, що професійна компетенція членів контрольної групи, які безпосередньо виконують доручену їм роботу, забезпечить гарантію того, що вона буде виконана компетентно, ретельно та своєчасно. При затвердженні контрольної групи необхідно визначити критерії відбору аудиторів, які будуть здійснювати аудиторські процедури, враховуючи рівень їх відповідальності, та проаналізувати наступні фактори: масштаб аудиту і компетентність членів контрольної групи; необхідність залучення до роботи експертів; терміни проведення аудиту.

1.5. Підготовка та затвердження програми проведення аудиту. Так, за результатами попереднього вивчення об'єкта аудиту керівник контрольного заходу повинен підготувати проект програми проведення аудиту ефективності. Загальні засади процедур підготовки та затвердження програми проведення державного зовнішнього аудиту здійснюється в порядку, встановленому Гл. 30 Регламенту РП [84].

1.6. Складання необхідних документів, що є підставою для безпосереднього здійснення аудиту ефективності та їх надання (пред'явлення) уповноваженій посадовій особі об'єкта контролю. Так, відповідно до п. 31.1. Регламенту РП [84] підставою для здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) на визначених Програмою контрольного заходу об'єктах контролю є підписане членом РП доручення. У останньому зазначаються підстава, мета, предмет, а також строк здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), її керівник, заступник керівника та склад контрольної групи щодо такого об'єкта контролю. Керівник контрольної групи відповідного об'єкта контролю перед початком проведення аудиту на об'єкті контролю пред'являє доручення уповноваженій посадовій особі підконтрольної установи.

2. Стадія встановлення фактичних обставин справи, аналіз виявлених фактів, під час якої здійснюється збір належної, надійної та повної інформації, яка б дозволила аудитору підтвердити або спростувати попередньо визначені ризики чи проблеми, дослідити визначені питання аудиту і забезпечити належну доказову базу.

Під час зазначеної стадії необхідно встановити наступне:

- наскільки діяльність об'єкта аудиту відповідає положенням і вимогам законодавчих та інших нормативних актів, чи були розроблені і прийняті в їх розвиток документи або заходи, необхідні для ефективного здійснення цієї діяльності, і чи проводився аналіз їх результатів з метою оцінки ефективності;
- чи існує на об'єкті аудиту чіткий поділ функцій, повноважень і відповідальності на кожному рівні управління;
- чи забезпечує організаційна структура об'єкта аудиту ефективності, політика і методи управління, що проводяться його керівництвом, досягненню поставлених цілей;
- які існують процедури і вживаються заходи щодо забезпечення збереження матеріальних засобів, що використовуються;
- чи є можливість досягнення результатів з використанням меншого обсягу коштів або досягнення найкращого результату з використанням визначеного обсягу бюджетних коштів;
- кількість і склад фінансових коштів, використаних для виконання функцій об'єктом аудиту ефективності;
- відповідність досягнутих результатів роботи критеріям ефективності тощо.

Стадія здійснення аудиту ефективності складається з таких етапів:

2.1. Збирання доказів відповідно до програми проведення аудиту ефективності. Аудиторські докази включають як інформацію, що міститься в даних бухгалтерського обліку, на яких ґрунтується фінансова звітність, так і іншу інформацію (наприклад, інформацію з попередніх аудитів).

Можна виділити низку методів аудиту ефективності, направлених на збирання доказів, як-то: аналіз нормативно-правових, розпорядчих актів, управлінських рішень, інших документів, пов'язаних з предметом аудиту; перевірка та аналіз документів щодо організації роботи та виконання покладених на об'єкти аудиту завдань; перевірка фінансових планів та звітів про їх виконання, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної та фінансової звітності, отримання пояснень посадових осіб об'єктів аудиту; матеріали перевірок, проведених контролюючими органами, та дані внутрішнього і зовнішнього аудиту об'єктів аудиту; моніторинг та опрацювання повідомлень засобів масової інформації та спеціальних видань з питань аудиту, аналіз інформації, отриманої на запити, перевірка фактичної наявності та стану активів тощо.

2.2. Визначення достатності, прийнятності та надійності доказів. Отримані аудиторські докази мають відповідати критеріям достатності, прийнятності та надійності. Так, достатність (аудиторських доказів) – кількісна оцінка аудиторських доказів. Кількість необхідних аудиторських доказів залежить від оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення, а також якості таких аудиторських доказів.

Прийнятність аудиторських доказів – це міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність для забезпечення підтвердження висновків за результатами аудиту та достовірність [85].

Оцінюючи достатність та прийнятність доказів, аудиторіві необхідно класифікувати їх таким чином: інформація, що надає підтвердження чи відсутності порушень та недоліків; інформація, що вважається недостовірною; відсутність інформації; інформація, що вказує на порушення та недоліки [85].

3. Стадія вироблення та прийняття рішення.

Відповідно до ст. 35 Закону України «Про Рахункову палату» [24] за результатами аудиту складається звіт, складовими частинами якого є акт (у разі наявності), висновки та рекомендації (пропозиції).

Умовно, стадія вироблення та прийняття рішення за результатами здійснення РП аудиту передбачає виокремлення декількох самостійних етапів:

3.1. Складення та затвердження акту за результатами здійснення аудиту ефективності. Так, ст. 34 Регламенту РП [84] закріплено, що, за результатами здійснення аудиту складається акт окремо для кожного об'єкта контролю. Порядок складання акта затверджується рішенням РП. В акті зазначаються: підстава, мета, предмет, об'єкт аудиту, період, за який проводився аудит, склад контрольної групи, а також фактичний стан справ щодо предмета аудиту. Акт за результатами здійснення заходів аудиту може також містити додатки, які є його невід'ємною частиною.

В акті також можуть бути викладені факти виявлених правопорушень (за їх наявності). І в цьому випадку в обов'язковому порядку зазначається наступне: конкретні статті законів та інших нормативних актів, які порушені; ким з посадових осіб допущені порушення; отримані пояснення у випадку їх надання; оцінка ризиків матеріальних наслідків заподіяної шкоди державному бюджету за наявності.

Варто зазначити, що у разі ненадання на вимогу керівника контрольної групи усіх матеріалів, зазначених у переліку питань та документів, цей факт також відображається в акті за результатами здійснення аудиту, про що складається протокол про адміністративне правопорушення (ст. 33.1. Регламенту РП) [84].

П. 34.10. ст. 34 Регламенту РП встановлено, що акт за результатами заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) підписується керівником контрольної групи об'єкта контролю, його заступником та іншими членами контрольної групи, що брали участь у проведенні контрольного заходу об'єкта контролю, а також керівником об'єкта контролю і посадовою особою, відповідальною за фінансову діяльність об'єкта контролю (у разі їх відсутності – посадовими особами, що їх заміщують).

Акт складається у двох примірниках. Керівник та члени контрольної групи ставлять свій підпис на звороті кожної сторінки прошнурованого та

пронумерованого акта. Другий примірник підписаного акта надається об'єкту контролю, що здійснюється через канцелярію з супровідним листом та відміткою на ньому про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта контролю або рекомендованим поштовим відправленням із повідомленням.

Ст. 34.12. Регламенту РП зазначено, що 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 не пізніше п'яти робочих днів члену Рахункової палати, відповідальному за здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (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 РП під час складання звіту за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

Варто також зазначити, що ст. 34.14 Регламенту РП [84] встановлено, що якщо посадова особа об'єкта контролю не погоджується підписати протягом п'яти робочих днів акт, керівник контрольної групи Рахункової палати складає акт про відмову від підписання акта за наслідками контрольного заходу РП, форма якого затверджується рішенням РП.

3.2. Підготовка проекту звіту за результатами аудиту ефективності. Так, аудиторський звіт має бути всеосяжним і переконливим. Для того, щоб звіт був всеосяжним, він повинен бути достатньо детальним, забезпечити розуміння предмета аудиту, результатів і висновків. Для того, щоб звіт був переконливим, він повинен бути логічно структурований і представляти чіткий взаємозв'язок між метою, результатами, висновками і рекомендаціями аудиту. Звіти можуть значно варіюватися за обсягом і характером, наприклад, давати оцінку того, наскільки правильно використовувалися ресурси, коментувати наслідки на процедури і програми, рекомендувати зміни, покликані внести зміни на краще.

Дійсно, звіти, складені за результатами зовнішнього аудиту ефективності мають більш вільний формат структури, порівняно із звітом про фінансовий аудит. Вони дають більше простору для трактування.

Аналіз звітів РП за 2020 р. [88] дозволяє виділити типові структурні складові звіту аудиту ефективності, а саме: а) преамбулу, в якій зазначається підстава для проведення аудиту; мета, предмет та об'єкт аудиту; критерії оцінки; початкові обмеження та методи збирання даних; б) вступну частину, в якій обґрунтовується важливість проведення зовнішнього державного аудиту саме на означеному об'єкті; в) основну частину, в якій зазначається нормативно-правове регулювання діяльності об'єкта аудиту; повний опис об'єкту аудиту (назва, місцезнаходження, юридичний статус, характеристика системи управління в обраній для аудиту сфері, фінансовий та майновий стан об'єктів аудиту тощо); характеристика сфери, що перевіряється, програми або напряму діяльності об'єкта аудиту ефективності із зазначенням обов'язків та функцій керівників, які мають відношення до показників і результатів роботи в галузі, що досліджується; результати аудиту, в тому числі критерії оцінки ефективності, які використовувалися для цілей даного аудиту ефективності; г) висновки, в яких висловлюється аудиторська «думка» щодо фактичного стану справ та дається оцінка 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; д) пропозиції, в яких містяться рекомендації щодо усунення виявлених порушень і недоліків, які були виявлені в діяльності об'єкта аудиту ефективності. Вони мають відображати конструктивні пропозиції щодо удосконалення тих аспектів діяльності установи, відносно яких проводився аудит; мають бути спрямовані на усунення причин встановлених недоліків, порушень, відхилень та мати на меті удосконалення діяльності установи. Рекомендації мають бути

адекватними, чітко формулюватись та мати відповідний алгоритм їх застосування.

Відповідно до п. 35.3. ст. 35 Регламенту РП проект звіту подається структурному підрозділу, відповідальному за питання правового забезпечення, для отримання правового висновку, та структурному підрозділу, відповідальному за питання аналітики, методології та контролю якості, для отримання експертного висновку щодо якості звіту не менш ніж за 16 робочих днів до планового розгляду на засіданні РП. Після отримання правового та експертного висновків член РП може внести відповідні зміни до проекту звіту (ст. 35.5 Регламенту РП) [84].

Відповідно до п.35.4 ст. 35 Регламенту РП [84] не пізніш як за сім робочих днів до розгляду на засіданні РП проект звіту обговорюється відповідним членом РП та уповноваженою посадовою особою об'єкта контролю, про що складається довідка про ознайомлення уповноважених представників об'єкта контролю. Протягом п'яти робочих днів з моменту ознайомлення зі звітом (дати, зазначеної в довідці про ознайомлення) об'єкт контролю може надати письмові зауваження щодо змісту проекту звіту відповідному члену РП, який їх розглядає за участі керівника контрольної групи заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), та складає довідку про результати розгляду зауважень. Такі зауваження і довідка про результати їх розгляду додаються до звіту.

Ст. 35.6. Регламенту РП [84] закріплено, що звіт або висновок (аудиторський висновок) про результати заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), підписаний членом РП та завізований відповідальними за проведення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) посадовими особами, подається до структурного підрозділу, відповідального за організаційне забезпечення засідань РП, не пізніше ніж за п'ять робочих днів до дня засідання РП. Разом із звітом подаються такі документи: супроводжувальна записка; довідка щодо обговорення проекту звіту з уповноваженою посадовою особою об'єкта контролю; проект рішення

РП за результатами здійсненого заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту); правовий висновок до проекту звіту; експертний висновок щодо якості проекту звіту за результатами здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту); пропозиції щодо списку осіб, запрошених на засідання РП для розгляду питання; додаткові матеріали.

Відповідно до п.п. 35.7-35.8. ст. 35 Регламенту РП [84] на засіданні РП звіт представляє член РП, відповідальний за здійснення відповідного заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). За результатами обговорення на засіданні РП член РП може внести відповідні коригування до остаточної редакції звіту. Звіт затверджується рішенням РП.

4. Стадія моніторингу виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій; результатів їх впровадження, яка складається з таких етапів:

4.1. Контроль та оцінка виконання наданих пропозицій. Основні організаційні заходи щодо контролю за виконанням об'єктами аудиту рекомендацій (пропозицій) та порядок контролю за їх виконанням встановлені у ст. 36 Закону України «Про Рахункову палату» [24] та Гл. 36-37 Регламенту РП [84]. Відповідно до зазначених норм за результатами обговорення на засіданні РП звіту, складеного за результатами здійснення аудиту, РП приймає рішення, яке надсилає разом із відповідним звітом об'єкту контролю. Рішення, прийняте за результатами обговорення звіту, підлягає розгляду об'єктом контролю. Об'єкт контролю у місячний строк інформує РП про результати розгляду рішення РП, заплановані та вжиті у зв'язку з цим заходи. Якщо об'єкт контролю не поінформував РП про результати розгляду її рішення або РП визнала неналежними заходи, заплановані та вжиті об'єктом контролю у зв'язку з її рішенням РП інформує про це відповідні органи влади, а також громадськість через засоби масової інформації. Рішення РП та результати їх розгляду об'єктом контролю оприлюднюються на офіційному веб-сайті РП, крім інформації з обмеженим доступом.

4.2. Щорічне звітування РП перед ВР України та громадськістю. Так, відповідно до ст. 30 Закону України «Про Рахункову палату» [24] та Гл. 41 Регламенту РП [84] остання щороку готує та не пізніше 1 травня року, наступного за звітним, подає ВР України щорічний звіт про свою діяльність, який затверджується відповідним рішенням останньої.

Одночасно із поданням ВР України щорічного звіту РП розміщує його на своєму офіційному веб-сайті для відкритого доступу у формі відкритих даних відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації» [89].

Висвітлення результатів діяльності РП покликано вирішувати декілька завдань: доведення до громадськості інформації щодо стану управління публічними фінансами з одного боку, й оцінка власної роботи ВОФК держави з іншого. Отже, здійснення державного аудиту РП є одним із найдієвіших контрольних заходів підтримання законності та підвищення ефективності використання публічних фінансів. Здійснення аудиту РП передбачає послідовну реалізацію дій, які повинні бути детально регламентовані, оскільки саме чітка регламентація цих дій на рівні методичних рекомендацій РП України дозволить упорядкувати функціонування зовнішнього державного аудиту як системи, відповідно уможливить попередження, виявлення фактів нецільового використання бюджетних коштів.

2.2. Процедури державного фінансового аудиту, що здійснюються Державною аудиторською службою України та внутрішніми аудиторами

Державний фінансовий аудит є найбільш розповсюдженою та опрацьованою з точки зору його розуміння, підходів, методик і досвіду застосування формою державного фінансового контролю. В широкому розумінні державний фінансовий аудит, що проводиться ДАС, полягає у перевірці та аналізі державним органом 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 та аудиту. В основу такого аудиту покладено аналіз фінансових процесів, які можуть бути як стандартні, тобто притаманні кожній установі (наприклад, процес нарахування та виплати заробітної плати, витрат на відрядження або проведення публічних закупівель), так і специфічні, що є характерними лише для певних сфер діяльності (наприклад, процес виконання місцевих бюджетів; інвестиційних та бюджетних програм тощо).

Державні аудитори уповноважені на здійснення низки видів державного фінансового аудиту залежно від поставлених завдань та спеціалізації об'єктів аудиту, зокрема: аудиту суб'єктів господарювання, використання інформаційних технологій, державних (регіональних) цільових програм, інвестиційних проектів, місцевих бюджетів, виконання бюджетних програм, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Порядок проведення кожного із них врегульовано окремою Постановою КМ України [48-49; 90-91].

Особливості здійснення державного фінансового аудиту ДАС залежно від його виду буде нами розглянуто залежно від стадії здійснення останнього.

Першою стадією є саме організаційно-підготовча. Планування аудиторської діяльності – є початковим етапом будь-якого виду державного аудиту. В основу процесу планування державного фінансового аудиту (підготовки піврічних планів аудиту) покладено стратегічний план діяльності ДАС України на плановий 2020 рік та 2021-2022 роки відповідно із яким стратегічна ціль служби визначена як розбудова та розвиток ефективної системи ДФК, надання Уряду та громадянам України об'єктивної та вичерпної інформації про стан управління державними фінансами та ресурсами, про їх законне, ефективне економічне використання для забезпечення економічного добробуту країни [92].

Перелік підстав для включення будь-якого виду державного фінансового аудиту до плану діяльності ДАС визначено п. 7 Порядку планування заходів ДФК ДАС, при цьому без їх розмежування щодо інспектування та аудитів [93].

Із змісту зазначеного пункту можна виділити три групи підстав щодо ініціювання проведення державних фінансових аудитів:

1) закони, акти Президента України, постанови ВР України, акти КМ України, доручення Прем'єр-міністра України, накази Мінфін України, пропозиції РП, Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України, Державної податкової служби України, Державної казначейської служби України, які прийняті ДАС до виконання.

2) за власною ініціативою ДАС з урахуванням відповідних критеріїв: економічна та соціальна важливість питань, які обов'язково включаються до програм і планів дій КМ України на відповідний період; значний обсяг фінансових потоків, інших державних ресурсів, що спрямовувалися на виконання бюджетних програм, утримання державних органів; публічна інформація про факти порушень і зловживань у фінансовій сфері та неефективного управління державним майном; імовірність виникнення фінансових порушень, у тому числі внаслідок відсутності (низького рівня) внутрішнього контролю; ризики допущення фінансових порушень у підконтрольних установах. Тобто, в даному випадку, підставами для включення таких аудитів до плану проведення заходів ДФК є інформація щодо ризиків, наприклад, недосягнення мети бюджетних, цільових програм, стану виконання показників місцевих бюджетів, завдань та функцій об'єктів аудиту на всіх стадіях бюджетного процесу (щодо фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів чи бюджетних програм); факторів фіскальних ризиків, пов'язаних з діяльністю суб'єктів господарювання: можливих порушень, недоліків, ризикових операцій, що негативно впливають на рівень управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, ефективного використання ресурсів, оцінки можливих резервів для підвищення ефективності та результативності діяльності (щодо фінансового аудиту суб'єктів господарювання);

3) за ініціативою підконтрольних установ (їх органів управління), прийнятою органами ДАС до виконання. Так, наприклад, державний фінансовий аудит Пенсійного фонду України може проводитися за ініціативи

органу, уповноваженого на здійснення державного нагляду у сфері пенсійного та соціального страхування [93].

Серед науковців немає єдиного підходу щодо змісту досліджуваної стадії. Так, одні вчені, стверджують, що на етапі аудиторського планування виконуються такі роботи: вивчення та оцінка системи внутрішнього контролю для визначення ступеня довіри до неї; уточнення стратегії перевірки, обсягу робіт і напрямів перевірки; формування зразків вибірки для зменшення обсягу виконуваних процедур, зниження витрат і підвищення ефективності перевірки; розрахування гранично допустимої суми помилок для їх оцінювання; розробка плану і програми аудиту; формування робочої групи.

Ф. Ф. Бутинець, процес планування аудиту розглядає як сукупність декількох стадій: 1) попереднє (стратегічне) планування – вивчається доступна для державного аудитора інформація про об'єкт аудиту, погоджуються з керівництвом основні організаційні питання, формується робоча бригада щодо його здійснення; 2) складення загального плану – документа організаційно-методичного характеру, що відображає основні стадії процесу аудиту, розміщені в логічній послідовності із зазначенням виду запланованих методів аудиту, строків аудиту, відповідальних виконавців тощо; 3) підготовка програми аудитів – переліку етапів, прийомів і способів аудиту, необхідних для його реалізації [94, с. 191-198].

Окремі науковці процес планування пов'язують з розробкою загальної стратегії та тактики, складанням загального плану аудиторської перевірки, побудовою аудиторської програми, оцінюванням обсягу аудиторської процедури [12, с. 85; 13, с. 54].

Таким чином, узагальнено, організаційно-підготовчу стадію можна визначити як сукупність певних, послідовних етапів її реалізації, зокрема: 1) попереднє вивчення об'єкта аудиту; 2) складення робочого плану (плану) аудиту та його затвердження; 3) складення та затвердження програми аудиту. Розглянемо це питання на прикладі декількох видів аудитів, що здійснюються ДАС.

Під час етапу попереднього вивчення об'єкта аудиту держаним аудитором здійснюється 1) аналіз стану функціонування системи внутрішнього контролю для підтвердження, що отримана інформація та звітність об'єкта аудиту є достовірною; 2) визначення критеріїв (індикаторів оцінювання), що будуть застосовані безпосередньо під час аудиту з метою оцінки на предмет: а) законності (відповідності вимогам законодавства, встановленим нормам, стандартам, регламентам тощо); б) ефективності (співвідношення отриманих результатів до запланованих з урахуванням використовуваних для їх досягнення ресурсів); в) економності (мінімізації витрат ресурсів, виділених для досягнення оціночних результатів із збереженням відповідно якості цих результатів); г) результативності (ступінь виконання встановленої мети, завдань, результатів і співвідношення планових та фактичних результатів їх виконання).

Джерелами для отримання таких даних можуть бути: законодавчі та нормативно-правові акти, стратегічні документи, установчі та інші документи, що визначають організаційно-правову форму об'єкта аудиту, учасника аудиту, його компетенцію і структуру; методичні, нормативні та установчі документи, видання і публікації щодо об'єкта аудиту, учасника аудиту; паспорти бюджетних програм та звіти про їх виконання; бюджетна, статистична, фінансова, податкова та управлінська звітність про стан і результати діяльності об'єкта аудиту, учасника аудиту, яка використовується для планування, контролю, прийняття відповідних управлінських рішень на всіх стадіях бюджетного процесу; розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, накази, розпорядження, доручення, рішення, протоколи, висновки, ліцензії, дозвільні документи, що стосуються бюджетних програм, регіональних програм, місцевих бюджетів; відомості первинних документів, зведені облікові документи та дані реєстрів бухгалтерського обліку; плани закупівель, плани заходів з підготовки та реалізації цільових програм, інвестиційних проєктів та звіти про їх виконання; дані, отримані за результатами збору інформації, опитувань (інтерв'ювання, анкетування тощо);

дані, отримані за результатами експертних перевірок, контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок; матеріали засобів масової інформації; матеріали попередніх заходів ДФК тощо.

На цьому етапі відбувається й формування групи державних аудиторів, що буде здійснювати відповідний аудит. Її склад, строки проведення аудиту визначає керівник органу ДАС відповідно до основних завдань аудиту.

За результатами попереднього вивчення об'єкта аудиту керівник аудиту складає робочий план і програму аудиту. Слід зазначити, що нормативно-правові акти містять єдині вимоги щодо підготовки зазначених документів незалежно від виду державного фінансового аудиту. Так, робочий план та програму аудиту складає керівник аудиту та подає на затвердження керівникові органу ДАС або одному з його заступників. При цьому, в обов'язковому порядку, для ознайомлення програма аудиту подається об'єкту аудиту виключно одним із встановлених способів (особисто під підпис керівникові, його заступникові або головному бухгалтеру об'єкта аудиту; через структурний підрозділ діловодства об'єкта аудиту з відміткою на другому примірнику акта про дату реєстрації вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника структурного підрозділу діловодства, який здійснив реєстрацію; рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення, із зазначенням реквізитів поштового відправлення на другому примірнику; в електронній формі).

Для цього етапу є характерним встановлення достатньо вузького діапазону вимог щодо планування контрольних заходів. Зокрема, робочий план аудиту розробляється та затверджується в одному примірнику для органу ДАС протягом 10 робочих днів з початку проведення аудиту та долучається до матеріалів аудиту. Керівник аудиту після його затвердження доводить його до відома інших членів групи державних аудиторів, залучених кваліфікованих фахівців (у разі залучення) під особистий підпис [95]. Форма такого плану має

бути встановлена Стандартами на проведення державного фінансового аудиту органами ДАС та має містити основні вимоги щодо його змісту.

Представляється, план аудиту має відображати обґрунтування необхідності проведення відповідного аудиту, обсяг аудиту, методику аудиту, терміни проведення. За для цього робочий план державного фінансового аудиту повинен містити: 1) вступну частину, в якій вказуються: а) мета аудиту, обґрунтування необхідності його проведення та склад державних аудиторів; б) стислу інформацію про об'єкт аудиту (мета діяльності, функції щодо виконання державних програм (за наявності); структура об'єкта аудиту та чисельність його працівників; показники фінансово-господарської діяльності (планові, фактичні) та їх попередня оцінка щодо досягнення мети та завдань діяльності об'єкта аудиту); 2) основну частину, що має містити: а) перелік ризикових операцій; б) інформацію щодо результатів попереднього аудиту чи інших форм фінансового контролю щодо об'єкта аудиту; в) інформацію щодо запланованих методів аудиту (попередньо визначаються напрями діяльності об'єкта аудиту, які потребують поглибленого дослідження, наводяться статті балансу і показники фінансової звітності, які потребують аналізу їх складу, структури і оцінки факторів, що вплинули на їх зміну порівняно з попереднім звітним періодом, або із плановим рівнем, а також фактори, які можуть впливати на перебіг аудиту діяльності та його результати); г) графік проведення аудиту.

Слід позитивно оцінити встановлення єдиного загального строку на проведення ДАС будь-якого з видів державного фінансового аудиту – 90 робочих днів. Такий термін може бути продовжено або скорочено за рішенням керівника органу ДАС з одночасним внесенням в установленому порядку змін до плану проведення заходівДФК на підставі доповідної керівника аудиту. При продовженні строку проведення аудиту державні аудитори зобов'язані пред'явити керівникові об'єкта аудиту або його заступникові направлення з відміткою про продовження строку його дії [91].

Складення та затвердження програми аудиту завершує організаційно-підготовчу стадію державного фінансового аудиту та фактично направлено на

уточнення інформації, зібраної на попередніх етапах планування аудиторської діяльності. Програма аудиту, порівняно із робочим планом, вже містить попередню оцінку системи внутрішнього контролю; проведення аналізу фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та ефективності використання активів з наданням оцінки рівня управління об'єктом аудиту; конкретизацію факторів ризику (ризикових операцій); визначення аудиторських процедур та обсягу вибірки, необхідних для дослідження кожного фактора ризику (ризикової операції); визначення необхідності в залученні до проведення аудиту діяльності інших підрозділів ДАС чи представників інших органів влади, установ та організацій.

Другою стадією здійснення державного фінансового аудиту є встановлення фактичних обставин справи, аналіз виявлених фактів. Тобто, мова йде про фактичне проведення аудиту, формування та оформлення аудиторських доказів.

Доцільним є зауваження тих авторів, які виділяють два етапи такої стадії [13, с. 93; 12, с. 112-113]. Перший – переддослідницький, передую безпосередньому встановленню обставин справи та характеризується діями, направленими на створення належних умов для подальшої роботи на об'єкті аудиту, виконання програми аудиту. Так, для проведення аудиту, збору інформації за місцезнаходженням об'єкта аудиту на кожного державного аудитора оформлюється у двох примірниках направлення за встановленими ДАС зразками, яке підписує керівник органу, що надається керівникові об'єкта аудиту або учаснику аудиту (його заступникові) в день виходу на проведення аудиту. В свою чергу, об'єкт аудиту забезпечує державним аудиторам місце для роботи, створення умов для зберігання документів, можливість користування службовим зв'язком, комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою, доступ до електронних баз, систем та програмних комплексів, що використовуються під час автоматизації провадження його фінансово-господарської діяльності, подання матеріалів, інформації, документів, необхідних для проведення аудиту та здійснення аудиторських процедур.

Другий етап вже безпосередньо пов'язаний з дослідженням обставин справи та характеризується як дослідницький [17, с. 82]. В даному випадку мова йде про певний порядок і послідовність дій державного аудитора щодо отримання аудиторських доказів.

У науковій літературі можна зустріти не одну класифікацію аудиторських доказів [14, с. 131]. Так, за способом отримання їх поділяють на: а) документальні (включають документи, звіти, нормативні акти, внутрішні регулюючі документи, реєстри, листи, контракти, дані бухгалтерського обліку, рахунків і управлінської інформації та ін.); б) докази-свідчення, отримані за результатами інтерв'ю, анкетування, тверджень; в) аналітичні (включають обчислення, розрахунки, порівняння, графіки та інші докази, отримані за результатами аналітичних процедур); г) фізичні (включають прямий огляд або спостереження, фотографію майна, людей, подій тощо) [14, с. 131; 13, с. 68-70].

Залежно від правил подання інформації аудиторські докази розмежовують на: а) прямі – докази, які безпосередньо підтверджують чи спростовують відповідні факти (наприклад, факт нестачі товарно-матеріальних цінностей, підтверджений інвентаризаційними описами); б) непрямі – докази, що не мають безпосереднього відношення до фактів з досліджуваного питання, проте опосередковано підтверджують (чи спростовують) їх (наприклад, надійність системи внутрішнього контролю може бути непрямим доказом відсутності значних помилок у фінансовій звітності суб'єкта господарювання).

В цілому, під аудиторськими доказами слід розуміти матеріали (документи, інформація, відомості, результати опитування, анкетування, інтерв'ювання тощо), отримані в процесі аудиту, які підтверджують аудиторські висновки та судження [48]. На підставі таких фактичних даних встановлюється наявність чи відсутність обставин, які мають значення при виконанні завдань аудиту та безпосереднього дослідження гіпотез аудиту, окреслених програмою на його здійснення. Державний аудитор має отримати таку кількість аудиторських доказів, яке б забезпечило можливість підготувати аудиторський звіт. Слід зазначити, що незважаючи на форму та спосіб

отримання таких доказів, в цілому вони мають відповідати низці вимог, зокрема, таким як достатності, необхідності, обґрунтованості та правильності. Для отримання таких доказів державні аудитори самостійно обирають методи здійснення державного аудиту, джерела отримання інформації, які відповідають конкретним обставинам проведення аудиту.

П. 2.3. Проекту Наказу ДАС [95] закріплено методи державного аудиту:

1) анкетування – одержання інформації шляхом письмових відповідей на стандартизовані запитання, які попередньо підготовлені державним аудитором у вигляді бланків–анкет для оцінки законності та ефективності управління бюджетними коштами, досягнення їх економічного, ефективного та результативного використання;

2) аналітичні тести – порівняння інформації та інших даних (показників, індикаторів), що характеризують бюджетні програми, цільові програми, місцеві бюджети як у абсолютних величинах, так і у відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки);

3) документальна перевірка – перевірка документів і записів, зокрема: візуальна перевірка правильності записів усіх реквізитів, виявлення безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у тексті й цифрах, перевірка достовірності підписів посадових і матеріально відповідальних осіб; перевірка документів на предмет правильності розрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах; перевірка документів, яка дає змогу встановити законність і доцільність операцій, правильність відображення операцій на рахунках;

4) зустрічна звірка – документальне та фактичне підтвердження у підприємств, установ та організацій виду, обсягу і якості операцій для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку об'єкта аудиту;

5) інтерв'ю – одержання інформації шляхом фіксації відповідей на сформульовані запитання державного аудитора. Під час інтерв'ю може уточнюватися інформація, отримана під час анкетування;

6) перевірка механічної точності – повторна перевірка підрахунків і передачі інформації;

7) підтвердження – одержання письмової відповіді, підписаної керівництвом об'єкта аудиту, учасника аудиту для підтвердження точності інформації;

8) спостереження – дія, що дає змогу одержати загальну характеристику про хід виконання завдань бюджетних програм, заходів цільових програм, процесів під час планування та виконання місцевого бюджету;

9) спеціальна перевірка – перевірка, яка здійснюється із залученням кваліфікованих фахівців відповідних органів виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ і організацій для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок;

10) фактична перевірка – перевірка кількості та якості майна, яка проводиться шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зустрічної звірки та інших способів перевірки фактичного стану активів.

Тобто, як ми бачимо, методи державного аудиту різноманітні та залежать від об'єкта аудиту, мети та конкретних завдань, що постають перед державним аудитором

При наявності обставин, що перешкоджають проведенню аудиту, збору інформації, державний аудитор складає та підписує в установленому порядку акт про неможливість проведення аудиту у двох примірниках. Такий документ складається не пізніше наступного робочого дня від дня настання обставин, що унеможлиблюють проведення аудиту чи збір інформації. Обов'язковою складовою акту є констатуюча частина, що містить інформацію про обставини, що перешкоджають проведенню аудиту.

Виключно на підставі акта керівник аудиту складає доповідну записку для прийняття рішення про зупинення аудиту, який буде вважатися не проведеним, та подає її на підпис керівнику самостійного структурного

підрозділу, який проводить аудит, та керівникові органу ДАС. Про перешкоджання (унеможливлення) проведенню аудиту за рішенням керівника органу ДАС або його заступника інформується Міністр КМ України, заінтересовані органи.

Таким чином, ми підійшли до наступної стадії здійснення державного аудиту – стадії вироблення та прийняття рішення (підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій). Фактично звітування за результатами державного фінансового аудиту відбувається шляхом здійснення послідовних етапів: 1) оформлення та узгодження проекту звіту про результати аудиту; 2) підписання протоколу узгодження проекту звіту про результати державного фінансового аудиту; 3) формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту.

Однією з ключових цілей державного фінансового аудиту є надання аудиторського висновку (у міжнародній практиці використовується термін «надання достатніх гарантій») з приводу достовірності звітності. Аудитор не стільки намагається знайти цифрові й сумарні (можливо арифметичні) помилки, скільки дає огляд методу ведення бухгалтерського обліку, здійснює аналіз виробничо-господарської діяльності та підтвердження (чи спростування) фінансових результатів діяльності відповідної установи за звітний період і можливі перспективи розвитку на майбутнє.

Для цього, керівник аудиту формує проект звіту та подає його об'єкту аудиту для ознайомлення не пізніше ніж в останній робочий день завершення строку проведення аудиту, визначеного в направленні з урахуванням продовження або скорочення такого строку.

Проект звіту повинен бути об'єктивний та структурований, відображати чіткий взаємозв'язок між метою та основними завданнями аудиту, гіпотезами, аудиторськими висновками, пропозиціями та рекомендаціями.

Аналіз аудиторських звітів, опублікованих Управлінням західного офісу ДАС в Хмельницькій області за 2019 рік дозволяє констатувати, що на практиці державними аудиторами на власний розсуд, з урахуванням особливостей

поставлених завдань під час здійснення аудиту, виділяється структура (зміст аудиторського звіту). Так, наприклад, аудиторський звіт за результатами проведення державного фінансового аудиту діяльності КП «Спецкомунтранс» містить: вступ та шість розділів (1 – інформацію про діяльність підприємства; 2 – результати проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності та системи внутрішнього контролю; 3 – перелік факторів ризику з розмежуванням їх на зовнішні та внутрішні; 4 – висновки; 5 – рекомендації; 6 – додатки) [96].

Узагальнено можна виділити вступну, аналітичну та підсумкову складові аудиторського звіту. Якщо в аналітичній частині містяться висновки державних аудиторів (чітко сформульовані у письмовій формі позиції аудитора щодо предмету аудиту в цілому), що ґрунтуються виключно на отриманих аудиторських доказах, то саме остання частина містить пропозиції, тобто, перелік заходів, що пропонується здійснити підконтрольному суб'єкту з метою проведення якісних змін в управлінні державними/місцевими ресурсами, підвищенні ефективності їх використання тощо. Цілком вірно Л. А. Савченко та О. П. Мельник сформулювали вимоги до таких пропозицій: повинні ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках; зосереджуватися на тому, що треба змінити; залишити на розсуд користувачів аудиторського звіту способи проведення змін; повинні бути достатньо детальними і реальними, щоб їх можна було впровадити; по можливості мають бути диференційовані за рівнями та виконавцями [97, с. 159-160].

Керівник та визначені ним працівники об'єкта аудиту ознайомлюються з проектом звіту та готують (у разі потреби) обґрунтовані коментарі до нього у письмовій формі протягом десяти робочих днів з дня його отримання. Об'єкт аудиту надсилає (у разі їх наявності) органу ДАС коментарі у строк, визначений державними аудитором у супровідному листі до такого проекту звіту з урахуванням строку ознайомлення з ним об'єкта аудиту. Тільки після цього відбувається обговорення з метою узгодження проекту звіту між керівником об'єкта аудиту та державними аудитором. Під час цього етапу державні аудиторі мають право отримувати від об'єкта аудиту додаткову

інформацію, підтверджуючі документи, пояснення з метою уточнення викладених у коментарях до проекту звіту фактів.

Саме за результатами обговорення та узгодження проекту звіту складається протокол узгодження за встановленою формою [98], який підписують у день обговорення проекту звіту керівник аудиту та керівник об'єкта аудиту по одному примірнику для органу ДАС та для об'єкта аудиту.

Керівник аудиту протягом трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження подає відповідний примірник звіту об'єкту аудиту. Разом із звітом подається й супровідний лист із зазначенням строку інформування про виконання пропозицій та рекомендацій, поданих у ньому, та результати їх впровадження. Пропозиції та рекомендації, що містяться у звіті, обов'язкові до розгляду об'єктом аудиту. Останній зобов'язаний у строк, визначений у такому листі, інформує ДАС про стан і результати їх розгляду, заплановані та вжиті заходи, спосіб і результати впровадження пропозицій та рекомендацій.

Останньою, четвертою стадією здійснення державного фінансового аудиту, є моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій; результатів їх впровадження. Така процедура спрямована на оцінку своєчасності та ефективності вжиття об'єктом аудиту заходів щодо врахування, впровадження пропозицій та рекомендацій, зазначених у звіті органом ДАС, який проводив аудит. З цією метою останній здійснює систематичний процес збору та облік інформації про стан виконання, заплановані та вжиті заходи, спосіб виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх упровадження.

Облік врахування пропозицій та рекомендацій і результатів їх упровадження здійснюється на підставі відповідного документального підтвердження, наданого об'єктом аудиту. У разі потреби підтвердити інформацію, надану об'єктом аудиту, щодо результатів упровадження пропозицій та рекомендацій, розміру отриманого економічного, соціального, екологічного ефекту державний аудитор може надіслати запити до інших

органів державної влади, місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій. За результатами здійсненого моніторингу оцінюється стан їх виконання та впровадження за такими критеріями: виконані/впроваджені повністю; виконані/впроваджені частково; не виконані/ не впроваджені.

Обов'язковим етапом цієї стадії є інформування Міністра фінансів керівником органу ДАС про результати аудиту, стан врахування і результати впровадження пропозицій та рекомендацій об'єктом аудиту. При цьому на останній покладено обов'язок щомісячного подання ВР України, КМ України і Міністерству фінансів звітів про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства, в т.ч. це стосується й державного фінансового аудиту. В цей же період органом ДАС приймається рішення про таке інформування заінтересованих органів та громадськості через оприлюднення у засобах масової інформації та розміщення звіту на офіційному веб-сайті ДАС в установленому порядку.

І останній момент, який потребує на увагу під час магістерського дослідження – це порядок організації та здійснення аудиту внутрішніми аудиторами в бюджетних установах.

Національним законодавством затверджено низку нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту, які відповідають міжнародновизнаним стандартам та методологіям, практиці ЄС в цілому. Фактично можна виділити декілька рівнів системи побудови нормативно-правових актів щодо внутрішнього аудиту в державному секторі економіки.

Саме на законодавчому рівні, перш за все, визначено сутність такого аудиту як діяльність спеціальних підрозділів в бюджетній установі, що спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та не результативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих бюджетних установ; поліпшення системи внутрішнього контролю (ст. 26 БК України [75]); встановлено його обов'язковість щодо всіх розпорядників бюджетних коштів, а також

передбачено відповідальність керівника установи за організацію та здійснення діяльності з внутрішнього аудиту в своєму закладі та підвідомчих установах. В такий спосіб запроваджено функціонування служб внутрішнього аудиту в усіх органах державного сектору (в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях, інших бюджетних розпорядників незалежно від рівня), які є функціонально незалежними від нього, що гарантуватиме неупереджену, об'єктивну та незалежну оцінку діяльності органу. Тобто, перший рівень складають саме норми БК України, які мають найвищу юридичну силу в структурі нормативних документів у сфері внутрішнього аудиту.

На другому рівні, слід виділити Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, затверджений Порядком № 1001 [196], що визначає базові засади, як утворення, так і організацію функціонування підрозділів внутрішнього аудиту, критерії для визначення чисельності внутрішніх аудиторів, основні завдання, функції та повноваження керівника і працівників підрозділів внутрішнього аудиту, вимоги стосовно звітування про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту та зовнішнього оцінювання їх діяльності. Зокрема, п. 2 Порядку № 1001 [75], з огляду на визначення внутрішнього аудиту (ст. 26 БК України) чітко окреслено об'єкт внутрішнього аудиту: діяльність державного органу, його територіальних органів, підприємств (у тому числі суб'єктів господарювання, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери його управління, в повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах), та заходи, що здійснюються керівниками таких органів, підприємств, установ та організацій для забезпечення ефективного функціонування системи відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і вимог щодо їх діяльності), внутрішнього контролю

(дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів та інших активів, досягнення результатів [75]. Якщо, основні засади здійснення внутрішнього контролю та аудиту визначаються КМ України [72], то безпосередньо організаційно-методологічні основи процедури внутрішнього аудиту визначаються Мінфін України, яке забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, у тому числі здійснює оцінку функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Таким чином, на третьому рівні, для практичної реалізації вимог Порядку № 1001 [72] низкою наказів Мінфін України затверджено: Національні Стандарти внутрішнього аудиту, які визначають єдині підходи до планування, організації та проведення внутрішніх аудитів, документування їх результатів, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій, порядку звітування керівнику, здійснення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту [73]; Кодекс етики внутрішніх аудиторів, що визначає морально-етичні принципи професійної діяльності працівників підрозділу внутрішнього аудиту та правила поведінки внутрішнього аудитора [99]; Інструкцію про складання та подання звітності про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту [100]; Порядок оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту, яким визначено механізм організації, проведення, оформлення та реалізації результатів оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту) [101].

Для четвертого рівня характерним є виділення міжнародних регулюючих актів у сфері внутрішнього аудиту [102], методологічних вказівок Мінфін України, внутрішніх документів з питань організації внутрішнього аудиту та сертифікації внутрішніх аудиторів у державному секторі. Це питання, на наш погляд, вимагає певної уваги.

Так, вимоги щодо обов'язковості розробки керівником підрозділу внутрішнього аудиту внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту та їх затвердження керівником установи передбачено НСВА (Глава 1 Розділ II)

[73]. Такі документи (декларація внутрішнього аудиту; положення про підрозділ внутрішнього аудиту; посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту; внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту; програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту) є необхідною складовою діяльності підрозділів внутрішнього аудиту та мають врегульовувати низку питань, зокрема:

1) планування діяльності з внутрішнього аудиту, в тому числі підходи до складання та ведення бази даних, організації, проведення та документування ідентифікації й оцінки ризиків для планування діяльності з внутрішнього аудиту, визначення факторів відбору для здійснення планових внутрішніх аудитів та частоти їх здійснення щодо кожного об'єкта внутрішнього аудиту;

2) організацію та проведення внутрішнього аудиту (планування та виконання аудиторського завдання), документування його перебігу та результатів, контроль за виконанням аудиторських завдань;

3) оформлення робочих та офіційних документів, формування та зберігання справ внутрішніх аудитів;

4) складання та підписання аудиторського звіту, порядок та строки надання і розгляду коментарів до аудиторських звітів;

5) реалізацію результатів внутрішніх аудитів, моніторинг врахування аудиторських рекомендацій та результатів їх впровадження;

6) ведення обліку та накопичення звітних даних за результатами внутрішніх аудитів (у тому числі відповідні форми, шаблони), вимоги до звітування про результати діяльності з внутрішнього аудиту;

7) підходи та методологію проведення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту, вимоги до складання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту;

8) розгляд скарг на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням вимог законодавства;

9) порядок взаємодії, обміну інформацією між підрозділом внутрішнього аудиту та іншими структурними підрозділами установи, іншими органами.

Для розуміння ролі внутрішнього аудиту в установі зазначені внутрішні документи повинні бути доведені до відповідних працівників установи. Тому в цих документах має бути чітко визначено мету та завдання підрозділу внутрішнього аудиту, його повноваження та відповідальність, інші важливі аспекти діяльності з внутрішнього аудиту.

Безпосередньо розробка таких документів здійснюється керівником підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням специфіки діяльності відповідної установи, розміру та структури підрозділу внутрішнього аудиту, складності об'єктів внутрішнього аудиту та виконуваної роботи з урахуванням вимог нормативно-правових актів. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту здійснює періодичний перегляд внутрішніх документів з питань внутрішнього аудиту з метою забезпечення їх цілісності, підтримання в контрольному стані та достатності для здійснення діяльності з внутрішнього аудиту. Таким чином відповідальність за відповідність законодавству норм та положень внутрішніх документів із внутрішнього аудиту покладено на керівника підрозділу внутрішнього аудиту.

Відповідно до Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (ІА 1000) [102] цілі, повноваження аудиторів, функції внутрішнього аудиту визначаються у Статуті, який представляє собою збірник професійних норм та правил, розглядається як укладена угода між керівником установи та керівником підрозділу внутрішнього аудиту. Аналогом такого документу за НСВА [73] є саме декларація внутрішнього аудиту, яка також підписується керівником державного органу (його територіального органу, бюджетної установи) з керівником підрозділу внутрішнього аудиту відповідного органу або установи в якій зазначаються мета (місія) та цілі, принципи незалежності, основні повноваження та обов'язки підрозділу.

Окремою складовою порядку організації діяльності підрозділів внутрішнього аудиту є сертифікація державних аудиторів. Існуючі в країнах ЄС стратегії підготовки внутрішніх аудиторів передбачають навчання персоналу підрозділів внутрішнього аудиту з метою розвитку професійних компетенцій

молодих фахівців, отриманих ними у вищих навчальних закладах, і подальше підвищення цих компетенцій за допомогою сертифікації внутрішніх аудиторів державного сектору. У міжнародній практиці сертифіковані внутрішні аудитори для щорічного підтвердження своєї кваліфікації повинні проходити 40 годин різних форм постійного професійного розвитку.

Це питання прямо пов'язано із таким принципом державного аудиту, як компетентність. Проте, хотілося б звернути увагу, що на сучасному етапі в Україні розроблено Програму професійного розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України [103], розробка якої обумовлена необхідністю систематизації навчального процесу внутрішніх аудиторів. Згідно з цією Програмою внутрішні аудитори за рівнем свого професійного розвитку розділені на чотири блоки, які є аналогічні тим, що застосовуються Міжнародним Інститутом внутрішніх аудиторів для сертифікації останніх, зокрема: 1) блок А: початківці або молоді внутрішні аудитори (без досвіду або із досвідом до 2 років та без документального підтвердження проходження блоку А) мають пройти 2-тижневе навчання (1 тиждень – теорія, 1 тиждень – практика); 2) блок В: внутрішні аудитори середнього рівня (із досвідом від 2 до 3 років та/або із документальним підтвердженням проходження блоку А) здобувають знання впродовж 3-5 днів; 3) блок С: внутрішні аудитори вищого/спеціалізованого рівня (із досвідом більше 3 років та із документальним підтвердженням проходження блоків А та В). Для отримання документального підтвердження проходження за цим блоком внутрішній аудитор має пройти навчання впродовж тижня за однією із обраних ним тем; 4) блок D: керівники підрозділів внутрішнього аудиту та керівники аудиторських груп (виконують управлінську функцію, мають достатні знання і досвід та/або із документальним підтвердженням проходження блоків А та В) проходять навчання впродовж 2-3 днів [19, с. 158-162].

НСВА достатньо детально врегульовано питання щодо процесуального порядку здійснення внутрішнього аудиту, зокрема окремими розділами виділено: планування діяльності внутрішнього аудиту; організацію внутрішніх

аудитів; планування аудиторського завдання та його виконання; документування перебігу та результатів внутрішнього аудиту; моніторинг врахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту та звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту [73].

Перша, організаційно-підготовча стадія внутрішнього аудиту, включає в себе декілька самостійних етапів: а) планування діяльності внутрішнього аудиту; б) організацію внутрішнього аудиту.

Підіймаючи питання щодо планування внутрішнього аудиту слід звернути увагу, що процесу безпосередньої підготовки планів на його проведення передують виконання внутрішніми аудиторами покладеного на них функціонального обов'язку щодо визначення простору внутрішнього аудиту, як сукупності об'єктів внутрішнього аудиту, а також підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління державного органу, щодо діяльності яких можуть проводитись внутрішні аудити (п. 3 Розділу I НСВА) [73]. Таке визначення відповідає міжнародній практиці тлумачення простору аудиту з яким пов'язано характеристику загальної сфери застосування функції внутрішнього аудиту та визначення, як об'єктів, так і суб'єктів аудиту [102]. Саме визначення простору внутрішнього аудиту вважається відправною точкою для розробки в майбутньому плану діяльності з внутрішнього аудиту.

Відповідно до НСВА [73] простір внутрішнього аудиту має бути формалізований та задокументований шляхом ведення бази даних та її підтримання в актуальному стані. Обов'язок щодо формування такої бази покладено на підрозділ внутрішнього аудиту, а зведеної бази даних – на підрозділ внутрішнього аудиту центрального апарату відповідного органу. До останньої заносяться дані щодо об'єктів аудиту, закріплених за підрозділом внутрішнього аудиту центрального апарату відповідного органу та підрозділами внутрішнього аудиту, утвореними у його територіальних органах та бюджетних установах. З урахуванням вимог НСВА щодо складання та ведення бази даних, а також специфіки діяльності відповідної установи керівник підрозділу внутрішнього аудиту самостійно вирішує якою буде її

структура, проте, як правило виділяють дві складові: 1) містить інформацію щодо об'єктів аудиту, які можливо окремо дослідити під час проведення аудиту (наприклад: напрями діяльності, бюджетні програми, адміністративні послуги, контрольно-наглядові функції, завдання, функції чи процеси, визначені актами законодавства); 2) характеризує підконтрольний суб'єктний склад аудиту (наприклад: структурні підрозділи центрального апарату відповідного органу; підприємства, установи та організації, що належать до сфери його управління). При цьому, враховується принцип організаційної структури та підпорядкування (зверху – вниз) – центральний, обласний чи районний рівні (вертикальний розподіл).

Наступним кроком після визначення простору аудиту є виявлення подій, що можуть спричиняти ризики, які негативно впливають на діяльність установи та досягнення нею визначених цілей, тобто, мова йде про аудиторську оцінку та аналіз документальних джерел, які допоможуть внутрішньому аудитору виявити такі ризики. Для цього внутрішні аудитори враховують широкий спектр як фінансових, так і нефінансових даних (стратегічні плани діяльності установ; фінансову та бюджетну звітність; інформацію зі ЗМІ, інтернету, скарг, звернень державних органів, народних депутатів, правоохоронних органів, зовнішніх контролюючих органів; інформацію про типові порушення та недоліки, встановлені за результатами попередніх внутрішніх аудитів; повідомлення структурних підрозділів відповідного органу, а також підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, про проблемні питання та ризики у їх діяльності; актів/звітів зовнішніх контрольних заходів (ревізій, перевірок, державних фінансових аудитів), проведених зовнішніми контролюючими органами (РП, ДАС тощо).

На підставі визначених ризиків, здійснюється їх оцінка щодо ймовірності настання подій, що створюють ризики (оцінка ймовірності), та розміру їх наслідків (оцінка впливу) на досягнення установою визначених цілей. Метою такого етапу є визначення об'єктів аудиту з найбільш високим рівнем ризику

для установи. Фактично здійснюється відбір потенційних об'єктів аудиту, визначається частота проведення планових внутрішніх аудитів.

Слід розмежовувати поняття «управління ризиками» та «оцінка ризиків внутрішнього аудиту». Якщо, управління ризиками є невід'ємною складовою діяльності з внутрішнього контролю, що належить до повноважень та відповідальності керівництва установи, то оцінка ризиків внутрішнього аудиту це етап планування діяльності з внутрішнього аудиту, на якому визначаються об'єкти аудиту з найбільш високим рівнем ризику для установи. За такого підходу, внутрішні аудитори мають утримуватись від прийняття на себе управлінських обов'язків, тобто від фактичного управління ризиками, адже вони не несуть відповідальність за заходи, що здійснюються керівником установи для забезпечення створення та функціонування системи внутрішнього контролю, а також розробку та впровадження заходів контролю з метою впливу на ризики. Така діяльність проводиться керівництвом установи та відповідальними за це посадовими особами. Водночас, підрозділ внутрішнього аудиту надає керівництву установи власну думку щодо повноти визначення ними невід'ємних ризиків, доцільності та дієвості обраних способів реагування на ризики, ефективності розроблених заходів контролю щодо зменшення впливу на залишковий ризик.

Процес планування завершується складанням планів діяльності з внутрішнього аудиту. Забезпечення формування стратегічного та операційного планів на підставі результатів оцінки ризиків з метою визначення пріоритетів роботи підрозділу внутрішнього аудиту, що мають враховувати стратегію (пріоритети) та цілі діяльності установи покладено безпосередньо на керівника підрозділу внутрішнього аудиту. Стратегічний план повинен визначати завдання і результати, яких підрозділ повинен досягнути протягом наступних трьох років. Операційний же план складається на календарний рік з урахуванням завдань та результатів виконання стратегічного плану (п. 6 Порядку № 1001 [72]). З метою формування зазначених планів керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен з'ясувати та врахувати думку

керівника установи, а також провести консультації з відповідальними за діяльність особами щодо проблемних питань та ризиків, які впливають на досягнення установою цілей. Такі плани затверджуються керівником державного органу (територіального органу, бюджетної установи) не пізніше початку планового періоду.

Слід зазначити що види та періодичність здійснення внутрішнього аудиту того чи іншого об'єкту аудиту визначається керівником відповідного підрозділу, проте, НСВА [73] містять декілька умов щодо визначення періодичності їх здійснення: 1) плановий внутрішній аудит щодо об'єктів аудитів з одних й тих самих питань і за той самий період, що проводився підрозділом внутрішнього аудиту, здійснюється не частіше одного разу на календарний рік; 2) в позаплановому порядку можуть здійснюватися повторні внутрішні аудити для дослідження фактів, викладених у скарзі на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту, що надійшла до установи. З урахуванням цього, можна виділити плановий та позаплановий внутрішній аудит. Якщо, перший пов'язано з оцінкою критеріїв ризику діяльності об'єкту аудиту, то підстави проведення позапланового аудиту випливають з процедур оскарження дій аудиторів та проводиться рішенням керівника державного органу (його територіального органу, бюджетної установи).

Стратегічний та операційний плани (зведені плани) та зміни до них оприлюднюються на офіційному веб-сайті державного органу, його територіального органу та бюджетної установи. Після затвердження керівником установи Плану та його оприлюднення на офіційному веб-сайті установи копії таких планів та змін до них надсилаються Міністерству фінансів України протягом десяти робочих днів з дати їх затвердження. Слід зазначити, що разом із Планом надаються обґрунтування щодо включення (виключення) об'єктів аудиту до планів, розрахунки завантаженості внутрішніх аудиторів, а також вказується адреса (посилання) щодо їх розміщення на офіційному веб-сайті установи.

Заключним етапом першої стадії внутрішнього аудиту є його організація. Відповідно до Розділу 4 НСВА [73] такі аудити проводяться за розпорядчим документом керівника установи (наказом). Керівником підрозділу внутрішнього аудиту визначається безпосередньо склад аудиторської групи, що має відповідати характеру й ступеню складності кожного внутрішнього аудиту, а також обмеженням у термінах і трудових ресурсах. Для досягнення цілей та забезпечення належної якості внутрішнього аудиту призначається керівник аудиторської групи, повноваження якого визначаються у внутрішніх документах з питань здійснення внутрішнього аудиту (Стандарт 8 НСВА) [73].

Наступна стадія внутрішнього аудиту направлена на встановлення фактичних обставин справи та аналіз виявлених фактів. Для неї, зазвичай, характерним є стандартний набір послідовних етапів проведення усіх напрямів внутрішніх аудитів. Незважаючи на те, що методи аудиту й відповідні методичні прийоми можуть відрізнятися, підходи до основних етапів здійснення внутрішнього аудиту залишаються єдиними для всіх внутрішніх аудиторів. Ці кроки передбачають наступну послідовність.

1. Планування аудиторського завдання. Під час цього етапу відбувається попереднє дослідження об'єкта аудиту з метою прийняття рішення щодо необхідності та фокусу дослідження; збір та документування інформації щодо об'єкта аудиту, включаючи аналіз процесу, стратегій та цілей у сфері чи процесі, який досліджується та діючих в його межах системних заходів контролю; визначення пріоритетності ризиків, актуальних для завдання; формулювання цілей та обсягу аудиторського дослідження; визначення питань аудиту, методів і критеріїв, обсягу необхідних ресурсів для виконання аудиторського дослідження та формування програми аудиту (п.п. 1-6 Розділ 5 НСВА) [73].

2. Складення програми внутрішнього аудиту (містить інформацію щодо: об'єкта внутрішнього аудиту, теми, цілей, ризикових сфер; критеріях оцінки об'єкта внутрішнього аудиту, які застосовуватимуться під час дослідження питань з метою підготовки висновків; методів аудиту та тривалості виконання

аудиторського завдання (при цьому з розмежуванням кількості робочих днів на збір аудиторських доказів, їх аналіз й оцінку, документування результатів внутрішнього аудиту, обговорення проекту аудиторського звіту та внесення коректив до нього); складу аудиторської групи (п.п. 7 Розділ 5 НСВА) [73]. Така програма складається у письмовій формі, підписується керівником підрозділу внутрішнього аудиту та затверджується керівником установи до початку її виконання.

3. Виконання аудиторського завдання передбачає декілька послідовних кроків, а саме: збір інформації та аудиторських доказів, їх аналіз та документування. Збір аудиторських доказів є необхідним елементом будь-якого аудиторського дослідження, який допомагає аудитору обґрунтувати думки та надати відповідні аудиторські висновки, на що нами було звернено увагу в попередніх підрозділах дисертаційного дослідження. Аудитори зобов'язані визначати точну, належну та необхідну для досягнення цілей інформацію. Зі свого боку, відповідальність за достовірність інформації та документації, наданої аудиторам, несуть посадові особи установи, що її підписали (засвідчили). НСВА висувається низка вимог щодо аудиторських доказів: а) достатність (мають ґрунтуватись на фактах та зібраними в кількості, необхідній для підтвердження висновків); б) релевантність (мають забезпечувати підтвердження висновків та відповідати цілям внутрішнього аудиту); в) надійність (мають бути отримані з надійних джерел та із застосуванням адекватних аудиторських методів, прийомів і процедур) (п.п. 5 Розділу 6 НСВА) [73]. Саме за результатами порівняння зібраних даних із критеріями оцінки формуються надалі висновки аудиторами.

Третьою, є стадія вироблення та прийняття рішення, тобто, аудиторського звіту, який відноситься до офіційного документу та є найбільш важливим результатом процесу аудиту, оскільки у ньому представлені висновки та рекомендації внутрішніх аудиторів, які забезпечують результативність такої форми контролю. Порядок складання аудиторського звіту, в тому числі, вимоги до його структури та оформлення, обговорення проекту аудиторського звіту,

ознайомлення з ним відповідальних за діяльність осіб та підписання визначається у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту з урахуванням вимог Розділу 7 НСВА [73]. Зокрема, встановлено низку обов'язкових вимог до такого документу: 1) дотримання відповідної структури: резюме (містить стислий виклад основних висновків та рекомендацій); основна частина (відображає цілі, обсяг і результати виконання аудиторського завдання); висновки та рекомендації; 2) точність (інформація викладається без помилок та викривлень); 3) об'єктивність (усі висновки мають бути підтверджені аудиторськими доказами); 4) чіткість (звіт має бути зрозумілим та логічним); 5) стислість (має містити інформацію по суті); 6) вичерпність (за всіма питаннями аудиторського завдання мають бути зроблені висновки); 7) своєчасність (має бути підготовленим у визначені терміни) (п.п. 3-4 Розділу 7 НСВА) [73].

Відповідно до вимог НСВА [73] аудиторські рекомендації подаються внутрішнім аудитором разом із аудиторським звітом, підписуються керівником аудиторської групи та її членами. При цьому, слід враховувати, що на етапі підготовки та підписання аудиторського звіту для відповідальних за їх впровадження виконавців (наприклад, керівників підконтрольних установ або структурних підрозділів міністерства) аудиторські рекомендації не носять обов'язкового характеру. Лише керівник органу державної влади, для якого призначений аудиторський звіт, уповноважений приймати рішення стосовно обов'язковості подальшого впровадження аудиторських рекомендацій, у тому разі якщо він погоджується із доцільністю їх впровадження.

Тільки після оформлення аудиторського звіту в цілому керівник підрозділу внутрішнього аудиту має забезпечити ознайомлення із звітом відповідальну за діяльність особу. В разі непогодження з висновками (рекомендаціями), вона надає керівнику підрозділу внутрішнього аудиту обґрунтовані коментарі за своїм підписом, які підлягають обов'язковому розгляду з наданням письмових висновків щодо них з боку керівника підрозділу внутрішнього аудиту.

За результатами розгляду аудиторського звіту, коментарів, висновків на них (за наявності) та рекомендацій керівник установи приймає рішення про прийняття аудиторських рекомендацій відповідальними за діяльність особами. При цьому, якщо аудиторський звіт містить істотні помилки чи недоліки, керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен довести виправлену інформацію до відома всіх осіб, які його одержали.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту (або керівник аудиторської групи) доповідає про кінцеві результати аудиту керівництву відповідного органу державної влади (установи), об'єкта аудиту та (у деяких випадках) зовнішнім зацікавленим сторонам. У випадку необхідності доведення результатів аудиту до зовнішніх зацікавлених сторін, він повинен, насамперед, оцінити потенційні ризики та обговорити їх із керівництвом відповідного органу державної влади (установи).

За результатами представлення результатів аудиту керівник органу влади (установи) приймає рішення щодо доцільності впровадження аудиторських рекомендацій чи вжиття інших заходів, передбачених за результатами аудиту, після чого, керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен направити копію або презентувати аудиторський звіт представникам об'єкта аудиту та за необхідності іншим зацікавленим сторонам.

Логічним та остаточним завершенням внутрішнього аудиту є стадія моніторингу виконання поданих за результатами аудиту рекомендацій; результатів їх впровадження. Саме на керівника підрозділу внутрішнього аудиту покладено обов'язок забезпечення її організації (встановлює вимоги у внутрішніх документах з питань внутрішнього аудиту) для того, щоб упевнитися в тому, що відповідальні за діяльність особи розпочали ефективні дії, спрямовані на їх виконання, або керівництво установи взяло на себе ризик невиконання таких рекомендацій (Розділ 8. Стандарт 12 НСВА) [73].

Виділяють декілька рівнів заходів відстеження аудиторських рекомендацій: 1) усне інформування – найпростіший спосіб відстеження аудиторських рекомендацій, який передбачає регулярне спілкування із

відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями об'єкта аудиту, спостереження, аналіз прогресу діяльності, тощо; 2) документальне відстеження, передбачає офіційне листування із відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями, направлення їм періодичних нагадувань, запитів, тощо; 3) фактичне відстеження – передбачає короткі візити на об'єкт аудиту та прямий зв'язок внутрішніх аудиторів із об'єктом аудиту для збору доказів щодо заходів із впровадження рекомендацій; 4) наступний аудит – проведення досліджень стану впровадження рекомендацій, наданих за результатами попередньо проведених аудитів [19, с. 95-96]. Водночас існують й інші менш традиційні способи відстеження аудиторських рекомендацій, наприклад, можуть бути організовані внутрішні та зовнішні конференції, на яких обговорюють такі результати. Така форма відстеження сприяла б процесу навчання серед внутрішніх аудиторів і працівників державних органів.

Відстеження та моніторинг результатів впровадження аудиторських рекомендацій є частиною процесу управлінської підзвітності. Адже інформація, отримана за результатами відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій, забезпечує регулярний, надійний та важливий внесок у процес управління ризиками в системі відповідного органу державної влади. Разом з іншими факторами така інформація формує основу для щорічної актуалізації ризиків у системі відповідного органу влади, на підставі яких в свою чергу формуються плани аудиторської діяльності.

Міністерство фінансів України проводить оцінку функціонування системи внутрішнього аудиту державного органу (його територіального органу), бюджетної установи не частіше одного разу на три роки у встановленому порядку у формі дослідження [101]. Результати зовнішніх оцінок фіксуються у звітах, а процес відслідковування їх виконання має бути налагодженим. Предметом такої оцінки є планування, організація та здійснення такого аудиту, моніторинг врахування рекомендацій за результатами його здійснення, дотримання посадовими особами підрозділів вимог стандартів

внутрішнього аудиту та інших нормативно-правових актів з відповідних питань.

Таким чином, внутрішній аудит, що здійснюється в бюджетних установах характеризується суттєвими відзнаками, які можна ідентифікувати наступним чином: обмежена незалежність; забезпечення систематичної оцінки фінансово-господарської діяльності суб'єкта; регулярне надання фінансової інформації з метою прийняття управлінських рішень та коректировок раніше прийнятих; здійснюється спеціальними суб'єктами в інтересах керівництва державного органу (бюджетної установи) з метою підвищення ефективності здійснюваної ним діяльності; організаційно-методичні засади визначаються безпосередньою керівництвом державного органу (бюджетної установи) у внутрішніх документах.



ВИСНОВКИ

1. Доведено, що метою державного аудиту являється: оцінка ефективності публічного управління в сфері фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування, в т.ч. встановлення законності, доцільності та ефективності використання публічних фінансів; удосконалення системи фінансового й адміністративного управління, зокрема, функціонування системи внутрішнього контролю.

2. Обґрунтовано, що в основі поділу державного аудиту на види покладено концепцію побудови єдиної системи органів ДФК в Україні відповідно до стандартів INTOSAI яка має уособлювати два самостійних напрями: 1) зовнішній (незалежний від органів виконавчої влади державний фінансовий контроль (аудит)), де єдиним суб'єктом виступає РП, як ВОФК що реалізує свої повноваження у формі державного фінансового аудиту, аудиту ефективності та експертизи; 2) внутрішній (урядовий) державний фінансовий контроль (аудит), що здійснюється на централізованому рівні спеціалізованим органом – ДАС (реалізує повноваження за рахунок здійснення таких форм ДФК, як: інспектування (ревізії); державного фінансового аудиту; перевірки закупівель; моніторингу закупівель) та децентралізованому рівні – підрозділом внутрішнього аудиту розпорядників бюджетних коштів.

3. Виділено типові стадії аудиторської процедури незалежно від виду та форми державного аудиту з характеристикою певних етапів їх здійснення: 1) організаційно-підготовчу (попереднє вивчення об'єкта аудиту; складення та затвердження робочого плану та програми аудиту); 2) встановлення фактичних обставин справи (аналіз виявлених фактів; збирання аудиторських доказів відповідно до програми аудиту; документування результатів проведених контрольних заходів); 3) вироблення та прийняття рішення (підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій); 4) моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій; результатів їх впровадження (оцінка своєчасності та ефективності вжиття

об'єктом аудиту заходів щодо врахування, впровадження пропозицій та рекомендацій, висловлених у аудиторському звіті).

4. Виділено методи державного аудиту (документальна, фактична та спеціальна перевірка; перевірка механічної точності; аналітичні тести; зустрічна звірка; інтерв'ювання; спостереження) яким мають відповідати спеціальні методичні прийоми здійснення з обґрунтуванням, що метод являє собою підхід до вивчення діяльності підконтрольного суб'єкта та перелік яких має бути закріплено на рівні національних стандартів щодо здійснення відповідної форми зовнішнього та внутрішнього державного аудиту, в той час, як методологічні прийоми виступають в якості механізму дослідження діяльності підконтрольного суб'єкта та можуть застосовуватися або ні, залежно від поставлених завдань за рішенням державного аудитору.

5. Визначено, що аудиторський звіт – це офіційний документ, складений в установленому порядку за результатами здійснення державного аудиту, який відповідає наступним вимогам: 1) дотримання відповідної структури; 2) точність (інформація викладається без помилок та викривлень); 3) об'єктивність (усі висновки мають бути підтверджені аудиторськими доказами); 4) чіткість (звіт має бути зрозумілим та логічним); 5) стислість (має містити інформацію по суті); 6) вичерпність (за всіма питаннями аудиторського завдання мають бути зроблені висновки); 7) своєчасність (має бути підготовленим у визначені терміни).

6. Узагальнено досвід законодавчої регламентації діяльності ВОФК у країнах ЄС, США, країнах СНД, що дало змогу запропонувати напрями вдосконалення процедур організації та здійснення державного аудиту РП, зокрема: 1) розроблення карти професійних ризиків у діяльності РП; 2) нормативне закріплення положення про обов'язковість виконання рішення за результатами аудиту РП; 3) регламентація на законодавчому рівні механізмів взаємодії РП з судовими органами, органами адміністративної юрисдикції та прокуратури, з обов'язковим визначенням прав та обов'язків взаємодіючих суб'єктів, форм та методів такої взаємодії; 4) нормативне закріплення правових

умов, що визначають способи і можливості ініціювання РП судочинства (направлення в суди звернень чи позовів) й відповідно порядок участі Рахункової палати у різних видах судочинства в інтересах держави; 5) розроблення методичних рекомендації із забезпечення якості роботи РП, в яких би визначалися процедури, що використовуються РП для перевірки і забезпечення якості своєї контрольної діяльності.

7. Уточнено, що державний фінансовий аудит, що проводиться ДАС, полягає у перевірці та аналізі державним органом 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 та аудиту. В основу такого аудиту покладено аналіз фінансових процесів, які можуть бути як стандартні, тобто притаманні кожній установі (наприклад, процес нарахування та виплати заробітної плати, витрат на відрядження або проведення публічних закупівель), так і специфічні, що є характерними лише для певних сфер діяльності (наприклад, процес виконання місцевих бюджетів; інвестиційних та бюджетних програм тощо).

8. Виділено сутнісні характеристики внутрішнього аудиту, що здійснюється в бюджетних установах: обмежена незалежність; забезпечення систематичної оцінки фінансово-господарської діяльності суб'єкта; регулярне надання фінансової інформації з метою прийняття управлінських рішень та коректировок раніше прийнятих; здійснюється спеціальними суб'єктами в інтересах керівництва державного органу (бюджетної установи) з метою підвищення ефективності здійснюваної ним діяльності; організаційно-методичні засади визначаються безпосередньою керівництвом державного органу (бюджетної установи) у внутрішніх документах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Академія держ. податкової служби України. Ірпінь, 2002. 455 с.
2. Савченко Л. А., Коваленко А. А. Правові проблеми фінансового контролю місцевих фінансів : монографія. Київ : КиМУ, 2010. 124 с.
3. Гриценко О. І. Організаційно-правове забезпечення діяльності Рахункової палати України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Інститут законодавства Верховної Ради України. Київ, 2005. 223 с.
4. Невідомий В. І. Рахункові палати як органи фінансового контролю в Україні та Європі : конституційно-порівняльний аналіз : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02 / Київський національний університет внутрішніх справ. Київ, 2006. 22 с.
5. Дереконь В. М. Аудит як форма фінансового контролю та складова адміністративно-правової інфраструктури детінізації економічних відносин в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Національний університет ДПС України. Київ, 2007. 261 с.
6. Гетманець О. П. Бюджетний контроль : організаційно-правові засади : монографія. Харків : Екограф, 2008. 308 с.
7. Роговенко Д. С. Правовий статус Рахункової палати України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Інститут законодавства Верховної Ради України. Київ, 2007. 21 с.
8. Мухатаєв А. О. Правовий статус та законодавчі засади контрольних повноважень органів Державної контрольно-ревізійної служби : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. Харків, 2006. 20 с.
9. Зубенко Г. В. Конституційно-правовий статус Рахункової палати Верховної Ради Автономної Республіки Крим : автореф. дис. ... канд. юрид.

наук: 12.00.02 / Київський національний університет внутрішніх справ. Київ, 2008. 19 с.

10. Манченко О. В. Фінансово-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Львівський державний університет внутрішніх справ. Львів, 2011. 22 с.

11. Койчева О. С. Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Національний університет «Одеська юридична академія». Одеса, 2016. 237 с.

12. Барабаш Ю. Г. Парламентський контроль в Україні : проблеми теорії та практики: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02 / Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. Харків, 2003. 205 с.

13. Ершов А. А. Правовое регулирование аудита в Российской Федерации: финансово-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Московская государственная юридическая академия имени О. Е. Кутафина. Москва, 2010. 306 с.

14. Шохин С. О Правовое обеспечение деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.12 / Московская государственная юридическая академия. Москва, 1999. 401 с.

15. Зевайкина А. Н. Аудиторский финансовый контроль в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Самарский государственный университет. Самара, 2005. 222 с.

16. Попова Т. А. Правовое регулирование обязательного аудита в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14; 12.00.03 / Московский гуманитарный университет. Москва, 2005. 218 с.

17. Терехова Е. В. Финансово-правовые аспекты негосударственного финансового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Московская государственная юридическая академия. Москва, 2007. 207 с.

18. Пышкин А. С. Финансово-правовые аспекты аудиторской деятельности : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Саратовская государственная академия права, Саратов, 2006. 199 с.

19. Арзуманова Л. Л. Финансово-правовое регулирование обязательного аудита в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Московская государственная юридическая академия. Москва, 2006. 202 с.

20. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 23. Ст. 243. (втратив чинність).

21. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

22. Про Рахункову палату: Закон України від 11.07.1996 р. № 315. *Відомості Верховної Ради України*. 1998. № 24. Ст. 137. (втратив чинність).

23. Бюджетний кодекс України : Закон України від 21.06.2001 року № 2542. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 37. Ст. 189. (втратив чинність).

24. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. Ст. 360.

25. Шеленков С. К вопросу об аудиторской деятельности в России. *Юрист*. 2002. № 5. С. 30–34.

26. Андреев В. К. Правовое регулирование аудита в России. Москва : Инфра-М, 1996. 128 с.

27. Ялбулганов А. А. Постатейный комментарий Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Москва : Ось, 2001. 189 с.

28. Білуха М. Т. Курс аудиту: підручник. 2-ге вид. перероб. Київ : Виша шк.; Т-во «Знання»; КОО, 2009. 574 с.

29. Кінащук Л. Організація та правове забезпечення аудиторської діяльності в Україні. *Фінансове право*. 2004. № 1. С. 28–30.

30. Горбунова О. Н. Финансовое право : учебник, 3-е изд. Москва : Юристъ, 2006. 587 с.

31. Иткин Ю. М. Проблемы становления аудита. Москва : Финансы и статистика, 1992. 239 с.

32. Савченко Л. А., Цимбалюк А. В., Шкарупа В. К., Глух М. В. Фінансове право : навч. посібн. Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. 85 с.
33. Езерский Ф. В. Присяжные счетоводы в Англии. Книжка первая. 1889. С. 25–29.
34. Дефлиз Ф. Л., Дженик Г. Р., О'Рейлли В. М., Хирш М. Б. Аудит Монтгомери. Москва : Аудит: ЮНИТИ, 1997. 542 с.
35. Булгакова Л. И. Аудит в России : механизм правового регулирования. Москва : Волтерс Клувер, 2005. 256 с.
36. Чечеткин В. Д. Теоретико-методологические основы государственного аудита в системе управления структурными преобразованиями экономики : дис. ... д-ра эконом. наук: 08.00.12 / Московский государственный индустриальный университет. Москва, 2010. 373 с.
37. Александрович О. О. Особливості організації та функціонування систем державного фінансового контролю : світовий досвід. *Зовнішня політика та національна безпека*. 2014. Вип. 4 (47). С. 375–382.
38. Лимская декларация руководящих принципов контроля : Міжнародний документ від 01.01.1977 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001#Text
39. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 9. Ст. 50.
40. Про управління об'єктами державної власності : Закон України від 21.09.2006 р. № 185. *Відомості Верховної Ради України*. 2006. № 46. Ст. 456.
41. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна: Закон України від 15.12.2005 р. № 3202-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2006. № 14. Ст. 117.
42. . Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. №

436-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 18. Ст. 144.

43. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 13. Ст. 110.

44. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти: Закон України від 01.12.2006 р. № 424. *Відомості Верховної Ради України*. 2007. № 9. Ст. 67.

45. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. *Офіційний вісник України*. 2016. № 12. Ст. 506.

46. Обушна Н. І. Механізм формування та розвитку публічного аудиту в Україні : дис. ... д-ра економ. Наук : 25.00.02 / Національна академія державного управління при Президентові України. Київ, 2018. 470 с.

47. Заварихин Н. М., Потехина Ю. В. Методология и методика внутреннего аудита в коммерческих банках. *Аудит и фінансовий анализ*. 2005. № 4. С. 201–238.

48. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.03. 2019 р. № 252. *Офіційний вісник України*. 2019. № 28. Ст. 989.

49. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій : Постанова Кабінету Міністрів України від 22.05.2019 р. № 517. *Офіційний вісник України*. 2019. № 50. Ст. 1692.

50. Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати : Рішення Рахункової палати від 10.11.2015 р. № 8-6. URL: http://old.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746913/Pravila_8-6.pdf

51. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 р. № 1217. *Офіційний вісник України*. 2011. № 83. Ст. 3037.

52. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247. *Офіційний вісник України*. 2011. № 85. Ст. 3131.

53. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України. Міністерство фінансів України. Київ, 2019. 157 с. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/METHOD%20VKAZIVKY%202019.pdf>

54. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Закон України від 16.09.2014 р. № 1678-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 40. Ст. 2021.

55. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2003_11_27/T293900.html (втратив чинність).

56. Про внесення змін до Закону України «Про Рахункову палату»: Закон України від 07.04.2015 р. № 274-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 24. Ст. 165.

57. Ромат Є. В. Маркетинг у публічному управлінні. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2016. № 4. С. 56–67.

58. Бурцев В. В. Принципы внутреннего аудита. *Бухгалтерский учет*. 1998. № 2. С. 80–82.

59. Пономаренко К. С. Виды публичного аудита. *Актуальные проблемы российского права*. 2018. № 5. С. 89–94.

60. Обушна Н. І. Механізм формування та розвитку публічного аудиту в Україні : дис. ... д-ра економ. Наук : 25.00.02 / Національна академія державного управління при Президентові України. Київ, 2018. 470 с.

61. Лебединська О. Ю. Проблеми та перспективи реформування

Державної аудиторської служби України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2020. № 2. С. 90–101.

62. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні : монографія. Суми : ФОП Наталуха А. С., 2014. 321 с.

63. Басанцов І. В. Стратегічні напрями розвитку системи державного фінансового контролю. *Механізм регулювання економіки*. 2011. № 1. С. 164–171.

64. Двуреченских В. А., Чегринцев Е. А. Новеллы правового статуса Контрольно-счетной палаты Москвы. *Вопросы государственного и муниципального управления*. 2010. № 3. С. 125–139.

65. Бюджетний кодекс України : Закон України від 21.06.2001 р. № 2542-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 37. Ст. 189. (втратив чинність).

66. Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : Закон України від 18.03.2004 р. № 1629. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 29. Ст. 367.

67. План дій «Україна – Європейський Союз. Європейська політика сусідства», схвалений Кабінетом міністрів України 12.02.2005 р. та Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом 21.02.2005 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_693

68. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р. *Офіційний вісник України*. 2005. № 22. Ст. 1224. (втратив чинність).

69. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 р. № 888-р. *Офіційний вісник України*. 2007. № 79. Ст. 2962. (втратив чинність).

70. Про Національний план дій на 2011 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» : Указ Президента України від 27.04.2011 р. № 504. *Офіційний вісник України*. 2011. № 33. Ст.

1375. (втратив чинність).

71. Про Національний план дій на 2012 рік щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» : Указ Президента України від 12.03.2012 р. № 187. *Офіційний вісник України*. 2012. № 22. Ст. 825. (втратив чинність).

72. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001. *Офіційний вісник України*. 2011. № 75. Ст. 2799.

73. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247. *Офіційний вісник України*. 2011. № 85. Ст. 3131.

74. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12>

75. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50, 50-51. Ст. 572.

76. Про основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 р. № 1062. *Офіційний вісник України*. 2018. № 100. Ст. 3329.

77. Мексиканська декларація незалежності. URL : http://old.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1013545?cat_id=32836

78. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 р. № 275-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/275-2017-p>

79. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів

України від 08.02.2017 р. № 142-р. *Офіційний вісник України*. 2017. № 23. Ст. 659.

80. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України від 12.01.2015 р. № 5. *Офіційний вісник України*. 2015. № 4. Ст. 67.

81. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2018 рік. URL : <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=146550>

82. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2016 рік. URL : <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=131386>

84. Регламент Рахункової палати : Затверджено рішенням Рахункової палати від 28.08.2018 р. № 22-7. URL : https://rp.gov.ua/URLoad-files/About/RegulatoryDoc/arp_1_new.pdf

85. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту : Рішення Рахункової палати від 22.09.2015 р. № 5-5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15#n4>

86. План роботи Рахункової палати на 2020 рік : Затверджено рішення Рахункової палати від 29.11.2019 р. № 34-1. URL : <https://rp.gov.ua/Plan/2020/?id=794>

87. Постановление № 81896963, 14.05.2019. Приморский районный суд города Одессы. URL : <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/81896963/>

88. Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів місцевих бюджетів Вінницької області у частині капітальних видатків, які визначаються функціями держави : Затверджено рішенням Рахункової палати від 14.04.2020 р. № 10-3. URL : https://rp.gov.ua/URLoad-files/Activity/Collegium/2020/10-3_2020/Zvit_10-3_2020.pdf

89. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 32. Ст. 1491.

90. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 29.08.2018 р. № 692. *Офіційний вісник України*. 2018. № 70. Ст. 2380.

91. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12.09.2018 р. № 740. *Офіційний вісник України*. 2018. № 74. Ст. 2482.

92. План діяльності Державної аудиторської служби України на плановий 2020 рік та 2021-2022 роки. URL : <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=152670>

93. Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю органами державного фінансового контролю : Постанова Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 р. № 955. *Офіційний вісник України*. 2001. № 32. Ст. 1478.

94. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник. 3-тє видання доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2006. 512 с.

95. Про затвердження Стандарту (Методики) проведення Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, державних (регіональних) цільових програм та місцевих бюджетів : Проект Наказу Державної аудиторської служби України від 30.08.2019 р. URL : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/152306;jsessionid=2CA71F2F2960141709335A4C0E386C6C.app1>

96. Аудиторський звіт від 23.12.2019 р. № 06-08/10 за результатами проведення державного фінансового аудиту діяльності КП «Спецкомунтранс» за період з 01.01.2017 по 30.09.2019 р. URL : <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=156357>

97. Савченко Л. А., Мельник О. П. Правові проблеми процесу фінансового контролю : монографія. Київ : КиМУ, 2009 236 с.

98. Протокол узгодження звіту про результати державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Додаток 1 до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.03.2019 р. № 252. *Офіційний вісник України*. 2019. № 28. Ст. 989.

99. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 р. № 1217. *Офіційний вісник України*. 2011. № 83. Ст. 3037.

100. Про затвердження форми звітності № 1-ДВА «Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту», пояснювальної записки до звіту (зведеного звіту) та інструкції про їх складання та подання : Наказ Міністерства фінансів України від 27.03.2014 р. № 347 (у редакції Наказу від 31.07.2019 р. № 329). *Офіційний вісник України*. 2014. № 34. Ст. 924.

101. Про затвердження Порядку здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 03.05.2017 р. № 480. *Офіційний вісник України*. 2017. № 49. Ст. 1537.

102. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (International Professional Practices Framework, IPPF), підготовлені Інститутом внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, ІІА). URL : <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/New-IPPF.aspx>

103. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України. Міністерство фінансів України. Київ, 2019. 157 с. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/METOD%20VKAZIVKY%202019.pdf>.

