

Волкова О.Г. Луценко І.С.
Хомутенко А.В. Хомутенко В.П.

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

Навчальний посібник

За загальною редакцією
професора Хомутенко А.В.

Волкова О. Г., Луценко І. С., Хомутенко А. В., Хомутенко В. П.

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

Навчальний посібник

За загальною редакцією професора Хомутенко А. В.

Київ
Яроченко Я.В.
2022

Рекомендовано Вченою радою Одеського національного економічного університету
(протокол №3 від 30 листопада 2021 року)

Науковий редактор:

Хомутенко А. В. доктор економічних наук, професор
Одеського національного економічного університету

Рецензенти:

Мельник В. М. доктор економічних наук, директор Державної освітньої установи
«Навчально-методичний центр з питань якості освіти».

Білокурський Р. Р. доктор економічних наук, доцент, декан економічного факультету
Чернівецького національного університету ім. Юрія Федьковича.

Доніч М. С. начальник відділу контролю в галузі оборони, в правоохоронних органах
та органах влади Південного офісу Державної аудиторської служби.

В 67 **Державний аудит публічних фінансів:** навчальний посібник / [авт. кол. :
Волкова О. Г., Луценко І. С., Хомутенко А. В., Хомутенко В. П.] / за ред. проф.
Хомутенко А. В. – Київ : ЯРОЧЕНКО Я. В., 2022 – 428 с. : рис., таблиці /
Online-видання.

ISBN 978-617-7826-14-8 (Online)

У навчальному посібнику розкрито теоретичні, нормативно-правові та прикладні аспекти аудиту публічних фінансів в Україні. Визначено сутність та призначення, суб'єкти та стандарти державного аудиту публічних фінансів. Охарактеризовано методичні підходи до проведення державного аудиту суб'єктів господарювання, місцевих бюджетів, державних цільових програм, бюджетних програм, державного боргу та ін.

Наведені в навчальному посібнику приклади сприятимуть набуттю студентами практичних навичок та вмінь. Запропоновані тестові завдання та питання за кожною темою дозволять студентам здійснити самоконтроль.

Навчальний посібник призначено для студентів економічних та юридичних спеціальностей. Може бути використаний фахівцями в галузі фінансів, податків, державного управління, науковцями, викладачами та спеціалістами-практиками з контролю за публічними фінансами.

УДК 657.6:35.073.52

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	7
Тема 1. Державний аудит публічних фінансів у системі фінансового контролю.....	9
1.1. Публічні фінанси як об'єкт державного аудиту	9
1.2. Сутність державного аудиту публічних фінансів	12
1.3. Види державного аудиту публічних фінансів	20
1.4. Суб'єкти державного аудиту публічних фінансів	24
1.5. Методи державного аудиту публічних фінансів	29
1.6. Еволюція правових засад розвитку державного аудиту публічних фінансів	33
<i>Питання для самоконтролю</i>	34
<i>Тести</i>	35
Тема 2. Стандартизація державного аудиту публічних фінансів	41
2.1. Розвиток системи державного аудиту публічних фінансів на засадах стандартизації	41
2.2. Стандартні вимоги до вищих органів фінансового контролю та державних аудиторів	48
2.3. Стандарти проведення державного аудиту публічних фінансів	57
<i>Питання для самоконтролю</i>	73
<i>Тести</i>	74
Тема 3. Організаційні та методичні засади проведення державного фінансового аудиту Рахунковою палатою	81
3.1. Організаційно-правові положення проведення державного фінансового аудиту	81
3.2. Планування та складання програми проведення державного фінансового аудиту	85
3.3. Оцінка ризику та аудиторська вибірка	91
3.4. Аудиторські процедури при здійсненні державного фінансового аудиту	100
3.5. Звітування за результатами державного фінансового аудиту	108
<i>Питання для самоконтролю</i>	109

<i>Тести</i>	110
Тема 4. Аудит державних (регіональних) цільових програм	116
4.1. Державні (регіональні) цільові програми як об'єкт аудиту	116
4.2. Порядок проведення фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм	119
4.3. Формалізована оцінка ефективності виконання державних (регіональних) цільових програм	123
4.4. Алгоритм розрахунку показників економічної ефективності реалізації Д(Р)ЦП	130
4.5. Методи оцінки синергетичного економічного ефекту програмної взаємодії	134
4.6. Оцінка інтегральних показників соціальної та економічної ефективності реалізації державних (регіональних) цільових програм за допомогою експертних методів	137
<i>Питання для самоконтролю</i>	145
<i>Тести</i>	146
Тема 5. Державний аудит бюджетних програм	153
5.1. Сутність та правові засади проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм	153
5.2. Організаційно-методичні підходи до проведення оцінки ефективності бюджетних програм головними розпорядниками коштів державного бюджету	155
5.3. Методика проведення аудиту ефективності бюджетних програм органами ДАСУ	158
5.4. Моніторинг оцінки ефективності бюджетних програм... ..	171
5.5. Оформлення результатів аудиту ефективності виконання бюджетних програм	177
<i>Питання для самоконтролю</i>	181
<i>Тести</i>	183
Тема 6. Державний аудит виконання місцевих бюджетів ..	191
6.1. Місцеві бюджети як об'єкт державного аудиту	191
6.2. Організаційно-правові засади державного фінансового аудиту місцевих бюджетів	193
6.3. Методика проведення державного аудиту ефективності	

виконання місцевих бюджетів	199
<i>Питання для самоконтролю</i>	210
<i>Тести</i>	211
Тема 7. Державний аудит фондів державного соціального страхування	219
7.1. Фінансові ресурси Пенсійного фонду і фондів соціального страхування як об'єкт державного аудиту	219
7.2. Методика проведення державного фінансового аудиту фондів соціального страхування	223
7.3. Науково-методичні підходи до оцінювання ефективності діяльності фондів соціального страхування	228
<i>Питання для самоконтролю</i>	229
<i>Тести</i>	230
Тема 8. Державний аудит суб'єктів господарювання	237
8.1. Підприємницька діяльність суб'єктів господарювання як об'єкт державного аудиту суб'єктів господарювання	237
8.2. Організація проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки ...	244
8.3. Методичні підходи до проведення державного аудиту ефективності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	259
8.4. Методика проведення операційного аудиту	273
<i>Питання для самоконтролю</i>	288
<i>Тести</i>	289
Тема 9. Державний аудит використання інформаційних технологій	297
9.1. Сучасний стан розвитку інформаційних технологій в Україні	297
9.2. Сутність державного фінансового аудиту інформаційних технологій	299
9.3. Порядок проведення державного фінансового аудиту інформаційних технологій	308
9.4. Порядок проведення державного фінансового аудиту інформаційних технологій	311
<i>Питання для самоконтролю</i>	314
<i>Тести</i>	315

Тема 10. Державний аудит інвестиційних проєктів	310
10.1. Інвестиційні проєкти як об'єкт фінансового аудиту	310
10.2. Організація та методика проведення державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів	323
10.3. Науково-методичні підходи до оцінювання ефективності інвестиційних проєктів	328
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>330</i>
<i>Тести</i>	<i>331</i>
Тема 11. Державний аудит ефективності управління державним боргом	337
11.1. Правові засади управління державним боргом України	337
11.2. Порядок здійснення внутрішнього аудиту ефективності управління державним боргом	343
11.3. Методика проведення зовнішнього аудиту ефективності управління державним боргом	346
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>351</i>
<i>Тести</i>	<i>352</i>
Тема 12. Методика оцінювання ефективності державного аудиту публічних фінансів	358
12.1. Науково-методичні підходи до оцінювання ефективності державного аудиту публічних фінансів	358
12.2. Моніторинг показників ефективності державного фінансового контролю	365
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>367</i>
<i>Тести</i>	<i>368</i>
ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК.....	375
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА	388
ДОДАТКИ	404

ПЕРЕДМОВА

Активний розвиток ринкових відносин, глобалізація економіки, наростання міжнародної конкуренції, домінування ринку споживача, висока соціальна мобільність, а також виклики пандемії Covid-19 обумовлюють необхідність упровадження якісно нових підходів до управління публічними фінансами, які, з одного боку, забезпечать сталий соціально-економічний розвиток і високий рівень конкурентоспроможності національної економіки, а з іншого – сприятимуть підвищенню якості суспільних благ і задоволенню змінних у часі суспільних інтересів. Визначення ступеня обґрунтованості поставлених цілей управління публічними фінансами та рівня їх досягнення є результатом оцінювання законності й ефективності впливу на процеси формування, розподілу й використання державного та місцевих бюджетів, державних і комунальних цільових фондів і фондів коштів суб'єктів господарювання державного й комунального секторів економіки. Таке оцінювання здійснюється в межах державного фінансового контролю, який дозволяє не лише встановити ступінь досягнення запланованих соціально-економічних результатів, а й обґрунтувати напрями оптимізації публічних фінансів та покращення фінансового потенціалу країни.

Трансформації в парадигмі економічних відносин, які впливають на кон'юнктуру ринку, розвиток бізнесу, добробут та якість життя населення, обумовлюють необхідність модернізації інституту контролю та зміни підходів до державного фінансового контролю. У цьому контексті актуалізується значення поширеної у світовій практиці прогресивної форми фінансового контролю – аудиту. Державний аудит публічних фінансів розкриває потенційні можливості структурних перетворень економіки з точки зору ухвалення ефективних управлінських рішень, що забезпечують раціональне використання фінансових ресурсів з урахуванням суспільного розвитку країни. Такий контроль носить превентивний характер, він сприяє підвищенню відповідальності суб'єктів управлінської діяльності перед громадськістю, а отже, позитивно впливає на ефективність формування та використання суспільних фінансових ресурсів.

Державний аудит публічних фінансів – відносно нова для вітчизняної практики управління форма взаємодії органів державного фінансового контролю та суб'єктів, які використовують суспільні ресурси. Саме тому постає об'єктивна необхідність продовження роботи над формуванням якісного нормативно-правового, методичного кадрового та ІТ забезпечення державного аудиту публічних фінансів.

У навчальному посібнику визначаються теоретико-правові та організаційно-методичні аспекти державного аудиту публічних фінансів. Розкрито порядок проведення державного аудиту суб'єктів господарювання державного сектора економіки та фондів державного соціального страхування, аудиту виконання державних цільових і бюджетних програм, аудиту інформаційних технологій і інвестиційних проєктів, аудиту місцевих бюджетів та державного боргу. Навчальний посібник має на меті допомогти студентам та всім зацікавленим особам отримати комплексне уявлення про державний аудит публічних фінансів як з теоретичної, так і з практичної точки зору.

Під час підготовки навчального посібника використовувались вітчизняні та зарубіжні наукові праці, матеріали семінарів і круглих столів, присвячені проблемам фінансового контролю та аудиту, нормативно-правова та інструктивна література.

Варто зазначити, що друге видання посібника:

доповнено темами, присвяченим аудиторам інформаційних технологій, інвестиційних проєктів і фондів державного соціального страхування;

оновлено статистичними даними та прикладами;

перероблено з урахування змін, унесених у вітчизняне законодавство.

Автори навчального посібника висловлюють щиру подяку рецензентам-науковцям: доктору економічних наук, професорові В. М. Мельнику та доктору економічних наук, доцентів Р. Р. Білоскурському; спеціалістам-практикам: начальнику відділу контролю в галузі оборони, у правоохоронних органах та органах влади Південного офісу Державної аудиторської служби М. С. Донічу.

ТЕМА 1. ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ У СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

- 1.1. Публічні фінанси як об'єкт державного аудиту.
- 1.2. Сутність державного аудиту публічних фінансів.
- 1.3. Види державного аудиту публічних фінансів.
- 1.4. Суб'єкти державного аудиту публічних фінансів.
- 1.5. Методи державного аудиту публічних фінансів.
- 1.6. Еволюція правових засад розвитку державного аудиту публічних фінансів.

Основні терміни та поняття: контроль, державний фінансовий контроль, публічні фінанси, державний аудит, види державного аудиту публічних фінансів.

1.1. Публічні фінанси як об'єкт державного аудиту

Ефективне та цільове використання публічних фінансових ресурсів є запорукою виконання всіх покладених на державу функцій та забезпечення стабільності економіки, необхідних темпів економічного зростання й рівня суспільного добробуту. Для реалізації своїх функцій держава використовує частину суспільних фінансових ресурсів у процесі формування, розподілу й використання централізованих фондів грошових коштів і фондів грошових коштів суб'єктів господарювання державної та комунальної форми власності.

Публічні фінанси – економічні відносини, що носять імперативний характер та які виникають у процесі формування, розподілу й використання централізованих фондів грошових коштів і фондів грошових коштів суб'єктів господарювання державної та комунальної форми власності.

Публічні фінанси включають частину економічних грошових відносин, якими є державні та місцеві фінанси (табл. 1.1). Тобто, публічний сектор економіки об'єднує державний і комунальний сектори.

Таблиця 1.1

Основні характерні ознаки суспільних фінансів, публічних фінансів та державних фінансів

Ознака	Публічні фінанси	Державні фінанси	Місцеві фінанси
Рівень економічної системи	макро- та мезорівні	макрорівень	мезорівень
Характер економічних відносин	імперативний	імперативний	імперативний
Обов'язкові учасники економічних відносин	органи державної влади та місцевого самоврядування	органи державної влади	органи державної влади на місцях та органи місцевого самоврядування
Фонди, що формуються	державний і місцевий бюджети, державні та місцеві позабюджетні фонди, фонди коштів суб'єктів господарювання державної та комунальної форми власності	державний бюджет, державні позабюджетні фонди, фонди коштів суб'єктів господарювання державної форми власності	місцеві бюджети, місцеві позабюджетні фонди, фонди коштів суб'єктів господарювання комунальної форми власності
Призначення	надання якісних та повноцінних суспільних благ і послуг, задоволення суспільних інтересів		

Сучасна система публічних фінансів в Україні включає такі ланки:

1) <i>публічні фінанси держави</i> , які являють собою суспільні економічні відносини, що виникають у процесі формування, розподілу (перерозподілу) та використання <i>публічних фондів коштів держави</i> ;
2) <i>публічні фінанси органів місцевого самоврядування</i> , які являють собою суспільні економічні відносини, що виникають у процесі формування, розподілу (перерозподілу) та використання <i>публічних фондів коштів органів місцевого самоврядування</i> всіх видів;
3) <i>недержавні публічні фінанси суспільного (соціального) призначення</i> (за А. А. Нечай), які являють собою суспільні економічні відносини, що виникають у процесі формування, розподілу (перерозподілу) та використання <i>публічних фондів</i>

коштів, за рахунок яких задовольняються суспільні інтереси, визнані державою або органами місцевого самоврядування, та які не є державною чи комунальною власністю.

Матеріальним змістом публічних фінансів є публічні фонди грошових коштів.

Публічні фонди грошових коштів – це фонди грошових коштів, що створюються для забезпечення суспільних потреб, кошти яких акумулюються на спеціалізованому рахунку у відповідній фінансово-кредитній установі. Вони функціонують на засадах відкритості й прозорості. Порядок формування, розподілу, використання, управління та контролю цих фондів визначений у нормативно-правових актах імперативного характеру.

Призначенням публічних фондів є: надання суспільних благ і послуг населенню, задоволення суспільних інтересів та забезпечення сталого соціально-економічного розвитку як країни загалом, так і окремих адміністративно-територіальних одиниць.

До публічних фондів коштів держави в Україні належать:

*Державний бюджет України, який складається із загального та спеціального фонду, у т.ч. **Державний фонд** регіонального розвитку; Державний дорожній фонд; Державний фонд поводження з радіоактивними відходами; Державний фонд розвитку водного господарства; Фонд України соціального захисту інвалідів та резервного фонду*

<i>Державні позабюджетні фонди</i>	1) Пенсійний фонд України
	2) Фонд гарантування вкладів фізичних осіб, який утворюється за рахунок обов'язкових відрахувань комерційних банків згідно із законодавством України
	3) Інші позабюджетні грошові фонди, кошти яких є державною власністю та які утворюються відповідно до законодавства
<i>Спеціальні фонди грошових коштів</i>	1) Резерви Національного банку України
	2) Резерви інших кредитних організацій, які засновані на праві державної власності

Грошові фонди коштів державних підприємств, установ та організацій

Публічні фонди коштів органів місцевого самоврядування в Україні – це:

бюджети органів місцевого самоврядування, включаючи спеціальні бюджетні фонди цільового призначення;
позабюджетні фонди органів місцевого самоврядування;
фонди грошових коштів комунальних банків, якщо їхній статутний капітал утворюється за рахунок коштів органів місцевого самоврядування;
фонди коштів комунальних (муніципальних) підприємств, установ та організацій.

В умовах розвитку ринкових відносин в Україні виникла потреба в підвищенні ефективності управління публічними фінансами.

1.2. Сутність державного аудиту публічних фінансів

Управління публічними фінансами – сукупність заходів і дій цілеспрямованого впливу уповноважених суб'єктів на процеси, пов'язані з формуванням, розподілом і використанням публічних фондів грошових коштів.

До функцій управління публічними фінансами відносять: планування, прогнозування, регулювання, облік, контроль.

Контроль у широкому розумінні – це заходи уповноважених суб'єктів, спрямовані на дотримання суб'єктами підприємницької діяльності, некомерційними організаціями та установами, юридичними й фізичними особами законів, інших правових норм, нормативних актів, а також на встановлення правомірності ведення фінансово-господарських операцій, своєчасності та повноти сплати податків, зборів, мита, законності й ефективності формування, розподілу та використання публічних фондів грошових коштів.

Державний контроль – самостійна функція державного управління, що не заміщує інші функції, не обслуговує їх як допоміжна функція, а взаємодіє з ними, активно впливаючи на ефективність їх застосування (рис. 1.1).

Контроль – це завершальна стадія циклу державного управління та одночасно й початком його нового циклу.

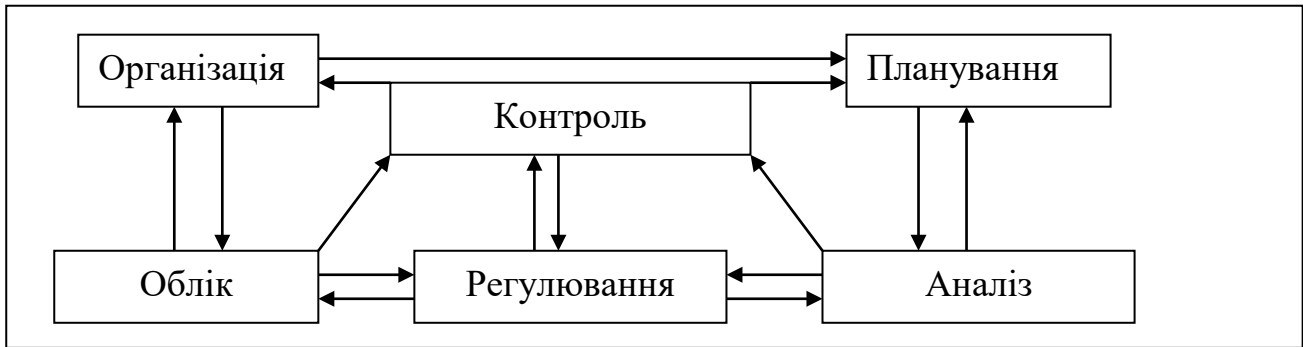


Рис. 1.1. Контроль у системі функцій державного управління

Особливе місце в системі державного контролю належить державному фінансовому контролю. Доцільне та ефективне використання державної власності та такої її складової, як державні фінансові ресурси, – одна з найважливіших передумов як належного управління ними, так і дієвості рішень відповідних органів державної влади і, зрештою, рівня життя громадян.

Поняття «державного фінансового контролю» науковці розглядають з позиції декількох підходів:

як функцію управління державними фінансами – суть цього підходу полягає в тому, що для ефективного виконання державою покладених на неї функцій необхідно здійснювати контроль за державними фінансовими ресурсами;

як контрольний процес – відповідно до цього підходу державний фінансовий контроль виступає як у ролі методу, так і в ролі засобу, який необхідний для забезпечення реалізації фінансової політики на різних рівнях економіки (мікро-, макрорівні).

Мета державного фінансового контролю полягає у виявленні відхилень від ухвалених законів, стандартів, а також нормативів ефективності, доцільності й економності управління ресурсами та активами. На підставі отриманих результатів вживаються превентивні та коригуючі заходи, спрямовані на запобігання повторення цих порушень у майбутньому, допомагають вибудувати економічну стратегію й економічну політику держави.

Державний фінансовий контроль покликаний забезпечувати:

- ✓ законність і цільову спрямованість використання державних фінансових ресурсів;
- ✓ виявляти причини порушень фінансової дисципліни;
- ✓ запобігати виникненню подібних ситуацій у майбутньому;

✓ вимагати повернення незаконно використаних бюджетних коштів.

Водночас на сьогодні, коли особливого значення набуває становлення громадянського суспільства, а саме – ефективна діяльність держави в інтересах її громадян, перед державним фінансовим контролем постають й інші, не менш важливі, завдання, які дозволяють дати об'єктивну оцінку економічній ситуації, що склалася в країні, зокрема:

✓ визначення ефективності використання державних фінансових ресурсів;

✓ установлення законності, доцільності й економічності використання на всіх етапах державних фінансових ресурсів;

✓ виявлення скритих резервів країни;

✓ формування достовірної та повної інформації стосовно державних фінансових потоків, фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів та органів державної влади тощо.

Державному фінансовому контролю в Україні підлягають:

1) органи державної влади (зокрема їх апарати);

2) державні підприємства й установи, а також підприємства, установи та організації за участю держави;

3) підприємства, організації, установи, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів або ті, що одержуюють державні субсидії;

4) державні бюджетні та позабюджетні фонди;

5) органи місцевого самоврядування, підприємства та організації незалежно від видів і форм власності, а також фізичні особи, якщо вони отримують, перераховують, використовують державні кошти або управляють ними, мають надані законодавством або органами державної влади податкові, митні або інші пільги й переваги;

6) суспільні об'єднання, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні організації в частині, пов'язаній з отриманням, перерахуванням, використанням державних коштів або управлінням ними, а також у частині наданих законодавством або органами державної влади податкових, митних та інших пільг і переваг;

7) підприємницькі структури й фізичні особи в частині сплати податків і здійснення діяльності, регульованої державою.

Контрольні заходи органів державної влади у сфері публічних фінансів реалізуються через такі форми державного фінансового контролю, як інспектування, перевірку, державний аудит тощо.

Характеристику цих форм державного фінансового контролю (ДФК) подано в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Форми державного фінансового контролю та їх визначення

Форма ДФК	Характеристика форми ДФК
Інспектування	форма контролю, що становить систему обов'язкових контрольних дій, спрямованих на документальне та фактичне обстеження здійснених підприємством, установою або організацією господарських операцій та їхніх наслідків, бухгалтерського обліку та фінансової звітності для виявлення незаконних операцій з мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів, недостачі коштів і матеріальних цінностей, нецільового й неефективного їх використання, встановлення винних у порушенні законодавства посадових і матеріально-відповідальних осіб та спричинених порушеннями фінансових втрат.
Перевірка	форма контролю, яка становить систему обов'язкових контрольних дій, пов'язаних з проведенням документального обстеження окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи або організації для виявлення незаконних мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів.
Державний аудит	форма контролю, яка становить систему зовнішніх, незалежних контрольних дій, спрямованих на встановлення законності та ефективності управління публічними фондами грошових коштів для надання відповідних рекомендацій і пропозицій.

Державний аудит – це один із сучасних інститутів соціального контролю, який виникає в умовах поширення ідей гуманізму та свободи як інституційний відгук на зміну уявлень людей про ієрархію взаємин між державою, суспільством і людиною. Державний аудит публічних фінансів для нашої країни – одна з новітніх форм контролю, упровадження якої вимагає не тільки інтеграцію України в європейське співтовариство, а й вітчизняну контрольну практику.

Державний аудит публічних фінансів – це форма державного фінансового контролю, спрямована на сприяння бюджетним установам, державним підприємствам, а також суб'єктам господарювання, які отримують державні кошти, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанні бюджетних коштів державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку й складання достовірної фінансової звітності.

так і на макроекономічному рівнях. Суб'єктами дослідження

державного аудиту на макроекономічному рівні є: виконання планів соціального й економічного розвитку країни, окремих регіонів, використання ресурсів країни, діяльність окремих міністерств, відомств та інших урядових структур, а на макрорівні – фінансово-господарську діяльність державних і комунальних підприємств та бюджетних установ. Тобто, на макроекономічному рівні державний аудит виступає як одна з організаційних форм державного контролю й розв’язує стратегічні завдання. На мікроекономічному рівні результати діяльності державних аудиторів становлять невід’ємну частину інформаційного забезпечення управління суб’єктами господарської діяльності державної та комунальних форм власності.

Метою державного аудиту публічних фінансів є встановлення законності й ефективності управління публічними фінансами, налагодження фінансової дисципліни, попередження порушенням та надання відповідних рекомендацій.

Перед державним аудитом публічних фінансів, як форми державного фінансового контролю, стоять певні **завдання**:

1) здійснення контрольних заходів, спрямованих на визначення законності та своєчасності руху публічних бюджетних і позабюджетних коштів, які надаються відповідним підприємствам, організаціям;

2) визначення ефективності й доцільності витрачання державних коштів і майна;

3) надання оцінки формування й рівню виконання місцевого бюджету;

4) аналіз виявлених відхилень від установлених показників;

5) визначення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним та комунальним майном, зокрема можливості збільшення доходів бюджету;

б) організації дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю.

Завдання державного аудиту публічних фінансів реалізуються з дотриманням певних принципів. Слово «принцип» походить від латинського «*principium*», що розуміється як початок або основа, базове положення, яке визначає всі наступні твердження, які впливають з нього.

Основні **принципи** державного аудиту публічних фінансів зафіксовані в Лімській декларації керівних принципів контролю, що була ухвалена IX Конгресом Міжнародної організації вищих

контрольних органів у жовтні 1977 р.¹, однак не всі вони враховані в українських нормативно-правових актах. Так, у п. 3.1 ст. 3 Закону України «Про Рахункову палату» визначено, що «діяльність Рахункової палати ґрунтується на принципах законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості»² (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Порівняльний аналіз принципів державного аудиту
публічних фінансів

№ з/п	Назва принципу	Лімська декларація керівних принципів фінансового контролю	Закон України «Про Рахункову палату»
1	ефективність	+	-
2	законність	+	+
3	незалежність	+	+
4	гласність	+	+
5	публічність	+	-
6	запобігання порушенням	+	-
7	обов'язковість настання відповідальності	+	-
8	плановість	-	-
9	об'єктивність	-	+
10	неупередженості	-	+
11	безсторонності	-	+

Як видно з таблиці, у Законі України «Про Рахункову палату» не враховано більшість принципів державного аудиту публічних фінансів, визначених Лімською декларацією.

Проаналізуємо основні принципи державного аудиту публічних фінансів.

Законність – це конституційний принцип, закріплений у ст. 6 Конституції України і передбачає, що діяльність усіх державних органів, а відповідно й контролюючих суб'єктів, має здійснюватися у встановлених Конституцією межах та відповідно до законів України. Отже, цей принцип спрямований на захист інтересів підконтрольних

¹ Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. Керівні принципи аудиту державних фінансів. К.: Вид. підг. за сприяння програми ПРООН з врядування, 2003. С. 23, 27.

² Про Рахункову палату: Закон України від 2 липня 2015 року № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>

суб'єктів, бо передбачає виконання контролюючими суб'єктами повноважень лише в межах, передбачених законодавством.

На відміну від діяльності інших державних органів одним із завдань контролюючих суб'єктів є перевірка дотримання законності у фінансовій сфері, тому принцип законності для них має дуже важливе значення. У Законі України «Про Рахункову палату», як і в більшості нормативних актах, що стосуються правового статусу контролюючих суб'єктів, зазначається, що Рахункова палата свою діяльність здійснює як незалежний орган контролю Верховної Ради України і керується Конституцією України і законами України, виконуючи свої функції й повноваження згідно зі статусом, визначеним цим Законом. У Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» вказується, що службові особи органів державного фінансового контролю зобов'язані суворо додержуватися Конституції України, законів України, прав та інтересів громадян, підприємств, установ та організацій, що охороняються законом.

Отже, сутність принципу законності державного аудиту публічних фінансів полягає в тому, що контролюючі суб'єкти зобов'язані неухильно дотримуватися приписів Конституції України, інших законів та підзаконних нормативно-правових актів, що стосуються контрольної сфери, на кожному етапі контрольного процесу, починаючи від формування планів діяльності, закінчуючи підбиттям підсумків.

Важливим у діяльності суб'єктів державного аудиту публічних фінансів є *принцип незалежності*, який передбачає організаційну та фінансову незалежність суб'єктів державного аудиту публічних фінансів як від виконавчої, так і від законодавчої гілки влади. Зауважимо, що статтею 36 Закону України «Про Рахункову палату» регламентовано незалежність Рахункової палати, натомість п.1.2 ст.1 закону встановлено підзвітність Рахункової палати Верховній Раді України, тобто передбачене владне підпорядкування, зокрема шляхом виконання доручень ВРУ (ст. 6), спрямування діяльності Рахункової палати ВРУ (ст. 35) та ін. Крім того, ст. 38 Закону України «Про Рахункову палату» регламентовано, що обсяг коштів, необхідних на утримання Рахункової палати, установлюється ВРУ³, тобто

³ Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>

Рахункова палата є фінансово та організаційно залежною від ВРУ, що свідчить про порушення принципу незалежності.

Крім того, в Україні Рахункова палата як орган державного аудиту публічних фінансів, не наділена владно-розпорядчими повноваженнями (зокрема застосовувати заходи впливу, призупиняти рух коштів та діяльність підприємства, установи, організації), як, наприклад, у Франції, де Рахункова палата має статус судового органу, що здійснює зовнішній аудит, результати якого підлягають оприлюдненню (на відміну від органів внутрішнього контролю).

Законом України «Про Рахункову палату» передбачено, що її діяльність ґрунтується на принципі гласності.

Принцип гласності діяльності суб'єктів державного аудиту полягає в транспарентності (прозорості) їх функціонування, тобто встановленні законодавчо закріпленої юридичної можливості оповіщення (інформування й консультування) громадян, організацій та інших державних органів через засоби масової інформації й іншими, установленними законом, способами про процес і результати контрольної діяльності за винятком тих, які віднесені законом до державної, комерційної, банківської чи іншої таємниці, чи конфіденційної інформації, що охороняється законом, для якої встановлюються спеціальні режими зберігання й доступу. Принцип гласності є відображенням повноти дії принципів прозорості та відкритості діяльності суб'єктів владних повноважень.

Принцип об'єктивності під час державного аудиту публічних фінансів забезпечує реальне відображення фактів і явищ, убезпечує підконтрольних суб'єктів від волюнтаризму та неправомірних дій з боку контролюючих державних органів. Для цього державний аудит повинен здійснюватись кваліфікованими фахівцями з використанням фактичних документальних даних, згідно з порядком, визначеним законодавчо, шляхом використання методів, які б гарантували отримання повної та достовірної інформації.

Принцип неупередженості суб'єктів владних повноважень під час державного аудиту публічних фінансів передбачає, що вибір підконтрольних об'єктів та підходи до здійснення контролю за їхнім станом і діяльністю повинні бути єдиними, об'єктивними та неупередженими.

Принцип безсторонності передбачає, що суб'єкти державного аудиту публічних фінансів під час здійснення своїх повноважень є незалежними від будь-якого стороннього, незаконного впливу, тиску

або втручання. Крім того, незаконне втручання у здійснення ними наданих законом повноважень забороняється й тягне за собою відповідальність, установлену законом.

Процес формування публічних фондів грошових коштів нерозривно пов'язаний з існуванням держави та здійснюється не інакше, як у правових формах, визначених державою, тобто держава за допомогою нормативно-правових актів установлює конкретні види платежів (податків, зборів, мита) і порядок їх зарахування в державні грошові фонди, визначає напрями використання фінансових ресурсів, принципи їх розподілу тощо. Інакше кажучи, вона здійснює це за допомогою фінансового права, а контроль за дотриманням цього права учасниками бюджетного процесу покладено на суб'єктів державного аудиту.

1.3. Види державного аудиту публічних фінансів

У світовій практиці розрізняють: аудит аудиторської діяльності, аудит законності, аудит відповідності, фінансовий аудит і аудит ефективності. Стандартами INTOSAI державний аудит за метою проведення поділено на два основні види: державний фінансовий аудит та державний аудит ефективності.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає в перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю (ст. 363 Господарський кодекс України та ст. 3 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»).

Доцільно зазначити, що державний фінансовий аудит, що здійснюється Рахунковою палатою, має особливості та полягає в перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку й достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, установлення фактичного стану справ щодо цільового використання

бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Державний аудит ефективності – передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів (ст. 4.4 Закону України «Про Рахункову палату»).

Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності й повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності й повноти ухвалення управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів.

Функціями державного аудиту ефективності є:

контрольна функція, що забезпечує принцип відповідальності об'єктів контролю, які використовують державні фінансові ресурси й майно, за дотримання законодавства у сфері економічних і фінансових відносин;

аналітична функція, що передбачає системний аналіз причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень і проблем;

синтетична функція, що полягає в розробці конкретних пропозицій щодо підвищення ефективності діяльності підконтрольного об'єкта.

Основні відмінності між фінансовим аудитом та аудитом ефективності подано в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Основні відмінності фінансового аудиту та аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю

<i>Складові, що визначають сутність</i>	<i>Фінансовий аудит</i>	<i>Аудит ефективності</i>
Загальне поняття	Перевірка та аналіз фактичного стану справ щодо законного використання державних та комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю	Форма контролю, яка являє собою сукупність статистичних, ревізійних та аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності управлінських рішень щодо використання державних ресурсів та надання обґрунтованих пропозицій щодо підвищення їхньої ефективності
Головна мета	Установлення дотримання суб'єктами господарювання обмежуючих параметрів обігу фінансових ресурсів, визначення відхилень від ухвалених стандартів та внесення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень	Визначення слабких місць в організації управлінських рішень, оцінка ефективності використання державних ресурсів, аналіз їхнього впливу на досягнення цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності
Об'єкт	Фінансово-господарська діяльність розпорядників та отримувачів бюджетних коштів	Діяльність учасників ухвалення управлінських рішень щодо ефективності використання державних ресурсів
Методи	Аналіз фінансової звітності, документальна та фактична перевірка операцій з державними ресурсами	Аналіз методів організації конкретних ситуацій і результатів роботи об'єктів перевірки на основі критеріїв оцінювання ефективності
Звіт	Стандартизована форма, виявлення порушень, висновки на основі фінансових документів	Не стандартизований, висновки ґрунтуються на основі аргументів та доказів з наданням конструктивних рекомендацій
Інформативність	Матеріали перевірки, як правило, не оприлюднюються	Інформування громадськості (за стандартами INTOSAI)

Крім того, державний аудит публічних фінансів поділяють на зовнішній та внутрішній. Кожний із них має характерні особливості, які наведені на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Види державного аудиту публічних фінансів

Розрізняють декілька видів зовнішнього державного аудиту, що здійснюються Рахунковою палатою:

- 1) у сфері казначейського обслуговування коштів державного бюджету;
- 2) за надходженням коштів до державного бюджету, за управлінням об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету;
- 3) фінансування державного бюджету, державного боргу й гарантованого державою боргу;
- 4) діяльності Національного банку України та інших фінансових установ;

- 5) виконання державного замовлення та здійснення державних закупівель;
- 6) суб'єктів господарювання, громадських чи інших організацій, які є одержувачами коштів державного бюджету;
- 7) трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами;
- 8) таємних видатків державного бюджету.

1.4. Суб'єкти державного аудиту публічних фінансів

Головними суб'єктами державного аудиту публічних фінансів є Рахункова палата та Державна аудиторська служба України (раніше Державна фінансова інспекція та Головне контрольно-ревізійне управління України). Інші органи державної влади – Державна казначейська служби України, Державна податкова служба України та інші – проводять державний аудит, який по суті носить фіскальний характер.

Особливе місце в системі державного аудиту публічних фінансів належить Рахунковій палаті. Рахункова палата, що функціонує з 1997 року, – це вищий орган фінансового контролю в Україні. Діяльність Рахункової палати регламентується Законом України «Про Рахункову палату».

Рахункова палата створюється Верховною Радою України й підзвітна їй. При цьому зберігається її незалежний статус як органу спеціальної конституційної компетенції, хоча склад Рахункової палати призначається Верховною Радою України шляхом таємного голосування.

Відносини з іншими державними органами Рахункова палата будує на основі організаційної та функціональної незалежності, у межах повноважень, визначених чинним законодавством.

Рахункова палата – це один із органів, який має повноваження з контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Оскільки Конституцією України до повноважень Верховної Ради України віднесено контроль за виконанням державного бюджету, цей контроль парламент здійснює як безпосередньо, так і через створену ним Рахункову палату, яка стежить за законним використанням коштів державного бюджету від імені Верховної Ради України.

Рахункова палата здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності⁴ щодо:

1) надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень;
2) проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Верховного Суду України, вищих спеціалізованих судів, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Вищої ради юстиції, Генеральної прокуратури України та інших органів, безпосередньо визначених Конституцією України; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального й пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету;
3) управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, включаючи забезпечення відрахування (сплати) до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником таких об'єктів, та використання коштів державного бюджету, спрямованих на відповідні об'єкти;
4) надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету;
5) операцій щодо державних внутрішніх та зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу;
6) використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, виконання міжнародних договорів України, що призводить до фінансових наслідків для державного бюджету, у межах, які стосуються таких наслідків;
7) здійснення державних закупівель за рахунок коштів державного бюджету;
8) виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету
9) управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;
10) стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного

⁴ Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>, ст. 7

бюджету;
11) інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням;
12) виконання кошторису доходів та витрат Національного банку України.

Рахункова палата проводить експертизу поданого до Верховної Ради України проєкту закону про Державний бюджет України (включаючи матеріали, що додаються до цього проєкту закону) та готує відповідні висновки. Крім того, в її повноваження входить аналіз виконання Державного бюджету України та підготовка відповідних висновків, а також пропозицій щодо усунення виявлених відхилень і порушень.

Законом України «Про Рахункову палату» передбачено, що Рахункова палата:

1) аналізує річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України, поданий Кабінетом Міністрів України, та готує відповідні висновки з оцінкою ефективності управління коштами державного бюджету, а також пропозиції щодо усунення виявлених порушень та вдосконалення бюджетного законодавства;

2) аналізує ефективність використання суб'єктами господарювання пільг із сплати до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів, доцільність функціонування пільгових режимів оподаткування та їх вплив на загальний стан надходжень державного бюджету;

3) здійснює попередній аналіз, до розгляду на засіданнях комітетів Верховної Ради України та на пленарних засіданнях Верховної Ради України, звіту Антимонопольного комітету України та звіту Фонду державного майна України в частині, що впливає на виконання державного бюджету;

4) здійснює за зверненням органів місцевого самоврядування, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, державних підприємств та інших суб'єктів господарювання державного сектора економіки заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо відповідних місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів звернення;

5) направляє за результатами заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) обов'язкові для розгляду рішення Рахункової палати;

6) аналізує реалізацію наданих Рахунковою палатою рекомендацій (пропозицій) для оцінювання їхньої результативності;

7) звертається до суду в разі порушення об'єктами контролю повноважень членів Рахункової палати та посадових осіб апарату Рахункової палати, зокрема щодо усунення перешкод у реалізації таких повноважень;

8) у разі виявлення ознак кримінального або адміністративного правопорушення інформує про них відповідні правоохоронні органи;

9) здійснює співробітництво з вищими органами фінансового контролю інших держав, міжнародними організаціями, укладає з ними угоди про співробітництво, проводить з органами фінансового контролю інших держав спільні та паралельні аудити;

10) здійснює методичну та методологічну роботу з питань державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту);

11) забезпечує проведення для посадових осіб апарату Рахункової палати навчання та підвищення кваліфікації;

12) здійснює інші повноваження, визначені законом.

З 1998 року Рахункова палата України є членом Міжнародної організації Вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), а в 1999 році її прийнято до Європейської організації Вищих органів фінансового контролю (EUROSAI), тобто з 1998 року Рахункова палата визнана міжнародною спільнотою як вищий орган державного фінансового контролю в Україні. Інші вищі органи фінансового контролю іноземних держав також активно співпрацюють з нею. Так, на сьогодні Рахунковою палатою підписано угоди про співробітництво з вищими контрольними органами Польщі, Російської Федерації, Республіки Болгарія, Республіки Молдова, Республіки Білорусь, Грузії, Литовської Республіки, Угорщини, Республіки Корея, Китайської Народної Республіки. Вона плідно співпрацює з відповідними Комітетами INTOSAI та EUROSAI.

Рахункова палата – це орган, який дає суспільству та органам влади незаангажовану реальну інформацію щодо стану управління коштами Державного бюджету України.

Аудитори Рахункової палати застосовують системний підхід до організації проведення перевірок та аналізу їх результатів. У щоденній роботі фахівці Рахункової палати велику увагу приділяють аналітичній діяльності, оцінюванню ефективності управління об'єктами перевірки.

Станом на кінець 2020 року фактична чисельність працівників Рахункової палати становила 487 осіб, із них 421 – державні службовці. У центральному апараті Рахункової палати працювало 216 осіб, у територіальних управліннях – 109⁵.

Ще одним суб'єктом державного аудиту публічних фінансів є Державна аудиторська служба України (далі – ДАС України), яка відповідно до покладених на неї завдань здійснює державний фінансовий контроль за:

виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;

цільовим використанням коштів державного й місцевих бюджетів;

цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;

складанням бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в розпорядників бюджетних коштів;

усуненням виявлених недоліків і порушень.

До складу органів Державної аудиторської служби України входять ДАС України та її територіальні органи: Північний офіс Держаудитслужби (Управління Північного офісу Держаудитслужби у Вінницькій, Житомирській, Черкаській, Чернігівській областях), Північно-східний офіс Держаудитслужби (Управління Північно-східного офісу Держаудитслужби в Луганській, Полтавській, Сумській областях), Західний офіс Держаудитслужби (Управління Західного офісу Держаудитслужби у Волинській, Закарпатській, Івано-Франківській, Рівненській, Тернопільській, Хмельницькій, Чернівецькій областях), Східний офіс Держаудитслужби (Управління Східного офісу Держаудитслужби в Донецькій, Запорізькій, Кіровоградській областях), Південний офіс Держаудитслужби (Управління Південного офісу Держаудитслужби в Миколаївській, Херсонській областях).

ДАС України – центральний орган виконавчої влади, що входить до системи органів виконавчої влади й забезпечує реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю.

⁵ Звіт Рахункової палати за 2020 рік. URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=1083>

Доцільно зауважити, що в європейській практиці діють чотири типи організації ВОФК, а саме:

1. Аудиторський суд (із судовими функціями). ВОФК семи країн – Франції, Бельгії, Люксембургу, Португалії, Іспанії, Італії та Греції можна віднести до категорії «судів». ВОФК таких країн, як Греція і Португалія, є складовими судової системи й конституційно існують на паритетних засадах з іншими судами.
2. Колегіальний орган, що не має судових функцій. Тут прикладом є Нідерланди, Німеччина, Чехія, Польща, Україна.
3. Незалежне контрольне управління, очолюване Генеральним контролером. У Великобританії, Норвегії, Ірландії та Данії діє модель контролюючого управління, що не виконує судових функцій.
4. Контрольне управління у складі структури уряду, очолюване Генеральним контролером. Четверта модель є системою, що склалася у Фінляндії, де ВОФК належать до структури владних органів. При цьому Фінляндія має дві контролюючі організації: орган, підзвітний урядові, та ще один контролюючий орган, очолюваний членами Парламенту.

1.5. Методи державного аудиту публічних фінансів

До методів державного аудиту публічних фінансів належать конкретні способи (прийоми), що застосовуються при здійсненні контрольних функцій. Метод дослідження підконтрольного суб'єкта залежить від характеру об'єкта і певних його елементів.

Методи дослідження поділяються на:

- документальні: арифметична й нормативна (формальна) перевірка, юридична оцінка документально оформлених операцій, порівняння, зустрічна перевірка, спосіб оберненого підрахунку, аналітичного й економічного контролю, хронологічний і систематизований, метод логічного контролю, суцільний і вибіркового та ін.;

- фактичні: спостереження, інвентаризація, експертна оцінка, контрольна закупка, запити про підконтрольний суб'єкт, метод достовірних тверджень та ін.

Крім того, аудиторів застосовують специфічні методи суміжних економічних наук, зокрема прийоми економічного аналізу,

економіко-математичні методи, методи теорії ймовірності та математичної статистики – розрахунково-аналітичні методи.

Метод арифметичної перевірки документа використовується для перевірки правильності таксування й підрахунків у документах, тобто перевіряється множення, наприклад ціна за одиницю на кількість одиниць, та додавання, наприклад за всіма найменуваннями.

Під час використання **методу нормативної (формальної) перевірки** встановлюється правильність оформлення первинних документів, а саме:

- заповнення всіх необхідних реквізитів;
- наявність необумовлених виправлень, дописок тексту та цифр;
- достовірність підписів посадових та матеріально відповідальних осіб.

Метою **методу «юридична оцінка документально оформлених операцій»** є визначення відповідності відображених у документах операцій чинному законодавству та їхню економічну доцільність.

Господарська операція вважається правомірною:

- якщо її зміст не суперечить чинним законам і виданим на їхній основі підзаконним актам;

- якщо її вид передбачений статутом суб'єкта підприємницької діяльності;

- у разі, коли підприємство володіє ліцензією на її здійснення (якщо таке передбачено законодавством).

Економічна доцільність господарської операції визначається її направленістю на виконання завдань, які стоять перед суб'єктом, що перевіряється.

Метод зустрічних перевірок потребує звірення записів у книгах і рахунках бухгалтерського обліку організації, що перевіряються або установи з даними обліку організації, або установи, яка надає сировину, матеріали чи продукцію організації, тобто з контрагентом. Більш широко цей метод застосовується під час перевірки виконання робіт або послуг, що для організації здійснюють інші юридичні чи приватні особи.

Метод логічного контролю – спосіб вивчення об'єктивної можливості документально оформлених господарських операцій шляхом різноманітних співставлень взаємопов'язаних показників. Таке розкриття логічних зв'язків між фінансовими та виробничими показниками дозволяє оперативно виявити порушення законодавства України.

Під час використання **суцільного методу** перевіряються всі документи та записи в реєстрах бухгалтерського та податкового обліку. Окремі ділянки господарської діяльності належить перевіряти виключно методом суцільного спостереження, це зокрема операції, пов'язані з рухом грошових коштів у касі, у підзвітних осіб та на рахунках у банках, вексельні операції, операції з цінними паперами тощо.

Вибірковий метод застосовується для вивчення тих явищ, які підпорядковані достатньо визначеним імовірним закономірностям. По суті, цей метод один із різновидів несуцільного спостереження, при якому характеристика всієї сукупності одиниць (генеральної сукупності) дається за результатами обстеження деякої її частини (вибіркової сукупності), відібраної у випадковому порядку, за правилами наукової теорії вибірки. Головне, що відрізняє вибірковий метод, – це репрезентативний характер його результатів, який дозволяє отримувати достовірні показники.

При застосуванні **несуцільного методу** перевіряються найбільш масові господарські операції (або за всі місяці перевіряються наймасовіші операції, або перевіряються всі документи за декілька місяців), тим самим усувається навмисність та односторонність зі сторони тих, хто перевіряє, у відборі первинних документів та облікових записів.

Метод оберненого підрахунку ефективний під час перевірки достовірності даних платника податків про приріст запасів, покупку товарів, матеріалів, сировини, напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції. Він полягає в попередній експертній оцінці матеріальних витрат для подальшого визначення (оберненим підрахунком) величини обґрунтованих списань запасів на виробництво окремих видів продукції, які до часу перевірки більшою частиною або повністю є в наявності на складах підприємства-виробника або в його покупців.

Зазвичай використанню цього методу передують вмотивована експертна оцінка спеціалістів про дійсні витрати сировини та матеріалів на виготовлення певної продукції.

Метод оцінки законності та обґрунтованості господарських операцій за даними кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку передбачає стикування записів в облікових реєстрах з виправданими документами, а також даних облікових реєстрів з показниками звітності. При цьому особлива увага приділяється:

- неправильній кореспонденції рахунків;

- невідповідності записів в облікових регістрах первинним документам у частині обсягу здійснених операцій;
- відсутність бухгалтерських записів за окремими первинними документами;
- складання облікових записів, особливо сторніровочних та виправлених, не підтверджених виправдними документами;
- наявність записів в облікових регістрах за підробленими документами;
- необґрунтоване згортання сальдо активно-пасивних рахунків;
- невідповідність звітних показників записам у Головній книзі та в інших облікових регістрах.

Метод порівняння – це співставлення даних первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку, даних податкового обліку та податкової звітності, зв'язок даних бухгалтерського й податкового обліку, фінансової та податкової звітності.

Метод інвентаризації використовується для перевірки відповідності даних бухгалтерського обліку фактичній наявності грошових і матеріальних цінностей, і в разі виявлення розходжень, ужиття заходів щодо ліквідації відхилень – лишки оприбутковуються, нестачі відшкодовуються. Причому інвентаризація наявності грошових коштів проводиться обов'язково методом раптової перевірки наявності грошових коштів у касі підприємства, організації або установи.

Метод експертної оцінки – це спосіб фактичного контролю, який базується на проведенні кваліфікованими спеціалістами експертизи дійсних обсягів та якості виконаних послуг, обґрунтованості нормативів виходу готової продукції, особливо акцизної, правильності встановлення кодів товарів, виходу продукції при давальницькій схемі переробки сировини та ін.

Метод візуального спостереження включає обстеження на місці знаходження підконтрольного суб'єкта. До цього методу також відносять метод контрольних закупок.

Використання всієї сукупності методів контролю має надзвичайно велике значення для ефективного функціонування системи державного аудиту публічних фінансів.

1.6. Еволюція правових засад розвитку державного аудиту публічних фінансів

Першим кроком на шляху створення правових засад державного аудиту в Україні стала Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 року № 538-р⁶. Згодом до нормативних документів було внесено низку змін та доповнень. Зокрема, Головне КРУ України ініціювало схвалені Урядом 15.10.2003 року зміни до постанови Кабінету Міністрів України від 8.08.2001 року № 955 «Про затвердження порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби», якою вперше передбачалося планування аудитів ефективності.

Важливу роль у формуванні нормативної бази відіграла Стратегія ДКРС в Україні на 2003-2005 роки, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 26.11.2002 року № 997. У цьому документі йдеться про «...впровадження у практичну роботу, нарівні з ревізіями та перевітками, аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ та аудиту ефективності виконання державних програм з метою оцінки повноти досягнення поставлених цілей»⁷.

2004 року Рахунковою палатою було ухвалено Стандарт про порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів⁸. Цей Стандарт розроблено відповідно до Закону України «Про Рахункову палату», Бюджетного кодексу України, інших нормативно-правових актів, які регулюють взаємовідносини у сфері контролю за використанням державних коштів та майна. Ним було встановлено правила та процедури проведення перевірок Рахунковою палатою з урахуванням стандартів аудиту INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів).

⁹ Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі: Розпорядження КМУ від 14.09.2002р. № 538-р. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=52487&cat_id=51705.

¹⁰ Про затвердження Стратегії діяльності державної контрольно-ревізійної служби в Україні на 2003-2005 роки: Наказ Міністерства фінансів України від 26.11.2002р. № 997. URL: http://uazakon.com/documents/date_75/pg_iyuwow.htm.

¹¹ Про затвердження Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів»: Постанова Колегії Рахункової палати від 27.12.2004 р. № 28-6.

URL:http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/283173?cat_id=121

Наступним кроком у запровадженні державного аудиту публічних фінансів став ухвалений парламентом 01.11.2005 р. Закон України «Про управління об'єктами державної власності». Статтями цього Закону було встановлено, що органи Державної контрольно-ревізійної служби України (нині – Державної аудиторської служби України) здійснюють державний аудит суб'єктів господарювання державного сектора економіки, спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів і державного майна.

02.07.2015 р. було ухвалено Закон України «Про Рахункову палату України», у якому отримало подальший розвиток правове забезпечення здійснення державного аудиту публічних фінансів в Україні, а саме: цим законом чітко визначено, що Рахункова палата застосовує у своїй діяльності основні принципи діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI) в частині, що не суперечить Конституції та законам України.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Що таке державний фінансовий контроль?
2. Які вирізняють форми фінансового контролю?
3. Що таке перевірка?
4. Який контроль проводиться для виявлення незаконних мобілізації, розподілу й використання фінансових ресурсів та встановлення винних у порушенні законодавства посадових і матеріально-відповідальних осіб?
5. Що було визначено в Бюджетному кодексі 2001 року в частині аудиту?
6. Який нормативно-правовий акт регламентує основні засади здійснення в Україні незалежного професійного аудиту?
7. Яка хронологія становлення державного аудиту в Україні?
8. Що було передбачено в затвердженому 2004 року Рахунковою палатою України Стандарті про порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів?

9. Що було передбачено в Законі України «Про управління об'єктами державної власності»?

10. Які завдання повинні бути вирішені для реалізації мети державного аудиту?

11. Яке визначення державному аудиту дає Господарський кодекс України?

12. Які існують основні відмінності між фінансовим аудитом та аудитом ефективності?

13. Які методи використовуються під час фінансового аудиту?

14. Яка головна мета здійснення аудиту ефективності?

15. Які існують відмінності між зовнішнім аудитом та внутрішнім.

16. Чим відрізняється діяльність Рахункової палати та Державної аудиторської служби України?

17. Які операції контролює Рахункова палата?

18. Якими повноваженнями наділені органи Державної аудиторської служби України?

ТЕСТИ

1. Форма державного фінансового контролю, спрямована на запобігання фінансових порушень, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності, – це

- А державний аудит
- Б державний фінансовий контроль
- В пруденційний нагляд
- Г фінансовий моніторинг

2. Метою державного аудиту є

А встановлення законності й ефективності використання суспільних фінансів, налагодження фінансової дисципліни, попередження порушенням та надання відповідних рекомендацій

Б встановлення законності й ефективності використання державних фінансів, налагодження фінансової дисципліни, попередження порушенням, притягнення до відповідальності винних осіб та надання відповідних рекомендацій

В встановлення законності й ефективності використання державних фінансів, налагодження фінансової дисципліни, попередження порушенням та надання відповідних рекомендацій

Г встановлення законності й ефективності використання державних фінансів, їх прибутковості, налагодження фінансової дисципліни, попередження порушенням та надання відповідних рекомендацій

3. Установлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності й повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їхніми розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності й повноти ухвалення управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів – це

А фінансовий аудит

Б аудит законності

В аудит відповідності

Г аудит ефективності

4. Предметом фінансового аудиту є (обрати найбільш повну відповідь):

А діяльність учасників ухвалення управлінських рішень щодо використання державних ресурсів; фінансові документи та звітність учасників управлінських рішень; проблеми, пов'язані з організацією, управлінням і діяльністю підконтрольного об'єкта

Б фінансові документи та звітність учасників управлінських рішень; проблеми, пов'язані з організацією, управлінням і діяльністю підконтрольного об'єкта; складські приміщення

В діяльність учасників ухвалення управлінських рішень щодо використання державних ресурсів; складські приміщення; діяльність учасників ухвалення управлінських рішень щодо використання державних ресурсів; фінансові документи та звітність учасників управлінських рішень; проблеми, пов'язані з організацією, управлінням і діяльністю підконтрольного об'єкта

Г складські приміщення; діяльність учасників ухвалення управлінських рішень щодо використання державних ресурсів; фінансові документи та звітність учасників управлінських рішень;

проблеми, пов'язані з організацією, управлінням і діяльністю підконтрольного об'єкта

5. Підконтрольні суб'єкти ДАСУ – це (обрати найбільш повну відповідь)

А суб'єкти господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні; державні фонди; підприємства й організації, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували в період, який перевіряється) державне чи комунальне майно

Б державні фонди; організації, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували в період, який перевіряється) державне чи комунальне майно; приватні підприємства

В суб'єкти господарської діяльності усіх форм власності; бюджетні фонди; підприємства й організації, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували в період, який перевіряється) державне чи комунальне майно

Г бюджетні фонди; організації, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували в період, який перевіряється) державне чи комунальне майно

6. Арифметична й нормативна перевірка, юридична оцінка документів, хронологічний і систематизований – це

А методи державного аудиту

Б форми державного аудиту

В види державного аудиту

Г форми фінансового контролю

7. Принцип державного аудиту публічних фінансів Лімської декларації керівних принципів фінансового контролю, який відсутній у Законі України «Про Рахункову палату», – це

А законність

- Б** незалежність
- В** прозорість
- Г** публічність

8. Завдання державного аудиту публічних фінансів (обрати найбільш повну відповідь) –

А визначення ефективності й доцільності витрачання державних коштів і майна; аналіз виявлених відхилень від установлених показників; організація дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю

Б аналіз виявлених відхилень від установлених показників; організація дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю

В визначення ефективності й доцільності витрачання державних коштів і майна; аналіз взаємовідносин підприємства з контрагентами; організація дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю

Г аналіз взаємовідносин підприємства з контрагентами; аналіз виявлених відхилень від установлених показників; організація дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю

9. Фінансовий аудит – це вид

А державного аудиту

Б аудиту ефективності

В аудиту законності

Г аудиту адміністративної діяльності

10. Державний аудит публічних фінансів охоплює

А фонди фінансових ресурсів на макрорівні

Б фонди фінансових ресурсів на мезорівні

В фонди фінансових ресурсів на макро- та мезорівні

Г фонди фінансових ресурсів на мікро-, мезо- та макрорівнях

11. Співвідношення понять державного фінансового контролю та державного аудиту полягає в тому, що:

А державний фінансовий контроль – це форма державного аудиту

Б державний аудит – форма державного фінансового контролю

В це тотожні поняття

Г державний аудит – це один із методів державного фінансового контролю

12. Співвідношення понять державного аудиту та фінансового аудиту полягає в тому, що:

- А фінансовий аудит – це вид державного аудиту
- Б це тотожні поняття
- В державний аудит – це вид фінансового аудиту
- Г фінансовий аудит є одним із методів державного аудиту

13. Суб'єктом державного парламентського фінансового контролю є:

А Міністерство фінансів України; Рахункова палата; Державна казначейська служба України

Б Міністерство фінансів України; Рахункова палата; Державна казначейська служба України; Державна служба фінансового моніторингу України

В Міністерство фінансів України; Державна аудиторська служба України

Г Міністерство економіки України; Рахункова палата; Державна казначейська служба України

14. До форм фінансового контролю належить

- А форвейтування
- Б франчайзинг
- В моніторинг
- Г експертиза

15. Метою державного аудиту є

А встановлення законності й ефективності використання державних фінансів, налагодження фінансової дисципліни, попередження порушенням та надання відповідних рекомендацій

Б здійснення перевірок, спрямованих на визначення законності та своєчасності руху бюджетних і позабюджетних коштів, які надаються відповідним підприємствам, організаціям

В аналіз виявлених відхилень від установлених показників

Г організації дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю

16. Не є завданням державного аудиту публічних фінансів

А визначення ефективності й доцільності витрачання державних коштів і майна

Б надання оцінки формуванню й рівню виконання місцевого бюджету

В встановлення законності й ефективності використання державних фінансів та притягнення винних до відповідальності

Г визначення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним та комунальним майном, зокрема можливості збільшення доходів бюджету

17. До фактичного методу державного аудиту належить

А арифметична і нормативна перевірка

Б метод логічного контролю

В метод достовірних тверджень

Г спосіб оберненого підрахунку

18. До публічних фондів коштів держави, що є об'єктом державного аудиту в Україні, належать (обрати найбільш повну відповідь)

А фонди грошових коштів благодійних організацій; фонди грошових коштів політичних партій; Фонд гарантування вкладів фізичних осіб, який утворюється за рахунок обов'язкових відрахувань комерційних банків згідно із законодавством України

Б фонди грошових коштів політичних партій; Фонд гарантування вкладів фізичних осіб, який утворюється за рахунок обов'язкових відрахувань комерційних банків згідно із законодавством України

В фонди грошових коштів благодійних організацій; фонди грошових коштів політичних партій

Г Фонд гарантування вкладів фізичних осіб

ТЕМА 2. СТАНДАРТИЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

2.1. Розвиток системи державного аудиту публічних фінансів на засадах стандартизації.

2.2. Стандартні вимоги до вищих органів фінансового контролю та державних аудиторів.

2.3. Стандарти проведення державного аудиту публічних фінансів.

Основні терміни та поняття: стандарт, державний аудитор, вищий орган фінансового контролю.

2.1. Розвиток системи державного аудиту публічних фінансів на засадах стандартизації

Модернізація системи публічних фінансів в Україні повинна проводитись паралельно з розробкою національних положень (стандартів) контролю в державному секторі. Для забезпечення цього непростого завдання система державних контрольних органів повинна бути структурно й методологічно єдиною, функціонально визначеною, з чітко прописаними правами, що охоплюють усю сукупність бюджетних ресурсів, спрямованих в економіку. Це дозволить, з одного боку, виключити зайве дублювання, оптимізувати державні витрати на забезпечення функціонування контрольних органів і, з іншого боку, – істотно підвищить їхню ефективність. Яскравим прикладом такої організації державного контролю є Європейський Союз (ЄС) (рис. 2.1).

Одну з головних ролей в організації державного контролю в ЄС відіграє Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI). INTOSAI – неурядова організація, згідно з її статутом, що був затверджений 1992 р., є самостійною, незалежною й неполітичною організацією, що має своєю метою забезпечення обміну ідеями і досвідом між вищими органами аудиту різних держав світу. Штаб-квартира INTOSAI розташована у Відні (Австрія).

INTOSAI як неурядова організація зі спеціальним консультативним статусом при Економічній і Соціальній Раді

Організації Об'єднаних Націй, яка була заснована 1953 року. INTOSAI на сьогодні нараховує 194 повноправних члени.

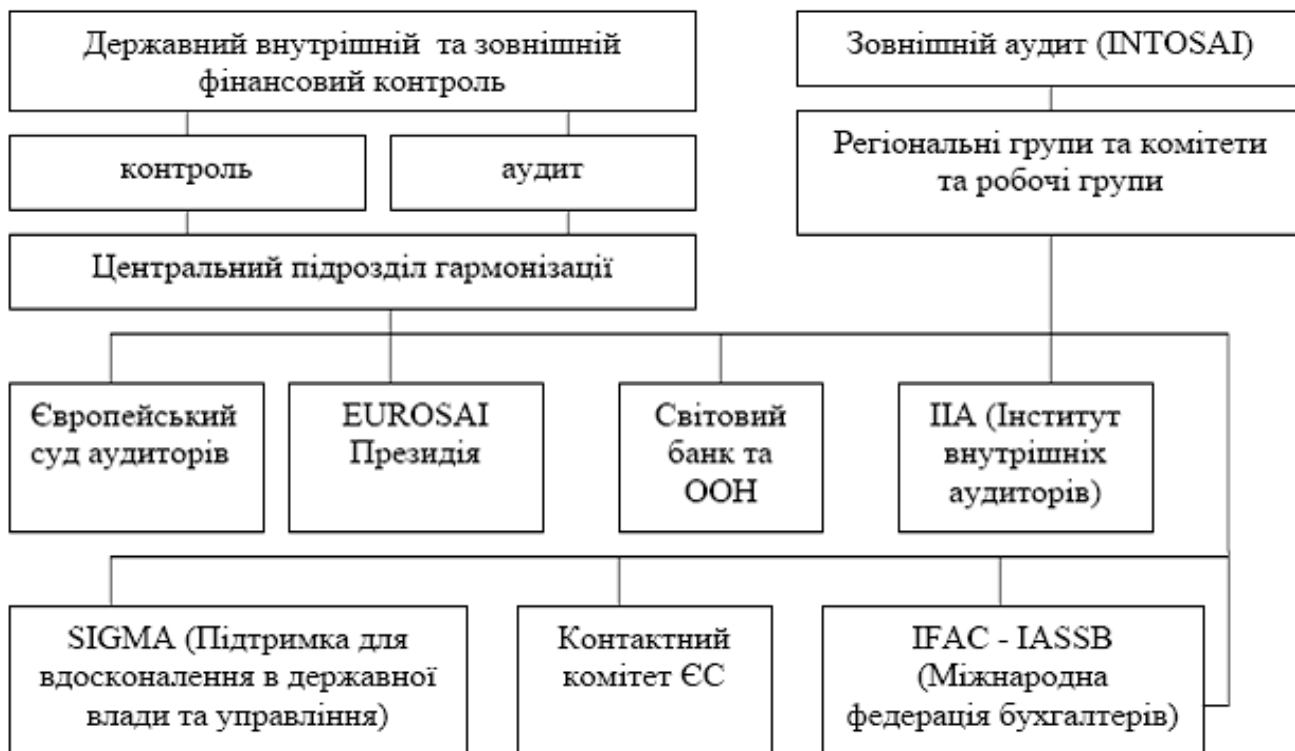


Рис. 2.1. Схема організації державного фінансового контролю в Європейському Союзі

Рада керуючих INTOSAI визнала сім регіональних робочих груп (рис. 2.2):

1) Організація вищих органів контролю державних фінансів Латинської Америки і Карібського регіону (1965 р.);

2) Африканська організація вищих органів фінансового контролю (1976 р.);

3) Організація вищих органів фінансового контролю арабських країн (1976 р.);

4) Азіатська організація вищих органів фінансового контролю (1978 р.);

5) Асоціація вищих органів контролю державних фінансів Південнотихоокеанського регіону (1987 р.);

6) Організація вищих органів контролю державних фінансів Карібського регіону (1988 р.);

7) Європейська організація вищих органів контролю державних фінансів (1990 р.).

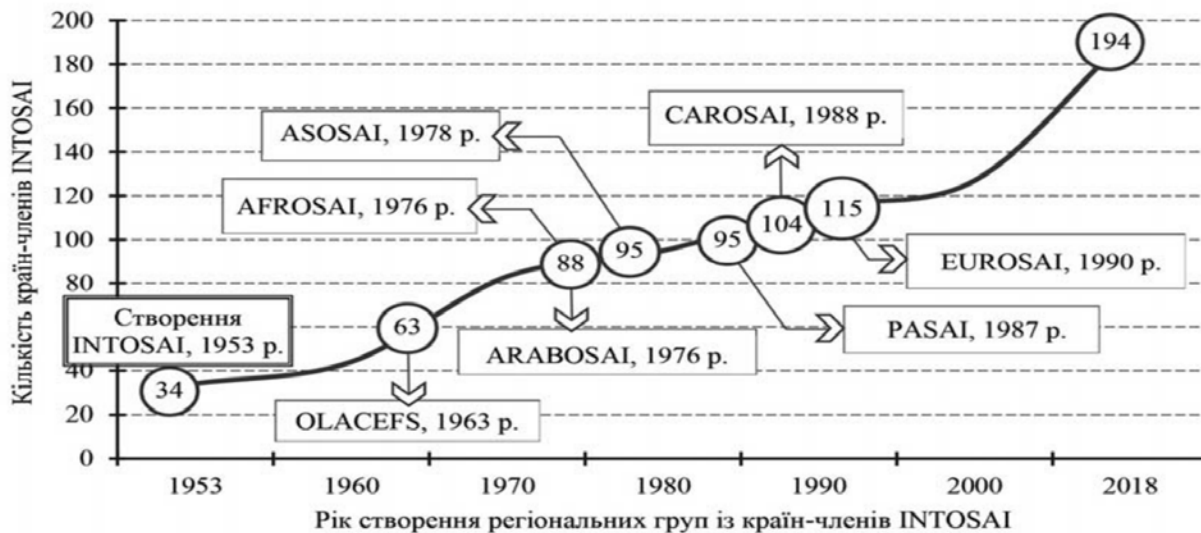


Рис. 2.2. Еволюція розвитку INTOSAI

Важливим кроком до розвитку системи державного фінансового контролю в Україні було приєднання Рахункової палати до INTOSAI. Також Україна активно розвиває співробітництво з EUROSAI.

2007 року INTOSAI розроблено Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI), які містять професійні стандарти й керівні принципи найкращої практики для аудиторів державного сектору, офіційно уповноважених і схвалених Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю.

Стандарти зовнішнього державного аудиту публічних фінансів – це нормативні документи, які затверджуються органами державного контролю, що визначають обов’язкові принципи, характеристики, правила і процедури планування, організації та здійснення повноважень у сфері зовнішнього державного фінансового контролю.

Значення стандартів INTOSAI полягає в тому, що вони:

- забезпечують широке використання професійних стандартів з урахуванням національних особливостей кожної країни;
- сприяють реалізації ідеї уніфікації діяльності ВОА різних держав на базі порівняльного законодавства, що значно підвищує можливості плідного міжнародного співробітництва;
- розглядаються як критерії оцінювання результатів аудиту та забезпечують концептуальну основу якості досліджень і процедур, що виконуються ВОА;

визначають принципи і методи аудиту в публічному секторі, зокрема перевірки систем, що застосовують автоматизовану обробку даних;

гарантують користувачам аудиторських послуг (органи публічної влади, громадськість тощо) компетентність, незалежність та професіоналізм аудиторів, що, зі свого боку, забезпечує надійність та довіру суспільства до аудиту публічного сектору;

сприяють запровадженню в аудиторську практику новітніх наукових досліджень, підвищуючи престиж аудиторської професії тощо.

Класифікація стандартів державного аудиту публічних фінансів заснована на таких підходах:

1. Кожен документ складається відповідно з 1-4 цифр. Кількість цифр вказує на ієрархічний рівень документа.
2. Номери на 1000 (або 100, або 10) переважно надані документам загального характеру, тоді як наступні номери x001–x999 (або xx01–xx99, або xxx1–xxx9) використовуються для документів з більш конкретних питань у рамках однієї загальної теми.
3. Номери від 1000-9999 зарезервовані для рівня 4 (керівні принципи аудиту) і поділені на кластери, що відповідають різним предметним сферам. Усі підкомітети INTOSAI й робочі групи несуть відповідальність за збереження класифікації в рамках своєї предметної сфери.
4. Номери 9000-9999 зарезервовані для документів, які мають назву INTOSAI GOV (керівництво з сумлінного управління), що використовуються замість ISSAI. У них містяться рекомендації з внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку та інших питань, що входять до сфери адміністративної відповідальності.
5. Документ, що був розроблений у 2001 році і має назву «INTOSAI Кодекс етики і стандарти аудиту», у поданих стандартах розділений на п'ять частин, яким присвоєно відповідний номер ISSAI.

2016 року Конгрес INTOSAI ухвалив рішення ввести замість системи Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI) нову систему, під назвою «Система професійної документації INTOSAI» (IFPP). Мета цієї системи полягала в тому, щоб, не змінюючи зміст стандартів по суті, внести ясність у статус різних документів, включених у систему стандартів, і зробити її більш зручною для використання.

Групування оприлюднених на офіційному сайті ISSAI міжнародних стандартів у сфері державного аудиту публічних фінансів наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Міжнародні стандарти Вищих органів аудиту (ISSAI)

Стандарт	Назва	Дата ухвалення окремих стандартів	Визначений період перегляду
<i>Рівень 1. Базові принципи</i>			
ISSAI 1	Лімська Декларація керівних принципів аудиту державних фінансів	1977	–
<i>Рівень 2. Необхідні умови для функціонування вищих органів аудиту</i>			
ISSAI 10	Мексиканська декларація про незалежність вищих органів аудиту	2007	Кожні 15 років, перший перегляд у 2022
ISSAI 11	INTOSAI принципи та краща практика, що входить до незалежності вищих органів аудиту	2007	Кожні 9 років, перший перегляд у 2016
ISSAI 20	Принципи прозорості та підзвітності	2010	Кожні 15 років, перший перегляд у 2025
ISSAI 21	Принципи прозорості – Краща практика	2010	Кожні 9 років, перший перегляд у 2019
ISSAI 30	Кодекс етики	1998	Кожні 15 років, перший перегляд у 2013
ISSAI 40	Контроль якості для вищих органів аудиту	2010	Кожні 9 років, перший перегляд у 2019
<i>Рівень 3. Фундаментальні принципи аудиту</i>			
ISSAI 100	INTOSAI стандарти аудиту – Базові принципи	2001	Кожні 9 років, наразі переглядається
ISSAI 100*	Фундаментальні принципи аудиту державного сектору	2013	-
ISSAI 200	INTOSAI стандарти аудиту – Загальні принципи	2001	Кожні 9 років, наразі переглядається
ISSAI 300	INTOSAI стандарти аудиту – проведення аудиту	2001	Кожні 9 років, наразі перегляд.
ISSAI 300*	<i>Фундаментальні принципи</i>	<i>обговорює</i>	Заплановане

Стандарт	Назва	Дата ухвалення окремих стандартів	Визначений період перегляду
	<i>аудиту ефективності</i>	<i>трьох</i>	ухвалення у 2013 році
ISSAI 400	INTOSAI стандарти аудиту – стандарти звітності	2001	Кожні 9 років, наразі переглядається. Нова версія – 2013 рік
<i>Рівень 4. Керівні принципи аудиту</i>			
<i>4.1 Загальні принципи аудиту</i>			
ISSAI 1000-2999	Керівні принципи аудиту для фінансового аудиту (Financial Audit)	2007; 2010	Переглядаються після 2013 року
ISSAI 3000-3999	Керівні принципи аудиту для аудиту ефективності (Performance Audit)	2004; 2010	Після 2014 року
ISSAI 4000-4999	Керівні принципи аудиту для аудиту на відповідність (Compliance Audit)	2010	Після 2016 року
<i>4.2 Керівні принципи з конкретних питань</i>			
ISSAI 5000-5099	Керівництво з аудиту міжнародних організацій	2004	Перший перегляд у 2013
ISSAI 5100-5199	Керівництво з екологічного аудиту	1998	Перший перегляд у 2013
ISSAI 5200-5299	Керівництво з аудиту приватизації	1998; 2001; 2004; 2007	Перший перегляд у 2013
ISSAI 5300-5399	Керівництво з IT-аудиту	1995	Перший перегляд у 2013
ISSAI 5400-5499	Керівництво з аудиту державного боргу	2007; 2010	Перший перегляд у 2016
ISSAI 5500-5599	Керівництво з аудиту коштів, виділених на попередження і ліквідацію наслідків катастроф	2006	Перегляд у 2013
ISSAI 5600-5699	Керівництво з експертних оцінок	2010	Кожні 3 роки, перший перегляд у 2013
<i>INTOSAI керівництво із сумлінного управління (INTOSAI GOV)</i>			

Стандарт	Назва	Дата ухвалення окремих стандартів	Визначений період перегляду
INTOSAI GOV 9100-9199	Внутрішній контроль	2007; 2010	Перший перегляд у 2016
INTOSAI GOV 9200-9299	Стандарти бухгалтерського обліку	1995; 1998; 2010	—

Слід зазначити, що Рахункова палата України як частина світової спільноти вищих контрольних органів охоплює всі основні принципи та цінності зовнішнього державного аудиту INTOSAI. Проте сьогодні існують законодавчі обмеження, що не дозволяють їй повною мірою виконувати вимоги основоположних документів INTOSAI.

Рахункова палата у своїй діяльності до 2015 р. застосовувала Стандарт «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів»⁹, що замінив собою попередню Інструкцію про порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою (яка вже втратила свою чинність). Однак цей стандарт мав принципові відмінності від вимог ISSAI. По-перше, використана термінологія не відповідала сучасним поглядам на роль і функції вищого органу аудиту, обмежується використанням понять «ревізія» і «перевірка», не містить визначення загальноживаних у міжнародній практиці понять «фінансового аудиту», «аудиту ефективності», «аудиту на відповідність». Крім того, у Законі України «Про Рахункову палату» від 11.07.1996 р.¹⁰ в переліку повноважень палати було зазначено проведення ревізій, перевірок і обстежень. Останні в Стандарті не згадувалися взагалі, що не дозволяло конкретизувати цей вид діяльності Рахункової палати, не сприяло зрозумілості процедури проведення обслідувань, порядку реалізації матеріалів за їх результатами тощо. Саме тому у 2015 р. було ухвалено новий Закон «Про Рахункову палату», яким встановлено можливість використання міжнародних стандартів.

⁹ Постанова Колегії Рахункової палати «Про затвердження Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» від 27.12.2004 р. № 28-6. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0115-05#Text>

¹⁰ Закон України «Про Рахункову палату» від 11.07.1996 р. № 316/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80#Text>

По-друге, стандарт Рахункової палати не описував порядок надання консультацій державним органам і посадовим особам, розробки заходів щодо вишукування можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету України, здійснення експертно-аналітичних, інформаційних та інших видів діяльності, передбачених Законом України «Про Рахункову палату». Тобто значна частина повноважень Рахункової палати залишилася поза увагою розробників Стандарту.

По-третє, згадуваний вітчизняний Стандарт не містив тих принципів, деталізації з конкретних питань, що дозволять говорити про уніфікацію підходів до проведення аудитів і перевірок у самій Рахунковій палаті, а, отже, – про високу якість заходів, що проводяться, та їх відповідність сучасним потребами державного управління.

Застосування стандартів ISSAI у діяльності Рахункової палати могло б сприяти:

- широкому використанню професійних стандартів з урахуванням національних особливостей кожної країни;

- покращенню якості аудиту державного сектору;

- підвищенню вимог до аудиторських процедур, професіоналізму державних аудиторів, що в цілому забезпечуватиме надійність та довіру суспільства до аудиту державного сектору.

2.2. Стандартні вимоги до вищих органів фінансового контролю та державних аудиторів

Кожним вищим органом фінансового контролю (далі – ВОФК) відповідно до своєї політики проводяться процедури, які мають на меті:

- добір персоналу належної кваліфікації;

- створення умов для підвищення професійного та загальноосвітнього рівня персоналу для забезпечення ефективного виконання ним своїх завдань; визначення порядку просування по службі державних аудиторів та інших співробітників ВОФК;

- підготовку посібників чи будь-яких інших документів, які містять директиви та інструкції стосовно проведення контрольних заходів;

використання набутого досвіду, підтримання професійного рівня працівників та визначення напрямів, по яких у ВОФК немає спеціалістів; забезпечення достатньої кількості співробітників для здійснення контрольної діяльності та належного розподілу повноважень; прискіпливого та старанного досягнення поставлених цілей завдяки належному плануванню діяльності та управлінню нею;

аналізу результативності та ефективності внутрішніх стандартів і процедур ВОФК.

Загальні стандарти аудиту описують рівень кваліфікації державного аудитора, який він повинен мати для компетентного та ефективного виконання свого завдання щодо застосування стандартів аудиту та правил складання звітів.

Державний аудитор – посадова особа вищого органу фінансового контролю, яка наділена повноваженнями на здійснення аудиту.

Державний аудитор здійснює державний фінансовий контроль у формі аудиту, під час якого:

виконує підготовку до проведення державного аудиту;

проводить контрольні заходи у складі групи державних аудиторів або очолює її;

реєструє аудиторський звіт та оформляє матеріали за закінченими державними фінансовими аудитами згідно з установленим контролюючим органом порядком;

бере участь в узагальненні результатів державного аудиту;

готує матеріали за державними фінансовими аудитами для надання відповідному органу виконавчої влади або місцевого самоврядування, а у випадках, передбачених чинним законодавством, - правоохоронному органу;

здійснює контроль за виконанням рекомендацій (пропозицій), наданих за результатами здійснених державних фінансових аудитів;

бере участь у проведенні інших контрольних заходів, оформленні та реалізації їх результатів;

бере участь у складанні звітності щодо роботи підрозділу за встановленими формами;

співпрацює з іншими структурними підрозділами контролюючого органу та її територіальними органами, здійснює обмін інформацією, необхідною для виконання покладених на нього функцій;

бере участь у роботі з підвищення кваліфікації працівників підрозділу згідно із затвердженим планом;

здійснює роботу з документами згідно з чинним законодавством;

забезпечує: захист інформації з обмеженим доступом відповідно до чинного законодавства; дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку; антикорупційного законодавства та законодавства з питань державної служби.

Державний аудитор має право: за дорученням керівництва представляти підрозділ в інших структурних підрозділах, органах виконавчої влади, правоохоронних органах, на підприємствах, в установах та організаціях з питань, що стосуються його компетенції; готувати запити на отримання від структурних підрозділів та її територіальних органів, органів виконавчої влади, правоохоронних органів, територіальних підрозділів внутрішнього аудиту міністерств, органів виконавчої влади, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх посадових осіб, фізичних осіб - підприємців інформацію, документи й матеріали, необхідні для виконання своїх посадових обов'язків; брати участь у проведенні контрольних заходів згідно з чинним законодавством; брати участь у нарадах, семінарах та круглих столах, інших заходах з питань, що належать до компетенції підрозділу; подавати керівництву відповідного структурного підрозділу пропозиції щодо вдосконалення його роботи.

Державний аудитор повинен знати: Конституцію України, закони України, акти Президента України та Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України, ДАС України та Рахункової палати, інші нормативно-правові акти, інструктивні та методологічні документи, що регулюють питання організації та здійснення державного фінансового контролю, а також розвиток відповідних сфер (галузей) економіки; порядок підготовки та внесення до відповідних органів проектів нормативно-правових актів; практику застосування чинного законодавства; основи державного управління, економіки та права; форми та методи роботи із засобами масової інформації; основи трудового законодавства; правила ділового етикету; правила і норми охорони праці та протипожежного захисту; основні принципи роботи на комп'ютері та відповідні програмні засоби; ділову мову.

Кваліфікаційні вимоги до державного аудитора наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Кваліфікаційні вимоги до державного аудитора

Посада	Кваліфікаційні вимоги
Головний державний аудитор	<p>а) повна вища освіта фінансово-економічного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста;</p> <p>б) стаж роботи за фахом у ВОФК на посаді провідного державного аудитора та/або їх територіальних органах на посаді провідного державного аудитора – не менше 1 року, або стаж роботи за фахом на державній службі – не менше 2 років, або стаж роботи за фахом в інших сферах діяльності – не менше 3 років;</p> <p>в) післядипломна освіта у сфері управління: магістр державного управління за відповідною спеціалізацією;</p> <p>г) періодичність підвищення кваліфікації – не менше 1 разу на 3 роки.</p>
Старший державний аудитор	<p>а) повна вища освіта фінансово-економічного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста;</p> <p>б) стаж роботи за фахом у ВОФК на посаді державного аудитора (контролера-ревізора) та/або їх територіальних органах на посаді державного аудитора (державного фінансового інспектора) – не менше 1 року, або стаж роботи за фахом у державній службі чи в інших сферах діяльності – не менше 1 року;</p> <p>в) післядипломна освіта у сфері управління: магістр державного управління за відповідною спеціалізацією;</p> <p>г) періодичність підвищення кваліфікації – не менше 1 разу на 3 роки.</p>
Державний аудитор	<p>а) повна вища освіта фінансово-економічного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста;</p> <p>б) без вимог до стажу роботи;</p> <p>в) післядипломна освіта у сфері управління: магістр державного управління за відповідною спеціалізацією;</p> <p>г) періодичність підвищення кваліфікації – не менше 1 разу на 3 роки.</p>

Загальні стандарти державного аудиту передбачають, що:

- 1) державний аудитор повинен бути *незалежним*;
- 2) ВОФК має слідкувати за тим, щоб між державними аудиторами та об'єктами аудиту не виникали *конфлікти інтересів*;
- 3) державний аудитор повинен мати належну *компетентність*;
- 4) державні аудиторі повинні застосовувати Стандарти INTOSAI. Це означає, що вони ретельно планують контрольні заходи,

виявляють, збирають та оцінюють докази, складають звіти та готують висновки за результатами перевірки, а також рекомендації.

Незалежність. Незалежність та об'єктивність мають непересічне значення в будь-якій країні, безвідносно до її політики в галузі контролю та аудиту. Відповідна незалежність від законодавчої та виконавчої влади видається необхідною для належного здійснення аудиту, метою якого є отримання результатів, що заслуговують на довіру.

Вважається нормальною практикою, коли в законодавстві визначаються мінімальні вимоги до складання звітів за результатами перевірок, включаючи коло питань, із яких державний аудитор повинен сформулювати свою точку зору, та строки підготовки таких звітів. Однак при цьому повинна бути забезпечена гнучкість положень, що регулюють порядок надання ВОФК звітів законодавчому органу, відсутність у них обмежень стосовно змісту чи періодичності подання звітів, що дозволить ВОФК зберігати свою незалежність.

Законодавчий орган має забезпечити ВОФК достатніми ресурсами, у той час як останній зобов'язаний звітувати йому про їхнє використання.

Може статися так, що виконавча гілка влади та ВОФК будуть зацікавлені в тому, щоб посилити відповідальність розпорядників державними коштами за свою роботу. Однак для виконавчої влади ВОФК є зовнішнім державним аудитором. Тому звіти ВОФК у таких випадках повинні мати на меті привернення уваги державних органів на виявлені недоліки та наданні їм відповідних рекомендацій. Необхідно пильнувати за тим, щоб ВОФК ніколи не перебирав на себе функції виконавчої влади у спосіб, який може вважатися доказом відсутності його незалежності та об'єктивності під час здійснення ним своїх повноважень.

Для незалежності ВОФК важливо, щоб виконавча гілка влади не давала йому жодних вказівок стосовно здійснення ним своїх повноважень. Вона не повинна зобов'язувати ВОФК ні здійснювати, ні змінювати, ні відмінити перевірки, ні вилучати чи переробляти тлумачення фактів, висновків чи рекомендацій.

ВОФК та виконавча гілка влади може співпрацювати в деяких питаннях. ВОФК може консультувати виконавчу владу стосовно правил і стандартів бухгалтерського обліку чи форми фінансових

звітів, не втручаючись у ці сфери прямо чи опосередковано, оскільки таке втручання зашкоджуватиме його незалежності.

Однак незалежність ВОФК не виключає можливості надання виконавчою владою пропозицій щодо перевірки тієї чи іншої сфери за умови спроможності ВОФК задовольнити такі прохання. Принцип незалежності вимагає, щоб ухвалення рішень стосовно питань аудиту, зокрема плану роботи в цьому напрямі, було виключною компетенцією ВОФК.

Один із чутливих моментів відносин між виконавчою владою та ВОФК стосується надання останньому ресурсів. Забезпечення ВОФК необхідними ресурсами інколи залежить від фінансового становища та бюджетної політики виконавчої влади, і в різних країнах це відбувається по-різному, виходячи із конституційних інституційних причин. Але для ефективного підвищення в управлінців почуття відповідальності ВОФК повинен мати достатні ресурси.

У разі, коли фінансові чи інші обмеження, запроваджені виконавчою владою проти ВОФК, перешкоджають виконанню його завдань, він повинен інформувати про це законодавчий орган.

Статус ВОФК має забезпечувати йому повний та безперешкодний доступ до всіх приміщень та до всіх бухгалтерських документів об'єктів аудиту й можливість аналізувати будь-які операції. Цей статус також повинен надавати йому повноваження отримувати від осіб або установ наявну в них інформацію.

Крім того, у законодавстві має бути закріплено, що виконавча влада зобов'язана надавати ВОФК доступ до важливої інформації, якою володіють посадові особи органів виконавчої влади, у випадках, коли така інформація видається необхідною ВОФК для виконання своїх завдань.

Зміцнення статусу вищих посадових осіб ВОФК також може сприяти посиленню незалежності цієї установи від виконавчої гілки влади. Тому було б доцільно, щоб положення стосовно закінчення повноважень чи відкликання посадової особи ВОФК приймалися у спеціальному порядку, схожому на порядок, який діє щодо суддів (магістратів) або інших відповідальних працівників. Що стосується ВОФК, які здійснюють судові функції й найчастіше працюють за принципом колегіальності, то незалежність їхніх співробітників має забезпечуватися різними гарантіями: такими, як принцип незмінюваності суддів, юрисдикційний привілей, законодавче закріплення розміру заробітної плати та незалежність слідчого судді.

Для того щоб ВОФК міг здійснювати свої функції не тільки з повною незалежністю від виконавчої влади, але й у спосіб, який підтверджує таку незалежність, необхідно, щоб усі громадяни добре розуміли, які вимоги висуваються до ВОФК та його незалежного статусу. Звідси випливає, що ВОФК має докладати зусиль у цьому напрямі та висвітлювати свою роль щоразу, коли це можливо.

Незалежність ВОФК не виключає можливості укладати із державними органами угоди, які стосуються відносин між співробітниками ВОФК та керівництвом цих органів, управління персоналом і майном, спільного придбання обладнання та матеріалів. Однак ці органи виконавчої влади не повинні мати повноваження ухвалювати рішення, які можуть зашкодити незалежності ВОФК у виконанні ним своїх завдань.

ВОФК має бути незалежним від підконтрольного суб'єкта, однак він повинен діяти у спосіб, який дозволяє останньому зрозуміти його роль та функції. Цьому органу слід намагатися підтримувати з цими об'єктами дружні стосунки, що дозволить йому безперешкодно отримувати необхідну інформацію та спілкуватися в дусі взаєморозуміння та взаємної поваги. При цьому ВОФК, зберігаючи свою незалежність, може погодитися бути залученим до реформ, запланованих керівництвом підконтрольної організації в таких сферах, як бухгалтерський облік, або погодитися консультувати їх з питань розробки законопроектів та нормативних актів, які стосуються сфери компетенції ВОФК чи аудиту. Проте в такому разі орган аудиту не повинен втручатися в адміністративне управління, йому слід співпрацювати окремо з деякими адміністративними службами, надаючи їм технічну допомогу чи передаючи їм свій досвід у галузі управління фінансами.

На відміну від того, що відбувається в приватному секторі, де незалежний аудитор отримує листа, у якому визначаються умови здійснення ним його функцій, підконтрольний суб'єкт не може бути клієнтом ВОФК. ВОФК повинен здійснювати свої повноваження вільно та неупереджено, урахувати точки зору керівництва підконтрольного суб'єкта. Зі свого боку керівники підконтрольного суб'єкта жодним чином не вирішують, яку перевірку слід здійснювати та в якій сфері.

ВОФК не повинен брати участі в управлінні та операціях підконтрольного суб'єкта. Державні аудитори, що проводять перевірку, не можуть входити до складу керівних органів

підконтрольного суб'єкта, а в разі необхідності надання порад має бути чітко зазначено, що йдеться лише про поради чи рекомендації. Якщо співробітник ВОФК має стосунки соціального, особистого чи іншого характеру з керівництвом підконтрольного суб'єкта, які можуть зашкодити об'єктивності ВОФК, проводити аудит у цій структурі йому доручати не можна.

Для отримання консультацій у досвідчених фахівців, які спеціалізуються на різних питаннях аудиту, ВОФК може співпрацювати із закладами вищої освіти та підтримувати офіційні стосунки із професійними організаціями за умови, що останні не зашкоджуватимуть його незалежності та об'єктивності.

Конфлікт інтересів. ВОФК має слідкувати за тим, щоб між державними аудиторами та підконтрольним суб'єктом не виникали конфлікти інтересів. Завдання ВОФК полягає в перевірці рахунків відповідних установ і наданні звіту за результатами перевірки. Для виконання цього завдання ВОФК повинен залишатися об'єктивним і незалежним. Задоволенню цих вимог сприяє застосування відповідних загальних стандартів здійснення аудиту.

Компетентність. Відповідно до загальних стандартів здійснення державного аудиту передбачається, що державний аудитор та ВОФК повинні володіти належною кваліфікацією (компетентністю).

Статус ВОФК зобов'язує його формувати точку зору щодо фінансових документів, які перевіряються, складати звіти, робити висновки та рекомендації. У деяких ВОФК це завдання покладається на самого керівника. Якщо ВОФК функціонує за принципом колегіальності це завдання належить до сфери його компетенції.

Широке обговорення в установі результатів її діяльності сприяє об'єктивності та авторитетності прийнятих рішень. У разі, коли ВОФК функціонує за принципом колегіальності, проголошені постанови та ухвали є обов'язковими для всього ВОФК. З огляду на обов'язки та функції, ВОФК повинен застосовувати найбільш адаптовані методологічні підходи та процедури для роботи зі звітами.

Для ефективного здійснення своїх контрольних повноважень у галузі державного аудиту ВОФК повинен мати необхідних для цього фахівців і досвід. Незалежно від характеру аудиту, що їх має проводити ВОФК у рамках своїх повноважень, завдання щодо здійснення таких перевірок має доручатися особам, рівень підготовки та досвід яких відповідають характеру, напряму і складності

завдання. ВОФК повинен бути озброєний усіма сучасними методологіями, інформаційними технологіями, методами аналітичних досліджень, статистичними вибірками та знаряддям для контролю автоматизованих інформаційних систем. Чим ширші або дискреційні повноваження ВОФК, передбачені його статусом, тим важче йому підтримувати на належному рівні якість своїх послуг на всіх напрямках своєї роботи. Водночас статус ВОФК надає йому право на власний розсуд визначати строки перевірок і характер інформації, що має надаватися, і це вимагає дуже високого професійного рівня роботи цієї установи.

Ретельність. Спільні для державного аудитора та ВОФК загальні стандарти передбачають, що державний аудитор і ВОФК мають застосовувати Стандарти INTOSAI. Це означає, що вони ретельно планують перевірки, виявляють, збирають та оцінюють докази, складають звіти та готують висновки за результатами перевірок, а також рекомендації. Коли ВОФК перевіряє установи та підприємства державної форми власності, він повинен бути об'єктивним та сприйматися підконтрольним суб'єктом таким же чином. Його оцінки та звіти про результати перевірки мають бути неупередженими.

Рівень технічної кваліфікації та компетентності державного аудитора повинен відповідати особливостям кожної конкретної перевірки. Державні аудитори мають уважно ставитися до різних недоліків у галузі контролю та бухгалтерського обліку, до помилок, операцій чи незвичайних результатів, які можуть бути передвісниками шахрайства, невинуватених або необґрунтованих витрат, недозволених операцій марнотратства, некомпетентності чи нечесності.

Якщо визнаний чи уповноважений орган влади встановлює стандарти або надає державним установам вказівки з питань бухгалтерського обліку, бухгалтерської та фінансової звітності, ВОФК може проводити свої перевірки із посиланням на такі стандарти і вказівки.

У разі залучення ВОФК фахівців зі сторони слід упевнитися, що ці експерти мають необхідні для виконання відповідної роботи компетенцію та здібності. Цей принцип застосовується й до зовнішніх державних аудиторів, які працюють за контрактами. Крім того, такі контракти повинні містити положення, які дозволяють

ВОФК планувати роботу, визначати рамки розслідування, порядок виконання перевірки і складання звіту.

Якщо ВОФК для виконання свого завдання потрібно проконсультуватися із зовнішніми фахівцями, обов'язок ретельно організувати такі консультації стосується також і якості отриманих результатів. Загалом факт отримання висновку від зовнішнього експерта не звільняє ВОФК від відповідальності за правильність думок чи висновків, сформульованих за результатами перевірки.

У разі, коли ВОФК залучає одного чи декількох інших державних аудиторів, він повинен застосовувати відповідні процедури, які дозволяють йому впевнитися, що він (вони) виконує (виконують) своє завдання сумлінно та з дотриманням відповідних стандартів. Для ВОФК може виникнути необхідність перевірити виконану роботу для з'ясування її якості.

Інформація, отримана на підконтрольному суб'єкті в процесі аудиту, може використовуватися тільки для перевірки, формування висновку чи складання звіту, які передбачаються в завданні, дорученому державному аудитору. Важливо, щоб ВОФК гарантував конфіденційність інформації та документації, що підлягають перевірці. Проте ВОФК повинен мати право інформувати компетентні судові органи про виявлені випадки шахрайства та порушення закону.

2.3. Стандарти проведення державного аудиту публічних фінансів

Метою стандартів проведення державного аудиту публічних фінансів є визначення критеріїв та загальної основи, які дозволяють державному аудиторові виконувати свою роботу точно, системно та уважно. Встановлення порядку, якого необхідно дотримуватися, та визначення кроків, які мають бути зроблені, є орієнтиром для роботи державного аудитора, який для досягнення конкретної цілі має зібрати доказову інформацію (докази).

Стандарти проведення державного аудиту визначають межі, у яких повинен проводитись аудит. Вони мають відношення до загальних стандартів аудиту, які, зі свого боку, містять головні вимоги, яких необхідно дотримуватися під час здійснення кроків, передбачених стандартами. Вони також ураховують правила складання звітів, які конкретніше зорієнтовані на завдання

висвітлення результатів аудиту. Крім того, результати, отримані завдяки застосуванню прикладних стандартів контролю, складають головні елементи, на яких державний аудитор робить свій висновок та звіт.

Стандарт «Планування». Стандарти проведення аудиту передбачають, що державний аудитор повинен планувати перевірку в спосіб, який забезпечує економічність, результативність та ефективність якісного контролю, а також його здійснення у встановлені строки.

ВОФК повинен віддавати пріоритет тим завданням у галузі контролю державних фінансів, які передбачаються законом. Крім того, він має визначити пріоритети стосовно інших питань, які має право перевіряти.

Для організації перевірки державний аудитор повинен:

1) визначити головні елементи інституційного контексту підконтрольного суб'єкта;

2) чітко визначити керівників на різних рівнях організаційної структури;

3) урахувати формат, зміст і користувачів рекомендацій, висновків і звітів;

4) визначити цілі аудиту та шляхи, якими вони можуть бути досягнуті;

5) визначити ключові точки управлінських механізмів і зробити попередню оцінку їхніх сильних і слабких сторін;

6) визначити відносну важливість кожного із підрозділів, що розглядаються як об'єкт перевірки;

7) проаналізувати систему внутрішнього управління підконтрольного суб'єкта, а також програму роботи цієї системи;

8) визначити, якою мірою можна довіряти іншим державним аудиторам, які, наприклад, відповідають за внутрішнє управління;

9) вибрати найбільш результативний та ефективний метод аудиту;

10) передбачити перевірку щодо того, чи були вжиті належні заходи стосовно раніше виявлених фактів, звітів і рекомендацій;

11) зібрати документацію, яка стосується плану проведення аудиту та питань, які державний аудитор планує перевірити.

Як правило, план аудиту передбачає такі кроки:

<i>1 крок:</i> зібрати інформацію про підконтрольний суб'єкт та його організаційну структуру для визначення підрозділів, що містять ризик і

відносну важливість щодо перевірки всіх інших підрозділів.
2 крок: визначити цілі аудиту та питання, які підлягають перевірці.
3 крок: провести попередній аналіз для визначення підходу, який необхідно ухвалити, характеру та масштабів майбутнього обстеження.
4 крок: приділити увагу особливим проблемам, які були виділені на стадії планування аудиту.
5 крок: підготувати кошторис і графік проведення аудиту.
6 крок: визначити потреби в кадрах і сформувавши аудиторську групу.
7 крок: поінформувати об'єкт аудиту про масштаби, цілі та критерії аудиту; у разі необхідності обговорити ці питання із заінтересованими сторонами.

У разі потреби в ході контрольного заходу ВОФК може змінювати складений план.

Стандарт «Нагляд за проведенням аудиту». Стандарти проведення державного аудиту передбачають, що нагляд за роботою державного аудиторського персоналу має постійно здійснюватися на всіх рівнях і на кожному етапі аудиту. Керівник державної аудиторської групи повинен перевіряти виконання завдань та використання документів, тому що нагляд має дуже важливе значення для досягнення цілей аудиту та відмінного виконання роботи. Звідси випливає, що належний нагляд та контроль за виконуваною роботою з аудиту є необхідними незалежно від професійного рівня державних аудиторів.

Нагляд повинен здійснюватися як стосовно змісту, так і стосовно методів аудиту. Тому необхідно пересвідчитись, що:

1) члени аудиторської групи добре зрозуміли внутрішню логіку плану контрольного заходу;

2) аудит здійснюється із дотриманням стандартів аудиту та методів, що застосовує ВОФК;

3) усі пункти плану аудиту та передбачених етапів ретельно дотримуються, крім випадків, коли дозволяється від них відступати;

4) робочі документи містять докази, що достатньою мірою підкріплюють надані висновки, точки зору та рекомендації;

5) аудитор досягнув цілей аудиту;

б) звіти за результатами перевірки містять належні висновки, рекомендації та думки.

Керівник повинен перевірити всю аудиторську роботу до підготовки остаточного варіанта висновків і звітів. Така перевірка має робитися на кожному етапі державного аудиту. Вона, крім того,

дозволяє використовувати досвід і висновки осіб, які не брали участі в аудиті, та надає можливість упевнитися, що:

а) всі оцінки та висновки спираються на достатні докази, є відповідними й аудит проведений у межах передбачених асигнувань. Крім того, оцінки та висновки є основою для розробки остаточного варіанта висновку чи звіту;

б) усі помилки, недоліки та незвичайні елементи були належним чином виявлені й підтверджуються документально; вони були або виправлені, або доведені до відома одного чи декількох більш високих керівників ВОФК;

в) зміни та доповнення, необхідні для належного здійснення контрольних заходів у майбутньому, були виявлені, зареєстровані та включені до процесу планування наступних аудитів і в програму підвищення кваліфікації персоналу.

У ВОФК, які функціонують за принципом колегіальності, цей стандарт має дещо інше значення. У таких структурах усі рішення, за винятком поточних робочих рішень, завжди ухвалюються на основі колегіальності на рівні, що відповідає ступеню важливості справи. Тут питання необхідності здійснення перевірок, обсягу розслідувань та застосування тих чи інших методів вирішуються всією установою загалом.

Стандарт «Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю, яка застосовується на об'єкті, що перевіряється». Стандарти державного аудиту передбачають, що для того щоб визначитись, наскільки далеко має заглибитися перевірка та на якому (яких) питанні (питаннях) вона повинна зосередитися, державному аудитору слід оцінити ефективність системи внутрішнього управління і контролю.

Аналіз та оцінка системи внутрішнього управління і контролю мають бути адаптованими до форми здійснення контрольного заходу. Якщо йдеться про фінансовий аудит, то аналіз та оцінка зосереджуються в основному на механізмах захисту активів та ресурсів і дозволяють упевнитися в точності та повноті бухгалтерської документації. Якщо йдеться про аудит законності, то аналіз і перевірка зосереджуються, як правило, на механізмах, які допомагають керівникам дотримуватися законів і нормативних актів. Якщо аудит стосується ефективності роботи, то аналіз і перевірка зосереджуються на механізмах, які дозволяють органу (організації) економно, результативно та ефективно управляти своєю діяльністю,

виконувати вказівки вищого керівництва та своєчасно надавати надійну фінансову та бухгалтерську інформацію.

Глибина аналізу та оцінки системи внутрішнього управління і контролю залежать від цілей контролю та бажаного ступеня надійності. У разі наявності автоматизованих систем бухгалтерського обліку та інформації державний аудитор повинен перевірити, чи працюють ці системи настільки досконало, що вони пропускають лише точні, надійні та повні дані.

Стандарт «Дотримання законів і нормативних актів». Стандарти проведення державного аудиту передбачають, що в разі здійснення фінансового аудиту необхідно перевіряти стан дотримання чинних законів і нормативних актів. Державний аудитор має розробити заходи та процедури аудиту, які гарантують виявлення помилок і випадків порушення закону, що можуть безпосередньо та великою мірою вплинути на суми, зазначені в фінансових звітах та в цілому на результати аудиту законності. Державний аудитор має пам'ятати про можливість такої ситуації, а саме – наявності випадків порушення закону, що можуть опосередковано та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах, чи результати аудиту законності.

При здійсненні аудиту ефективності слід установлювати стан дотримання чинних законів і нормативних актів, якщо такий захід видається необхідним для досягнення цілей аудиту. Державний аудитор повинен організовувати перевірку в спосіб, який достатньо гарантує виявлення випадків порушення закону, що можуть суттєво вплинути на результати аудиту.

Державний аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки. Один із головних аспектів аудиту – це фінансовий аудит законності видатків і правильності їх віднесення на рахунок витрат.

Одним із важливих завдань, що постають перед ВОФК у разі здійснення такого контролю, є слідкування всіма наявними засобами за тим, щоб бюджет відтворював реальні ресурси держави без жодних прогалин. У такому разі парламент чи орган, якому надаються результати аудиту, має можливість легко встановити загальну динаміку зобов'язань казначейства та відстежити відповідні витрати за фінансовими операціями. Маючи це на увазі, ВОФК здійснює перевірку рахунків і фінансових звітів державних органів влади, щоб

упевнитися, що за всіма операціями й тільки за ними були правильно взяті зобов'язання, отримані дозволи на витрату коштів, що вони були оптимально календарно сплановані, оплачені та зареєстровані. У разі відсутності жодних порушень з боку керівників процедура контролю, як правило, завершується наданням «quitus».

Перевіряти стан дотримання законів і нормативних актів особливо важливо у разі аудиту виконання державних програм, оскільки високі посадові особи мають знати, чи дотримуються закони та нормативні акти, чи результати таких програм відповідають їхнім цілям, а якщо ні, то необхідність яких змін постає на порядку денному. Крім того, робота державних організацій, ухвалені програми, а також порядок роботи різних служб, різноманітні види діяльності та функції тих чи інших установ закріплюються законодавством і регулюються більш конкретними правилами та нормативними актами.

Особи, що відповідають за планування аудиту, повинні знати коло вимог, які висуваються до об'єкта аудиту. Беручи до уваги, що нерідко кількість законів і нормативних актів, які можуть застосовуватися до того чи іншого контрольного заходу, є чисельною, державні аудитори мають доводити свій професіоналізм і виділяти ті акти, які можуть суттєво вплинути на досягнення цілей аудиту.

Державний аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки. Якщо заходи та процедури аудиту вказують на наявність таких порушень чи на можливість їхнього вчинення, державний аудитор повинен з'ясувати, якою мірою вони впливають на результати перевірки.

Здійснюючи свої перевірки із дотриманням цього стандарту, державні аудитори мають вибирати та застосовувати заходи і процедури аудиту, які, за їхньою оцінкою, відповідають певним обставинам. Ці заходи та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють їхні точки зору та висновки.

Як правило, за створення ефективної системи внутрішнього управління та контролю, яка забезпечує дотримання законів і нормативних актів, відповідає керівництво органу (організації), що перевіряється. Тому під час розробки заходів і процедур перевірки та оцінки стану дотримання законів і нормативних актів державні аудитори повинні з'ясувати стан системи внутрішнього управління і

контролю підконтрольного суб'єкта та оцінити якою мірою він може бути нездатним запобігати випадкам порушення чинного законодавства чи виявляти їх.

Без шкоди для незалежності ВОФК, під час розробки заходів та процедур перевірки випадків таких порушень, державні аудитори мають професійно застосовувати продуманий та обережний підхід з тим, щоб не зашкодити в майбутньому можливим розслідуванням або передбаченим законом подальшим процедурам. Такі підходи передбачають використання в разі потреби належної юридичної допомоги та консультацій відповідних правоохоронних органів для визначення заходів і процедур, які необхідно застосовувати.

Стандарт «Доказова інформація». Для підготовки рішення та висновків стосовно об'єкта аудиту, служби, програми, виду діяльності чи функції державний аудитор повинен мати можливість отримувати в межах виділених асигнувань на проведення перевірки достатні та відповідні докази.

Результати, висновки та рекомендації державного аудитора мають спиратися на докази. З огляду на те, що державні аудитори рідко мають нагоду враховувати всю інформацію про об'єкт аудиту, важливого значення набуває ретельна обробка зібраних даних і техніка відбору необхідних матеріалів. У разі, коли відомості, що надаються інформаційною системою, відіграють велику роль у перевірці та є необхідними для досягнення цілей контролю, державні аудитори обов'язково повинні особисто упевнитися, що такі дані є надійними та доречними.

Державні аудитори мають добре володіти технікою та процедурами збору доказів: інспекція, спостереження, розслідування та підтвердження. ВОФК повинен упевнитися, що застосування техніки дійсно дозволяє виявляти всі факти помилок та порушення законності.

Визначаючи методи та процедури, слід враховувати якість доказів, тобто вони повинні бути достатніми, доречними й одержаними в межах розумних асигнувань на проведення перевірок.

Державні аудитори мають збирати в архівах перевірки достатню кількість доказових документів, зокрема в тому, що стосується основи планування, перевірених питань, виконаної роботи та висновків аудиту.

Достатню кількість задокументованих доказів необхідно зібрати для того, щоб:

- а) підтвердити висновки та звіти державного аудитора;
- б) підвищити рентабельність та ефективність аудиту;
- в) мати в розпорядженні інформацію, необхідну для підготовки звітів і відповіді на запитання підконтрольного органу (організації) чи будь-якої іншої сторони;
- г) підтвердити застосування державним аудитором стандартів аудиту;
- д) сприяти плануванню та управлінню контрольною діяльністю;
- є) сприяти підвищенню професійного рівня державного аудитора;
- е) мати можливість упевнитися, що робота, доручена іншим особам, була виконана належним чином;
- ж) зберегти архіви виконаної роботи та мати можливість звертатися до них у подальшому.

Державний аудитор має пам'ятати, що зміст і формат справи перевірки свідчать про рівень його компетентності, досвід та знання справи. Такі справи повинні бути достатньо повними й детальними для того, щоб будь-який досвідчений державний аудитор міг, не будучи навіть особисто причетним до певного контрольного заходу, точно встановити результати виконаної роботи для підготовки висновків.

Стандарт «Аналіз фінансових звітів». Стандарти проведення аудиту передбачають, що в разі фінансового аудиту, або в разі необхідності здійснення інших заходів, державні аудитори повинні аналізувати фінансові звіти для встановлення, чи дотримувався підконтрольний суб'єкт стандартів бухгалтерського обліку, які прийняті для подання або публікації фінансової інформації. Аналіз фінансових звітів має бути достатньо поглиблений і має надавати державному аудитору можливість виявлення об'єктивних елементів, на підставі яких він базуватиме свою точку зору.

Цей аналіз має на меті встановити наявність зв'язків, що, як правило, мають бути між різними статтями фінансових звітів. Він повинен надавати можливість виявити необґрунтовані зв'язки між рахунками та нехарактерні тенденції розвитку. Тому державний аудитор має ретельно аналізувати фінансові звіти для того, щоб упевнитися, що:

- а) фінансова документація ведеться із дотриманням затверджених стандартів бухгалтерського обліку;

б) формат цієї документації відповідає певній господарській операції;

в) різні статті фінансових звітів супроводжуються всією необхідною інформацією;

г) показники в різних статтях фінансової документації були правильно оцінені, підраховані й надані.

Методи та техніка аналізу фінансової звітності значною мірою залежать від питань контролю, характеру та цілей аудиту, а також від глибини знань і точки зору державного аудитора. Якщо ВОФК має підготувати доповідь щодо виконання законів про бюджет, аналіз повинен зосереджуватися:

в разі аудиту прибуткової частини – на з'ясуванні стану дотримання вихідних бюджетних пропозицій. При цьому перевірка обчислених податковою службою податків і нарахованих прибутків може здійснюватися шляхом вивірки річних бухгалтерських звітів;

у разі аудиту видаткової частини – на перевірці видатків, передбачених бюджетом, на перевірці законів щодо перегляду бюджетів, а в разі трансферту статей – на перевірці бюджету минулого року.

Стандарт «Правила складання звітів». Визначити одне правило оформлення звітів за результатами аудитів для всіх без винятку ситуацій видається неможливим. Це правило може мати на меті лише забезпечення керівних принципів. Воно може допомагати державному аудитору формулювати свою точку зору в його висновку чи звіті.

Звіти – це висновки державного аудитора та його інші міркування щодо всіх фінансових документів загалом, викладені за результатами фінансового аудиту, а також звіт, підготовлений після завершення аудиту ефективності.

Висновок державного аудитора щодо всіх фінансових документів загалом, як правило, викладається лаконічно й упорядковано. Він зосереджується на результатах, отриманих після проведення широкого кола державних аудиторських досліджень і різних операцій. Державний аудитор часто має зазначати, чи відповідає діяльність організації, де проводився аудит, чинним законодавчим і нормативним актам, і відзначати в разі необхідності недоліки механізмів системи внутрішнього управління та контролю,

випадки наявності незаконних актів і шахрайства. Відповідно до Конституції та законів ВОФК може бути зобов'язаний скласти звіт щодо виконання закону про бюджет порівнянням бюджетних пропозицій і передбачених видатків із реальними результатами виконання бюджету, згідно з даними, що наводяться органами державної влади.

Коли йдеться про аудит ефективності, у звіті державного аудитора зазначається рівень економії та результативності набутих і використаних ресурсів, а також уточнюється, чи в повному обсязі були досягнуті заплановані цілі. Характер такого звіту та питання, що в ньому розглядаються, можуть істотно різнитися. Наприклад, у ньому може йтися про використання ресурсів, можуть наводитися висновки щодо результатів, отриманих від застосування тих чи інших заходів і програм, чи надаватися рекомендації стосовно заходів з удосконалення діяльності.

З метою адекватного врахування потреб користувача державний аудитор може бути змушений спиратися у своїх звітах про фінансовий аудит чи аудит ефективності на більш тривалі інформаційні періоди та вимоги щодо розкриття відповідної та належної інформації.

Правила складання звітів передбачають, що після завершення кожного контрольного заходу державний аудитор має скласти свої висновки в письмовій формі або в разі потреби скласти звіт із викладенням своєї точки зору. Текст звіту повинен легко сприйматися, не повинен бути ні розпливчатим, ні двозначним і має містити тільки інформацію, яка підтверджується достатніми і обґрунтованими доказами. Крім того, він повинен відображати незалежність та об'єктивність державного аудитора, бути справедливим і конструктивним.

Останнє слово щодо подальшої долі випадків правопорушень, виявлених державним аудитором, належить вищому керівнику чи колегії, яку створює ВОФК.

У разі проведення фінансового аудиту державний аудитор повинен підготувати за результатами перевірки стану дотримання чинних законів і нормативних актів – письмовий звіт, який може бути або окремим розділом звіту про перевірку фінансових звітів, або окремим документом. Звіт має містити перелік підрозділів, які були перевірені на предмет дотримання законів і нормативних актів та тих підрозділів, які не були перевірені.

Що стосується аудиту ефективності, то у звіті мають зазначатися всі суттєві випадки порушення законодавства, які мають інтерес щодо поставлених цілей при здійсненні цього аудиту.

Формат і зміст усіх висновків державного аудитора та всіх звітів повинні мати структуру, наведену в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Структура висновків і звітів державного аудитора

Структура	Зміст
Назва	Висновок чи звіт повинні мати відповідні назву чи заголовок, які надають читачеві можливість відрізнити їх від фінансових звітів чи інформації, поданої іншими сторонами.
Підпис і дата	Висновок чи звіт мають бути підписані. Зазначення дати допомагає читачеві зрозуміти, що державний аудитор урахував події чи операції, про які йому стало відомо до цієї дати (у разі фінансових перевірок остання може бути пізнішою від періоду, який перевірявся).
Цілі та обсяг	Висновок чи звіт мають містити посилання на цілі та обсяг аудиту. Така інформація уточнює доцільність та обсяги перевірки.
Повнота інформації	Висновки мають додаватися до фінансових звітів, яких вони стосуються, для одночасної публікації. Звіти про перевірку роботи тих чи інших установ можуть публікуватися як такі. Висновки та звіти мають подаватися в тому вигляді, у якому їх підготував державний аудитор. Як цілковито незалежна установа, ВОФК повинен мати можливість включати до них усе, що вважає за необхідне. Однак інколи ВОФК може опинитися в ситуації, коли неможливо оприлюднити деяку інформацію без шкоди для інтересів держави, і це ставить під сумнів принцип повноти інформації, яка має публікуватися у звіті за результатами перевірки. У такому разі державний аудитор має право вирішувати щодо доцільності складання окремого звіту, який не підлягає опублікуванню і містить інформацію під грифом "таємно" чи "цілковито таємно".
Одержувач	Висновок чи звіт повинні зазначати одержувача, який у різних країнах може бути різним або який визначається згідно із діючою системою організації державного контролю. У разі існування офіційно встановлених процедур подання звіту чи висновку одержувач може не зазначатися.
Ідентифікація	У висновку чи звіті мають чітко ідентифікуватися відповідні фінансові звіти (у разі фінансового аудиту) або сфера контролю (коли йдеться про аудит ефективності). Тому доцільно зазначати назву структури, яка перевіряється, дату та період, за який аналізувались фінансові документи, а також обсяги тієї сфери діяльності, яка підлягала ревізії.

Юридичне обґрунтування	У висновках і звітах за результатами перевірок повинні зазначатися положення закону чи нормативного акта, на підставі якого був проведений аудит як контрольний захід.
Дотримання стандартів	У висновках і звітах мають зазначатися застосовані стандарти та методи, що надає зацікавленим особам можливість бути впевненим, що аудит здійснювався із дотриманням загальноприйнятих процедур.
Термін підготовки	Висновок чи звіт повинні складатися швидко, для того щоб вони могли бути корисними зацікавленим особам і зокрема тим із них, хто має вживати заходів за результатами аудиту.

Висновок державного аудитора, як правило, викладається упорядковано, він повинен містити оцінку всіх результатів фінансової діяльності, при цьому важливо запобігти занадто детальному викладу контексту. Так він надає користувачам можливість отримати загальне уявлення про обговорюваний предмет. Термінологія залежатиме від юридичної основи обговорюваного питання, однак зміст висновку має недвозначно показувати наявність застережень. Якщо висновок супроводжується застереженнями, необхідно зазначити, чи вони торкаються деяких аспектів, чи всього висновку загалом, чи може державний аудитор відмовляється скласти свій висновок.

Державний аудитор викладає свій *висновок без застережень*, якщо він упевнився, що в усіх важливих аспектах:

- 1) фінансова звітність була підготовлена із постійним дотриманням затверджених стандартів бухгалтерського обліку та вказівок;
- 2) фінансова звітність відповідає вимогам чинних законодавчих і нормативних актів;
- 3) точка зору, що сформована на основі аналізу фінансової звітності, співпадає з тим, що державний аудитор знає про підконтрольний орган (організацію);
- 4) усі суттєво важливі питання, які стосуються фінансової звітності, належним чином викладені.

У деяких випадках державний аудитор може вирішити за необхідне – для належного розуміння звіту – приділити увагу певним незвичайним чи важливим аспектам.

Відповідно до загального підходу, державний аудитор, який складає висновок без застережень, не може посилатися на окремі моменти фінансової звітності, бо таке посилення може призвести до непорозуміння та сприйматися як застереженням. Для запобігання

можливості виникнення такої ситуації у висновку треба виділити пункт(и) – «*Зосередження уваги на конкретному аспекті*». Проте до такого засобу державному аудиторю не слід вдаватися, якщо інформація за цими конкретними аспектами не міститься у фінансових звітах. Він не повинен підміняти висновок пунктом такого змісту й не повинен використовувати цей пункт для того, щоб уникнути висновку без застережень.

Державний аудитор може опинитися в ситуації, коли *неможливо скласти висновок без застережень*, якщо він вважає, що наслідки цих застережень мають або можуть мати велике значення для фінансового стану об'єкта, або при таких ситуаціях:

а) обсяг аудиту обмежений;

б) державний аудитор вважає, що фінансові звіти неповні чи помилкові або що затверджені стандарти бухгалтерського обліку застосовувалися необґрунтовано вільно;

в) щодо фінансової звітності існують сумніви.

Якщо державний аудитор має сумніви чи не погоджується з однією чи декількома суттєво важливими позиціями фінансових звітів, які хоча й не мають переконливого значення для належного розуміння рахунків, він повинен скласти висновок із застереженнями. Як правило, у висновку зазначається, що аудит мав задовільні результати, а також чітко та лаконічно констатуються сумнівні чи суперечливі статті, що дали державному аудиторю підставу заявити застереження. Для користувачів фінансових звітів було б корисно, щоб державний аудитор у кількісному вимірі зазначив фінансові наслідки сумнівних або суперечливих статей, однак це не завжди видається можливим і доцільним.

Відмова від підтвердження. Якщо державний аудитор не може скласти висновок стосовно всієї фінансової звітності загалом, тому що він повністю не згодний із ними, навіть щоб надавати висновок із застереженням, він відмовляється їх підтверджувати.

Формулювання такої заяви повинні чітко зазначати, що фінансові звіти не містять достовірної інформації, та мають ясно й точно викладати всі моменти незгоди. І знову-таки, якщо це видається можливим і доцільним, висновки про фінансові наслідки необхідно подавати в кількісному вимірі.

Відсутність висновку. У разі, коли державний аудитор не може скласти висновок щодо всіх фінансових результатів загалом через їхню неточність або через те, що обсяг перевірки не дозволяє йому

провести поглиблений аналіз цього настільки важливого моменту й надання висновку із застереженнями стосовно деяких статей буде не достатнім, він відмовляється скласти свій висновок. У своєму звіті він ясно зазначає, що скласти висновок чітко й точно визначити правильність усіх статей видається неможливим.

Варто зазначити, що поширеною є практика, коли ВОФК надає докладний звіт із викладом своєї точки зору у випадках, коли він не може надати висновку без застереження.

Державний аудитор під час проведення фінансового аудиту зобов'язаний складати детальні звіти, якщо в системах бухгалтерського обліку та внутрішнього фінансового контролю виявляються недоліки (що немає нічого спільного з проблемами перевірки результатів роботи). Це може статися, коли недоліки виявляються не тільки в системі обліку та контролю установи, що перевіряється, але й у системі контролю діяльності інших органів. Державний аудитор має також право подати звіт про фактично виявлені чи можливі випадки грубого порушення законності, про непослідовне застосування нормативних положень або про випадки шахрайства та шляхи, якими воно здійснюється.

Коли державні аудитори повідомляють про порушення, виявлені у фінансовій звітності, чи про випадки порушення законів і нормативних актів, вони повинні викладати факти в коректній формі. Масштаби порушення законодавства можуть визначатися кількістю виявлених випадків або в грошових термінах. Такі звіти можуть готуватися без застережень, що в інших випадках включаються державними аудиторами у свої висновки. Якщо врахувати характер таких звітів, то в них, як правило, є критичні зауваження, але, якщо мати на меті конструктивність, то в них мають також розглядатися шляхи позбавлення в майбутньому виявлених недоліків. Також повинні бути наведені точки зору установи, що перевіряється, разом із висновками та рекомендаціями державного аудитора.

На відміну від фінансового аудиту, який регулюється певними положеннями та зміст яких має більш-менш передбачуваний характер, аудит ефективності відрізняється більшою неоднозначністю, а державний аудитор більш вільний у своїх оцінках і тлумаченнях. Питання, що охоплюються такими перевітками, більш вибіркові, а перевірки можуть здійснюватися не за один період бухгалтерської звітності, а за багаторічним циклом. Крім того, випадки, що аналізуються під час розгляду фінансових звітів, більш

конкретні та більш визначені. Відповідно звіти за результатами аудиту ефективності – різноманітні й містять більше дискусій та аргументації.

У звіті про результати аудиту ефективності повинні чітко зазначатися цілі та обсяг аудиту. Такі звіти можуть містити критичні зауваження (наприклад, для привернення уваги – в інтересах громадськості або через те, що йдеться про відповідальність посадових осіб державних установ за питання обліку та звітності, за марнотратство в особливо великих розмірах, за винятково негативні дії чи за явну нерентабельність при веденні ними фінансової діяльності, або можуть не містити їх, але надавати інформацію чи поради незалежного характеру, або зазначати обсяги економії чи рівень досягнення цілей ефективності та рентабельності.

На відміну від вимог, які висуваються до висновків стосовно фінансових документів, державний аудитор, як правило, не повинен робити загального висновку щодо економії, ефективності та результативності діяльності підконтрольного суб'єкта. Якщо державний аудит здійснюється стосовно чітко визначених напрямів роботи підконтрольного суб'єкта, державний аудитор замість заяви визначеної форми має надати конкретний висновок і звіт, у якому описується розглянута ситуація. Якщо мета аудиту полягає в тому, щоб перевірити, чи забезпечує система контролю можливість досягнення економії, ефективності та рентабельності, державний аудитор має право зробити більш узагальнений висновок.

З огляду на те, що державні аудитори висловлюють свою точку зору щодо діяльності, яка здійснюється підконтрольним суб'єктом, на виконання ухвалених керівниками цих установ рішень, державні аудитори повинні ретельно формулювати свої думки та чітко зазначати у звіті характер і обсяг інформації, якою могла свідомо володіти (чи повинна була володіти), що перевіряється, у момент ухвалення рішень. Точне визначення обсягу, цілей та результатів контролю є підтвердженням для користувачів звітів об'єктивності при виконанні державним аудитором своїх обов'язків. Заради справедливості недоліки та критичні зауваження мають викладатися у спосіб, який заохочує підконтрольний суб'єкт до внесення необхідних змін у наявні системи та інструкції, які стосуються організації, та до їхнього вдосконалення. Відповідно, для того щоб факти, наведені у звіті, були повними, точними та належним чином викладеними, вони, як правило, включаються до нього за згодою

підконтрольного суб'єкта. Може також виникати потреба, особливо коли ВОФК оприлюднює свою точку зору чи рекомендації, включити до звіту в повному чи скороченому обсязі відповіді, що надав підконтрольний суб'єкт на питання державного аудитора.

Звіти за результатами аудиту ефективності не повинні обтяжуватися критикою минулого; вони мають бути конструктивними. Висновки та рекомендації державного аудитора – важливий аспект аудиту, і тому, якщо вони робляться належним чином, то слугуватимуть доказом для майбутньої діяльності. Загалом рекомендації мають сприяти досягненню певних результатів, а не тільки розкривати шляхи досягнення цих результатів. Хоча в деяких випадках виникає потреба в більш конкретних рекомендаціях, наприклад, коли йдеться про необхідність внесення змін і доповнень у законодавчі положення для поліпшення функціонування відповідної служби.

Коли державний аудитор формулює свої рекомендації чи перевіряє їхнє виконання, він повинен залишатися об'єктивним та незалежним і має перевіряти не факт погодження певних рекомендацій, а факт виправлення виявлених недоліків.

Під час підготовки свого висновку чи звіту державний аудитор повинен урахувувати відносну важливість перевірених моментів у контексті фінансових звітів (фінансовий аудит), а також характер об'єкта аудиту чи діяльності (аудит ефективності).

Що стосується фінансового аудиту, то, коли державний аудитор робить висновок, що відповідно до найбільш прийнятних критеріїв перевірені моменти суттєво не впливають на ситуацію, виявлену під час перевірки фінансових звітів, висновок має робитися без застереження. Якщо державний аудитор вважає, що той чи інший момент суттєво важливий, він складає висновок із застереженням і має визначити тип застереження.

Що стосується аудиту ефективності, то оцінка буде більш суб'єктивною, оскільки звіт безпосередньо не залежить від фінансових та інших документів. Унаслідок цього державний аудитор може вирішити, що для оцінки важливості того чи іншого моменту слід урахувувати не його кількісні та вартісні аспекти, а характер чи контекст.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Якою повинна бути система державних контролюючих органів?
2. Як організована система державного фінансового контролю в Європейському Союзі?
3. З якою метою було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю (INTOSAI)?
4. Що таке стандарти зовнішнього державного фінансового контролю контролюючих органів?
5. Скільки рівнів нараховують Міжнародні стандарти Вищих органів аудиту (ISSAI)?
6. Які принципові відмінності Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» та вимог ISSAI?
7. Дайте визначення поняттю «державний аудитор».
8. Які дії проводяться з планування аудиту?
9. Що передбачають стандарти державного аудиту?
10. Що є важливим для дотримання принципу незалежності Вищого органу фінансового контролю?
11. Яким чином ВОФК дотримується принципу компетентності?
12. Що є метою стандартів проведення державного аудиту?
13. Що визначають стандарти державного аудиту?
14. Опишіть сім основних кроків складання плану аудиту.
15. Опишіть Стандарт «Нагляд за проведенням аудиту».
16. Як часто керівник повинен перевіряти роботу державних аудиторів, які здійснюють перевірку?
17. Які основні норми містить Стандарт «Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю, яка застосовується на об'єкті, що перевіряється»?
18. Що закріплено у Стандарті «Дотримання законів і нормативних актів»?
19. Опишіть Стандарт «Доказова інформація».
20. Які докази та для чого повинен зібрати державний аудитор?
21. З якою метою створено Стандарт «Аналіз фінансових звітів»?
22. На чому повинен бути зосереджений державний аудитор при здійсненні аналізу виконання законів про державний бюджет?
23. Які положення містить Стандарт «Правила складання звітів»?
24. Що містить розділ звіту державного аудиту «Ідентифікація»?

25. Який висновок складає державний аудитор у разі, коли він має сумніви чи не погоджується з однією чи декількома суттєво важливими позиціями фінансових звітів?

ТЕСТИ

1. Установою, яка відіграє одну з ключових ролей в організації державного фінансового контролю в Європейському Союзі, є

А Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI)

Б Європейська організація органів фінансового контролю (ESAI)

В Міжнародний валютний фонд

Г Організація економічного співробітництва та розвитку

2. Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) є

А урядовою установою

Б неурядовою установою

В спеціальною установою

Г парламентською установою

3. Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI) містять

А професійні стандарти і керівні принципи найкращої практики для аудиторів державного сектору

Б стандарти діяльності аудиторів

В керівні принципи фінансового контролю

Г стандарти і керівні принципи аудиту

4. До підходів, на яких заснована класифікація стандартів державного фінансового контролю, не включається

А кожен документ складається відповідно з 1-4 цифр

Б документ, що був розроблений 2001 р. і має назву «INTOSAI Кодекс етики і стандарти аудиту», у наведених стандартах розділений на п'ять частин, яким присвоєно відповідний номер ISSAI

В номери 9000-9999 зарезервовані для документів, які мають назву INTOSAI GOV (керівництво із сумлінного управління), що використовуються замість ISSAI;

Г кожен документ складається відповідно з 1-6 цифр

5. Нормативний акт, у якому закріплено базові принципи Вищих органів аудиту, – це

А Лімська Декларація керівних принципів аудиту державних фінансів

Б Мексиканська декларація про незалежність вищих органів аудиту

В Керівні принципи аудиту для фінансового аудиту (Financial Audit)

Г Лімська Декларація про незалежність вищих органів аудиту

6. До процедур, які проводяться вищими органами фінансового контролю (ВОФК) не належить

А добір персоналу належної кваліфікації

Б створення умов для підвищення професійного та загальноосвітнього рівня персоналу з метою забезпечення ефективного виконання ним своїх завдань; визначення порядку просування по службі державних аудиторів та інших співробітників ВОФК

В підготовка посібників чи будь-яких інших документів, які містять директиви та інструкції стосовно проведення контрольних заходів

Г притягнення до фінансової відповідальності винних осіб у разі порушення принципів аудиту

7. Імплементация міжнародних стандартів INTOSAI в окремій взятій країні складається з

А 3 етапів

Б 4 етапів

В 5 етапів

Г 6 етапів

8. Стандарт «Доказова інформація» передбачає, що

А у разі здійснення фінансового аудиту необхідно перевіряти стан дотримання чинних законів і нормативних актів

Б аналіз та оцінка системи внутрішнього управління і контролю мають бути адаптованими до форми здійснення контрольного заходу: фінансовий аудит зосереджуються в основному на механізмах захисту активів і ресурсів та дозволяють упевнитися в точності й повноті бухгалтерської документації; аудит законності зосереджується, як правило, на механізмах, які допомагають керівникам дотримуватися законів і нормативних актів; дозволяють упевнитися в точності та повноті бухгалтерської документації

В для підготовки рішення та висновків стосовно об'єкта аудиту, служби, програми, виду діяльності чи функції державний аудитор повинен мати можливість отримувати в межах виділених асигнувань на проведення перевірки достатні та відповідні докази

Г державний аудитор має ретельно аналізувати фінансові звіти для того, щоб упевнитися, що: фінансова документація ведеться із дотриманням затверджених стандартів бухгалтерського обліку; формат цієї документації відповідає конкретній ситуації об'єкта аудиту; різні статті фінансових звітів супроводжуються всією необхідною інформацією; показники в різних статтях фінансової документації були правильно оцінені, підраховані й надані

9. Стандарт «Аналіз фінансових звітів» передбачає, що

А у разі здійснення фінансового аудиту необхідно перевіряти стан дотримання чинних законів і нормативних актів

Б аналіз і оцінка системи внутрішнього управління й контролю мають бути адаптованими до форми здійснення контрольного заходу: фінансовий аудит зосереджуються в основному на механізмах захисту активів і ресурсів і дозволяють упевнитися в точності та повноті бухгалтерської документації; аудит законності зосереджується, як правило, на механізмах, які допомагають керівникам дотримуватися законів і нормативних актів; дозволяють упевнитися в точності та повноті бухгалтерської документації

В для підготовки рішення та висновків стосовно об'єкта аудиту, служби, програми, виду діяльності чи функції державний аудитор повинен мати можливість отримувати в межах виділених асигнувань на проведення перевірки достатні та відповідні докази

Г державний аудитор має ретельно аналізувати фінансові звіти для того, щоб упевнитися, що: фінансова документація ведеться із

дотриманням затверджених стандартів бухгалтерського обліку; формат цієї документації відповідає конкретній ситуації об'єкта аудиту; різні статті фінансових звітів супроводжуються всією необхідною інформацією; показники в різних статтях фінансової документації були правильно оцінені, підраховані й надані

10. Державний аудитор складає висновок

А завжди із застереженнями

Б завжди без застережень

В із застереженнями, якщо наслідки цих застережень мають або можуть мати велике значення для фінансового стану об'єкта

Г із застереженнями, якщо наслідки цих застережень мають або можуть мати велике значення для фінансового стану об'єкта; якщо обсяг аудиту є обмеженим; якщо державний аудитор вважає, що фінансові звіти є неповними чи помилковими або що затверджені стандарти бухгалтерського обліку застосовувалися необґрунтовано вільно; щодо фінансової звітності існують сумніви

11. Якщо державний аудитор не може скласти висновок стосовно всієї фінансової звітності загалом, тому що він повністю не згодний із ними, навіть щоб надавати висновок із застереженням, він має право:

А відмовитися їх підтверджувати

Б відмовитись скласти свій висновок

В скласти висновок із застереженнями

Г за власним вибором відмовитись їх підтверджувати або скласти висновок із застереженнями

12. У разі, коли державний аудитор не може скласти висновок щодо всіх фінансових результатів загалом через їхню неточність або через те, що обсяг перевірки не дозволяє йому провести поглиблений аналіз цього настільки важливого моменту й надання висновку із застереженнями стосовно деяких статей буде недостатнім

А відмовитися їх підтверджувати

Б відмовитись скласти свій висновок

В складає висновок із застереженнями

Г за власним вибором відмовитись їх підтверджувати або скласти висновок із застереженнями

13. Стандарти державного аудиту не передбачають

А незалежність

Б компетентність

В порядок співпраці з правоохоронними органами

Г уникнення конфлікту інтересів

14. Послідовність складання плану перевірки така:

А зібрати інформацію про підконтрольний; визначити цілі аудиту та питання, які підлягають перевірці; визначити потреби в кадрах і сформувати державну аудиторську групу; поінформувати об'єкт аудиту про масштаби, цілі та критерії аудиту

Б зібрати інформацію про підконтрольний суб'єкт та його організаційну структуру для визначення підрозділів, що містять ризик і відносну важливість щодо перевірки всіх інших підрозділів, та скласти план

В зібрати інформацію про підконтрольний суб'єкт аудиту; визначити цілі аудиту та питання, які підлягають перевірці; провести попередній аналіз; приділити увагу особливим проблемам, які були виділені на стадії планування аудиту; підготувати кошторис і графік проведення аудиту; визначити потреби в кадрах і сформувати державну аудиторську групу; поінформувати підконтрольний суб'єкт про масштаби, цілі та критерії аудиту

Г зібрати інформацію про підконтрольний суб'єкт аудиту; підготувати кошторис і графік проведення аудиту, визначити цілі аудиту та питання, які підлягають перевірці; визначити потреби в кадрах і сформувати державну аудиторську групу; поінформувати підконтрольний суб'єкт про масштаби, цілі та критерії аудиту

15. Перший крок при плануванні аудиту полягає в тому, щоб

А підготувати кошторис і графік проведення аудиту

Б визначити цілі аудиту та питання, які підлягають перевірці

В зібрати інформацію про об'єкт аудиту та його організаційну структуру

Г поінформувати об'єкт аудиту про масштаби, цілі та критерії аудиту; у разі необхідності обговорити ці питання із заінтересованими сторонами

16. Заключний етап планування аудиту полягає в тому, щоб

А підготувати кошторис і графік проведення аудиту

Б визначити цілі аудиту та питання, які підлягають перевірці
В зібрати інформацію про об'єкт аудиту та його організаційну структуру

Г поінформувати об'єкт аудиту про масштаби, цілі та критерії аудиту; у разі необхідності обговорити ці питання із заінтересованими сторонами

17. Висновки державного аудитора та його інші міркування щодо всіх фінансових документів загалом, викладені за результатами фінансового аудиту, а також звіт, підготовлений після завершення аудиту ефективності, – це

А аудит

Б звіт

В рішення

Г акт перевірки

18. До регіональних робочих груп, які визнала Рада керуючих ІНТОСАІ, належить

А Африканська організація вищих органів фінансового контролю

Б Організація вищих органів фінансового контролю арабських країн

В Європейська вищих органів контролю державних фінансів

Г усі відповіді правильні

19. Фундаментальні принципи аудиторів державного сектору:

А етика, контроль якості, аудиторський ризик, істотність

Б професійний скептицизм, істотність, документація, відстоювання інтересів держави, незаангажованість

В законність, суб'єктивність, демократичність

Г усі відповіді правильні

20. Стандартом, у якому передбачається, що для того щоб визначитись, наскільки далеко має заглибитися перевірка та на якому (яких) питанні (питаннях) вона повинна зосередитися, державному аудитору слід оцінити ефективність системи внутрішнього управління і контролю, є:

А Стандарт «Нагляд за проведенням аудиту»

- Б** Стандарт «Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю, яка застосовується на об'єкті, що перевіряється»
- В** Стандарт «Дотримання законів і нормативних актів»
- Г** Стандарт «Доказова інформація»

ТЕМА 3. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ РАХУНКОВОЮ ПАЛАТОЮ

- 3.1. Організаційно-правові положення проведення державного аудиту Рахунковою палатою.
- 3.2. Планування та складання програми проведення державного фінансового аудиту.
- 3.3. Оцінка ризику та аудиторська вибірка.
- 3.4. Аудиторські процедури при здійсненні державного фінансового аудиту.
- 3.5. Звітування за результатами державного фінансового аудиту.

Основні терміни та поняття: державний зовнішній фінансовий аудит, аудиторська документація, аудиторський ризик, аудиторська вибірка, аудиторські процедури, рівень суттєвості.

3.1. Організаційно-правові положення проведення державного аудиту Рахунковою палатою

Правова основа державного аудиту Рахункової палати – Бюджетний кодекс України, Закон України «Про Рахункову палату», Регламент Рахункової палати та Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю ISSAI: 100 «Фундаментальні принципи здійснення аудиту в державному секторі», 200 «Фундаментальні принципи здійснення фінансового аудиту» та 1000-1999 Керівні принципи фінансового аудиту.

За зверненням органів місцевого самоврядування, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, державних підприємств та інших суб'єктів господарювання державного сектору економіки Рахункова палата здійснює заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо відповідних місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів звернення.

Підконтрольні суб'єкти державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) – це:

- державні органи;
- органи місцевого самоврядування;

інші бюджетні установи, зокрема закордонні дипломатичні установи України;

суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального й пенсійного страхування;

Національний банк України та інші фінансові установи.

Об'єктом державного аудиту є:

- 1) кошти державного бюджету;
- 2) бюджетна та фінансова звітність, первинні документи, документи бухгалтерського обліку, інші документи та дані;
- 3) нормативно-правові акти, розпорядчі та інші документи, що регламентують порядок надходження і використання коштів у сфері, що досліджується.

Під час проведення аудиту для оцінки об'єкта дослідження державний аудитор використовує такі критерії:

<i>достовірності</i> – інформація, наведена у звітності щодо надходжень та витрат бюджету, має бути достовірною, тобто не містити викривлень;
<i>відповідності</i> – звітність щодо надходжень і витрат бюджету має відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку та звітності органів Державної казначейської служби України;
<i>повноти</i> – звітність щодо надходжень та витрат бюджету повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку;
<i>цільового використання коштів</i> – кошти державного бюджету використані на цілі, передбачені бюджетними призначеннями, установленими Законом про Державний бюджет України, напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми або в порядку використання бюджетних коштів, бюджетним асигнуванням;
<i>законності</i> – здійснення операцій з бюджетними коштами відбувалось з дотриманням норм законодавства.

Державний аудитор під час проведення контрольного заходу використовує державну аудиторську документацію відповідно до вимог МС ВОФК 1230 «Аудиторська документація».

Аудиторська документація – це запис виконаних аудиторських процедур, отриманих аудиторських доказів і зроблених висновків (іноді також використовують такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»).

Згідно з вимогами МС ВОФК 1230 «Аудиторська документація», аудиторська документація повинна бути достатньо деталізованою для того, щоб досвідчений державний аудитор, навіть не беручи участі в аудиті, міг зрозуміти характер, терміни, масштаб та результати проведених процедур, докази, отримані для підкріплення висновків та рекомендацій аудиту, обґрунтування щодо всіх істотних питань, які потребують професійного судження, та відповідні висновки.

Аудиторська документація, що використовується державним аудитором під час проведення зовнішнього фінансового аудиту, надає докази обґрунтованості державного аудиторського висновку і докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до законодавчих і нормативних вимог й допомагає:

- 1) планувати та виконувати аудит;
- 2) здійснювати керування та нагляд за аудиторською роботою;
- 3) звітувати про результати аудиту;
- 4) зберігати інформацію, що може мати значення для майбутніх аудитів;
- 5) проводити перевірки контролю якості аудиту.

Аудиторська документація повинна відображати:

- | |
|---|
| а) характер, час і обсяг державних аудиторських процедур (основні характеристики статей або питань, що перевіряються; склад контрольної групи; дату завершення роботи); |
| б) результати виконаних державних аудиторських процедур та отримані державні аудиторські докази; |
| в) значущі питання, які виникають під час аудиту, ухвалені за ними рішення. Державний аудитор повинен задокументувати результати обговорення значущих питань, включаючи характеристику питання, коли та з ким проводилися такі обговорення. |

Аудиторська документація може бути в паперовому вигляді або у вигляді даних на електронних та інших носіях. До її складу входять:

- | |
|--|
| 1) опис системи внутрішнього контролю; |
| 2) оцінка державного аудиторського ризику; |

3) оцінка суттєвості;
4) програма аудиту;
5) графік виконання робіт;
6) опис і результати аналітичних процедур;
7) анкети та результати тестування;
8) заяви, зауваження, пояснення щодо предмета аудиту уповноважених та інших осіб підконтрольного суб'єкта аудиту тощо.

У разі необхідності до складу аудиторської документації можуть входити виписки чи копії документів підконтрольного суб'єкта аудиту, наприклад важливі контракти чи угоди. Усі копії та витяги з документів, інших матеріалів, які стосуються предмета аудиту, отримані членами контрольної групи, повинні бути засвідчені в установленому порядку.

Державний аудитор може підготувати як складову аудиторської документації резюме, яке описує значущі питання, ідентифіковані під час аудиту, та як вони вирішувалися. Таке резюме може стати змістовним описом аудиторської документації, зокрема в разі аудитів значного обсягу та складності. Крім того, він повинен збирати аудиторську документацію в аудиторському файлі та завершити процес формування остаточного державного аудиторського файлу протягом 60 днів після дати затвердження звіту за результатами фінансового аудиту.

Аудиторський файл – одна чи кілька тек або інші носії інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного аудиту.

Після завершення формування остаточного аудиторського файлу державний аудитор не повинен вилучати чи знищувати аудиторську документацію будь-якого характеру до закінчення періоду її зберігання.

За обставин, якщо державний аудитор вважає потрібним модифікувати наявну або додати нову аудиторську документацію після завершення формування остаточного аудиторського файлу, він повинен задокументувати: а) причини таких дій; б) коли і ким внесені зміни до державної аудиторської документації.

Доцільно зауважити, що відповідно до вимог Методичних рекомендацій з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту¹¹, процес проведення державного аудиту складається з чотирьох основних послідовних етапів:

1-й етап: планування аудиту;

2-й етап: проведення аудиту;

3-й етап: звітування за результатами аудиту;

4-й етап: контроль та оцінка виконання наданих за результатами аудиту рекомендацій.

Кожний із цих етапів включає низку послідовних дій, здійснення яких сприяє повноцінному і якісному проведенню аудиту.

3.2. Планування та складання програми проведення державного фінансового аудиту

У процесі планування державного аудиту контрольна група державних аудиторів Рахункової палати має визначити масштаб, час і напрям аудиту, а також розробити програму аудиту. З цією метою контрольна група Рахункової палати повинна:

1) ідентифікувати характеристики аудиту, що визначатимуть його масштаб (наприклад, чи застосована концептуальна основа фінансової звітності, чи є галузеві вимоги до звітності, кількість та місце знаходження суб'єкта аудиту та їхніх підрозділів, ступінь потенційної довіри державного аудитора до результатів роботи внутрішніх державних аудиторів тощо);
2) розглянути чинники, які вважаються важливими з точки зору спрямування зусиль контрольної групи;
3) розглянути результати попередніх аудитів та підтвердити актуальність інформації про підконтрольного суб'єкта аудиту, отриманої за результатами попередніх аудитів;
4) уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання аудиту.

Під час планування аудиту державному аудиторів Рахункової палати необхідно вивчити види та масштаби діяльності

¹¹ Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення фінансового аудиту: Рішення Рахункової палати від 22.09.2015 р. № 5-5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15#Text>

підконтрольного суб'єкта аудиту та середовище, у якому він здійснюється, включаючи систему внутрішнього контролю.

Попереднє вивчення підконтрольного суб'єкта аудиту та його середовища здійснюється в обсязі, достатньому для виявлення та оцінки ризиків викривлення фінансової й бюджетної звітності, що стало наслідком помилок або недобросовісних дій керівництва і (чи) працівників суб'єкта господарювання, а також достатньому для планування і виконання подальших аудиторських процедур. На цьому етапі доречним може бути запит щодо отримання фінансової та бюджетної звітності для її попереднього вивчення або здійснення попереднього вивчення (аналізу) безпосередньо в підконтрольного суб'єкта фінансового аудиту.

Розуміння діяльності підконтрольного суб'єкта і середовища, у якому він функціонує, має велике значення під час проведення аудиту. Зокрема, таке розуміння дає основу для планування аудиту та вираження професійного судження державного аудитора про оцінку ризиків викривлення фінансової й бюджетної звітності та дій, які необхідно зробити у зв'язку з цими ризиками в процесі аудиту, таких, як:

1) установлення рівня суттєвості та оцінка того, чи залишиться судження про суттєвість незмінним у процесі проведення аудиту;

2) розгляд доцільності вибору і порядку застосування облікової політики та адекватності розкриття інформації у звітності;

3) виявлення сфер діяльності підконтрольного суб'єкта, що вимагають особливої уваги державного аудитора;

4) планування і виконання подальших аудиторських процедур для скорочення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня;

5) оцінка достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів, таких, як прийнятність припущень, а також усних і письмових заяв і роз'яснень керівництва підконтрольного суб'єкта аудиту.

Під час попереднього вивчення підконтрольного суб'єкта та його середовища проводиться аналіз:

1) нормативно-правових актів, що стосуються діяльності підконтрольного суб'єкта;
2) даних щодо бюджетних призначень та фактичних витрат з Державного бюджету України;
3) структури підконтрольного суб'єкта;
4) виконання підконтрольним суб'єктом бюджетних програм та

інших повноважень у частині, що стосується використання державних коштів, вивчення стану повернення кредитів до державного бюджету, погашення державного та гарантованого боргу;
5) матеріалів попередніх контрольних заходів, проведених Рахунковою палатою з питань, які перевіряються, а також результатів перевірок, що проводилися іншими контрольними органами;
б) матеріалів засобів масової інформації.

Належне вивчення підконтрольного суб'єкта та його середовища надає державному аудитору розуміння про:

сферу діяльності підконтрольного суб'єкта, нормативно-правову базу, рішення, ініційовані за межами суб'єкта господарювання, як, наприклад, затвердження нових державних цільових та бюджетних програм або застосування бюджетних обмежень та інші зовнішні чинники;

характеристику підконтрольного суб'єкта, зокрема його мету, стратегію та відповідні ризики діяльності, організаційну структуру, розподіл функцій, повноважень та відповідальності на кожному рівні управління, фінансування, а також вибір і застосування облікової політики, зокрема причини внесення до неї змін;

систему звітності та моніторингу діяльності підконтрольного суб'єкта для отримання об'єктивної та достовірної інформації про результати його діяльності;

процедури та заходи щодо забезпечення збереження фінансових та матеріальних ресурсів тощо.

Державний аудитор повинен використовувати професійне судження для визначення необхідного обсягу знань про діяльність підконтрольного суб'єкта та його середовище.

Першочергове завдання державного аудитора – з'ясування того, чи достатньо досягнутого ним розуміння діяльності підконтрольного суб'єкта для оцінки ризиків викривлення фінансової та бюджетної звітності, а також для планування й виконання подальших аудиторських процедур. Для цього державному аудитору необхідно впевнитися в існуванні системи внутрішнього контролю в підконтрольного суб'єкта, вивчити її структуру та складові.

Доцільно зауважити, що вимоги до організації внутрішнього контролю визначені в Методичних рекомендаціях з організації

внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах¹².

На етапі знайомства із системою внутрішнього контролю державний аудитор отримує загальне уявлення про специфіку і масштаби діяльності підконтрольного суб'єкта, систему бухгалтерського обліку, структуру служби внутрішнього аудиту та її місце в системі управління, оцінює рівень професійності служби внутрішнього аудиту та перелік основних завдань, що вирішуються такою службою.

Державний аудитор визначає порядок застосування заходів для збору аудиторських доказів щодо стану контролю за збереженням майна, надійності бухгалтерського обліку й достовірності звітності.

Під час оцінки організації системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання державним аудитором мають розглядатися: його організаційна структура, розподіл функціональних обов'язків, внутрішні положення й посадові інструкції, внутрішні інструкції, правила внутрішнього розпорядку. При цьому слід урахувувати, що функціональність внутрішнього контролю більшою мірою залежить від організаційної структури підконтрольного суб'єкта.

Крім того, слід звернути увагу на те, чи не проводилися в підконтрольного суб'єкта однорідні процеси або операції індивідуально з частою зміною виконавців. Чи створені всі передумови, що обмежують допущення помилок: інструкції, стандартні формуляри, контроль і розподіл функцій. Чи не залишалася будь-яка дія не проконтрольованою службою внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання чи працівником цього суб'єкта, що має вищі повноваження.

Система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання функціональна тільки в тому разі, якщо установча, виконавча та контрольна функції розділені. Крім того, окремі елементи виконавчої функції, такі як обробка операцій, ведення аналітичного обліку, відображення операцій на бухгалтерських рахунках та підтвердження операцій – також не повинні виконуватися однією й тією ж особою установи.

¹² 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#Text>

Відхилення від установленого процесу має призводити до сигналу про збій, який, зі свого боку, повинен розглядатися контрольною інстанцією (працівником, що має вищі повноваження, або службою внутрішнього аудиту).

При оцінці державним аудитором внутрішнього контролю суб'єкта господарювання мають ураховуватися принципи і правила управління людськими ресурсами та компетентністю персоналу, які визначаються у внутрішніх документах установи, що регулюють питання роботи з персоналом, його навчання та підвищення кваліфікації, оцінки, заохочення і просування по службі, здійснення добору кадрів з відповідною освітою та досвідом, підтримки і підвищення фахових знань та навичок персоналу тощо.

За результатами вивчення необхідно дати оцінку системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та визначити, чи забезпечує наявна система внутрішнього контролю самостійне виявлення та виправлення підконтрольним суб'єктом можливих ризиків, що негативно позначаються на його фінансово-господарській діяльності. Державний аудитор надає системі внутрішнього контролю позитивну, умовно позитивну чи негативну оцінку.

Позитивна оцінка надається, якщо система внутрішнього контролю попереджує, виявляє та своєчасно (у межах звітної періоду) усуває ті суттєві помилки в роботі персоналу, які можуть бути своєчасно попереджені та виправлені як у частині використання майна, так і в частині визначення окремих статей доходів і витрат та фінансового результату.

Умовно позитивна оцінка дається, коли система внутрішнього контролю недостатня для попередження всіх суттєвих порушень і недоліків у діяльності підконтрольного суб'єкта.

Негативна оцінка надається, якщо система внутрішнього контролю не здатна попереджувати (або не має змоги попереджувати) суттєві для підконтрольного суб'єкта порушення та недоліки, що негативно впливають на використання активів, формування статей доходів і витрат на фінансовий результат.

Слід звернути увагу, що в разі надання негативної оцінки системі внутрішнього контролю покладатись на таку систему контролю недоцільно, тому виникає потреба в більш детальній аудиторській перевірці.

Підтвердження достовірності оцінки системи внутрішнього контролю здійснюється в процесі аудиту. Довіряючи певною мірою системі внутрішнього контролю в підконтрольного суб'єкта, державний аудитор під час аудиту повинен здійснювати процедури підтвердження її надійності, застосовуючи різні методи та прийоми при проведенні тестів на відповідність системи внутрішнього контролю та процедур перевірки на суттєвість.

За результатами попереднього вивчення об'єкта аудиту складається програма аудиту. У програмі визначаються: назва аудиту; підстава для проведення аудиту; мета аудиту; предмет дослідження; об'єкти аудиту; критерії оцінки, що будуть застосовані під час аудиту; стислий опис методики проведення аудиту; період, що перевіряється; склад контрольної групи; термін проведення аудиту, складання акту/актів та звіту за результатами аудиту; перелік конкретних питань, що будуть перевірятися; розподіл компетенції і відповідальності членів контрольної групи за конкретними напрямками аудиту (питаннями); планові трудовитрати.

Програма повинна бути якомога докладнішою, щоб знизити вірогідність можливих помилок і непорозумінь. Проєкт програми розробляється під керівництвом члена Рахункової палати, відповідального за проведення аудиту, на підставі затверджених планів роботи Рахункової палати та рішень Рахункової палати про проведення позапланових аудитів.

Програма аудиту підписується членом Рахункової палати, відповідальним за проведення аудиту, візується керівниками департаменту з питань правового забезпечення й управління стратегічного розвитку, аналітики та стандартів. У результаті непередбачуваних подій та обставин під час виконання аудиторських процедур у керівника контрольної групи може виникнути необхідність внесення змін до програми аудиту. Така необхідність може виникати в разі отримання інформації, яка значно відрізняється від тієї, що була доступною під час планування. Внесення відповідних змін проводиться в порядку, передбаченому для складання програми.

3.3. Оцінка ризику та аудиторська вибірка

Визначення та оцінка ризиків відбувається на початку процесу аудиту, оскільки планування характеру, термінів та обсягів певних аудиторських процедур залежить від результатів виконання процедур оцінки ризиків.

Аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор зробить висновок, який не відповідає обставинам у випадках, коли звітність щодо надходжень та витрат бюджетних коштів суттєво викривлена.

Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення. Ризики суттєвого викривлення можуть існувати на двох рівнях:

на загальному рівні звітності щодо надходжень та витрат бюджетних коштів;

на рівні тверджень стосовно класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації.

Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень оцінюються для визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Ці докази дають змогу державному аудитору висловити думку про звітність щодо надходжень та витрат бюджетних коштів при прийнятно низькому рівні аудиторського ризику.

Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень складаються з двох компонентів:

властивого ризику;

ризиків внутрішнього контролю.

Властивий ризик включає всі можливі ризики, пов'язані з функціонуванням суб'єкта господарювання, тобто ризики порушень та недоліків, які можуть бути допущені внаслідок діяльності цього підконтрольного суб'єкта.

Ризик виникнення таких порушень та недоліків може бути обумовлений дією як зовнішніх, так і внутрішніх чинників.

Зовнішні фактори ризику незалежні від підконтрольного суб'єкта, але безпосередньо впливають на його діяльність. До зовнішніх факторів ризику (ризикових операцій) можна віднести:

1) економічну та фінансову ситуацію в країні;
2) зміну стратегії розвитку галузі, у якій провадить свою діяльність підконтрольний суб'єкт;
3) зміни, внесені до законодавчих та нормативно-правових актів;
4) форс-мажорні обставини та інше.

Внутрішні фактори ризику – це наслідок ухвалених управлінських рішень об'єкта аудиту і можуть ним регулюватися. До внутрішніх факторів ризику (ризикових операцій) можна віднести:

а) фактори ризику, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю підконтрольного суб'єкта	зміни в організаційній структурі суб'єкта господарювання (створення нових структурних підрозділів; передача виконання функцій, пов'язаних із веденням фінансово-господарської діяльності, структурним підрозділам, яким ці функції не властиві);
	зміни виду господарської діяльності підконтрольним суб'єктом;
	формальність у проведенні внутрішнього контролю;
	укладання сумнівних договорів;
	значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості;
	здійснення правочинів, які не відповідають та/або суперечать: вимогам чинного законодавства, розпорядчим актам тощо);
б) фактори ризику, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку	внесення змін до облікової політики підконтрольного суб'єкта: відсутність положення про бухгалтерську службу, посадових інструкцій відповідальних працівників, графіка документообігу тощо;
	низький рівень автоматизації бухгалтерського обліку, застосування неліцензійних програм з ведення бухгалтерського обліку або несвоєчасне їх оновлення відповідно до змін у методології ведення бухгалтерського обліку чи в обліковій політиці; частота зміни працівників бухгалтерської, економічних служб підконтрольного суб'єкта;
в) фактори ризику, що виникли внаслідок неусунення недоліків, виявлених попереднім аудитом.	

Ризик внутрішнього контролю – це ризик того, що потенційне викривлення або недотримання вимог не буде попереджено або своєчасно виявлено та виправлено за допомогою внутрішнього контролю підконтрольного суб'єкта.

Доцільно зазначити, що ризик контролю є функцією ефективності структури, упровадження та підтримання внутрішнього контролю управлінським персоналом для вирішення проблеми ідентифікованих ризиків, які загрожують досягненню цілей суб'єктом господарювання, що стосуються складання його звітності щодо надходжень та витрат бюджетних коштів.

Проте внутрішній контроль незалежно від того, наскільки добре він розроблений та функціонує, може лише зменшити, але не усунути ризики суттєвого викривлення у звітності через властиві обмеження внутрішнього контролю. Вони охоплюють, наприклад, можливість помилок або непорозумінь, пов'язаних із людським чинником, або уникнення заходів контролю через змову чи неналежне нехтування ними управлінського персоналу. Відповідно, деякий ризик контролю існуватиме завжди.

У діяльності державного аудитора є ризик невиявленості, який пов'язаний із характером, часом та обсягом процедур, що визначає державний аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Тому він є функцією ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором.

Ризик невиявлення – це ризик того, що державним аудитором не буде виявлено викривлення або факт недотримання вимог, які можуть бути суттєвими окремо або в сукупності з іншими викривленнями та фактами недотримання.

Слід зазначити, що ризик невиявлення є показником ефективності та якості роботи державного аудитора, який пов'язаний із його професійною компетентністю та практичним досвідом і це єдиний елемент аудиторського ризику, який аудитор може змінити.

Чим більшим є властивий ризик і ризик контролю, тим більше аудиторських доказів необхідно отримати аудиторю протягом виконання незалежних процедур перевірки для зменшення ризику невиявлення. Для зменшення ризику невиявленості необхідно здійснювати:

- 1) відповідне планування;
- 2) належне призначення персоналу до контрольної групи;
- 3) під час аудиту застосування професійного скептицизму;
- 4) нагляд та огляд виконаної аудиторської роботи, що допомагають підвищити ефективність аудиторської процедури та її застосування.

Рівень аудиторського ризику може визначатися як якісно (високий, середній чи низький), так і кількісно (у відсотках до бази розрахунку, яку державний аудитор обирає сам).

Вважається, що найбільш допустима величина загального аудиторського ризику становить від 1 до 5 відсотків.

Таблиця 3.1

Варіанти оцінки аудиторського ризику

<i>Значення елементів ризику</i>			<i>Аудиторський ризик</i>	<i>Міра впевненості</i>
<i>Властивий ризик</i>	<i>Ризик контролю</i>	<i>Ризик невиявлення</i>		
Низький	Низький	Високий	Високий	Низький
Низький	Середній	Середній	Високий	Низький
Середній	Середній	Середній	Середній	Середній
Низький	Низький	Середній	Низький	Високий
Високий	Високий	Низький	Низький	Високий

Оцінка державним аудитором розміру складових аудиторського ризику може змінюватися протягом проведення аудиту, тому що під час виконання аудиторських процедур до відома державного аудитора може дійти інформація, яка значно відрізняється від тієї, на підставі якої він зробив попередню оцінку властивого ризику та ризику контролю. У таких випадках державному аудиторіві необхідно змінити заплановані аудиторські процедури, виходячи з переглянутої оцінки властивого ризику і ризику контролю.

Під час виконання аудиторських процедур важливим є визначення суттєвості.

Інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або викривлення можуть впливати на рішення користувачів, які приймаються на підставі цієї інформації.

При проведенні державного фінансового аудиту суттєвість визначається як під час планування, оцінки отриманих доказів та наслідків від виявлених викривлень і фактів недотримання вимог, так і при написанні звіту за результатами аудиту.

Визначення суттєвості на етапі планування допомагає визначити основні питання аудиту, які будуть важливими для користувачів звіту за результатами аудиту.

Під час проведення аудиту рівень суттєвості використовується

для ухвалення рішень щодо кількості та обсягу необхідних аудиторських процедур. Також суттєвість застосовується для оцінки впливу виявлених порушень, викривлень та недоліків під час формулювання висновків.

Важливо враховувати, що на суттєвість впливають як кількісні, так і якісні чинники. У деяких випадках якісні чинники важливіші, ніж кількісні чинники, зокрема якісними чинниками є громадські очікування та громадський інтерес. Ураховуються також наслідки недотримання вимог і можливий вплив викривлень на рішення користувачів.

Наприклад, нецільове використання коштів, перевищення витрат над установленими лімітами, факти, що мають ознаки шахрайства будуть суттєвими незалежно від суми коштів.

Кількісні чинники враховуються при розрахунку рівня (порога) суттєвості.

Під рівнем суттєвості розуміються ті граничні значення викривлень у звітності (у відносній або абсолютній величині), починаючи з яких користувач цієї звітності може ухвалити неправильне рішення, базуючись на цій інформації.

Рівень суттєвості визначається державним аудитором самостійно на підставі професійного судження як для всієї фінансової та бюджетної звітності, так і стосовно окремо взятих залишків на рахунках, видів операцій та угод.

Застосовуються такі основні етапи оцінки рівня суттєвості:

- 1) попереднє судження про рівень суттєвості;
- 2) попередня оцінка суттєвості до окремих ділянок аудиту;
- 3) оцінка фактичної загальної суми викривлень за окремими ділянками аудиту;
- 4) оцінка сумарної суми викривлень для фінансової звітності в цілому;
- 5) порівняння фактичної сумарної оцінки з попередньою оцінкою рівня суттєвості.

Під час розробки програми фінансового аудиту державний аудитор приблизно визначає рівень суттєвості за операціями для кількісного визначення суттєвих перекручень і помилок.

Державний аудитор передбачає аналіз тих дій і операцій, які можуть призвести до суттєвих викривлень фінансової та бюджетної

звітності певного суб'єкта господарювання. Йому необхідно також передбачити можливість існування викривлень у пов'язаних між собою сумах, які разом можуть істотно впливати на фінансову та бюджетну звітність підконтрольного суб'єкта. Наприклад, помилки в операціях на кінець місяця вказують на потенційне суттєве викривлення, якщо помилка повторюється щомісяця.

Оцінка рівня суттєвості допомагає державному аудитору вирішити, які питання та статті фінансової й бюджетної звітності необхідно проаналізувати, який розмір вибірки використати і які види аудиторських процедур провести. Це дозволить аудитору обрати такі аудиторські процедури, від яких у сукупності можна очікувати скорочення величини ризику аудиту до прийняттого рівня.

Під час оцінки впливу викривлень на показники фінансової та бюджетної звітності аудитор повинен визначати суттєвість, установлюючи характер, час і обсяг аудиторських процедур.

При визначенні рівня суттєвості викривлень аудитору слід враховувати такі фактори:

- 1) абсолютна величина допустимого викривлення;
- 2) відносна величина суттєвого викривлення;
- 3) значущість та економічний зміст конкретної статті, щодо якої визначається суттєвість;
- 4) мета проведення аудиту та ймовірні користувачі звітності;
- 5) вплив сумарної оцінки.

Якщо державний аудитор дійде висновку, що викривлення можуть бути суттєвими, він повинен:

порушити питання про скорочення аудиторського ризику через подальше продовження аудиторських процедур;

довести це до відома керівника суб'єкта господарювання, щоб той міг внести коригування.

Якщо керівник відмовляється виправити показники звітності, державний аудитор повинен урахувати це під час підготовки аудиторського звіту та висновку.

Попередня оцінка державним аудитором рівня суттєвості на етапі планування може переглядатися під час аудиту. Слід урахувати, що граничний рівень суттєвості є відсотком до загальної суми базового показника. Як правило, за базовий показник рекомендується використовувати сальдо балансу станом на кінець звітного періоду. Крім того, може застосовуватись формула

визначення рівня суттєвості, яка більшою мірою відображає реальний стан справ у частині достовірності ведення обліку на об'єкті аудиту:

$$P = 2 \times [1 + \sqrt{T/B}]$$

де

P – рівень суттєвості;

T – грошовий оборот за звітний період;

B – сальдо балансу на кінець звітного періоду.

Одним із факторів впливу на якість аудиторського дослідження є аудиторська вибірка.

Аудиторська вибірка – це застосування аудиторських процедур до менш ніж 100% сукупності даних, яка досліджується, що дасть змогу державному аудитору отримати аудиторські докази і, оцінивши окремі характеристики відібраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю сукупність даних.

Аудиторська вибірка, порівняно із суцільною, має суттєві переваги, а саме:

а) більш високу оперативність. Вибіркове дослідження набагато оперативніше за суцільне, що істотно скорочує терміни проведення аудиту. Це є особливо важливим під час проведення аудиту в короткий термін;

б) придатність в умовах, за яких проведення суцільної перевірки є неможливим;

в) можливість значного розширення програми аудиту. Економія часу на кожній обліковій ділянці господарських операцій дає можливість перевірити понад 20 самих ділянок. Вибірки можуть збігатися із суцільними перевірками, але лише в деяких сферах;

г) підвищення якості аудиту. Вибіркове спостереження в разі правильної його організації та проведення забезпечує більш високу якість державних аудиторських свідчень (доказів).

Використання державної аудиторської вибірки здійснюється за таким планом:

визначення виду вибірки та параметрів аудиту, включаючи суттєвість, очікуваного рівня достовірності та методу відбору сукупності елементів;

виконання відповідних державних аудиторських процедур для кожного вибраного елемента;

дослідження характеру і причин виявлених порушень та недоліків;

оцінка результатів, включаючи перенесення результатів вибірки на генеральну сукупність, якщо сукупність елементів вибірки була відібрана з використанням статистичних процедур.

Плануючи вибіркове дослідження, державний аудитор повинен ураховувати конкретну мету аудиту та характеристику генеральної сукупності, із якої буде робитися вибірка.

Аудиторську вибірку можна застосовувати з використанням нестатистичного або статистичного підходу до неї. Рішення про використання статистичного чи нестатистичного підходу до вибірки є предметом судження державного аудитора; однак обсяг вибірки не є критерієм для вибору між статистичним та нестатистичним підходами.

При статистичній вибірці статті для вибірки відбираються так, щоб у кожного елемента вибірки був шанс потрапити в неї. При нестатистичній вибірці для відбору елементів вибірки використовується професійне судження. Оскільки метою вибірки є надання державному аудитору основи для формування висновку щодо генеральної сукупності, з якої й робилася вибірка, важливо підібрати репрезентативну вибірку, вибираючи такі її елементи, характеристики яких є типовими для генеральної сукупності, попереджуючи в такий спосіб помилки. Методи відбору елементів вибірки детально розглядаються в Додатку 4 до МСА 530 «Аудиторська вибірка».

Вибірка може застосовуватися до фінансової та нефінансової інформації. Приклади питань аудиту, де може бути застосована вибірка:

основні засоби (за окремими об'єктами основних засобів);

матеріали і запаси (за окремими видами матеріалів і запасів);

дебіторська і кредиторська заборгованість (за певними дебіторами чи кредиторами);

реалізація продукції (конкретні господарські операції, вид продукції чи період);

відображення затрат (конкретні випадки, напрями діяльності);

оплата праці (окремі працівники чи групи працівників, посади)

тощо.

Розроблюючи аудиторську вибірку, потрібно враховувати певну мету, якої хоче досягти державний аудитор, та поєднання аудиторських процедур, яке, імовірно, найкраще сприятиме досягненню цієї мети. Розгляд характеру можливих аудиторських доказів і потенційних обставин відхилень або викривлень чи інших характеристик, які стосуються цих аудиторських доказів, допоможе визначити, що являє собою відхилення або викривлення та яку генеральну сукупність використати для вибірки.

Аналізуючи ідентифіковані відхилення та викривлення, державний аудитор може побачити, що багато з них мають спільні характеристики, наприклад тип операцій, місце або період часу. За таких обставин державний аудитор може вирішити ідентифікувати всі статті генеральної сукупності, які мають загальну характеристику, та розширити аудиторські процедури також на ці статті. Крім того, такі відхилення або викривлення можуть бути навмисними і вказувати на можливість шахрайства.

Аудиторську вибірку можна застосовувати для тестування заходів контролю та дотримання повноважень. Для цього можуть застосовуватися як окремі вибірки, так і загальна вибірка.

Здійснюючи оцінку результатів аудиторської вибірки, державний аудитор повинен оцінити результати застосування вибірки (кількість та сутність виявлених відхилень) та чи є достатні підстави для формулювання висновків щодо генеральної сукупності.

Якщо державний аудитор доходить висновку, що аудиторська вибірка не надає достатніх підстав для висновків щодо генеральної сукупності, яка тестувалася, він може:

по-перше, звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо вивчення ідентифікованого викривлення та можливості існування інших викривлень, а також здійснити будь-які необхідні коригування;

по-друге, модифікувати характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур для якнайкращого отримання потрібної впевненості. Наприклад, у разі тестування заходів контролю державний аудитор може збільшити обсяг вибірки, провести тестування альтернативного заходу контролю або внести зміни у відповідні аудиторські процедури по суті.

Для зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня державний аудитор розробляє та виконує аудиторські

процедури, характер, час та обсяги яких відповідають оціненим ризикам.

Характер аудиторської процедури стосується її мети (тест заходів контролю або процедура по суті) та типу (перевірка, запит, підтвердження, перерахунок, спостереження, аналітична процедура тощо).

Вибір аудиторських процедур ґрунтується на оцінці ризиків суттєвого викривлення. Певні аудиторські процедури можуть бути більш відповідними для деяких питань, ніж інші. Наприклад, стосовно доходу тести контролю можуть бути найбільш чутливими для оцінених ризиків викривлення щодо повноти, водночас процедури по суті більш прийнятні для оцінених ризиків викривлення стосовно існування.

Визначення часу аудиторської процедури означає період чи дату, до яких належать аудиторські докази. Процедури можуть виконуватися на проміжну дату або на кінець періоду.

Чим вищий ризик суттєвого викривлення, тим ефективніше виконання процедур по суті ближче до кінця періоду, ніж на більш ранню дату, або виконання процедур у неоголошений час. Визначаючи час аудиторських процедур, також розглядаються такі питання: середовище контролю; коли буде наявна відповідна інформація; характер ризику.

Обсяг аудиторської процедури означає кількість процедур, які слід виконати, наприклад обсяг вибірки або кількість спостережень заходів контролю. Обсяг аудиторської процедури визначається за судженням аудитора після розгляду суттєвості, оцінених ризиків та ступеня впевненості, який планується отримати.

Аудитор повинен планувати аудиторську роботу так, щоб аудит був проведений найбільш ефективно. Скорочення тривалості державних аудиторських процедур можливо завдяки застосуванню аудиторської вибірки. Це дозволить зменшити термін проведення аудиту при незначному збільшенні державного аудиторського ризику.

3.4. Аудиторські процедури при здійсненні державного фінансового аудиту

Під час державного фінансового аудиту здійснюється оцінка наявної облікової політики підконтрольного суб'єкта.

Облікова політика, організація та ведення бухгалтерського обліку запроваджується наказом установи, яким затверджується Положення про облікову політику. Наказом також передбачається відповідальність посадових осіб за порушення вимог затвердженого Положення.

Положення про облікову політику визначає принципи, правила та практику, яка застосовується в установі при здійсненні бухгалтерського обліку, складанні та поданні фінансової й бюджетної звітності, зокрема:

- організацію документообігу;
- правила ведення первинного обліку;
- робочий план рахунків для ведення бухгалтерського обліку;
- деталізує облік основних засобів та інших необоротних активів, облік запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- вимоги до проведення інвентаризації;
- правила ведення операцій з грошовими коштами, власним капіталом та зобов'язаннями;
- регламентує ведення обліку власних надходжень, видатків загального та спеціального фондів;
- ведення обліку на позабалансових рахунках;
- документальне оформлення використання в приміщенні установи особистих речей.

Отже, у Положенні про облікову політику встановлюються вимоги щодо обліку безготівкових операцій, касових операцій, розрахунків з підзвітними особами, дебіторами і кредиторами, обліку запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, обліку необоротних активів, оплати праці працівників. Для закріплення єдиних вимог до організації та ведення фінансово-господарської діяльності, а також удосконалення системи бухгалтерського обліку та побудови дієвої системи внутрішнього контролю щодо забезпечення дотримання вимог облікової політики при здійсненні фінансово-господарських операцій, наказом визначається чіткий перелік посад матеріально відповідальних осіб, з якими укладаються договори про повну матеріальну відповідальність при операціях з одержання та видачі товарно-матеріальних цінностей.

Відсутність дієвої системи внутрішнього контролю за виконанням вимог облікової політики призводить до послаблення відповідальності матеріально відповідальних посадових осіб, непрозорості обліку та руху коштів, товарно-матеріальних цінностей

і, як наслідок, у такому разі облікова політика установи фактично формальна й не використовується як ефективний елемент механізму складання й подання фінансової та бюджетної звітності.

Проведення державного фінансового аудиту передбачає виконання аудиторських процедур для отримання доказів для підтвердження аудиторських знахідок у разі виявлення порушень та недоліків.

Виконання аудиторських процедур може супроводжуватись із застосуванням таких методів, як: перевірка, запит, анкетування, підтвердження, перерахунок, аналітичні процедури:

перевірка бухгалтерських реєстрів і документів надає аудиторські докази різного рівня надійності залежно від їхнього характеру та джерела їх отримання;

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

анкетування – це один із прийомів опитування, що полягає в отриманні від працівників об'єкта аудиту та третіх осіб відповідей на заздалегідь сформульовані запитання;

підтвердження полягає в отриманні державними аудиторами підтверджувальної інформації, яка міститься в бухгалтерських реєстрах. Наприклад, державний аудитор, як правило, шукає пряме підтвердження сум дебіторської заборгованості, зв'язуючись із боржниками об'єкта аудиту;

перерахунок полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку або в самостійному здійсненні безпосередніх підрахунків;

аналітичні процедури передбачають оцінку фінансової інформації завдяки аналізу ймовірних зв'язків між фінансовими й нефінансовими даними та, зокрема, включають дослідження виявлених відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій доречній інформації або мають відхилення від очікуваних величин. Наприклад, це порівняння фінансової інформації з інформацією за минулі періоди, що піддаються порівнянню; плановими розрахунками, такими як бюджети, прогнози; очікуваннями державного аудитора тощо.

Для отримання аудиторських доказів досліджується зміст операцій, при цьому державний аудитор установлює їхню законність, доцільність та достовірність.

Законною операція вважається тоді, коли її зміст не суперечить нормам чинного законодавства та іншим нормативно-правовим актам.

Доцільність операцій визначається їх цілеспрямованістю на виконання завдань, які стоять перед установою за умов дотримання законності. Слід зазначити, що операція може бути законною, але недоцільною, і навпаки.

Достовірність фінансово-господарської операції встановлюється під час формальної та арифметичної перевірки документів.

Основні прийоми фактичного контролю, які застосовуються для отримання державних аудиторських доказів: інвентаризація; контрольний замір; експертна оцінка; спостереження на місцях тощо.

Інвентаризація – один із найважливіших методичних прийомів контролю фактичного стану підконтрольних об'єктів, здійснюваний для забезпечення збереження цінностей та раціонального використання їх у фінансово-господарській діяльності.

Під час інвентаризації встановлена наявність (фактична) майна приводиться у відповідність з даними поточного обліку. Отже, на основі зіставлення фактичних даних за об'єктами контролю з відповідними даними бухгалтерського обліку з'ясовується стан об'єкта, який перевіряється (надлишок чи нестача цінностей і грошових коштів; реальна чи нереальна дебіторська і кредиторська заборгованість тощо). Документи, які відображають результати інвентаризації, є доказом фактичного стану цінностей на певну дату, підтвердженого підписами членів інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальних осіб.

Отже, у процесі інвентаризації державний аудитор отримує докази стосовно реальності активів і пасивів, які перевіряються.

Під час аудиту для отримання аудиторських доказів можна використовувати такий прийом документального контролю, як зустрічна звірка документальних даних.

Зустрічна звірка документів застосовується для встановлення достовірності операцій, зафіксованих у документах. Цей прийом дає

можливість виявити факти часткового або повного неоприбуткування матеріальних цінностей, одержаних від постачальників. Крім того, зустрічна звірка документів дає змогу виявити випадки крадіжок, які вуалюються виправленням даних в окремих документах, складанням нових, підроблених документів та заміною ними справжніх; неправильним відображенням на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій або невідображенням їх у бух. обліку.

Під час проведення аудиту й отримання державних аудиторських доказів доцільно також застосувати співставлення операцій. При загальній схожості із зустрічною звіркою документів тут не здійснюється співставлення з документами із зовнішніх джерел, а аналізуються лише внутрішні документи. У такому разі перевірка підлягають первинні документи, облікові реєстри. Перевірка здійснюється за допомогою вивчення й зіставлення окремих реквізитів, які повторюються в низці документів і відображають взаємопов'язані операції.

На практиці застосовуються й інші методи документального контролю для розкриття змісту здійснених фінансово-господарських операцій та процесів і підтвердження їхньої законності, достовірності й доцільності, зокрема такі, як звіряння, верифікація, огляд, оцінка, повторне обчислення, порівняння, спостереження, тестування, узагальнення, обстеження тощо.

Доцільно зауважити, що відображення бухгалтерських записів (операцій бухгалтерського обліку) бюджетними установами провадиться відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі¹³. План рахунків спрямований на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках та забезпечення потреб складання фінансової звітності згідно з вимогами бюджетного процесу на відповідний бюджетний рік.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій у бюджетних установах є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Під час аудиту первинні документи перевіряються (вибірково) з точки зору їх повноти та правильності оформлення, заповнення

¹³ Наказ Міністерства фінансів України «Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» від 29.12.2015 р. № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n13>

реквізитів у них, а також змісту й законності здійснення фінансових операцій. У практичному застосуванні основною формою бухгалтерського обліку в бюджетних установах є меморіально-ордерна.

Обробка облікових даних (первинних документів) при меморіально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах проводиться відповідно до Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»¹⁴.

Невід'ємним елементом усієї системи бухгалтерського обліку є фінансова та бюджетна звітність, яка виступає завершальним етапом облікового процесу та обумовлює єдність показників, які в ній відображаються, з первинною документацією та обліковими реєстрами.

Правові засади складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів визначені Бюджетним кодексом України, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та іншими нормативно-правовими актами з питань бюджетних відносин в Україні.

Перелік форм фінансової та бюджетної звітності, порядок складання та терміни їх подання визначені Порядком складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування¹⁵. Також цим Порядком визначені вимоги до розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності. Керуючись положеннями цього Порядку та результатами проведених аудиторських процедур, аудитори надають незалежну оцінку правдивості і достовірності відображення результатів фінансово-господарської діяльності бюджетних установ у фінансовій та бюджетній звітності.

¹⁴ Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» від 8.09.2017 р. № 755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text>

¹⁵ Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» від 24.01.2012 № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#Text>

Виявлені за допомогою аудиторських процедур аудиторські знахідки свідчать про відхилення фактичного стану операції від заданого критерію. Такі знахідки про існування недоліків у системі бухгалтерського обліку, порушень чинного законодавства та інших нормативно-правових актів державний аудитор систематизує й використовує в подальшому під час складання звіту за результатами аудиту.

При опрацюванні знахідок державний аудитор повинен упевнитись у достатності та прийнятності зібраних ним аудиторських доказів.

Достатність аудиторських доказів – це необхідна кількість державних аудиторських доказів, яка залежить від ризику викривлення, а також від якості цих аудиторських доказів.

Чим більше доказів буде зібрано під час аудиту, тим обґрунтованішими будуть висновки та рекомендації щодо усунення виявлених порушень та недоліків.

Прийнятність аудиторських доказів – це міра якості державних аудиторських доказів, тобто їхня доречність для забезпечення підтвердження висновків за результатами аудиту та достовірність.

Аудиторські докази отримуються, здебільшого, за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. Проте можуть включати інформацію, отриману з інших джерел, наприклад із попередніх аудитів (за умови, що не було змін після попереднього аудиту, які можуть вплинути на їх застосовність до поточного аудиту). Аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та підкріплює відповідність критеріям, так і будь-яку інформацію, що суперечить їм. У деяких випадках відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати пояснення на запит державний аудитор) також використовується державним аудитором і є аудиторським доказом.

Оцінюючи достатність та прийнятність доказів, необхідно класифікувати їх так:

інформація, що надає підтвердження відсутності порушень та недоліків;

інформація, що вважається недостовірною;

відсутність інформації;

інформація, що вказує на порушення та недоліки.

Під час проведення державного фінансового аудиту використовують інформацію, отриману від внутрішніх аудиторів. У разі, якщо зовнішній державний аудитор використовує роботу внутрішніх аудиторів, він зобов'язаний включити до аудиторської документації висновки щодо оцінки відповідності та адекватності роботи внутрішніх аудиторів, а також опис здійснених аудиторських процедур з цього питання.

Зовнішній аудитор повинен отримати достатнє розуміння функціонування внутрішнього аудиту для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій та бюджетній звітності, а також для розробки та виконання подальших аудиторських процедур. На окрему увагу заслуговують аудиторські знахідки внутрішнього аудиту, які мають системний характер та впливають на результати фінансово-господарської діяльності. У такому разі державний аудитор повинен вивчити надані внутрішніми аудиторами рекомендації та перевірити, які заходи були вжиті керівництвом підконтрольного суб'єкта та відповідальними посадовими особами для усунення наслідків.

Для отримання розуміння й здійснення оцінки роботи внутрішнього аудиту важливими критеріями є: організаційний статус, особливий статус служби внутрішнього аудиту на підконтрольному суб'єкті та вплив цього на його об'єктивність.

В ідеальному випадку служба внутрішнього аудиту звітує перед управлінським персоналом найвищого рівня і не несе іншої відповідальності. Будь-які примушення або обмеження зі сторони управлінського персоналу щодо внутрішнього аудиту треба ретельно розглядати: обсяг діяльності, тобто характер і обсяг завдань, що виконуються внутрішніми аудиторами.

Зовнішній державний аудитор повинен визначити: чи дотримується управлінський персонал рекомендацій внутрішнього аудиту і чим це підтверджується; чи здійснюється внутрішній аудит особами, які мають відповідну технічну підготовку і професіоналізм (технічна компетентність), чи належним чином здійснюється планування, нагляд, перевірка та документування внутрішніми аудиторами (належна професійна уважність). Наприклад, зовнішній державний аудитор може здійснити огляд кадрової політики та порядок навчання внутрішніх аудиторів, їхній досвід і професійну

кваліфікацію, а також розглянути наявність відповідних аудиторських інструкцій, робочих програм та робочих документів.

3.5. Звітування за результатами державного фінансового аудиту

За результатами здійснення фінансового аудиту складається акт, у якому зазначаються: фактичний стан справ щодо предмета аудиту, а в разі виявлення фактів порушень законодавства або недоліків ці факти зазначаються з наведенням інформації про акти законодавства, що порушені, а також розмір заподіяних збитків. В акті наводиться узагальнений перелік документів, інших матеріалів, які перевірялися, аналізувалися, оцінювалися під час здійснення фінансового аудиту.

Керівник контрольної групи несе персональну відповідальність за об'єктивність та обґрунтованість викладених в акті фактів. Акт підписується керівником контрольної групи, членами контрольної групи та керівником підконтрольного суб'єкта. Один примірник підписаного акта надається підконтрольному суб'єкту. Складений та належним чином оформлений акт слугує основою для підготовки підсумкового документа – звіту за результатами проведення фінансового аудиту, складовими частинами якого є висновки та рекомендації (пропозиції).

Законом України «Про Рахункову палату» (стаття 35) передбачено, що звіт за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю, зокрема фінансового аудиту, має містити висновки за критеріями, наведеними в пункті 3 статті 4 Закону, а саме: правильності ведення, повноти обліку й достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, установлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами. У звіті за результатами фінансового аудиту узагальнюються та документально відображаються виявлені порушення, помилки та відхилення від чинного законодавства і встановлених стандартів здійснення діяльності, ведення обліку та складання звітності, які вплинули на достовірність і повноту звітності щодо надходжень і витрат бюджету та відображення фінансового стану об'єкта аудиту.

Інформація, що наводиться в аудиторському звіті, має бути надійною і компетентною, а також незалежною, об'єктивною та правдивою.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Що є правовою основою проведення державного зовнішнього фінансового аудиту?
2. Що таке об'єкт державного зовнішнього фінансового аудиту, що здійснюється Рахунковою палатою?
3. Хто є підконтрольними суб'єктами державного зовнішнього фінансового аудиту?
4. Які критерії використовує державний аудитор під час проведення зовнішнього фінансового аудиту для оцінки об'єкта дослідження?
5. Що таке аудиторська документація?
6. Що входить до складу аудиторської документації?
7. Скільки етапів проведення державного зовнішнього фінансового аудиту?
8. Що таке аудиторський ризик?
9. Назвіть внутрішні фактори ризику (ризикових операцій).
10. Які є фактори ризику, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку?
11. Що таке ризик внутрішнього контролю?
12. Що таке ризик не виявлення?
13. Що необхідно здійснювати для зменшення ризику невиявленості?
14. Які є варіанти оцінки аудиторського ризику?
15. Яка інформація вважається суттєвою?
16. Що розуміють під рівнем суттєвості?
17. Які фактори слід урахувати при визначенні рівня суттєвості викривлень аудитору?
18. Які суттєві переваги має статистична аудиторська вибірка порівняно з суцільною?
19. Із застосуванням яких методів може супроводжуватись виконання аудиторських процедур?
20. Хто несе персональну відповідальність за об'єктивність та обґрунтованість викладених в акті фактів?

ТЕСТИ

1. В ухваленому Рахунковою палатою Стандарті про порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів було встановлено

- А основні засади державного аудиту в Україні
- Б компетенції посадових осіб Рахункової палати
- В правила та процедури проведення перевірок Рахунковою палатою з урахуванням стандартів аудиту INTOSAI
- Г порядок проведення державного фінансового контролю

2. У своїй діяльності Рахункова палата України застосовує принципи

- А Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) та Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI)
- Б Міжнародного валютного фонду
- В міжнародних міжурядових організацій
- Г Всесвітньої організації торгівлі

3. Фінансовий аудит, що здійснюється Рахунковою палатою України, полягає у (виберіть найбільш повну відповідь)

- А перевірки звітності щодо надходжень і витрат бюджету
- Б перевірки, аналізи та оцінки правильності ведення, повноти обліку й достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету
- В встановленні фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів
- Г перевірки, аналізи та оцінки правильності ведення, повноти обліку й достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, установлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства під час здійснення операцій з бюджетними коштами

4. Аудит ефективності Рахункової палати України передбачає

- А встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень;
- Б встановлення продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їхніми розпорядниками та одержувачами

В встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності й повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їхніми розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності й повноти ухвалення управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів

Г встановлення законності, своєчасності й повноти ухвалення управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів

5. Орган, через який Верховна Рада України здійснює державний фінансовий контроль, – це

- А** Рахункова палата України
- Б** Державна аудиторська служба України
- В** Міністерство фінансів України
- Г** Державна казначейська служба України

6. Операції, які не контролює Рахункова палата:

А надходження до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень

Б проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України

В надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету

Г операції фінансово-кредитних установ щодо наданих кредитів

7. До підконтрольних суб'єктів Рахункової палати України не відносять

- А** державні органи та органи місцевого самоврядування
- Б** бюджетні установи
- В** закордонні дипломатичні установи України
- Г** громадські організації

8. До суб'єктів, яких не відносять до підконтрольних Рахункової палати України, належать

- А** суб'єкти господарювання
- Б** фонди загальнообов'язкового державного соціального й пенсійного страхування
- В** Національний банк України
- Г** бюджетні установи

9. Принципи якими не керується Рахункова палата України у своїй діяльності (відповідно до Закону):

- А** гласності
- Б** неупередженості
- В** незалежності
- Г** професійності

10. Рахункова палата України здійснює державний зовнішній аудит щодо:

- А** виконання кошторису доходів та витрат Національного банку України
- Б** надходжень до місцевих бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень
- В** здійснення закупівель за рахунок коштів місцевого бюджету
- Г** здійснення місцевих запозичень

11. Рахункова палата України здійснює державний зовнішній аудит щодо

- А** стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету
- Б** управління об'єктами державної та комунальної власності, що мають фінансові наслідки для бюджетної системи
- В** надання кредитів з державного та місцевих бюджетів та повернення таких коштів до бюджетної системи
- Г** стану розрахунків за наданими місцевими гарантіями

12. При проведенні зовнішнього фінансового аудиту для оцінки об'єкта дослідження державний аудитор використовує такі критерії:

- А** законність неупередженість, прозорість, відсутність конфлікту інтересів
- Б** достовірність, відповідність, повнота, цільове використання коштів, законність;

- В** результативність, ефективність, цільове використання коштів
- Г** законність, достовірність, ефективність

13. Повнота проведення зовнішнього фінансового аудиту для оцінки об'єкта дослідження означає, що

А звітність щодо надходжень та витрат бюджету повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку

Б аудитор під час проведення аудиту застосовує всі можливі методи фінансового контролю

В аудитор під час проведення аудиту охопив весь період діяльності об'єкта дослідження: з моменту його державної реєстрації до дня аудиту

Г аудитор під час проведення аудиту дотримувався принципів здійснення аудиту

14. Достовірність проведення зовнішнього фінансового аудиту для оцінки об'єкта дослідження означає, що

А інформація, наведена у звітності щодо надходжень та витрат бюджету, має бути достовірною, тобто не містити викривлень

Б звітність щодо надходжень та витрат бюджету має відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку та звітності органів Державної казначейської служби України

В звітність щодо надходжень та витрат бюджету повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку

Г здійснення операцій з бюджетними коштами відбувалось із дотриманням норм законодавства.

15. Аудиторська документація – це

А аудиторські висновки та програма аудиту

Б запис виконаних аудиторських процедур, отриманих аудиторських доказів і зроблених висновків

В усі підготовчі документи для проведення аудиту

Г усі зібрані перед початком аудиту матеріали щодо об'єкта аудиту

16. Важливість аудиторської документації, що використовується державним аудитором під час проведення зовнішнього фінансового аудиту полягає в тому, що:

А надає докази обґрунтованості та законності державного аудиторського висновку

Б є підставою для ухвалення рішення щодо нарахування фінансових санкцій до об'єкта аудиту

В допомагає притягнути до відповідальності винних у порушеннях осіб

Г надає докази щодо ефективності перевіряємих господарських операцій

17. За результатами ознайомлення з діючою в підконтрольного суб'єкта системою внутрішнього контролю державний аудитор надає їй оцінку:

А позитивну, умовно позитивну, негативну

Б абсолютно позитивну, відносно позитивну, негативну

В позитивну, умовно позитивну, умовно негативну, негативну

Г позитивну, умовно негативну, негативну

18. Негативна оцінка системі внутрішнього контролю надається державним аудитором Рахункової палати України, якщо:

А система внутрішнього контролю недостатня для попередження всіх суттєвих порушень і недоліків у діяльності підконтрольного суб'єкта

Б система внутрішнього контролю не здатна попереджувати (або не має змоги попереджувати) суттєві для підконтрольного суб'єкта порушення й недоліки, що негативно впливають на використання активів, формування статей доходів і витрат та на фінансовий результат

В відсутня система внутрішнього контролю

Г відповідальні особи не надали матеріали та інформацію щодо системи внутрішнього контролю і аудитор не має змоги здійснити аудит

19. Аудиторський ризик – це

А ризик того, що аудитор зробить висновок, який не відповідає обставинам у випадках, коли існує конфлікт інтересів

Б ризик того, що аудитор зробить висновок, що не відповідає обставинам у випадках, коли кваліфікація аудитора недостатня

В ризик того, що аудитор зробить висновок, що не відповідає обставинам у випадках, коли звітність щодо надходжень та витрат бюджетних коштів суттєво викривлена

Г ризик того, що аудитор не може провести аудит та зробити висновок

20. Якщо державний аудитор Рахункової палати України дійде висновку, що викривлення можуть бути суттєвими, він повинен:

А порушити питання про скорочення аудиторського ризику через подальше продовження аудиторських процедур; довести це до відома керівника суб'єкта господарювання, щоб той міг внести коригування

Б відмовитись від надання висновку та довести це до відома керівника суб'єкта господарювання

В порушити питання про скорочення аудиторського ризику шляхом здійснення разом з посадовими особами суб'єкта господарювання, відповідних коригувань

Г відмовитись від проведення аудиту та довести це до відома керівника суб'єкта господарювання

ТЕМА 4. АУДИТ ДЕРЖАВНИХ (РЕГІОНАЛЬНИХ) ЦІЛЬОВИХ ПРОГРАМ

4.1. Державні (регіональні) цільові програми як об'єкт аудиту.

4.2. Порядок проведення фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм.

4.3. Формалізована оцінка ефективності виконання державних (регіональних) цільових програм.

4.4. Алгоритм розрахунку показників економічної ефективності реалізації ДЦП.

4.5. Методи оцінки синергетичного економічного ефекту програмної взаємодії.

4.6. Оцінка інтегральних показників соціальної та економічної ефективності реалізації державних цільових програм за допомогою експертних методів.

Основні терміни та поняття: державна (регіональна) цільова програма, дисконтований дохід, інноваційні проекти, економічна ефективність, соціальна ефективність.

4.1. Державні (регіональні) цільові програми як об'єкт аудиту

Державна політика в Україні за своїми напрямками реалізується за допомогою програмно-цільового підходу, що передбачає вирішення основних завдань цих політик за допомогою державних програм (національні проекти, державні цільові програми, програми соціально-економічного розвитку, державний бюджет) та визначених програмно-цільових заходів підтримки та сприяння позитивним процесам глобалізації в Україні на певний середньо- або короткостроковий термін.

Державна цільова програма – це комплекс взаємопов'язаних завдань і заходів, які спрямовані на розв'язання найважливіших проблем розвитку держави, окремих галузей економіки або адміністративно-територіальних одиниць, що здійснюються з використанням коштів Державного бюджету України та узгоджені за строками виконання, складом виконавців, ресурсним забезпеченням.

Метою розроблення державних цільових програм є сприяння реалізації державної політики на пріоритетних напрямках розвитку держави, окремих галузей економіки та адміністративно-територіальних одиниць; забезпечення концентрації фінансових, матеріально-технічних, інших ресурсів, виробничого та науково-технічного потенціалу, а також координації діяльності центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій для розв'язання найважливіших проблем.

Регіональна цільова програма – це документ, який містить комплекс взаємопов'язаних завдань і заходів, які спрямовані на вирішення найважливіших проблем розвитку області, окремих її галузей економіки або адміністративно-територіальних одиниць, здійснюються з використанням коштів обласного бюджету (загального або спеціального фонду) та узгоджені за строками виконання, складом відповідальних виконавців, ресурсним забезпеченням.

Програма розробляється для вирішення проблем розвитку окремої галузі чи території, забезпечення концентрації фінансових, матеріально-технічних, інших ресурсів, а також координації діяльності місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, територіальних органів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій для розв'язання найважливіших проблем у випадку, якщо зазначені проблеми не можуть бути розв'язані ними самостійно.

Правова основа державних цільових програм – Закон України «Про державні цільові програми»¹⁶ та постанови Кабінету Міністрів, а саме: Постанова Кабінету Міністрів України «Про скорочення кількості та укрупнення державних цільових програм» № 704 від 22.06.2011 р., Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання оптимізації державних цільових програм і національних проектів, економії бюджетних коштів та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України» № 71 від 05.03.2014 р. та інші, якими затверджувались безпосередньо самі державні цільові програми.

Державні цільові програми (далі – ДЦП) поділяються на загальнодержавні програми та інші програми (рис. 4.1).

¹⁶ Про державні цільові програми: Закон України від 18.03.2004р. №1621. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-15#Text>

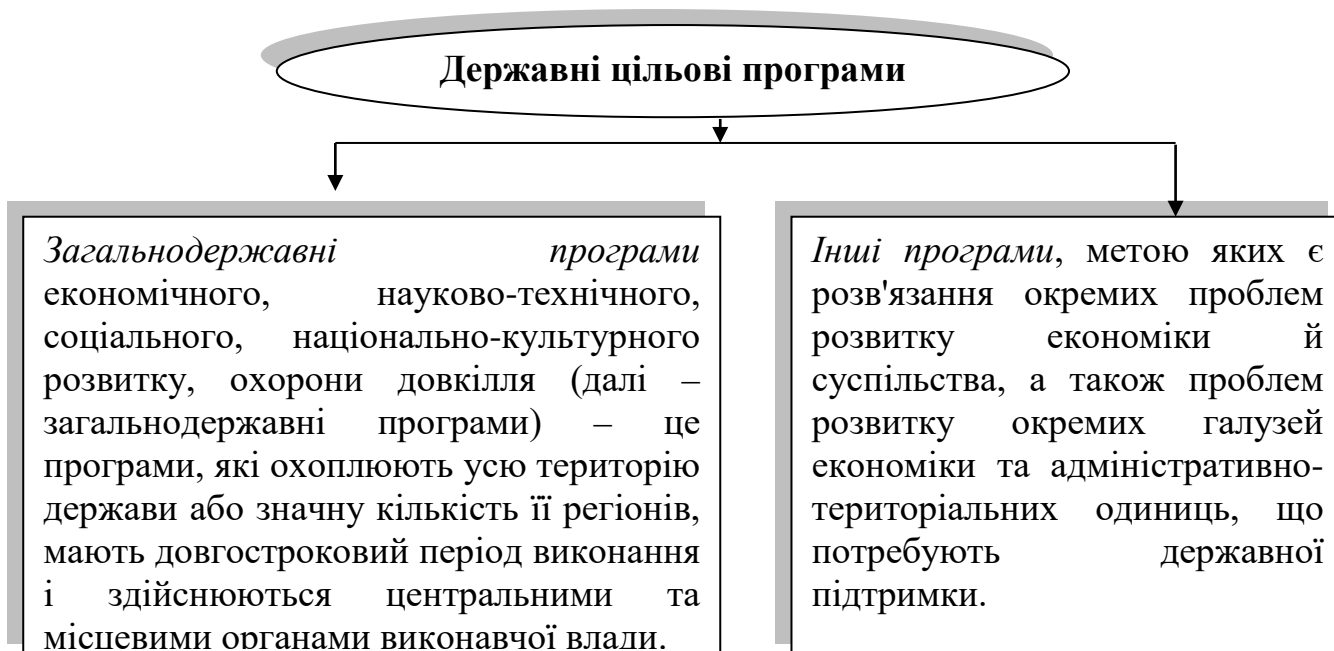


Рис. 4.1. Види державних цільових програм в Україні

За своєю спрямованістю державні цільові програми поділяються на:

- | |
|--|
| 1) економічні, що спрямовані на розв'язання комплексних галузевих і міжгалузевих проблем виробництва, підвищення його ефективності та якісних характеристик, забезпечення ресурсозбереження, створення нових виробництв, розвиток виробничої кооперації; |
| 2) наукові, метою яких є забезпечення виконання фундаментальних досліджень у галузі природничих, суспільних і технічних наук; |
| 3) науково-технічні, що розробляються для розв'язання найважливіших науково-технічних проблем, створення принципово нових технологій, засобів виробництва, матеріалів, іншої наукоємної та конкурентоспроможної продукції; |
| 4) соціальні, що передбачають розв'язання проблем підвищення рівня та якості життя, проблем безробіття, посилення соціального захисту населення, поліпшення умов праці, розвиток охорони здоров'я та освіти; |
| 5) національно-культурні, спрямовані на розв'язання проблем національно-культурного розвитку, збереження національно-культурної спадщини, задоволення інтелектуальних та духовних потреб людини; |
| 6) екологічні, метою яких є здійснення загальнодержавних природоохоронних заходів, запобігання катастрофам екологічного характеру та ліквідація їхніх наслідків; |
| 7) оборонні, що розробляються для посилення обороноздатності держави; |
| 8) правоохоронні, спрямовані на забезпечення правоохоронної діяльності, боротьби зі злочинністю та державної безпеки. |

Слід зазначити, що за останні роки відбувається суттєве скорочення державних цільових програм (рис. 4.2).

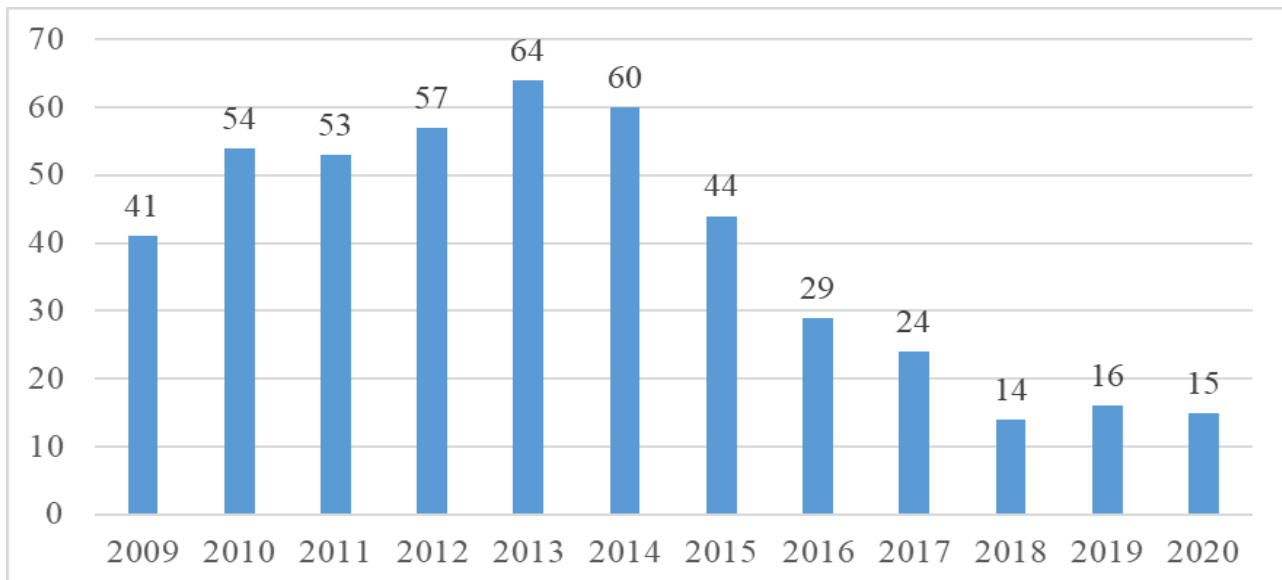


Рис. 4.2. Динаміка кількості ДЦП

Варто зазначити, що головним чинником скорочення кількості ДЦП була політика уряду, спрямована на оптимізацію чинних державних цільових програм у зв'язку з їх неефективністю.

Інформаційною базою для визначення фактичних показників ефективності виконання програмних заходів є дані паспортів ДЦП та щорічних звітів про хід їх реалізації, а також дані статистичної, бухгалтерської та іншої звітності за відповідний період тощо.

Оцінка ефективності ДЦП здійснюється відповідно до Методичних рекомендацій щодо проведення оцінки економічної й соціальної ефективності виконання державних цільових програм, затверджених наказом Мінекономіки України від 24.06.2010р. № 742¹⁷

4.2. Порядок проведення фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм

Фінансовий аудит Д(Р)ЦП здійснюється відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм¹⁸.

¹⁷ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення оцінки економічної і соціальної ефективності виконання державних цільових програм: Наказ Мінекономіки України від 24.06.2010 р. № 742. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0742665-10#Text>

¹⁸ Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм: Постанова КМУ від 29 серпня 2018 р. № 692. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF#Text>

Основні завдання фінансового аудиту Д(Р)ЦП:

а) проведення аналізу та перевірки:

- ▶ дотримання законодавства під час розроблення, затвердження та виконання програми;
- ▶ ефективності планування, управління та використання коштів державного бюджету та місцевих бюджетів для виконання програми, оцінка їх цільового використання;
- ▶ ефективності виконання завдань і заходів програми, досягнення цілей та очікуваних результатів;
- ▶ рівня організаційного, нормативно-правового, фінансового забезпечення програми;
- ▶ законності та ефективності діяльності об'єкта аудиту під час виконання програми;
- ▶ правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності об'єкта аудиту;
- ▶ функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту в розпорядників бюджетних коштів;

б) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Загальна тривалість проведення фінансового аудиту становить не більш ніж 120 робочих днів.

До джерел інформації, що використовують під час проведення фінансового аудиту, відносять як загальнодержавні, так і локальні нормативно-правові акти. Наприклад, під час проведення державного фінансового аудиту виконання департаментом соціального захисту населення Миколаївської облдержадміністрації (регіональної) цільової програми «Комплексна програма соціального захисту населення «Турбота» на період до 2020 року»¹⁹ джерелом інформації стали:

¹⁹ Офіційний веб-сайт Державної аудиторської служби України. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=160138>

1. Конституція України.
2. Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI.
3. Конвенція про права інвалідів, ратифікована Законом України від 16.12.2009 № 1767- VI
4. Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 № 280/97.
5. Комплексна програма соціального захисту населення «Турбота» на період до 2015 року», строк дії якої продовжено на період до 2017 року, «Комплексна програма соціального захисту населення «Турбота» на період до 2020 року».
6. Закон України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» від 22.10.1993 № 3551-XII.
7. Закон України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» від 28.02.1991 № 796-XII.
8. Закон України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» від 21.03.1991 № 875-XII.
9. Закон України «Про Національну поліцію» від 02.07.2015 №580-VIII.
10. Закон України «Про Службу безпеки України» від 25.03.1992 № 2229-XII.
11. Закон України «Про прокуратуру» від 14.10.2014 № 1697-VII.
12. Закон України «Про житловий фонд соціального призначення» від 12.01.2006 № 3334-IV.
13. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29 серпня 2018 року № 692.
14. Постанова Кабінету Міністрів України від 12.10.2011 № 1049 «Про затвердження Порядку проведення конкурсу з визначення програм (проектів, заходів), розроблених інститутами, громадського суспільства, для виконання (реалізації) яких надається фінансова підтримка»
15. Постанова Кабінету Міністрів України від 14.02.2018 №156 «Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті на фінансову підтримку громадських об'єднань ветеранів на виконання загальнодержавних програм (проектів), заходи з відвідування військових поховань і військових пам'ятників та з відзначення святкових, пам'ятних та історичних дат».
16. Постанова Кабінету Міністрів України від 23.07.2008 № 682 «Про затвердження Порядку взяття громадян на соціальний квартирний облік, їх перебування на такому обліку та зняття з нього».
17. Постанова Ради Міністрів УРСР і Української республіканської ради професійних спілок від 11.12.1984 № 470 «Про затвердження Правил обліку громадян, які потребують поліпшення житлових умов, і надання їм жилих приміщень в Українській РСР».
16. Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2010 № 1536 «Про результативні показники бюджетної програми»;

17. Наказ Міністерства фінансів України «Про деякі питання запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів» від 26.08.2014 № 836

18. Методичні рекомендації щодо порядку розроблення регіональних цільових програм, моніторингу та звітності про їх виконання, затверджених наказом Міністерства економіки України 04.12.2006 № 367

19. Порядок надання фінансової підтримки громадським організаціям, діяльність яких має соціальну спрямованість, на конкурсній основі, затверджений розпорядженням голови Миколаївської обласної державної адміністрації від 14.05.2019 №152-р.

20. Розпорядження Миколаївської обласної державної адміністрації від 14.09.2006 №287-р «Про порядок розроблення та виконання обласних цільових програм».

21. Рішення Миколаївської обласної ради від 25.12.2015 №5 та від 22.12.2016 року №5.

22. Паспорти бюджетних програм та звіти про їх виконання.

Фінансовий аудит Д(Р)ЦП органами Державної аудиторської служби України здійснюється в чотири етапи (рис. 4.3).

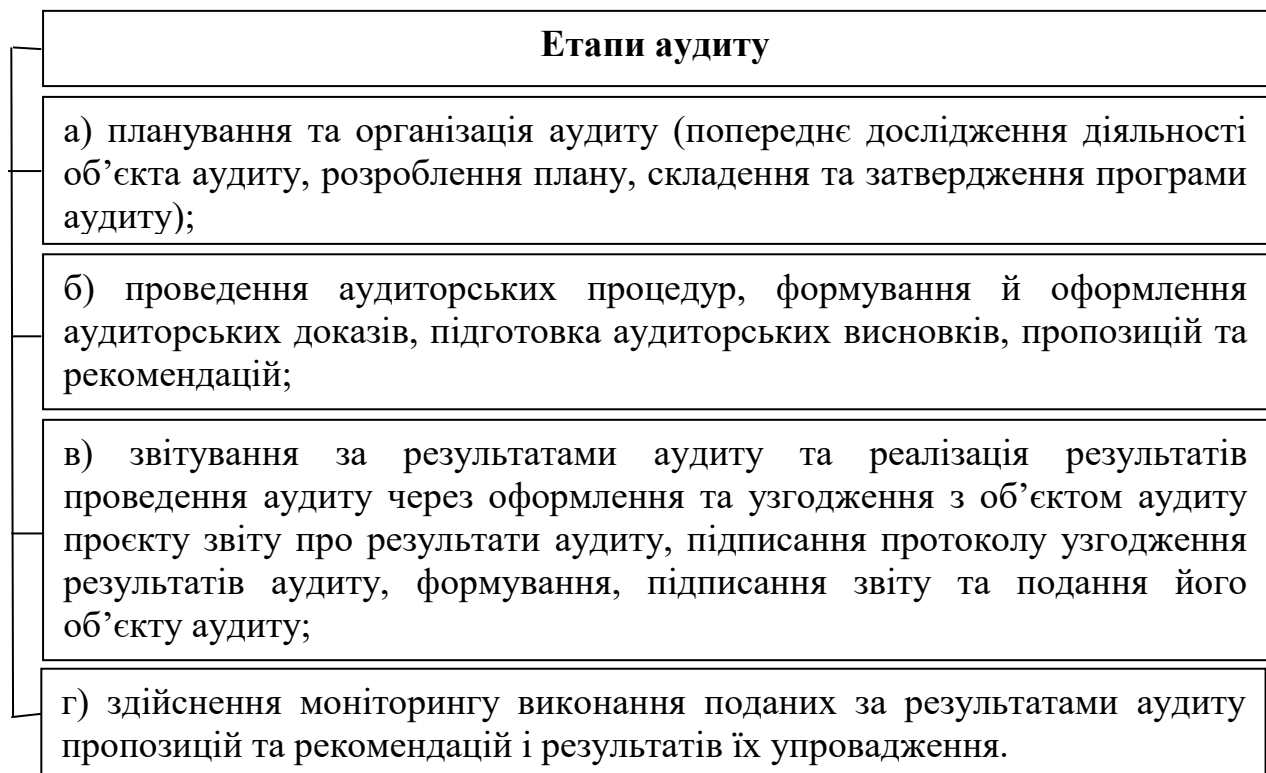


Рис. 4.3. Етапи фінансового аудиту Д(Р)ЦП

4.3. Формалізована оцінка ефективності виконання державних цільових програм

Визначення системи показників ефективності виконання державних цільових програм та методів їх розрахунку базується на принципах забезпечення методичної єдності оцінки бюджетних і державних цільових програм, досягнення їх співставлення за умов реалізації можливостей агрегування цих показників при переході від програм одного рівня до іншого.

На практиці ухвалення рішень з оцінювання програм часто здійснюється за умов неповноти інформації, браку часу на потрібне інформаційне забезпечення та негативного впливу інших чинників. Тому важливо знайти обмежене число кількісно вимірюваних показників, що повною мірою відбивають процес реалізації цільових програм.

Визначення результативності виконання ДЦП загалом та за етапами ґрунтується на використанні системи показників (індикаторів), які обчислюються як співвідношення фактичних і планових показників виконання програмних завдань, і забезпечують на основі врахування відхилень цих показників ухвалення рішень унаслідок оцінки ступеня досягнення встановлених програмних цілей та запланованої ефективності витрат коштів.

Порівняння фактичних показників ДЦП із плановими (затверджені програмою) здійснюється шляхом:

1) оцінки витрат з державного бюджету та інших джерел на реалізацію програмних заходів (показників витрат);
2) оцінки ступеня досягнення проміжних та кінцевих цілей реалізації програми з використанням показників обсягу виробленої продукції або виконаних робіт та наданих послуг унаслідок виконання програмних заходів (показників продукту);
3) визначення ступеня досягнення параметрів якості виробленої продукції або виконаних робіт та наданих послуг (показників якості);
4) оцінки ефективності затрат ресурсів, які використані для виконання програмних завдань (показників ефективності);
5) оцінки рівня залучення коштів із бюджетних і позабюджетних джерел та їх співвідношення (індикаторів співфінансування).

Ураховуючи зазначене, система показників для оцінки ефективності та результативності виконання ДЦП містить такі критерії та показники (індикатори), як інтегрований показник

фінансування програмних заходів та індикатор (показник) співфінансування.

Інтегрований показник фінансування програмних заходів обчислюється для оцінки фактичного рівня фінансування програми за рахунок різних джерел упродовж усього періоду реалізації програми (або за попередній рік), а також для проведення порівняльного аналізу фінансового забезпечення різних програм, що виконуються за рахунок коштів бюджету та інших джерел.

Інтегрований показник фінансування заходів цільової програми за t-й рік (K^t) або за період з початку реалізації (\bar{K}^l , включаючи l-й рік) визначається як середньозважена величина індикаторів фактичного рівня фінансування за рахунок коштів державного бюджету та інших джерел (місцевих бюджетів і позабюджетних коштів), обчислених окремо для кожного року за умов, коли сума вагових значень показників фактичного рівня фінансування з різних джерел впродовж періоду реалізації програми дорівнює 1, а вага індикатора фінансування з інших джерел перевищує відповідний коефіцієнт бюджетних коштів:

а) за річний період	$K^t = h \cdot \frac{C_{\phi}^t}{C_{nl}^t} + q \cdot \frac{V_{\phi}^t}{V_{nl}^t}, \quad g > h, \quad \text{для } t = 1, \dots, l, \dots, n; \quad (4.1)$ $h + q = 1;$
б) за період у цілому, включаючи l-й рік	$\bar{K}^l = \frac{1}{l} \cdot \left[h \cdot \sum_{t=1}^l \frac{C_{\phi}^t}{C_{nl}^t} + q \cdot \sum_{t=1}^l \frac{V_{\phi}^t}{V_{nl}^t} \right], \quad \text{для } l = 2, \dots, n; \quad (4.2)$ $\frac{h + q}{l} = 1, \quad q > h.$
	<p>C_{ϕ}^t, C_{nl}^t – відповідно фактичний та плановий (згідно із затвердженою програмою) обсяги фінансування програми за рахунок коштів державного бюджету в t-му році виконання програми;</p> <p>V_{ϕ}^t, V_{nl}^t – відповідно фактичний та плановий (згідно із затвердженою програмою) обсяги фінансування програми за рахунок інших джерел (місцевих бюджетів та позабюджетних коштів) у t-му році;</p> <p>n – кількість років періоду реалізації програми.</p>

Показник результативності ДЦП визначає узагальнювальну оцінку результативності бюджетних витрат, спрямованих на виконання програмних заходів для досягнення встановлених проміжних або кінцевих цілей упродовж періоду, що передує t-му року або за окремий рік. Цей показник обчислюється:

а) за річний період	$R^t = K^t \cdot \left(\frac{1}{P} \sum_{p=1}^P \frac{Z_{\phi(p)}^t}{Z_{nl(p)}^t} \right) \cdot \left(\frac{1}{M} \sum_{m=1}^M \frac{E_{\phi(m)}^t}{E_{nl(m)}^t} \right) \cdot \left(\frac{1}{G} \sum_{g=1}^G \frac{Q_{\phi(g)}^t}{Q_{nl(g)}^t} \right) \quad (4.3)$ <p>для $t=1, \dots, l, \dots, n$,</p> <p>де R^t – інтегрований показник, який характеризує результативність виконання програми в t-му році.</p>
б) за період реалізації програми, включаючи 1 – й рік	$\bar{R}^l = \frac{\bar{K}^l}{l} \left(\frac{1}{P} \sum_{t=1}^l \sum_{p=1}^P \frac{Z_{\phi(p)}^t}{Z_{nl(p)}^t} \right) \left(\frac{1}{M} \sum_{t=1}^l \sum_{m=1}^M \frac{E_{\phi(m)}^t}{E_{nl(m)}^t} \right) \left(\frac{1}{G} \sum_{t=1}^l \sum_{g=1}^G \frac{Q_{\phi(g)}^t}{Q_{nl(g)}^t} \right) \quad (4.4)$ <p>де \bar{R}^l – інтегрований показник, який характеризує узагальнену результативність програми за роки її реалізації, що передують l-му року (включаючи l-й рік);</p> <p>$E_{\phi(m)}^t, E_{nl(m)}^t$ – відповідно фактичний та плановий показники економічної ефективності, які характеризують створення економічного ефекту відношенням отриманих результатів (показників продукту) до витрат бюджетних та інших коштів (які зумовили створення цього продукту) за m-ми позиціями формування економічного ефекту в t-му році;</p> <p>$Z_{\phi(p)}^t, Z_{nl(p)}^t$ – відповідно фактичний та плановий (згідно із затвердженою програмою) обсяги виконаних робіт або виробленої продукції, наданих послуг (показники продукту), що характеризують результат виконання програми в t-му році за p-ю позицією задіяних складових продукту ($p=1, \dots, P$);</p> <p>$Q_{nl(g)}^t, Q_{\phi(g)}^t$ – відповідно планові (передбачені програмою) та фактичні показники, які характеризують кількісні параметри якості виконаних робіт, виробленої продукції (або наданих послуг) за результатами виконання програми в t-му році за g-ю позицією складових якості ($g=1, \dots, G$).</p>

Індикатор (показник) співфінансування обчислюється через співвідношення фактичного й планового показників залучення коштів з інших джерел (коштів місцевих бюджетів та позабюджетних) на 1 грн бюджетних коштів і визначається за формулами:

а) за річний період:	$D^t = \frac{V^t_{\phi} / C^t_{\phi}}{V^t_{nl} / C^t_{nl}} = \frac{V^t_{\phi} \cdot C^t_{nl}}{V^t_{nl} \cdot C^t_{\phi}} \text{ для } t = 1, \dots, n$ (4.5)
б) за період реалізації програми (включаючи l -й рік)	$\bar{D}^l = \frac{1}{l} \cdot \sum_{t=1}^l D^t, \quad l=2, \dots,$ (4.6) <p>де D^t – співвідношення фактичного та планового показників залучення коштів з інших джерел (місцевих бюджетів та позабюджетних джерел) на 1 грн коштів державного бюджету в t-му році; \bar{D}^l – середньорічний показник залучення коштів з інших джерел на 1 грн коштів державного бюджету за період реалізації програми (включаючи l-й рік).</p>

Індикатор співфінансування програми має використовуватися для ухвалення рішень для оцінки дії державного замовника щодо залучення коштів місцевих бюджетів та позабюджетних коштів як важливої складової організації програмного процесу.

Економічна ефективність державних цільових програм, сформована для реалізації в реальному секторі економіки, відображається за допомогою основних і специфічних показників, що можуть бути розраховані виходячи з державної статистичної звітності, зокрема таких, як:

валова додана вартість;

обсяг виробництва та реалізація продукції за видами, у тому числі на одного працівника (продуктивність праці);

кількість працівників;

енергоємність, матеріалоємність, динаміка основних засобів;

індекс цін виробників продукції;

рентабельність виробництва;

середньомісячна заробітна плата тощо.

До специфічних індикаторів, наприклад у будівельному секторі, належать: динаміка інвестицій в основний капітал; строки будівництва; обсяги введених в експлуатацію житла; виробничих і соціально-культурних об'єктів. А до специфічних індикаторів в аграрному секторі – урожайність основних сільськогосподарських культур, використання землі, підвищення родючості ґрунтів, питома вага продукції переробних галузей тощо.

Для інвестиційних, інноваційних та науково-технічних проєктів, що входять до складу ДЦП, ефективність їх реалізації слід оцінювати

окремо по кожному заходу із застосуванням критеріїв, що наразі використовуються у світовій практиці в умовах ринкової економіки, в основу яких покладено порівняння дисконтованих грошових потоків витрат, необхідних для виконання проекту (завдання, заходу), і доходів, що передбачається одержати в період експлуатації збудованих промислових та інших об'єктів, технологічних комплексів та систем тощо.

До вказаних вище критеріїв належать:

1) чистий дисконтований дохід (прибуток), що обчислюється як різниця між сумами доходів і витрат, тобто між усіма річними дисконтованими надходженнями й відтоками реальних грошей, що накопичуються протягом життєвого циклу проекту, або між дисконтованими на створення і впровадження новацій витратами та доходами від їх використання;
2) індекс дохідності (прибутковості) визначається як співвідношення чистого дисконтованого доходу та необхідної дисконтованої вартості інвестицій;
3) термін окупності визначається як період часу від початку реалізації проекту до того моменту, коли доходи від експлуатації програмного об'єкта стануть рівними інвестиційним витратам;
4) внутрішня норма дохідності являє собою таку ставку дисконту, за якої сумарні чисті приведені надходження коштів дорівнюють дисконтованій вартості витрат на проєкт.

На відміну від сфери виробництва в суспільному секторі ефективність результату не завжди вимірюється прибутком. Критеріальні кількісні показники мають відображати специфічний характер суспільних послуг при виконанні окремої програми і формуватися залежно від мети програми, сфери її реалізації.

Для оцінки отриманого результату при наданні суспільних послуг можуть бути використані критеріальні кількісні показники за окремими напрямами державних цільових програм соціально-гуманітарного спрямування.

Показники соціальної ефективності державних цільових програм повинні підпорядковуватись критерію найвищого рівня: «Поліпшення якості життя населення країни/регіону», який, зі свого боку, дезагрегується в критерії нижчого рівня:

- «Підвищення добробуту»;
- «Поліпшення стану здоров'я»;
- «Підвищення соціального добробуту»;
- «Відтворення населення»;

«Духовно-етичний розвиток».

Загальні показники соціальної ефективності нижчого рівня: зайнятість населення; соціальний захист; безпека життєдіяльності; поліпшення споживання товарів та використання послуг; охорона праці; охорона довкілля тощо.

Ранжування показників за ступенем важливості здійснюється за допомогою різних експертних методів.

Для кожної конкретної ДЦП встановлюється перелік специфічних кількісних показників соціальної ефективності. Наприклад, соціальна ефективність програм, направлених на розвиток ринку праці та соціальний захист, повинна оцінюватись за такими індикаторами, як:

1) рівень і тривалість безробіття серед жінок;
2) кількість жінок, що навчались новим професіям та підвищили кваліфікацію;
3) збільшення представництва жінок у державних органах влади;
4) кількість жінок, що перебувають в умовах вимушеної неповної зайнятості;
5) кількість зареєстрованих розлучень на 1000 осіб наявного населення;
6) коефіцієнт народжуваності;
7) кількість дитячих будинків сімейного типу;
8) кількість дитячих закладів культури, спортивних секцій, позашкільних виховних і клубних закладів для розвитку індивідуальної та колективної творчості дітей;
9) мінімальна заробітна плата;
10) середній розмір пенсій і соціальної допомоги;
11) ступінь наближення мінімальної заробітної плати та пенсій до рівня прожиткового мінімуму;
12) питома вага домогосподарств, чії середньодушові доходи є нижчими за прожитковий мінімум;
13) рівень і тривалість безробіття;
14) кількість зайнятих, що перебувають в умовах неповної зайнятості;
15) кількість новостворених робочих місць;
16) кількість осіб, що пройшли підготовку та підвищили кваліфікацію;
17) рівень безробіття серед молоді тощо.

Згідно з програмою щодо боротьби з туберкульозом оцінюються такі індикатори:

1) зменшення кількості померлих на 1 тис. осіб наявного населення від хвороб органів дихання;
2) зменшення кількості хворих з діагнозом активного туберкульозу на 1 тис. осіб наявного населення;

3) призупинення темпів зростання кількості хворих на туберкульоз серед соціально дезадаптованих груп населення.

Соціальна ефективність програми щодо захисту дитинства та укріплення інституту родини в суспільстві повинна визначатись із урахуванням таких показників:

1) коефіцієнт народжуваності;
2) кількість дитячих будинків сімейного типу;
3) кількість дитячих закладів культури, спортивних секцій, позашкільних виховних і клубних закладів для розвитку індивідуальної та колективної творчості дітей;
4) кількість зареєстрованих розлучень на 1000 осіб наявного населення.

До специфічних показників соціальної ефективності реалізації програми з формування національної екологічної мережі входять:

1) кількість новостворених об'єктів природно-заповідного фонду;
2) площа заліснених, раніше деградованих та забруднених земель;
3) кількість рідкісних і таких, що перебувають під загрозою зникнення, видів рослин і тварин;
4) загальний запас деревостанів;
5) співвідношення між запасом реального та нормального лісу для всіх порід та вікових груп;
6) збільшення лісистості території країни.

Соціальну ефективність реалізації програми з інформатизації загальноосвітніх навчальних закладів слід оцінювати за показниками:

1) кількість шкіл, які мають комп'ютерні класи;
2) кількість шкіл, підключених до мережі інтернет;
3) кількість освітніх програм, підготовлених для дистанційного навчання.

Специфічними показниками соціальної ефективності реалізації програми щодо розвитку музейної справи є:

1) кількість новостворених музеїв;
2) кількість музеїв, у яких проведений капітальний ремонт;
3) створення державного реєстру національного культурного надбання;
4) створення електронної бази даних музеїв;
5) обсяг виконаних ремонтно-реставраційних робіт;
6) обсяг здійсненого капітального ремонту.

Для складових соціального ефекту програми (проєкту), по яких встановлено нормативні вимоги до соціальних норм стандарту, наприклад, екологічні й санітарно-гігієнічні нормативи, можуть

використовуватися нормативні показники оцінки ефективності реалізації програми (проєкту).

Якщо показник відповідає встановленим нормам, то вважається, що відповідні складові соціального ефекту в результаті виконання програми досягаються.

Окремі компоненти соціальної ефективності реалізації ДЦП можуть мати вартісну оцінку, зокрема:

1) зміна кількості робочих місць у країні (регіоні);
2) поліпшення житлових і культурно-побутових умов працівників і населення;
3) поліпшення умов і безпеки праці працівників;
4) зміна структури виробничого персоналу;
5) підвищення рівня здоров'я працівників і населення;
6) кількість вільного часу населення.

4.4. Алгоритм розрахунку показників економічної ефективності реалізації державних цільових програм

На сьогодні існують комп'ютерні програми та експертні системи для оцінки економічної ефективності інвестиційних, інноваційних, науково-технічних проєктів (програм).

У рамках Всесвітнього банку та інших організацій ООН застосовується низка комп'ютерних версій проведення обґрунтування й оцінки ефективності проєктів (програм), зокрема COMFAR (КОМФАР) і COMPRAN (КОМПРАН).

Найбільш відомим є пакет COMFAR, запропонований організацією ЮНІДО. Він застосовується нині низкою українських фінансових установ для фінансового аналізу та оцінки економічної ефективності проєктів (програм), насамперед зорієнтованих на залучення іноземних інвестицій. Це пояснюється тим, що результати обрахунків ефективності та надання вихідної інформації в системі COMFAR відповідають міжнародним стандартам, що є необхідною умовою успішного проведення переговорів з іноземними інвесторами.

У світовій практиці використовуються такі чотири критерії, побудовані на основі порівняння дисконтованих грошових потоків витрат, необхідних для виконання проєкту, і доходів, що передбачається одержати в період експлуатації:

1) чистого дисконтованого доходу (прибутку);
2) індексу дохідності (прибутковості);
3) періоду окупності інвестицій у реалізацію проєктів;
4) внутрішньої норми дохідності.

Чистий дисконтований дохід (прибуток) ЧДД розраховується за формулою:

$$ЧДД = \sum_{i=0}^T \frac{P_t}{(1+d)^t}, \quad (4.7)$$

де

P_t – чистий грошовий потік у періоді t , тис. грн;

d – норма дисконтування;

t – роки реалізації інвестиційно-інноваційного проєкту.

Чистий грошовий потік складається із щорічних значень касової готівки, що є різницею між сумою притоку та відтоку грошей:

$$P_{ii} = \Pi_{ii} - Q_{ii}, \quad (4.8)$$

де

Π_{ii} – надходження коштів у періоді t , тис. грн;

Q_{ii} – витрачання коштів у цьому періоду, тис. грн.

Дисконтування грошових потоків здійснюється відповідно до часу започаткування проєкту.

Якщо $ЧДД > 0$, то рентабельність інвестицій перевищує

мінімальне значення коефіцієнта дисконтування $\frac{1}{1+d}$ і проєкт (цільову програму) можна рекомендувати для подальшої реалізації.

Коефіцієнт чистого дисконтованого доходу (індекс дохідності) проєкту ІД розраховується за формулою:

$$ІД = ЧДД / ДВІ, \quad (4.9)$$

де ДВІ – дисконтована вартість інвестицій (вартість капітальних і одноразових витрат) у реалізацію проєкту, тис. грн.

Проєкт (завдання, захід) програми слід продовжити, якщо $ІД > 1$.

Термін окупності Ток інвестицій у реалізацію проєкту визначається як період для відшкодування первісно започаткованих інвестиційних коштів на основі накопичених чистих реальних грошових потоків, зумовлених реалізацією проєкту, тобто:

$$T_{ок} = \sum_{i=0}^T \frac{K_t}{ЧДД}, \quad (4.10)$$

де

K_t – вартість капітальних і одноразових витрат, тис. грн.

Внутрішня норма дохідності ВНД визначається за формулою:

$$\sum_{i=0}^T \frac{P_c}{(1 + d')^t} = 0, \quad (4.11)$$

де d' – внутрішня норма дохідності.

Рівняння 4.11 вирішується відносно невідомої його складової d' задля визначення мінімально допустимої норми ефективності, за якої чистий дисконтований дохід дорівнює 0 або дисконтовані прибутки дорівнюють започаткованим інвестиціям.

При реалізації інноваційних проєктів ДЦП їхню економічну ефективність доцільно також визначати із залученням низки специфічних показників, що наведено в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

Показники економічної ефективності інноваційних проєктів

Показник	Алгоритм розрахунку
1) Додана вартість (ДВ)	$ДВ = ЗПвпп + А + ВП + Пн + Він, де \quad (4.12)$
	ЗПвпп – заробітна плата, включаючи соціальні відрахування, тис. грн; А – амортизація основних фондів і нематеріальних активів, тис. грн; ВП – валовий прибуток, тис. грн Пн – непрямі податки, тис. грн; Він – інші витрати, тис. грн.
	Показник ДВ порівняно доступний для отримання об'єктивними методами, використовуючи щорічні звіти підприємств. Водночас його недоліком є трудність розподілу витрат на заробітну плату і амортизацію між новою продукцією, отриманою в результаті реалізації інноваційних проєктів, та традиційною продукцією підприємства.
2) Коефіцієнт співвідношення інвестицій (K_i)	$K_i = Опі / Оді, \quad (4.13)$
	де $Опі$ – обсяг приватних інвестицій у проєкт наростаючим підсумком з моменту початку реалізації проєкту, тис. грн; $Оді$ – обсяг державних інвестицій у проєкт наростаючим підсумком з моменту початку реалізації проєкту, тис. грн

	Кі повинно бути ≥ 1 .
3) Коефіцієнт комерціалізації (Кком)	$K_{ком} = \frac{П_{др}}{П_{з(t-2)}} \rightarrow 1 \quad (4.14)$ <p>де Пдр – кількість проєктів програми, результати яких досягли ринку; Пз(t-Б) – загальна кількість проєктів у програмі в t-2 році*.</p>
4) Коефіцієнт продажу ів нового продукту підприємства (K_{nn}^{np})	$K_{nn}^{np} = \frac{\sum_{i=1}^n D_{nni}}{D} \cdot 100\% \quad (4.15)$ <p>де Д_{нп_і} – доходи від продажу нового і-го продукту, вік якого менший 2 років, тис. грн; Д – загальні доходи підприємства від продажу за аналогічний період, тис. грн</p>
5) Коефіцієнт продажу ів нових продуктів програми (K_{nn}^{npg})	$K_{nn}^{npg} = \frac{\sum_{j=1}^m \sum_{i=1}^n K_{oi} D_{nnij}}{D_{nn}} \cdot 100\% \quad (4.16)$ <p>де К_д – питома вага продажу нового і-го продукту j-го підприємства в загальних доходах від продажу нових продуктів згідно із програмою; m – кількість підприємств, що беруть участь у програмі; n – кількість нових продуктів; Д_{нп_і} – доходи від продажу нових продуктів на j-му підприємстві, тис. грн; Д_{нп} – загальні доходи від продажу нових продуктів на підприємствах, що беруть участь у програмі, тис. грн.</p> <p>Підрахунок інтегрованого показника ефективності інноваційних проєктів здійснюється шляхом експертних оцінок специфічних показників, отриманих за формулами 3.6-3.10, за методами, викладеними в розділі 5 Методичних рекомендацій.</p>

Визначення значення економічної ефективності окремих проєктів (завдань, заходів) ДЦП підсумовуються для отримання економічного ефекту кінцевого (проміжного) результату програми Епрк:

*У цьому разі цифровий показник – часовий лаг – означає строк початку реалізації проєкту (наприклад, 2 роки)

$$E_{nrc} = \sum_{i=1}^n E_{nzi}, \quad (4.17)$$

де E_{nzi} – економічна ефективність i -го проєкту (завдання, заходу) ДЦП, тис. грн;

n – кількість проєктів (завдання, заходів), що реалізуються в рамках програми.

4.5. Методи оцінки синергетичного економічного ефекту програмної взаємодії

Синергетика* як вчення про взаємодію різних складових економічних систем, зокрема комбіноване використання взаємоузгоджених стратегій на макрорівні.

Синергетичний ефект програмної взаємодії E_{nrc} включає ефекти програмних централізації, концентрації, спеціалізації, кооперації та тиражування проміжних і кінцевих результатів ДЦП

$$E_{nrc} = E_{nrc}^u + E_{nrc}^{ku} + E_{nrc}^c + E_{nrc}^k + E_{nrc}^m, \quad (4.18)$$

де

E_{nrc}^u – ефект програмної централізації;

E_{nrc}^{ku} – ефект програмної концентрації;

E_{nrc}^c – ефект програмної спеціалізації;

E_{nrc}^k – ефект програмної кооперації;

E_{nrc}^m – ефект тиражування проміжних і кінцевих результатів програми.

Таблиця 4.2

Ефект програмної централізації

Показник	Алгоритм розрахунку
----------	---------------------

* Синергетичний ефект (від грец. synergos – той, що діє разом) в Економічній енциклопедії за ред. В. Мочерного визначається як “поява нової продуктивної сили або якісно нових джерел розвитку, підвищення ефективності діяльності в результаті поєднання окремих частин, елементів, факторів у єдину систему завдяки так званому системному ефекту (емергентності)”.

<p>Ефект програмної централізації</p> <p>E_{nrc}^u</p>	$E_{nrc}^u = \left(\frac{A_1}{P_1} - \frac{A_2}{P_2} \right) \cdot \Phi_{з.пл} \cdot K_c - \sum_{i=1}^n \frac{K_{ui}}{(1+d)^t}, \text{ де} \quad (4.19)$ <p>A_1, A_2 – обсяг випуску продукції (робіт, послуг) у рамках програми відповідно до і після здійснення заходів програмної централізації, тис. грн; P_1, P_2 – умовний виробіток одного працівника відповідно за програмним і непрограмним варіантом, тис. грн; $\Phi_{з.пл}$ – фонд заробітної плати, тис. грн; K_c – коефіцієнт, що враховує відрахування на соц.страхування; K_{ui} – вартість капітальних і одноразових витрат на програмну централізацію в і-му році; $\frac{1}{(1+d)^t}$ – коефіцієнт дисконтування.</p>
---	--

Централізація функцій планування й управління реалізацією цільових програм при створенні спеціальних програмних органів дозволяє завдяки централізованому розподілу й перерозподілу ресурсів включати до програми найбільш ефективні заходи для досягнення кінцевої мети, фінансувати в повному обсязі особливо важливі роботи, що знаходяться на “критичному шляху”.

Можливість маневрування ресурсами в межах програми приводить до скорочення терміну реалізації вказаних заходів і програми загалом.

Таблиця 4.3

Економічний ефект програмної концентрації

Показник	Алгоритм розрахунку
<p>Економічний ефект програмної концентрації</p> <p>$E_{nrc}^{кц}$</p>	$E_{nrc}^{кц} = [(C_{\bar{b}} + Z_{mp}^{\bar{b}}) - (C_k + Z_{mp}^k)] A_k - \sum_{i=1}^n \frac{K_{ki}}{(1+d)^t}, \quad (4.20)$ <p>де $C_{\bar{b}}, C_k$ – собівартість випуску продукції (робіт, послуг) відповідно до і після здійснення заходів з оптимізації програмної концентрації, тис. грн; $Z_{mp}^{\bar{b}}, Z_{mp}^k$ – відповідні транспортні витрати, тис. грн; A_k – обсяг випуску продукції (робіт, послуг) після здійснення заходів з удосконалення програмної концентрації, у натуральних одиницях; K_{ki} – вартість витрат на проведення оптимізації програмної концентрації в і-му році.</p>

Варто зазначити, що програмна концентрація включає як концентрацію ресурсів, так і концентрацію виробництва продукції (робіт, послуг). Об’єднання фінансових бюджетних ресурсів, а також

учасників виконання програми, інвесторів у її централізований фонд дає можливість здійснити заходи, які не під силу окремим виконавцям (наприклад, створення виробничої та інноваційної інфраструктури).

Оптимальним є той рівень концентрації, який при заданих масштабах виробництва і споживання з урахуванням умов, що обмежують збільшення потужностей, забезпечують мінімізацію витрат на випуск і реалізацію продукції.

Економічний ефект від програмної спеціалізації $E_{прс}^c$ відображається в підвищенні масовості виробництва, що сприяє зростанню обсягів випуску продукції, упровадженню новацій, підвищенню продуктивності праці, економії умовно-постійних витрат тощо.

Формула для визначення $E_{прс}^c$ аналогічна формулі для оцінки $E_{прс}^k$.

Економічний ефект від програмної кооперації $E_{прс}^k$ пропонується визначати за спрощеною формулою, основою на експертних оцінках, оскільки досі не розроблено більш точних методів визначення цього показника:

$$E_{прс}^k = E_{прк} \cdot K_k, \quad (4.21)$$

де $E_{прк}$ – ефект кінцевого результату програми, тис. грн;

K_k – коефіцієнт ефективності кооперації. Визначається за експертними оцінками в рамках кожної конкретної програми залежно від рівня рентабельності виробництва.

Від програмної кооперації може бути отриманий істотний ефект через поглиблення розподілу суспільної праці, виконання технологічно пов'язаних операцій при виготовленні кінцевого продукту, установлення економічно доцільних зв'язків між виконавцями програми виходячи із її кінцевої мети.

Цей аспект полягає в економії основних та обортових фондів завдяки їх сталому використанню; скороченні терміну виконання програми завдяки більш раціональному розподілу програмних завдань і заходів між виконавцями та організації їх синхронного виконання.

Економічний ефект від тиражування (збільшення в часі та просторі) проміжних і кінцевих результатів програм $E_{прс}^m$ через виділення додаткових ресурсів, як уже відмічалось, є більш

притаманним науково-технічним та інноваційним програмам і проектам.

$$E_{nrc}^m = \sum_{i=1}^n \left[E_{np.n.k} - \frac{K_{c.n.i}}{(1+d)^t} \right] P, \quad (4.22)$$

де $E_{np.n.k}$ – економічний ефект проміжних і кінцевих результатів програми, тис. грн.;

$K_{c.n.}$ – додаткові витрати споживачів програмної продукції, пов'язані з її тиражуванням, тис. грн.;

P – обсяг тиражування (у натуральному вираженні);

$i...n$ – сфера застосування.

Сумарний економічний ефект від реалізації ДЦП (з урахуванням синергетичного ефекту програмної взаємодії) E_p вираховується за формулою:

$$E_p = E_{np} + E_{nrc} \quad (4.23)$$

Для більш точного визначення сумарного економічного ефекту реалізації цільових програм слід ураховувати також ефект від міжпрограмних зв'язків, а також ефект від взаємозв'язку програмної концентрації, централізації, спеціалізації і кооперування, раціонального співвідношення заходів з їх оптимізації та подальшого розвитку.

Це, зі свого боку, потребує подальших досліджень щодо економічної оцінки посилення взаємозв'язку різних чинників програмної взаємодії.

4.6. Оцінка інтегральних показників соціальної та економічної ефективності реалізації державних цільових програм за допомогою експертних методів

Оцінку соціальної та економічної ефективності реалізації ДЦП в разі наявності множини індикаторів різновекторної спрямованості, різних за змістом, одиницями виміру, які можуть приймати як кількісний, так і якісний вираз, доцільно проводити шляхом їх “згортки”, що має переваги для забезпечення концентрованою інформацією осіб, які ухвалюють рішення, через скорочення кількості параметрів ефективності досліджуваної програми.

Зведення множини приватних соціально-економічних показників реалізації ДЦП до інтегрального (комплексного)

проводиться на основі простого адитивного зважування. При цьому чисельні параметри досягнення тієї чи іншої якісної мети (особливо, в разі оцінки соціального ефекту) визначаються через оцінку коефіцієнтів відносної важливості тих чи інших показників у результаті експертного опитування і парних порівнянь показників, що розглядаються з використанням вербально-числових шкал.

Для забезпечення співставлення специфічних показників проводиться їх нормування за різними процедурами. Наприклад, найбільш поширеною процедурою нормування приватних показників інноваційності різних країн ЄС для отримання загального інноваційного індексу для кожної країни є ділення різниці фактичного значення показника конкретної країни й середнього значення для всієї сукупності країн ЄС (чисельник) на різницю максимального та мінімального значень для всієї сукупності за останні три роки (знаменник).

Обґрунтування коефіцієнтів відносної важливості показників ефективності ДЦП експертними методами здійснюється за двома взаємопов'язаними етапами:

А) вимірювання чи отримання даних;

Б) обробка даних формалізованими математичними методами.

Кожному i -му показнику надається позитивне число V_i , $i = 1, \dots, m$, що відображає відносну важливість показника.

Коефіцієнт відносної важливості факторів повинен задовольняти такі умови:

$$0 \leq V_i \leq 1, \quad \sum_{i=1}^m V_i = 1, \quad (4.24)$$

де m – кількість показників, що оцінюються (враховуються).

Числові оцінки такого типу називаються оцінками в шкалі відносин, а сама задача присвоєння показникам якісної (нечислової) природи числових значень має назву задачі шкалування в шкалі відносин.

Найбільш поширеним методом розв'язання цієї задачі є метод власних значень Т. Сааті.

При використанні методу власних значень на першому етапі здійснюються парні порівняння показників ефективності, що оцінюються, які заповнюють матрицю парних порівнянь:

$$Z^l = \begin{pmatrix} Z_{11}^l & Z_{12}^l & \dots & Z_{1m}^l \\ Z_{21}^l & Z_{22}^l & \dots & Z_{2m}^l \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ Z_{m1}^l & Z_{m2}^l & \dots & Z_{mm}^l \end{pmatrix}, l = 1, \bar{n} \quad (4.25)$$

де Z_{jk}^l – результат порівняння j -го показника з k -им, отриманий одним експертом.

Оцінки Z_{jk}^l визначаються відповідно до вербально-числової шкали значень у такий спосіб:

$\left\{ \begin{array}{l} 1, \text{ якщо } j\text{-ий, } k\text{-ий показник мають однакову важливість;} \\ 3, \text{ якщо } j\text{-ий показник трохи важливіший від } k\text{-го показника;} \\ Z_{jk}^l = 5, \text{ якщо } j\text{-ий показник важливіший від } k\text{-го показника;} \\ 7, \text{ якщо } j\text{-ий показник значно важливіший від } k\text{-го показника;} \\ 9, \text{ якщо } j\text{-ий показник абсолютно важливішим від } k\text{-го показника.} \end{array} \right.$

Якщо показник, указаний у стовпці, важливіший від показника, наведеного в рядку, – зазначається зворотна величина, тобто відповідно $1/3, 1/5, 1/7, 1/9$.

Можна керуватися і більш детальною класифікацією результатів якісного порівняння показників і назначити проміжні значення Z_{jk}^l , тобто 2, 4, 6, 8.

При заповненні матриці 4.25 накладається і враховується вимога взаємного доповнення оцінок:

$$Z_{jk} = \frac{1}{Z_{kj}} \quad (4.26)$$

Тому заповнюється лише верхня права від діагоналі частина матриці.

Елементи матриці парних порівнянь Z_{jk} розглядаються як оцінки коефіцієнтів відносної важливості показників ефективності,

тобто:

$$Z_{jk} = \frac{V_j}{V_k} \quad (4.27)$$

Для кожного показника ефективності визначається нормалізована величина Z_{jk}^l . Для цього в рядках матриці, заповнених кожним l -им експертом, перемножуються значення Z_{jk}^l і з цього

добутку вираховується корінь ступеня j , тобто розраховується величина:

$$Z_j^l = \sqrt[j]{\prod_{k=1}^j Z_{jk}^l}, k = \overline{1, J}, l = \overline{1, L} \quad (4.28)$$

На основі реалізації отриманих чисел визначається коефіцієнт важливості тих чи інших показників ефективності з позиції кожного експерта V_j^l :

$$V_j^l = \frac{Z_j^l}{\sum_{j=1}^j Z_j^l}, k = \overline{1, J}, l = \overline{1, L} \quad (4.29)$$

при цьому повинна виконуватись умова: $\sum_{j=1}^j V_j^l = 1$

Визначаються середні арифметичні значення коефіцієнтів важливості кожного показника ефективності ДЦП з урахуванням думок цих експертів.

$$V_j = \frac{1}{L} \sum_{l=1}^L V_j^l, j = \overline{1, J} \quad (4.30)$$

Метод комплексної оцінки ефективності ДЦП

Для комплексної оцінки ефективності реалізації ДЦП не тільки з точки зору досягнення кінцевих результатів, але й управління процесом розроблення та ходом реалізації програм, стратегічного планування, своєчасного ухвалення рішень доцільно використовувати розроблений у США метод оцінки і рейтингування програм PART (Program Assessment Rating Tool).

Метод PART ґрунтується на відповідях щодо низки запитань за 4 групами (критеріями):

1. Мета і структура програми.
2. Стратегічне планування.
3. Управління програмою.
4. Результати виконання програми.

Кількість критеріїв (підкритеріїв) може змінюватись, у результаті чого запропонований метод є досить гнучким і може легко пристосовуватися до нових вимог. Відповіді на запитання повинні бути чітко обґрунтовані й підтверджуватися відповідними документами і коментарями інших експертів.

Кількість запитань (в оригінальній версії методу) – від 4 до 8.

На кожне із запитань, що належать до критеріїв 1-3 групи, можна дати одну із відповідей: “так”, “ні” і “запитання не може бути застосовано (не по суті)”.

Для оцінки результативності реалізації програми (критерії четвертої групи) використовуються відповіді: “так”, “у значному ступені”, “у незначному ступені” та “ні”, що відповідає числовим значенням ваги відповідей 1, 0,67, 0,33 і 0.

Інтегральний рейтинг програми R розраховується за формулою:

$$R = \sum_{i=1}^N k_i R_i, \quad (4.31)$$

де k_i – ваговий коефіцієнт i -го критерія. $\sum k_i = 1$;

в оригінальній версії методики $k_1 = 0,2$; $k_2 = 0,1$; $k_3 = 0,2$; $k_4 = 0,5$;

N – число критеріїв. $N = 4$;

R_i – ефективність програми за i -м критерієм.

Оцінка за критеріями 1-3 вираховується за формулою:

$$R_i = a_i (100/N_i - b_i), \quad (4.32)$$

де a_i – кількість відповідей “так”;

N_i – кількість запитань (підкритеріїв) для i -го критерія;

b_i – кількість відповідей “запитання не може бути застосоване”.

Підсумкова оцінка за критерієм “Результати виконання програми” розраховується за формулою:

$$R_4 = \frac{100}{N} (a_{4.1} \cdot 1 + a_{4.2} \cdot 0,67 + a_{4.3} \cdot 0,33 + a_{4.4} \cdot 0), \quad (4.33)$$

де $a_{4.1}$ – кількість відповідей “так”;

$a_{4.2}$ – кількість відповідей “у значному ступені”;

$a_{4.3}$ – кількість відповідей “у незначному ступені”;

$a_{4.4}$ – кількість відповідей “ні”.

Якщо $R \geq 80\%$ – програма визначається ефективною, $50\% \leq R < 80\%$ – адекватною (помірно ефективною), $R < 50\%$ – програма вважається неефективною.

Таблиця 4.4

Визначення інтегральної оцінки результативності державної цільової програми “Заповідники” за 1-3 роки

Назва показника	Оцінка виміру	1-й рік			2-й рік			3-й рік		
		план	факт	% виконання	план	факт	% виконання	план	факт	% виконання
Вхідна інформація										

Фінансове забезпечення										
за рахунок коштів держбюджету	млн грн	135,7	85,5	63	180,2	93,7	52	167	116,9	70
за рахунок інших* джерел		0,26	0,17	65	0,16	0,22	132	1,73	0,21	12
Показники продукту										
Садіння і висівання лісу	га	3599	3554	98	3121	2499	80	1321	1466	112
Догляд за лісовими культурами (у переводі на однократний)	га	29370	23637	80	16612	20269	122	10216	12555	123
Влаштування протипожежних розривів	га	95,4	77,8	82	59,2	91,1	154	50	31	62
Показники ефективності										
Зміна витрат на вирощування тис.шт. посадкового матеріалу розсадниках	грн	81	93	$\frac{87^{**}}{115}$	30	37	$\frac{81^{**}}{123}$	40	44	$\frac{92^{**}}{109}$
Зміна витрат на 1 год. Авіаохорони	грн/1год.	1631	2119	$\frac{77}{130}$	1637	2099	$\frac{78^{**}}{128}$	1627	2170	$\frac{75}{133}$
Показники якості										
Приживлюваність лісових порід	%	80	78	97	86	82	95	85	80	94
Результати розрахунків										
Інтегрований показник фінансування за кожен рік				0,643			0,953			0,388
за період, який включає 1 і 2 та 1,2 і 3 роки							0,806			0,659
Показник результативності за кожен рік				0,447			0,858			0,300
за період, який включає 1 і 2 та 1,2 і 3 роки							0,643			0,521
Рівень співфінансування за кожен рік				1,038			2,543			0,173
за період, який включає 1 і 2 та 1,2 і 3 роки)							1,358			1,251
Оцінка пріоритетності програми				1,2			1,2			1,3
Рейтингова оцінка										0,78

фінансування програми										
-----------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

** Показник ефективності (чисельник) обчислено як обернений показник зростання питомих витрат (знаменник)

З обраних для дослідження трьох показників продукту в аналізованому періоді всі три показники не досягли запланованого рівня фінансування. Середньорічний рівень фінансування в 1-3 роках становив відповідно за показником продукту за позиціями: “Відтворення лісів” – 60,6 %, “Створено полезахисних лісових смуг” – 76,3 %, “Підготовка земель для створення смуг наступного року” – 26,3 %.

З проведеного аналізу виходить, що погіршилися показники ефективності: у середньому на 58 % перевищено плановий рівень витрат на проведення рубок у лісі в розрахунку на 1 га. Суттєво знизилась якість виконання робіт: у 2-3 роках вдвічі зросли обсяги невивезеної вчасно деревини. Зросла кількість порушень правил відпускання деревини.

За всі три роки не досягнуто планового рівня бюджетного фінансування програми. Так, у першому році заходи програми профінансовано за рахунок бюджетних коштів на 63 %, а у другому та третьому роках – відповідно 52 % і 70 %. За весь період реалізації середньорічний показник рівня фактичного фінансування становив 65,9 %, зокрема за рахунок коштів державного бюджету 61,6 % і за рахунок позабюджетних коштів та коштів місцевих бюджетів – 69,6 %.

Не виконані також показники ефективності: у середньому на 115,6 % збільшилися витрати на одиницю виконаних робіт. Знизилась якість через погіршення якісного складу лісових насаджень.

Результати розрахунків свідчать, що визначені показники результативності виконання програмних заходів для обох програм перебувають на низькому рівні:

для програми “Ліси України” $\overline{R}_1^3 = 0,15$;

для програми “Заповідники” $\overline{R}_2^3 = 0,52$.

Рейтингова оцінка фінансування за досліджений період, яка визначена з урахуванням заданих коефіцієнтів пріоритетності програм, для програми № 207 перебуває на рівні 0,32, для програми № 11 – 0,78.

Аналіз виконаних розрахунків свідчить, що реалізація обох програм здійснювалась, коли дія багатьох негативних чинників

призвела до неефективного використання бюджетних коштів. Недоліки системи фінансування розглянутих програм пов'язані насамперед з відсутністю встановлених пріоритетів поділу бюджетних коштів та наслідками впливу незбалансованості ресурсів з бюджету та з позабюджетних джерел. Це пов'язано значною мірою з відсутністю відповідного нормативно-правового забезпечення програмного процесу, коли недостатня віддача від бюджетних асигнувань на виконання зазначених програм була деякою мірою компенсована через зусилля головних розпорядників, спрямованих на пошук додаткових джерел програмного фінансування.

Ураховуючи результати експериментального апробування, можна зробити такі висновки.

Реалізація запропонованого методичного підходу до побудови результативних показників виконання програм дає змогу визначати параметри пріоритетності бюджетного фінансування державних цільових програм на наступний рік на основі обчислення комплексної оцінки фактичного ходу виконання чинних програм з урахуванням відповідності досягнутих програмних результатів установленим пріоритетам соціально-економічного розвитку. Застосування в процесі визначення результативності досліджуваних програм багатоаспектних показників продукту, витрат, якості та ефективності, які відповідно до розробленого алгоритму обчислюються за багатьма позиціями, дає можливість оцінити підсумковий вплив різних ефектів через побудову єдиного для кожної програми кількісно визначеного інтегрального параметра.

В умовах подальшого упорядкування процесів бюджетного програмування використання запропонованої методики обчислення інтегральних показників результативності створює підґрунтя для застосування системи рейтингування державних цільових програм як дієвого інструменту перерозподілу бюджетних коштів на виконання більш ефективних програм та проєктів і підвищення на цій основі результативності використання бюджетних ресурсів.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Що таке державна цільова програма?
2. Яка мета розроблення державних цільових програм?
3. Які основні нормативно-правові акти України регламентують державні цільові програми ?

4. Які характерні ознаки притаманні загальнодержавним програмам?
5. Які існують види державних цільових програм за спрямованістю?
6. Які критерії та показники використовуються для оцінки ефективності та результативності виконання державної цільової програми?
7. З якою метою використовують інтегрований показник фінансування програмних заходів?
8. Як розраховують інтегрований показник фінансування програмних заходів?
9. Як розраховують показник результативності державної цільової програми?
10. Для чого використовується індикатор співфінансування програми?
11. Які індикатори належать до специфічних у будівельній галузі?
12. Як оцінюється ефективність для інвестиційних, інноваційних та науково-технічних проєктів?
13. Яким чином вимірюється ефективність реалізації державної цільової програми в суспільному секторі?
14. Які показники оцінюються по програмі щодо боротьби з туберкульозом?
15. У який спосіб визначають соціальну ефективність програми щодо захисту дитинства та укріплення інституту родини в суспільстві?
16. Які показники використовують для визначення соціальної ефективності реалізації програми з інформатизації загальноосвітніх навчальних закладів?
17. Яку вартісну оцінку можуть мати окремі компоненти соціальної ефективності реалізації державної цільової програми?
18. Які показники використовують для проведення обґрунтування й оцінки ефективності проєктів (програм) у рамках Всесвітнього банку та інших організацій ООН?
19. Який програмний продукт найбільш відомий і чому?
20. За якою формулою розраховується чистий дисконтований дохід (прибуток)?
21. Як визначається термін окупності?

22. Як розраховується коефіцієнт чистого дисконтованого доходу?
23. Як розраховується коефіцієнт співвідношення інвестицій?
24. Як визначається ефект програмної централізації?
25. Як установлюється ефект програмної концентрації?
26. Який рівень концентрації оптимальний?
27. Як визначається економічний ефект від програмної кооперації?
28. У чому полягає ефект програмної кооперації?
29. Як визначається економічний ефект від тиражування?
30. У який спосіб проводиться зведення множини приватних соціально-економічних показників реалізації ДЦП до інтегрального (комплексного)?
31. Яким умовам повинен задовольняти коефіцієнт відносної важливості факторів?
32. У чому полягає метод комплексної оцінки ефективності державної цільової програми?
33. За якою формулою розраховується інтегральний рейтинг програми?

ТЕСТИ

1. За своєю спрямованістю державні цільові програми поділяються на:
 - А економічні, екологічні, культурні
 - Б соціальні, національно-культурні та екологічні
 - В виробничі та не виробничі
 - Г комерційні та не комерційні

2. Визначення результативності виконання державної цільової програми ґрунтується на:
 - А використанні системи показників (індикаторів) та встановленні відповідальних осіб
 - Б використанні системи показників (індикаторів), встановленні відповідальних осіб та виявленні проблем виконання державної цільової програми
 - В використанні системи показників (індикаторів), виявленні проблем виконання державної цільової програми

Г виявленні проблем виконання державної цільової програми та притягнення винних осіб до відповідальності

3. Порівняння фактичних показників державної цільової програми із плановими (затверджені програмою) здійснюється шляхом:

А оцінки витрат з державного бюджету та інших джерел на реалізацію програмних заходів (показників витрат)

Б оцінки ступеня досягнення проміжних та кінцевих цілей реалізації програми з використанням показників обсягу виробленої продукції або виконаних робіт та наданих послуг унаслідок виконання програмних заходів (показників продукту)

В визначення ступеня досягнення параметрів якості виробленої продукції або виконаних робіт та наданих послуг (показників якості)

Г оцінки показників витрат, показників продукту та показників якості

4. Оцінка рівня залучення коштів із бюджетних і позабюджетних джерел та їх співвідношення (індикаторів співфінансування) здійснюється для

А встановлення позичальників та кредиторів

Б порівняння фактичних показників державної цільової програми із плановими

В визначення потреби у додаткових фінансових ресурсах

Г встановлення рівня заборгованості пред бюджетом

5. Інтегрований показник фінансування програмних заходів обчислюється для

А порівняння фактичних показників державної цільової програми із плановими

Б оцінки фактичного рівня фінансування програми за рахунок різних джерел упродовж усього періоду реалізації програми

В визначення потреби у додаткових фінансових ресурсах

Г встановлення рівня заборгованості перед бюджетом

6. Економічна ефективність державних цільових програм, сформована для реалізації в реальному секторі економіки, відображається за допомогою таких основних і специфічних показників (обрати найбільш повну відповідь):

А валова додана вартість; обсяг виробництва та реалізація продукції за видами, зокрема на одного працівника (продуктивність праці); валова додана вартість; обсяг виробництва та реалізація продукції за видами, зокрема на одного працівника (продуктивність праці)

Б кількість працівників; валова додана вартість; обсяг виробництва та реалізація продукції за видами, зокрема на одного працівника (продуктивність праці)

В енергоємність, матеріалоємність, динаміка основних засобів індекс цін виробників продукції; рентабельність виробництва: кількість працівників; середньомісячна заробітна плата; валова додана вартість; обсяг виробництва та реалізація продукції за видами, зокрема на одного працівника (продуктивність праці)

Г динаміка основних засобів індекс цін виробників продукції; рентабельність виробництва: кількість працівників; середньомісячна заробітна плата; валова додана вартість; обсяг виробництва та реалізація продукції за видами, зокрема на одного працівника (продуктивність праці)

7. До специфічних індикаторів в аграрному секторі відносять

А врожайність основних сільськогосподарських культур, використання землі, підвищення родючості ґрунтів, питома вага продукції переробних галузей

Б врожайність основних сільськогосподарських культур, використання землі,

В підвищення родючості ґрунтів, питома вага продукції переробних галузей, індекс цін виробників продукції;

Г індекс цін виробників продукції; рентабельність виробництва, врожайність основних сільськогосподарських культур, використання землі

8. Критерії ефективності для інвестиційних, інноваційних та науково-технічних проєктів, що входять до складу державної цільової програми, – це:

А чистий дисконтований дохід (прибуток), що обчислюється як різниця між сумами доходів і витрат, тобто між усіма річними дисконтованими надходженнями й відтоками реальних грошей, що накопичуються протягом життєвого циклу проєкту, або між дисконтованими на створення і впровадження новацій витратами та

доходами від їх використання; індекс дохідності (прибутковості) визначається як співвідношення чистого дисконтованого доходу та необхідної дисконтованої вартості інвестицій; термін окупності

Б індекс дохідності (прибутковості) визначається як співвідношення чистого дисконтованого доходу та необхідної дисконтованої вартості інвестицій

В термін окупності визначається як період часу від початку реалізації проєкту до того моменту, коли доходи від експлуатації програмного об'єкта стануть рівними інвестиційним витратам

Г індекс дохідності (прибутковості) визначається як співвідношення чистого дисконтованого доходу та необхідної дисконтованої вартості інвестицій; індекс цін виробників продукції; рентабельність виробництва

9. Показники соціальної ефективності державних цільових програм включають:

А підвищення добробуту; поліпшення стану здоров'я; відтворення населення; підвищення соціального добробуту; духовно-етичний розвиток

Б підвищення соціального добробуту; поліпшення стану здоров'я; відтворення населення; духовно-етичний розвиток

В підвищення соціального добробуту; духовно-етичний розвиток; рівень і тривалість безробіття

Г підвищення добробуту; поліпшення стану здоров'я; відтворення населення; підвищення соціального добробуту; духовно-етичний розвиток; культурно-етичний розвиток; рівень і тривалість безробіття

10. Показники, які не використовують для визначення соціальної ефективності програм, направлених на розвиток ринку праці та соціальний захист, – це

А середній розмір пенсій і соціальної допомоги; мінімальна заробітна плата

Б рівень рентабельності підприємств; обсяги наданих послуг

В питома вага домогосподарств, чиї середньодушові доходи нижчі за прожитковий мінімум

Г мінімальна заробітна плата

11. До специфічних показників соціальної ефективності реалізації програми з формування національної екологічної мережі НЕ входить

А кількість новостворених об'єктів природно-заповідного фонду

Б площа заліснених, раніше деградованих та забруднених земель

В кількість рідкісних і таких, що перебувають під загрозою зникнення, видів рослин і тварин

Г рівень рентабельності підприємств; обсяги наданих послуг

12. У світовій практиці використовуються критерії, побудовані на основі порівняння дисконтованих грошових потоків витрат, необхідних для виконання проєкту, і доходів, що передбачається одержати в період експлуатації:

А чистого дисконтованого доходу (прибутку); індексу дохідності (прибутковості); періоду окупності інвестицій у реалізацію проєктів; внутрішньої норми дохідності

Б періоду окупності інвестицій у реалізацію проєктів та внутрішньої норми дохідності

В внутрішньої норми дохідності та індексу дохідності (прибутковості)

Г рівень рентабельності, внутрішньої норми дохідності та індексу дохідності (прибутковості); сума амортизації основних фондів

13. Синергетичний ефект програмної взаємодії включає

А ефекти програмних централізації, концентрації, спеціалізації, кооперації та тиражування проміжних і кінцевих результатів державної цільової програми

Б ефекти проміжних та програмних результатів державної цільової програми

В ефекти кінцевих результатів державної цільової програми

Г ефекти кінцевих результатів державної цільової програми та тиражування проміжних і кінцевих результатів державної цільової програми

14. Економічний ефект від програмної спеціалізації відображається в:

А зменшенні виробничих потужностей, що дозволяє оптимізувати фінансові ресурси

Б підвищенні масовості виробництва, що сприяє зростанню обсягів випуску продукції, упровадженню новацій, підвищенню продуктивності праці, економії умовно-постійних витрат

В специфікації виробництва, що дозволяє виробляти товари певної категорії

Г підвищенні масовості виробництва, що сприяє зменшенню обсягів випуску продукції, зменшенню продуктивності праці

15. Обґрунтування коефіцієнтів відносної важливості показників ефективності державної цільової програми експертними методами здійснюється такими етапами:

А отримання даних та їх узагальнення

Б вимірювання чи отримання даних та обробка даних формалізованими математичними методами

В вимірювання даних та їх обробка

Г вимірювання чи отримання даних та їх узагальнення

16. Метод PART ґрунтується на відповідях щодо низки запитань за групами (критеріями):

А мета і структура програми, завдання та ефективність програми

Б стратегічне планування та управління програмою; економія от ефекту програми

В мета і структура програми; стратегічне планування та управління програмою; результати виконання програми;

Г мета і структура програми; результати виконання програми;

17. Державна цільова програма визначається ефективною, коли

А R (результати виконання програми) $\geq 70\%$

Б $50\% \leq R$ (результати виконання програми) $< 80\%$

В R (результати виконання програми) $\geq 80\%$

Г R (результати виконання програми) $\geq 90\%$

18. Оцінка Державної цільової програми з використанням показників обсягу виробленої продукції або виконаних робіт та наданих послуг унаслідок виконання програмних заходів – це оцінка

- А** показників витрат
- Б** показників продукту
- В** показників якості
- Г** показників ефективності

19. Оцінка Державної цільової програми щодо оцінки ефективності затрат ресурсів, які використані для виконання програмних завдань – це

- А** оцінка показників витрат
- Б** оцінка показників продукту
- В** оцінка показників якості
- Г** оцінка показників ефективності

20. Соціальна ефективність програм, направлених на розвиток ринку праці та соціальний захист, оцінюється за такими індикаторами, як:

- А** валова додана вартість динаміка інвестицій в основний капітал
- Б** збільшення представництва жінок у державних органах влади
- В** рівень і тривалість безробіття серед жінок; кількість жінок, що навчались новим професіям та підвищили кваліфікацію
- Г** коефіцієнт народжуваності; кількість дитячих будинків сімейного типу; кількість дитячих закладів культури, спортивних секцій, позашкільних виховних і клубних закладів для розвитку індивідуальної та колективної творчості дітей

ТЕМА 5. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

5.1. Сутність та правові засади проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм.

5.2. Організаційно-методичні підходи до проведення оцінки ефективності бюджетних програм головними розпорядниками коштів державного бюджету.

5.3. Методика проведення аудиту ефективності бюджетних програм органами ДАСУ.

5.4. Моніторинг оцінки ефективності бюджетних програм.

5.5. Оформлення результатів аудиту ефективності виконання бюджетних програм.

Основні терміни та поняття: аудиторський звіт, бюджетна програма, показники якості та ефективності, моніторинг.

5.1. Сутність та правові засади проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм

Управління бюджетними коштами в Україні на сьогодні недосконале, що негативно впливає на соціально-економічний розвиток нашої держави. Постійне невиконання планових бюджетних показників та неефективне використання бюджетних коштів призвело не лише до економічного спаду, а й до відсутності соціально-економічного ефекту від державного управління.

Сучасний стан економіки та фінансової системи потребує скоординованої фінансової політики, дієвого державного контролю за економічними процесами. А відтак важлива роль у цьому відводиться органам державного фінансового контролю й аудиту, діяльність яких спрямована на вдосконалення системи державного управління та підвищення ефективності використання бюджетних коштів. Виконати поставлені перед фінансовою системою завдання можна шляхом вдосконалення методів оцінки ефективності використання бюджетних коштів, застосування передової світової практики аудиту, забезпечення якості діяльності органів контролю та запровадження

нових підходів до здійснення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів.

Проте на сьогодні залишаються нерозв'язаними проблеми формування та впровадження бюджетних програм при реалізації пріоритетів соціально-економічного розвитку держави.

Бюджетна програма – це систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.

Бюджетна програма базується на цільовій програмі та стратегічному документі (рис. 5.1).

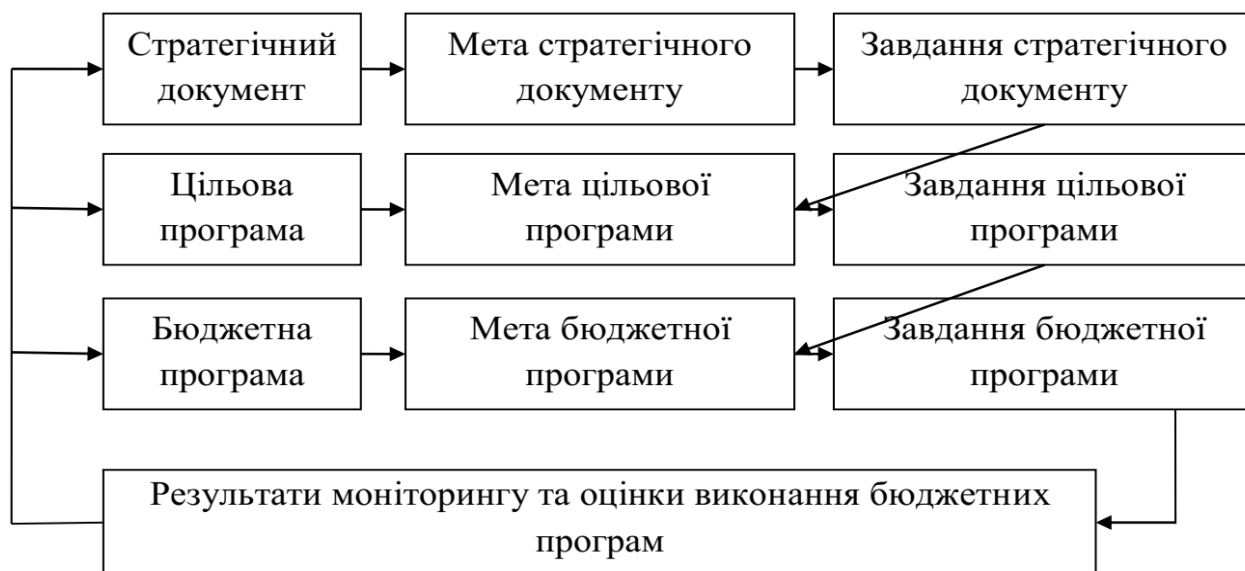


Рис. 5.1. Взаємозв'язок стратегічного документу, цільових та бюджетних програм

При програмному бюджетуванні показники спожитих ресурсів, обсягів виконаних робіт, отриманого продукту й результату (ефекту) використовують для управління та контролю за діяльністю. Крім того, програмне бюджетування створює основу для застосування аналітичних методів, таких як аналіз альтернатив із погляду витрат та результатів.

Із запровадженням програмно-цільового методу складання бюджетів помітно змінюється характер обговорення державної політики. Акцент переноситься з контролю за виконанням зобов'язань на забезпечення ефективності: замість того, щоб ставити питання, чи правильно витрачаються кошти при виконанні бюджетного плану,

порушуються питання про те, наскільки ефективно використовуються кошти при досягненні цілей державної політики. Головним в отриманні відповідей на ці питання є аудит ефективності виконання бюджетних програм.

Правові засади аудиту ефективності:

1. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова КМУ від 10.08.2004 р. № 1017.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text>

2. Про оцінку ефективності бюджетних програм державного бюджету: Наказ МФУ від 19.05.2020 р. № 223.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0646-20#Text>

3. Про вдосконалення проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Наказ ГоловКРУ від 15.12.2005 р. № 444.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0444501-05#Text>

4. Про результативні показники бюджетної програми: Наказ Мінфін України від 10.12.2010 р. № 1536.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10#Text>

5.2. Організаційно-методичні підходи до проведення оцінки ефективності бюджетних програм головними розпорядниками коштів державного бюджету

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється головним розпорядником бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу і передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів.

Метою здійснення оцінки ефективності бюджетних програм є:

- ▶ визначення ефективності та результативності бюджетної програми та винайдення шляхів їх підвищення;
- ▶ виявлення ризиків, пов'язаних із реалізацією бюджетної програми та досягненням очікуваних результатів;
- ▶ оптимізація процесу реалізації бюджетної програми;
- ▶ підвищення якості планування бюджетної програми;

► забезпечення прозорості використання бюджетних коштів, задоволення потреб суспільства в інформації щодо ефективності та результативності використання бюджетних коштів та досягнутих результатів.

До завдань оцінки ефективності бюджетних програм відносять: установлення взаємозв'язку між досягнутими результатами та використаним обсягом бюджетних коштів; визначення ступеня досягнення запланованої мети, виконання завдань бюджетної програми шляхом аналізу виконання результативних показників; виявлення чинників, що перешкоджають виконанню бюджетної програми та досягненню запланованих результативних показників, їх усунення та мінімізація впливу; розробка заходів з підвищення ефективності та результативності використання бюджетних коштів; ухвалення управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності та результативності використання бюджетних коштів, якості планування бюджетної програми.

Джерела інформації для проведення оцінки ефективності бюджетних програм:

офіційна державна статистична, бюджетна, фінансова та інша звітність,

дані бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку,

інформація та дані, що містяться у документах, які складаються та використовуються в процесі планування та виконання державного бюджету,

інформація про результати внутрішнього аудиту, проведених підрозділом внутрішнього аудиту відповідного розпорядника бюджетних коштів,

інформація про результати контрольних заходів, проведених органами, уповноваженими на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства,

результати гендерного аналізу бюджетних програм,

інша інформація, отримана в установленому законодавством порядку.

Оцінка ефективності бюджетних програм під час формування пропозицій до Бюджетної декларації та бюджетного запиту здійснюється шляхом аналізу:

► відповідності бюджетної програми цілям та пріоритетам, визначеним у щорічному посланні Президента України до Верховної

Ради України про внутрішнє і зовнішнє становище України, Програмі діяльності Кабінету Міністрів України, прогностичних та програмних документах економічного і соціального розвитку;

- ▶ відповідності бюджетної програми нормативно-правовим актам, на підставі яких передбачається її виконання;

- ▶ мети, завдань бюджетної програми та напрямів використання бюджетних коштів на предмет реалістичності та доцільності їх виконання у плановому бюджетному періоді, їх спрямованості на досягнення цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та/або реалізацію якої забезпечує головний розпорядник;

- ▶ результативних показників бюджетної програми (зокрема щодо обсягу та якості надання публічних послуг), яких передбачається досягти під час виконання бюджетної програми в плановому бюджетному періоді, щодо їх відповідності меті державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та/або реалізацію якої забезпечує головний розпорядник, меті та завданням бюджетної програми;

- ▶ фактичних результатів виконання бюджетної програми за попередні бюджетні періоди;

- ▶ зобов'язань та стану розрахунків за ними.

Оцінка ефективності бюджетних програм під час виконання державного бюджету передбачає здійснення моніторингу їх виконання.

Головний розпорядник, виходячи із особливостей реалізації, мети та завдань бюджетної програми, визначає з урахуванням пропозицій розпорядників коштів нижчого рівня: набір даних, що підлягають моніторингу (зокрема результативні показники та дані (показники), що використовуються для їх розрахунку); джерела та способи отримання інформації для моніторингу; періодичність збору відповідних даних; підходи до систематизації та обробки інформації; форму представлення результатів моніторингу.

Моніторинг охоплює заходи бюджетної програми та результативні показники, на виконання та досягнення яких розпорядниками (одержувачами) коштів державного бюджету здійснено попередню оплату в попередніх бюджетних періодах.

Під час проведення оцінки ефективності бюджетної програми за звітний період здійснюється аналіз: виконання видатків / надання кредитів за напрямами використання бюджетних коштів та за кодами економічної класифікації видатків бюджету / класифікації

кредитування бюджету; зміни планових показників; стану фінансової дисципліни; виконання результативних показників за напрямками використання бюджетних коштів та порівняно з результативними показниками попереднього звітного періоду.

5.3. Методика проведення аудиту ефективності бюджетних програм органами ДАСУ

Метою аудиту ефективності виконання бюджетних програм ДАСУ є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продуктивності, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави.

Основні завдання аудиту ефективності:

1) оцінка ефективності виконання бюджетних програм через порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, зокрема зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування;
2) виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному й повному виконанню бюджетної програми;
3) визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників;
4) підготовка обґрунтованих пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) більш раціонального та ефективного використання ресурсів держави, поліпшення організації виконання бюджетної програми з акцентом на можливостях зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення.

Слід зазначити, що результативні показники бюджетної програми (далі – результативні показники) – це особлива складова бюджетної програми, яка характеризує хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми²⁰.

В основу концепції державного аудиту ефективності виконання

²⁰ Про результативні показники бюджетної програми: Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2010 р. № 1536. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10#Text>

бюджетних програм покладено систему параметрів «ефективності» (рис. 5.2).



Рис. 5.2. Система параметрів «ефективності», покладена в основу концепції державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм

Відповідно до нормативних вимог²¹ результативні показники бюджетних програм мають відповідати таким критеріям:

- 1) *реалістичність* (результативні показники визначаються з урахуванням показників поточного стану та наявних потреб економіки та суспільства, показників, визначених прогнозними документами щодо економічного та соціального розвитку, з одного боку, та можливостями ресурсної частини державного бюджету, з іншого);
- 2) *актуальність* (результативні показники узгоджуються із програмними та стратегічними документами, стратегічними цілями головних розпорядників, показниками результату їхньої діяльності в середньостроковому періоді, характеризують найважливіші аспекти

²¹ Про результативні показники бюджетної програми: Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2010 р. № 1536. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10#Text>

очікуваного результату);

3) *суспільна значимість* (результативні показники висвітлюють ефект, який отримують економіка та суспільство завдяки діяльності головного розпорядника, дають можливість оцінити вплив на економічний та соціальний розвиток, ефективність надання державних послуг).

Об'єкт аудиту ефективності виконання бюджетних програм – це бюджетні кошти, спрямовані на виконання бюджетної програми, ефективність якої необхідно оцінити у процесі аудиту.

Предмет аудиту ефективності виконання бюджетних програм – результативні показники бюджетних програм.

Результативні показники ефективності виконання бюджетних програм поділяються на чотири групи (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Характеристика результативних показників виконання бюджетних програм²²

<i>Результативні показники</i>	
<i>а) Показники затрат</i> визначають обсяги та структуру ресурсів, які забезпечують виконання бюджетної програми, характеризують структуру витрат бюджетної програми та можуть включати штатну чисельність працівників бюджетної установи, зокрема залучених до надання державних послуг, кількість осіб, які мають право на отримання державних послуг, розміри виплат, установлені нормативно-правовими актами, кількість обладнання, площу будівель тощо, які потребують обслуговування (ремонт, реконструкції, реставрації), загальний обсяг робіт, які необхідно виконати в поточному та наступних роках (загальна потреба), кошторисну вартість реалізації інвестиційних проєктів (проєктів будівництва).	<i>б) Показники якості</i> характеризують динаміку досягнення мети та виконання завдань бюджетної програми, відповідність створеного продукту установленим стандартам (нормативам), рівень реалізації інвестиційних проєктів, виконання робіт, ступінь готовності об'єктів будівництва, якість створеного продукту; рівень задоволення користувачів державних послуг відповідно до їх призначення, рівень забезпечення державними послугами осіб, які мають на них право; висвітлюють послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій в економіці, користь для суспільства від реалізації бюджетної програми. Показники, що характеризують рівень освоєння бюджетних коштів, недоцільно включати до складу показників якості.

²² Про результативні показники бюджетної програми: Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2010 р. № 1536. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10#Text>

<p>в) <i>Показники ефективності</i> характеризують економність при витрачанні бюджетних коштів, ефективність надання державних послуг, співвідношення між одержаним продуктом і витраченим ресурсом та визначаються як витрати ресурсів на одиницю показника продукту, відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до витраченого обсягу ресурсу.</p>	<p>г) <i>Показники продукту</i> характеризують результати діяльності головного розпорядника за відповідний бюджетний період у межах бюджетної програми, можуть відображати обсяг виробленої продукції, наданих державних послуг чи виконаних робіт, кількість осіб, яким надано державні послуги.</p>
---	---

Доцільно зазначити, що кількість результативних показників обумовлюється специфікою бюджетної програми та має задовольнити потреби аналізу виконання бюджетної програми, тобто головні розпорядники застосовують ті результативні показники, які найкраще характеризують ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми.

Здійснюючи аудит ефективності, державні аудитори вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Перелік прийомів та процедур державного аудиту виконання бюджетних програм

1) Аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій у сфері реалізації бюджетної програми, стосовно якої проводиться аудит ефективності.
2) Аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів.
3) Аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності.
4) Порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетної програми із запланованими в динаміці за кілька років, з вітчизняним і зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, з технологічними стандартами тощо.
5) Інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетної програми та користувачів її продукту для встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово).
6) Одержання інформації від юридичних осіб. Інформація, необхідна для проведення аудиту ефективності, може бути отримана від юридичних осіб за письмовими запитами органів ДАС України.

Для проведення аудиту ефективності, як правило, створюється аудиторська група. Аудитори, що входять до складу цієї групи, повинні мати навички проведення аналізу, написання звітів зі складних питань, що вимагають логічного й ретельного обґрунтованого викладу. Крім того, аудит ефективності може вимагати додаткової підготовки в таких галузях знань, як державне управління, економіка та соціальні науки.

У разі необхідності до проведення аудиту ефективності можуть залучатись фахівці підприємств, установ та організацій, оскільки в окремих випадках тільки їхня кваліфікація та компетентність у специфічних питаннях дозволяють зробити відповідні висновки та підготувати аудиторський звіт й обґрунтовані пропозиції. Питання щодо залучення до аудиту таких фахівців, залежно від конкретних обставин, вирішує керівник органу ДАС з направленням відповідного звернення. Залучені фахівці з питань, які входять до їх компетенції, мають надати письмово відомості для використання їх при складанні аудиторського звіту.

Керівник аудиторської групи проводить інструктаж серед аудиторів та залучених фахівців щодо визначення ключових питань, методів дослідження тощо.

Керівнику аудиторської групи (аудитору – у разі, коли аудит ефективності проводиться одноосібно) необхідно враховувати, що під час ревізій та перевірок розпорядників та/або одержувачів бюджетних коштів (які можуть бути проведені до початку аудиту ефективності), працівниками органів ДАС може бути зібрана корисна для аудиту ефективності інформація. За відповідним зверненням керівника аудиторської групи (аудитора) керівництвом органу ДАС, що проводить аудит ефективності, приймається рішення щодо надання доручень з отримання зазначеної інформації.

Планування проведення аудиту ефективності проводиться відповідно до вимог чинних нормативних актів²³.

Проведенню аудиту ефективності передуює направлення головному розпоряднику бюджетних коштів за досліджуваною програмою (відповідальному виконавцю) не пізніше ніж за 10 днів до

²³ Порядок планування заходів державного фінансового контролю органами державного фінансового контролю: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.08.2001р. № 955. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF#Text>

Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби: Наказ Головки КРУ від 26.10.2005 р. № 319. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1604>

початку проведення аудиту ефективності, повідомлення про проведення аудиту ефективності, що наведено на рис. 5.3.

_____	_____	
(бланк органу ДАС)	(посада керівника підприємства, установи, організації на ім'я якого надсилається повідомлення про проведення аудиту ефективності)	
"__" _____ 200_ р.		
(дата)		
N _____	_____	
	(ініціали, прізвище керівника)	
ЛИСТ-ПОВІДОМЛЕННЯ про проведення аудиту ефективності		

(назва органу ДАС)		
повідомляє, що на виконання вимог ст. 113 Бюджетного кодексу України, п. 6 постанови Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 N 1017 та згідно з		

(підстава для проведення аудиту ефективності)		
з "__" _____ 200_ р. в _____	_____	
	(назва підприємства, установи, організації, де буде проводитись аудит ефективності)	
буде проведено аудит ефективності за темою _____	_____	
	(тема аудиту ефективності)	
Мета цього аудиту ефективності: _____		
Просимо Вашого сприяння в наданні матеріалів, необхідних для проведення аудиту ефективності.		
З повагою		
_____	_____	_____
(посада керівника органу ДАС)	(підпис)	(ініціали, прізвище)

Рис. 5.3. Лист-повідомлення про проведення аудиту ефективності

Варто зазначити, що збір інформації в процесі аудиту ефективності може проводитися як за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу, так і за письмовим зверненням до нього органів ДАС.

Збирання інформації за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу здійснюється на підставі направлення, виданого керівником органу ДАС або його заступником. Аудитор зобов'язаний надати керівникові учасника бюджетного процесу направлення на право проведення аудиту ефективності та на його прохання розписатися в журналі відвідування учасника бюджетного процесу.

Аудит ефективності бюджетних програм, що фінансуються з державного бюджету, на рівні головного розпорядника бюджетних коштів, здійснюється фахівцями ДАС України із залученням для дослідження інших стадій проходження бюджетних коштів фахівців регіональних ДАС (участь в аудиті ефективності). Аудит ефективності бюджетних програм місцевих бюджетів здійснюється фахівцями органів ДАС відповідного рівня.

Рішення про необхідність залучення до аудиту ефективності підпорядкованих контрольно-ревізійних підрозділів приймається керівництвом відповідного органу ДАС самостійно, виходячи з необхідності цього.

Послідовність організації та проведення аудиту ефективності в часі наведено на рис. 5.4.

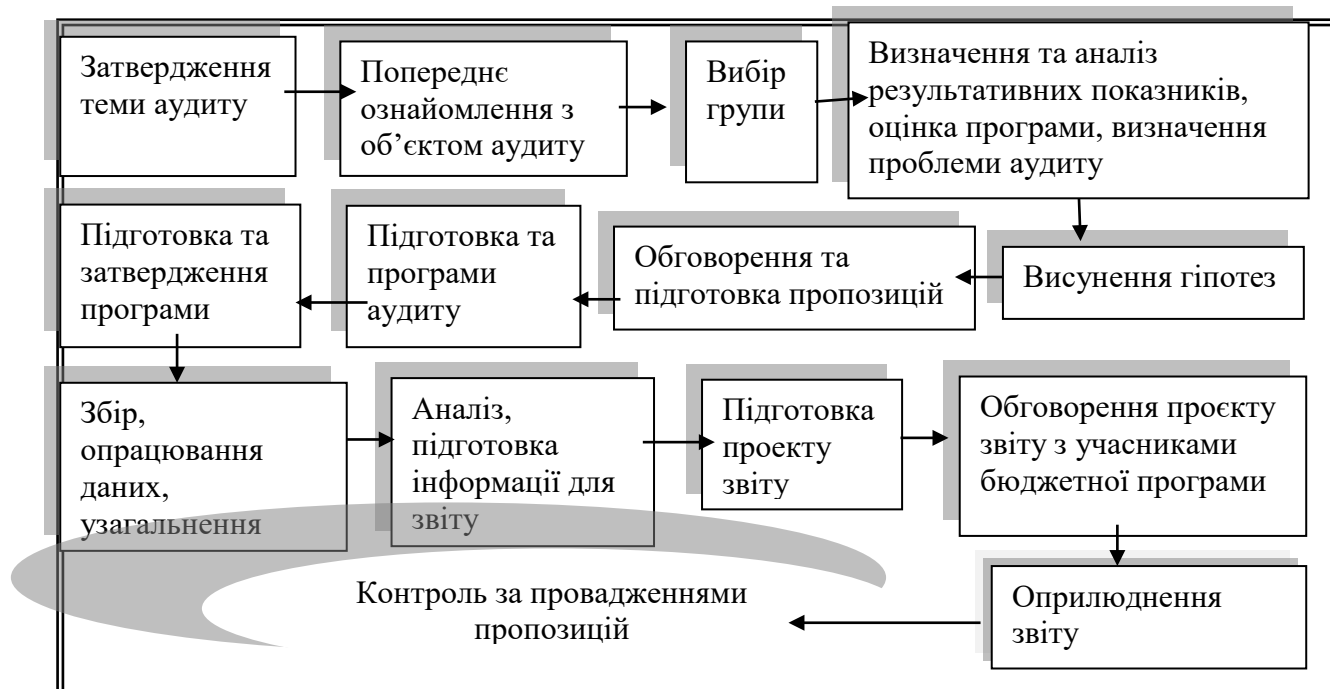


Рис. 5.4. Схема організації та проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм

Отже, процес аудиту ефективності виконання бюджетних програм складається з таких основних етапів:

- 1 етап – підготовка до аудиту;
- 2 етап – проведення аудиту;
- 3 етап – реалізація результатів аудиту.

Перший етап аудиту ефективності виконання бюджетних програм «Підготовка до аудиту».

Підготовка до аудиту полягає в попередньому вивченні питань, пов'язаних із досліджуваною програмою (попередній аудит), та в подальшій розробці програми аудиту (рис. 5.5).

<i>Дії</i>	<i>Джерела (форми) інформації</i>
<i>Підготовка до проведення аудиту ефективності</i>	
1 крок: Попереднє ознайомлення з бюджетною програмою	Дані про діяльність, законодавче, економічне середовище, систему контролю головного розпорядника бюджетних коштів
2 крок: Вивчення інформації про використання паспорта бюджетної програми, її результативних показників. Оцінка ефективності бюджетної програми та на її підставі визначення проблеми аудиту	Розрахунки, (нормативні) акти, публікації в пресі, результати анкетування, матеріали перевірок та інших контрольних заходів.
3 крок: Визначення проблем у виконанні бюджетної програми (гіпотез аудиту), підготовка програми та її узгодження з головним розпорядником бюджетних коштів за програмою (відповідальним виконавцем).	Законодавчі (нормативні) акти, публікації в пресі, результати анкетування, матеріали перевірок та інших контрольних заходів.

Рис. 5.5. Орієнтована схема дій та джерел інформації на першому етапі

Попередній аудит починається із збору даних про досліджувану бюджетну програму для збільшення знань аудитора про неї, визначення результативних показників бюджетної програми або критеріїв оцінки. Тому, як показує практика, успіх у здійсненні першого етапу майже цілковито залежить від фахової підготовки, особистих якостей, уміння та бажання працівника, який проводить аудиторське дослідження.

Як правило, за критерії оцінювання беруться результативні показники паспорта бюджетної програми. У разі недостатності показників паспорта бюджетної програми або за відсутності чітко визначених показників виконання бюджетної програми необхідно разом із головним розпорядником (відповідальним виконавцем) визначити найбільш значущі звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети бюджетної програми.

Дані доцільно зібрати за кілька років, що підвищить ступінь достовірності оцінки ефективності виконання бюджетної програми. На підставі зібраних даних необхідно:

1) оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;

2) оцінити ефективність програми порівнянням забезпеченого рівня виконання результативних показників програми до рівня їх фінансування.

Виконання бюджетної програми може бути оцінено як:

1) <i>ефективне</i> (рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості перевищував або дорівнював рівню забезпеченого фінансування);
2) <i>недостатньо ефективно</i> (рівень виконання деяких показників продукту, ефективності, якості був менший за забезпечений рівень фінансування);
3) <i>неефективно</i> (рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості був значно менший за забезпечений рівень фінансування).

Якщо виконання бюджетної програми оцінено як ефективно, на етапі попереднього аудиту керівництвом органу ДАС може бути ухвалено рішення про відміну проведення аудиторського дослідження.

Виходячи з аналізу виконання результативних показників бюджетної програми залежно від того, які показники бюджетної програми виконувались найгірше, необхідно сформулювати проблему, яка існує у виконанні бюджетної програми, тобто проблему аудиту.

Проблема аудиту ефективності – невиконання запланованих результативних показників бюджетної програми через неефективне використання бюджетних коштів.

Тобто, повинна бути актуальна проблема, яка реально існує, хвилює уряд, громадян, потребує глибокого вивчення на предмет її усунення.

Перелік проблемних питань аудиту ефективності

<i>Проблема аудиту ефективності</i>	<i>Проблемні питання</i>
Якщо під час проведення аудиту ефективності планується зосередити увагу на продуктивності бюджетної програми (забезпечення максимального обсягу вироблених товарів (робіт, послуг) за виділеним обсягом бюджетних коштів), орієнтовною проблемою аудиту можуть бути питання:	Чи існують шляхи підвищення продуктивності програми? Чи можна було досягти кращих результатів при реалізації програми іншими шляхами?
Якщо при проведенні аудиту ефективності аудитор приділяє основну увагу економності (зменшення витрат на одиницю виготовлених товарів (робіт, послуг), проблемою аудиту можуть бути питання:	Чи існують шляхи зменшення вартості продукту бюджетної програми? Чому не забезпечено зменшення вартості продукту бюджетної програми?
Якщо основна увага приділяється результативності (досягненню визначеного результату), то проблемою аудиту може бути питання:	Чому не забезпечено виконання показників продукту програми?
Якщо увага зосереджується на якості виконаних робіт, наданих послуг, вироблених товарів, то проблемою аудиту може бути питання:	Чи існують шляхи підвищення впливу бюджетної програми на зменшення негативних тенденцій (збільшення позитивного впливу) у досліджуваній сфері?

Після визначення проблеми аудиту для підготовки програми аудиту збираються дані з різних джерел, що характеризують бюджетну програму. Такими даними можуть бути: інформація про діяльність головного розпорядника бюджетних коштів за програмою (відповідального виконавця) та його органів на місцях, механізми управління та форми контролю головного розпорядника за виконанням програми, законодавче, економічне та інше середовище, заходи для забезпечення функціонування бюджетної програми тощо.

На підставі аналізу зібраних даних визначаються гіпотези аудиту, які можуть стосуватись кожної стадії проходження бюджетних коштів: планування, розподіл, використання та контроль.

Гіпотези аудиту ефективності виконання бюджетних програм припущення аудитора (здогад) щодо причини виникнення та існування проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми.

Також як гіпотези аудиту можливо розглядати:

1) недосконалість (недостатність, суперечливість) законодавчо-правової бази, нормативно-методологічного забезпечення;

2) відсутність (недосконалість) звітності про виконання бюджетної програми.

Приклади гіпотез аудиту:

через недостатнє обґрунтування реальних потреб у коштах затверджено занижені асигнування, у результаті чого не досягнуто мети реалізації бюджетної програми;

відсутність чітких критеріїв відбору учасників виконання програми спричинила розподіл бюджетних коштів тим одержувачам, які не змогли їх освоїти;

відсутність, неузгодженість нормативно-правової бази щодо порядку проходження бюджетних коштів спричинила дублювання обов'язків учасників програми й уникнення відповідальності за досягнення результатів;

відсутність повної, достовірної та своєчасної інформації, взаємодії учасників бюджетної програми не дозволила оперативно управляти бюджетними коштами;

складна процедура оформлення документів, недоліки в обслуговуванні не сприяли своєчасному і повному використанню бюджетних коштів, у результаті чого роботи не виконано.

За результатами проведеної роботи розробляється програма аудиту, у якій конкретизуються період, мета та процедури аудиту, зазначаються гіпотези аудиту та методи їх дослідження або орієнтовні питання для опрацювання під час аудиту ефективності.

Метою розробки програми аудиту є визначення заходів, які необхідно виконати під час проведення аудиту ефективності, та надання детальної інструкції з роботи. Програма, як правило, погоджується з головним розпорядником бюджетних коштів або з відповідальним виконавцем бюджетної програми.

В окремих випадках, за рішенням керівника органу ДАС, програма аудиту також може погоджуватись з ініціатором його проведення. У разі непогодження головного розпорядника бюджетних коштів або відповідного виконавця бюджетної програми з розробленою програмою аудиту, рішення про мету та процедури проведення аудиту ефективності ухвалює керівник органу ДАС, що його проводить.

Для спрощення процесу узагальнення інформації та забезпечення єдиних підходів до її збору та виду до програми аудиту доцільно розробляти таблиці, анкети тощо.

Другий етап аудиту ефективності бюджетних програм «Проведення аудиту».

Проведення аудиту ефективності складається з трьох стадій, що наведено на рис. 5.6.

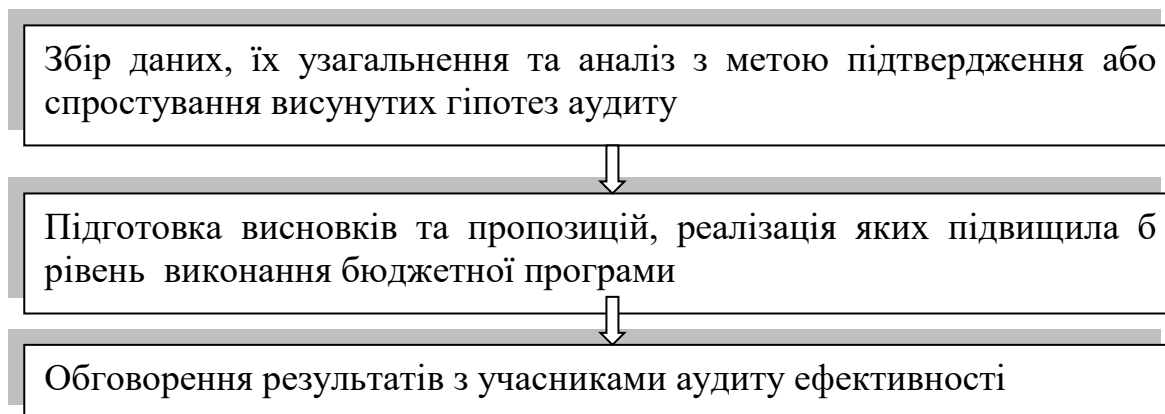


Рис. 5.6. Ланцюг опрацювання даних у процесі проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм

На рівні головного розпорядника бюджетних коштів для спростування чи підтвердження гіпотез аудиту мають бути досліджені такі орієнтовні питання:

1) оцінити, чи мета досліджуваної бюджетної програми пов'язана з метою довгострокової державної програми та чи відповідає функціям головного розпорядника;

2) визначити, чи не дублює та суперечить досліджувана програма іншим програмам;

3) з'ясувати, чи визначав головний розпорядник показники, яких необхідно досягнути кожному виконавцю бюджетної програми, чи правильно вони визначені;

4) дослідити відповідність фактичних отримувачів бюджетних коштів тим, які були визначені на етапі планування, та з'ясувати причини відхилення;

5) дослідити обґрунтованість розрахунків, наявність проектно-кошторисної документації та затвердженого механізму проходження коштів;

6) проаналізувати достатність затверджених обсягів бюджетних коштів для задоволення технологічних потреб, можливість залучення альтернативних джерел фінансування;

7) проаналізувати ефективність запровадженої системи звітності, зокрема стосовно її орієнтації на продукт;

8) визначити, чи звітував головний розпорядник щодо реалізації досліджуваних програм, а також наскільки його звіти надійні;

9) визначити, чи аналізував головний розпорядник можливість реалізації програми іншими шляхами чи засобами;

10) установити, чи регламентовано порядок проведення контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, чи дотримуються встановлені вимоги.

Для з'ясування цих питань дослідженню підлягають такі документи:

нормативно-правові акти, зокрема внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність головного розпорядника та реалізацію бюджетної програми;
стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма);
паспорт бюджетної програми та обґрунтування до неї, кошториси, розрахунки до кошторисів та укладені договори по виконанню програми;
порядок проходження та використання бюджетних коштів;
порядок звітування про результати;
матеріали внутрішнього та зовнішнього контролю;
бухгалтерська та статистична звітність;
внутрішньовідомчі річні звіти за сферою діяльності.

У розпорядників бюджетних коштів (відповідальних виконавців) аналіз зосереджується на механізмах, які дозволяють ефективно управляти бюджетними коштами, виконувати вказівки вищого керівництва та своєчасно надавати надійну фінансову, бухгалтерську та іншу інформацію.

На рівні одержувачів бюджетних коштів необхідно проаналізувати:

а) чи забезпечено єдине трактування наявної нормативно-методологічної бази щодо цільового та ефективного використання бюджетних коштів, чи зрозумілими були вказівки розпорядника бюджетних коштів (відповідального виконавця) та стан їх виконання;

б) чи дозволяла матеріально-технічна база, наявні кадри тощо бути виконавцем бюджетної програми;

в) чи звітність, яка направлялась розпоряднику бюджетних коштів (відповідальному виконавцю), була достовірною;

г) як вплинула ритмічність фінансування на досягнення запланованих результатів.

На рівні користувачів результатами бюджетної програми методом опитування (співбесіди, анкетування, інтерв'ювання) з'ясовується:

а) стан поінформованості громадян про існування досліджуваної програми;

б) стан задоволення попиту громадян у програмі, якістю отриманих соціальних послуг за кошти бюджетної програми;

в) доцільність функціонування досліджуваної бюджетної програми;

г) недоліки та прорахунки при виконанні програми, бачення шляхів їх усунення.

Варто зазначити, що безпосередній керівник аудитора (керівника аудиторської групи) систематично контролює хід проведення аудиту ефективності, виконання його програми, дотримання термінів та обґрунтованість висновків.

5.4. Моніторинг оцінки ефективності бюджетних програм

Для подальшого розвитку програмно-цільового методу в бюджетному процесі та відповідно до ст. 20 Бюджетного кодексу України, у рамках проведення державного аудиту ефективності бюджетних програм здійснюється моніторинг оцінки їх ефективності.

Основні завдання оцінки ефективності бюджетних програм при виконанні державного та місцевих бюджетів:

1) визначення рівня ефективності та результативності бюджетної програми через установлення взаємозв'язку між досягнутими результатами та використаним обсягом бюджетних коштів;
2) визначення ступеня досягнення запланованої мети, виконання завдань бюджетної програми шляхом аналізу виконання результативних показників;
3) виявлення чинників, що перешкоджають виконанню бюджетних програм та досягненню запланованих результативних показників бюджетної програми;
4) розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів;
5) ухвалення управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Оцінка ефективності бюджетних програм передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів.

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється за всіма бюджетними програмами, крім бюджетних програм, за якими не складаються паспорти бюджетних програм²⁴ та за бюджетними програмами, пов'язаними із забезпеченням функціонування апаратів центральних та місцевих органів виконавчої влади, інших державних органів, органів місцевого самоврядування.

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься в бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів, звітах про виконання паспортів бюджетних програм.

Для оцінки ефективності бюджетних програм може використовуватись офіційна державна статистична, фінансова та інша звітність, дані бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, інформація про результати контрольних заходів, проведених службою внутрішнього аудиту розпорядника бюджетних коштів тощо.

Організуюючи проведення оцінки ефективності бюджетних програм, державний аудитор визначає:

1) обсяг і структуру інформації, на базі якої здійснюватиметься оцінка ефективності бюджетних програм, виходячи з особливостей своєї діяльності, мети та завдань кожної бюджетної програми;
2) джерела отримання інформації;
3) порядок та періодичність збору інформації, технологію обробки та аналізу отриманої інформації.

За результатами оцінки ефективності бюджетних програм державні аудитори надають рекомендації щодо підвищення ефективності бюджетних витрат.

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється шляхом аналізу:

1) відповідності бюджетної програми пріоритетам соціально-економічного розвитку країни та окремих галузей економіки (сфер діяльності, регіону);
2) відповідності бюджетної програми плану діяльності головного

²⁴ Правила складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів та звітів про їх виконання Наказ Міністерства фінансів України від 26.08.2014 р. № 836. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1104-14#Text>

розпорядника на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди;
3) відповідності бюджетної програми нормативно-правовим актам, на підставі яких передбачається її виконання;
4) мети, завдань бюджетної програми та напрямів використання бюджетних коштів на предмет реалістичності та доцільності їх виконання у плановому бюджетному періоді, їх спрямованості на досягнення певного результату;
5) результативних показників бюджетної програми, яких передбачається досягти при виконанні бюджетної програми в плановому бюджетному періоді, щодо їх відповідності меті та завданням бюджетної програми;
6) фактичних результатів виконання бюджетної програми за попередні бюджетні періоди;
7) зобов'язань та стану розрахунків за ними.

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється з урахуванням критеріїв та за встановленою формою²⁵.

В оцінці ефективності бюджетної програми, як правило, міститься така інформація:

<i>Пункт</i>	<i>Зміст</i>
У пунктах 1 - 3	наводяться відповідно коди й найменування головного розпорядника, відповідального виконавця бюджетної програми і код функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету, якому відповідає бюджетна програма;
У пункті 4	вказується мета бюджетної програми;
У пункті 5	ефективність бюджетної програми оцінюється за такими критеріями:
у пункті 5.1	«Виконання бюджетної програми за напрямами використання бюджетних коштів»: <ul style="list-style-type: none"> а) проводиться аналіз виконання бюджетної програми на підставі порівняння обсягів проведених видатків (касових видатків) та наданих кредитів з бюджету за звітний рік із обсягами, затвердженими паспортом бюджетної програми, з урахуванням внесених протягом року змін, зокрема за напрямами використання бюджетних коштів; б) наводяться пояснення причин відхилення фактичних показників від планових, зокрема за кожним напрямом використання бюджетних коштів;
у пункті 5.2	"Виконання бюджетної програми за джерелами надходжень спеціального фонду": <ul style="list-style-type: none"> а) проводиться аналіз залишків надходжень спеціального фонду

²⁵ Методичні рекомендації щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм: Наказ Міністерства фінансів України від 17.05.2011 р. № 60. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0608201-11#Text>, п. 5.4

	<p>на початок та на кінець року, зокрема за власними надходженнями та іншими надходженнями спеціального фонду, із поясненням причин їх наявності;</p> <p>б) проводиться аналіз надходжень спеціального фонду, зокрема власних надходжень, надходжень позик, повернення кредитів, інших надходжень спеціального фонду, на підставі порівняння фактичних та планових обсягів із поясненням причин відповідних відхилень;</p>
у пункті 5.3	<p>"Виконання результативних показників бюджетної програми за напрямами використання бюджетних коштів":</p> <p>а) проводиться аналіз виконання результативних показників за напрямами використання бюджетних коштів на підставі порівняння фактичних результативних показників за звітний рік із показниками, затвердженими паспортом бюджетної програми, із поясненням причин розбіжностей між ними (пояснення надаються за кожним показником окремо);</p>
у пункті 5.4	<p>"Виконання показників бюджетної програми порівняно із показниками попереднього року":</p> <p>а) проводиться аналіз динаміки показників бюджетної програми на підставі порівняння обсягів проведених видатків (касових видатків) та наданих кредитів з бюджету за звітний рік із відповідними показниками попереднього року, зокрема за напрямами використання бюджетних коштів, та надаються пояснення щодо збільшення (зменшення) таких обсягів, а також щодо змін у структурі напрямів використання коштів за бюджетною програмою;</p> <p>б) проводиться аналіз виконання результативних показників за напрямами використання бюджетних коштів на підставі порівняння фактичних показників за звітний рік із відповідними показниками попереднього року, та надаються пояснення щодо динаміки результативних показників за відповідним напрямом використання бюджетних коштів.</p>
у пункті 5.5	<p>"Наявність фінансових порушень за результатами контрольних заходів":</p> <p>а) вказуються обсяги виявлених фінансових порушень за бюджетною програмою (зокрема тих, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, та тих, що не призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів);</p> <p>б) обсяги відшкодованих втрат фінансових і матеріальних ресурсів;</p> <p>в) обсяги усунутих інших фінансових порушень.</p>
у пункті 5.6	<p>"Стан фінансової дисципліни":</p> <p>а) проводиться аналіз стану дебіторської та кредиторської заборгованостей, зокрема прострочених, і вказуються причини наявності або збільшення обсягів дебіторської та кредиторської</p>

	заборгованостей, у тому числі прострочених.
У пункті 6	<p>наводиться узагальнений висновок щодо:</p> <p>а) актуальності бюджетної програми – зазначається ступінь задоволення державних, місцевих потреб у процесі реалізації програми, чи залишається програма актуальною для подальшої її реалізації, чи мало місце дублювання заходів програми та заходів інших програм;</p> <p>б) ефективності бюджетної програми – визначаються рівень досягнення мети та виконання завдань програми при використанні відповідного обсягу бюджетних коштів, можливості досягнення кращих результатів при використанні цих коштів, зазначаються недоліки та упущення організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, а також пов'язані з неналежним виконанням головним розпорядником функції з управління бюджетними коштами (зокрема несвоечасність затвердження паспортів бюджетних програм та порядків використання бюджетних коштів, недотримання порядків використання бюджетних коштів, неналежна організація проведення державних закупівель, неналежна організація роботи із розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів тощо), а також надаються пропозиції щодо усунення недоліків при виконанні бюджетної програми та покращання управління бюджетними коштами;</p> <p>в) корисності бюджетної програми – зазначаються соціально-економічні наслідки впровадження програми, перешкоди, які завадили досягненню необхідних результатів програми;</p> <p>г) довгострокових наслідків бюджетної програми – вказується, чи будуть результати програми використовуватись після завершення її реалізації.</p>

Усі результативні показники бюджетної програми поділяються на стимулятори та дестимулятори:

<p><i>Показники-стимулятори</i> – результативні показники, для яких виконання планових значень бажане і має позитивний вплив на результат програми (наприклад, показником-стимулятором є кількість користувачів послуг, частка працевлаштованих, частка пільговиків, які отримали санаторно-курортне лікування, середня завантаженість залу тощо).</p>
<p><i>Показники-дестимулятори</i> – це результативні показники, для яких перевиконання планових значень має негативний ефект на результативність програми (наприклад, показником-дестимулятором є рівень смертності, втрати енергоенергії, затрат на проведення одного заходу тощо).</p>

Шкала аналізу ефективності бюджетної програми складається із трьох ступенів:

<i>Ефективність бюджетної програми</i>	<i>Кількість балів (пропонована шкала)</i>
Висока ефективність бюджетної програми	215 і більше балів
Середня ефективність бюджетної програми	190-215 балів
Низька ефективність бюджетної програми	менше 190 балів

Методика аналізу передбачає порівняння фактичних показників виконання програми (показників ефективності та якості) із запланованими на звітній бюджетний період та з відповідними показниками попередніх періодів за алгоритмами, наведеними в таблиці 5.4.

Таблиця 5.4

Показники ефективності та якості виконання бюджетних програм

<i>Показник</i>	<i>Алгоритм розрахунку</i>	<i>Значення</i>
а) для розрахунку середнього індексу виконання показників ефективності бюджетної програми	$I_{ef} = \sum (П_{ef.факт} / П_{ef.план}) / Z_{ef} \times 100$	$\sum (П_{ef.факт} / П_{ef.план})$ – це сума співвідношення фактичних та планових значень усіх показників ефективності, що входять до бюджетної програми; Z_{ef} – кількість показників ефективності бюджетної програми;
б) для розрахунку середнього індексу виконання показників якості бюджетної програми	$I_{як} = \sum (П_{як.факт} / П_{як.план}) / Z_{як} \times 100$	$\sum (П_{як.факт} / П_{як.план})$ – це сума співвідношення фактичних та планових значень усіх показників якості, що входять до бюджетної програми; $Z_{як}$ – кількість показників якості бюджетної програми;
в) для порівняння результативності бюджетної програми із показниками попередніх періодів	$I_1 = I_{ef}^{звіт} / I_{ef}^{баз}$	<i>звіт, баз</i> – підпорядковані індекси, що характеризують величини відповідного звітнього та попереднього бюджетних періодів; I_1 – середній індекс виконання показників ефективності бюджетної програми, розрахований за вищенаведеною формулою.

Ефективність бюджетної програми визначається на основі порівняння суми набраних балів за кожним із параметрів оцінки з вищезазначеною шкалою оцінки.

Для розрахунку кількості набраних балів за параметром порівняння результативності бюджетної програми з показниками попередніх періодів використовується шкала, наведена в таблиці 5.5.

Таблиця 5.5

Критерії оцінки результативності бюджетної програми

<i>Критерії оцінки</i>	<i>Кількість балів</i>
$I_1 < 0,85$	0
$0,85 < I_1 < 1$	15
$I_1 \geq 1$	25

Доцільно звернути увагу, що при розрахунку показників-дестимуляторів потрібно використовувати обернене значення:

$$P_i \text{ план} / P_i \text{ факт} \quad (5.1)$$

Якщо фактичні значення показника значно перевищують запланований показник ($P_i \text{ план} / P_i \text{ факт} \geq 1,5$), тоді такий коефіцієнт ураховується лише за умови детального аналізу та обґрунтованості того, що це відбулося не через зниження планового показника. В іншому разі такий показник не береться до уваги при розрахунках.

5.5. Оформлення результатів аудиту ефективності виконання бюджетних програм

Результати аудиторського дослідження відображаються в аудиторському звіті.

Аудиторський звіт – письмовий документ, у якому керівник аудиторської групи (аудитор) повідомляє про обсяги та результати виконаного аудиту ефективності виконання бюджетної програми.

Аудиторський звіт має бути написаний відповідно до специфіки користувачів, для яких він призначений. Варто зазначити, що аудиторський звіт викладається в довільній формі, але має чітко визначену структуру. Крім того, він має виключати можливість двоякого трактування та нечіткість і містити тільки ту інформацію,

яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними й достовірними фактами аудиторського дослідження.

Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення – короткими й чіткими. Кожне слово повинно бути точним і недвозначним. Слід уникати сленгових виразів, специфічних технічних термінів, повторів, літературних цитат. Звіт не повинен містити будь-яких обвинувачень щодо порушень, помилок або невідповідностей. За можливості інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують установлені факти, можуть бути оформлені як додатки до звіту.

При посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно в тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. Для незагромадження текстової частини аудиторського звіту посилання на джерела інформації в тексті позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному в переліку, який є додатком до аудиторського звіту.

Типовий аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) має таку структуру:

Резюме (супровідний лист)
Вступ
Фонова інформація
Причини проведення аудиту
Розділ 1. Структура аудиту
Розділ 2. Опис досліджуваної бюджетної програми
Розділ 3. Результати аудиту
Розділ 4. Висновки аудиту
Розділ 5. Пропозиції
Розділ 6. Джерела інформації
Додатки

Розглянемо зміст структури аудиторського звіту. Так, зокрема, „резюме (супровідний лист)” – це короткий зміст проведеного аудиту ефективності (участі в аудиті ефективності) з описом найважливіших моментів (мети, методів, результатів, висновків аудиту ефективності), який призначено для тих, хто не має часу для вивчення всього звіту, але повинен зосередитись на найважливіших його аспектах.

„Вступ” може включати коротку характеристику сфери діяльності, у якій реалізується досліджувана бюджетна програма, опис мети та механізму державного фінансування, результати

попередніх контрольних заходів, причини проведення аудиту ефективності саме відібраної теми.

У розділі „Структура аудиту” описується процес організації та поетапне здійснення роботи аудиторів. Цей розділ має бути коротким і надавати інформацію щодо масштабності досліджень, методів збирання даних, учасників дослідження.

У розділі „Опис об'єкта аудиту” надається інформація щодо мети і напрямів упровадження бюджетної програми, її учасників, запланованих і досягнутих результатів. У цьому розділі надається оцінка ефективності програми, а також зазначається проблема аудиту.

У розділі „Результати” наводяться гіпотези аудиту щодо неефективного управління ресурсами держави, які досліджувались, стисло виписується процедура дослідження та наводяться результати, які підтверджують або спростовують ці гіпотези. Цей розділ аудиторського звіту найбільший за обсягом. Зведені розрахунки, анкети, аналітичні матеріали, які підтверджують результати аудиту ефективності, у разі необхідності залучаються до аудиторського звіту як додатки. У тексті цього розділу наводяться лише узагальнені дані, іноді з наведенням 1-2 прикладів.

У розділі „Висновки” підбиваються підсумки проведеного аудиту ефективності, а саме: надається висновок щодо ефективності бюджетної програми, коротко наводяться причини неефективного використання ресурсів держави.

У розділі „Пропозиції” пропонуються необхідні дії щодо проведення якісних змін в управлінні ресурсами держави, підвищення ефективності використання бюджетних коштів, які повинні ґрунтуватися на результатах аудиту ефективності. При складанні цього розділу слід додержуватись таких вимог до пропозицій:

мають 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 й реальними, щоб їх можливо було впровадити;

по можливості мають бути диференційовані за рівнями та виконавцями.

Під час складання пропозицій аудитор повинен передбачити їх майбутній корисний вплив на виконання бюджетної програми. При цьому може очікуватися: зменшення витрат, досягнення аналогічних

результатів за менших затратах ресурсів, чіткіше визначення програмних цілей, збільшення користі для юридичних і фізичних осіб, підвищення якості продукції, удосконалення процесів планування, управління, контролю тощо.

Розділ „Джерела інформації” містить перелік нормативно-інструктивних документів, облікових та звітних форм, інформаційних та аналітичних матеріалів, на які аудитор посилається в аудиторському звіті.

Третій етап «Реалізація результатів аудиту».

Проект аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) передається для обговорення розпоряднику бюджетних коштів (виконавцю). Не виключено, що оцінка стану виконання бюджетної програми може стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження мають бути враховані. Результати обговорення проекту звіту (інформації) оформляються протоколом (рис. 5.7).

ПРОТОКОЛ погодження проекту аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності)	

(посадова особа органу ДАС, що здійснив аудит ефективності)	
та _____	
(посадова особа розпорядника бюджетних коштів (виконавця))	
розглянули та обговорили проект аудиторського звіту за темою	

(найменування теми аудиту ефективності)	
Невраховані органом ДАС зауваження розпорядника бюджетних коштів (виконавця) до аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) наведено в додатку, що є невід'ємною частиною цього протоколу.	
_____	_____
(посада працівника органу ДАС)	(посада працівника розпорядника бюджетних коштів (виконавця))
_____	_____
(ініціали, прізвище)	(ініціали, прізвище)
"__" _____ 20__ р.	"__" _____ 20__ р.

Рис. 5.7. Протокол погодження проекту аудиторського звіту

Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) приймається керівництвом органу ДАС, що проводив аудит ефективності.

Аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) може направлятись Верховній Раді України, Секретаріату Президента України, Кабінету Міністрів України, Мінфіну, відповідним органам державної влади та місцевого самоврядування, які причетні до виконання бюджетних програм, головному розпоряднику бюджетних коштів, а також зацікавленим науковцям, закладам освіти, підприємствам, установам та організаціям тощо.

Аудиторський звіт ефективності виконання програми державного бюджету може вноситись на розгляд колегії головного розпорядника бюджетних коштів чи Міністерства фінансів України.

Слід зазначити, що аудиторські звіти регіональних програм та інформацій про участь в аудиті ефективності програм державного бюджету можуть вноситись на розгляд колегії обласних (районних) державних адміністрацій, засідань міськвиконкомів, а також на розгляд сесій місцевих рад, якими затверджено регіональну програму, аудит ефективності якої проводився.

Відповідно до вимог законодавчих та нормативних актів, орган ДАС обов'язково здійснює моніторинг та облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті (інформації про участь в аудиті ефективності) пропозицій.

ПИТАННЯ ДО САМОКОНТРОЛЮ

1. У чому необхідність проведення державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм?
2. Що таке бюджетна програма?
3. Яка мета аудиту ефективності виконання бюджетних програм?
4. Що таке результативні показники бюджетної програми?
5. Що є предметом аудиту ефективності виконання бюджетних програм?

6. Які існують результативні показники виконання бюджетних програм?
7. Що таке показники якості та ефективності?
8. Яким вимогам повинні відповідати прийоми та процедури аудиту виконання бюджетних програм?
9. Якими особами може проводитися аудит виконання бюджетних програм?
10. Яка схема організації та проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм?
11. У який спосіб відбувається підготовка до проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм?
12. Які джерела інформації використовує державний аудитор під час підготовки до проведення аудиту ефективності?
13. Із чого починається етап державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм «попередній аудит»?
14. Що необхідно зробити в разі недостатності показників паспорта бюджетної програми або за відсутності чітко визначених показників виконання бюджетної програми?
15. Які дані свідчать про недостатньо ефективне виконання бюджетних програм?
16. Які дії застосовує ДАС в разі отримання ефективної оцінки виконання бюджетних програм?
17. Які існують проблеми аудиту ефективності?
18. Що визначається на підставі аналізу зібраних даних?
19. Що розглядають як гіпотези аудиту ефективності виконання бюджетних програм?
20. Яка мета розроблення програми аудиту ефективності виконання бюджетних програм?
21. Що передбачає етап проведення аудиту?
22. На чому зосереджується аналіз у розпорядників бюджетних коштів (відповідальних виконавців)?
23. За допомогою якого методу з'ясовується ефективність виконання бюджетної програми на рівні користувачів результатами бюджетної програми?
24. Що з'ясовується на рівні користувачів результатами бюджетної програми?
25. Що таке аудиторський звіт?
26. Які вимоги висуваються до аудиторського звіту?
27. Яку структуру має типовий аудиторський звіт?

28. Яких вимог дотримуються при написанні пропозицій за результатами аудиту ефективності виконання бюджетних програм?

29. Як відбувається реалізація результатів аудиту ефективності виконання бюджетних програм?

ТЕСТИ

1. Основні завдання аудиту ефективності виконання бюджетних програм органами Державної аудиторської служби України (обрати найбільш повну відповідь):

А оцінка ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, зокрема зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування

Б виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми

В оцінка ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, зокрема зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування; виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми; визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників

Г оцінка ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, зокрема зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування; виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми; визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників; притягнення до відповідальності винних осіб

2. Результативні показники бюджетних програм мають відповідати таким критеріям, як

- А реалістичність, актуальність, суспільна значимість
- Б обґрунтованість, законність, доцільність
- В ефективність, точність, системність
- Г реалістичність, обґрунтованість, законність, системність

3. Об'єктом аудиту ефективності виконання бюджетних програм є:

- А бюджетні кошти, спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми
- Б бюджетна установа
- В фінансові ресурси підконтрольного суб'єкта, що спрямовуються на досягнення поставлених цілей
- Г результативні показники виконання бюджетної програми

4. Обсяги та структуру ресурсів, які забезпечують виконання бюджетної програми, характеризують структуру витрат бюджетної програми та можуть включати штатну чисельність працівників бюджетної установи, визначають за рахунок

- А показників затрат
- Б показників продукту
- В показників ефективності та якості
- Г показників затрат та проказників продукту

5. Результати діяльності головного розпорядника за відповідний бюджетний період у межах бюджетної програми, можуть відображати обсяг виробленої продукції, наданих державних послуг встановлюють за рахунок:

- А показників затрат
- Б показників продукту
- В показників ефективності та якості
- Г показників затрат та показників економії

6. Прийоми та процедури державного аудиту виконання бюджетних програм включають (обрати найбільш повну відповідь):

А аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій у сфері реалізації бюджетної програми, стосовно якої проводиться аудит

ефективності; аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів; аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності

Б аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів; аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності

В аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності

Г аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій у сфері реалізації бюджетної програми, стосовно якої проводиться аудит ефективності

7. Під час підготовки до проведення аудиту ефективності державний аудитор здійснює (обрати найбільш повну відповідь)

А попереднє ознайомлення з бюджетною програмою; визначення проблем у виконанні бюджетної програми (гіпотез аудиту), підготовка програми та її узгодження з головним розпорядником бюджетних коштів за програмою (відповідальним виконавцем)

Б вивчення інформації про використання паспорта бюджетної програми, її результативних показників

В попереднє ознайомлення з бюджетною програмою; вивчення інформації про використання паспорта бюджетної програми, її результативних показників, визначення проблем у виконанні бюджетної програми (гіпотез аудиту), підготовка програми та її узгодження з головним розпорядником бюджетних коштів за програмою (відповідальним виконавцем)

Г попереднє ознайомлення з бюджетною програмою; вивчення інформації про використання паспорта бюджетної програми, її результативних показників, визначення проблем у виконанні бюджетної програми (гіпотез аудиту), підготовка програми та її узгодження з головним розпорядником бюджетних коштів за програмою (відповідальним виконавцем); ознайомлення відповідальних виконавців з програмою

8. Виконання бюджетної програми може бути оцінено як

А ефективне, недостатньо ефективне, неефективне

Б якісне, недостатньо якісне, неякісне

В результативне, недостатньо результативне, не результативне

Г високоефективне, ефективне, неефективне

9. Рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості перевищував або дорівнював рівню забезпеченого фінансування свідчить про

- А ефективність виконання бюджетних програм
- Б якісне виконання бюджетних програм
- В результативне виконання бюджетних програм
- Г якісне та цільове виконання бюджетних програм

10. Якщо основна увага приділяється результативності (досягненню визначеного результату), то проблемою аудиту може бути питання:

А Чи існують шляхи підвищити вплив бюджетної програми на зменшення негативних тенденцій (збільшення позитивного впливу) у досліджуваній сфері?

Б Чому не забезпечено виконання показників продукту програми?

В Чи існують шляхи зменшення вартості продукту бюджетної програми?

Г Чому не забезпечено зменшення вартості продукту бюджетної програми?

11. Після визначення проблеми аудиту для підготовки програми аудиту збираються дані з різних джерел, що характеризують бюджетну програму, а саме (обрати найбільш повну відповідь) :

А інформація про діяльність головного розпорядника бюджетних коштів за програмою (відповідального виконавця) та його органів на місцях; механізми управління та форми контролю головного розпорядника за виконанням програми; законодавче, економічне та інше середовище, заходи для забезпечення функціонування бюджетної програми

Б механізми управління та форми контролю головного розпорядника за виконанням програми; законодавче, економічне та інше середовище, заходи для забезпечення функціонування бюджетної програми

В законодавче, економічне та інше середовище, заходи для забезпечення функціонування бюджетної програми

Г інформація про діяльність головного розпорядника бюджетних коштів за програмою (відповідального виконавця) та його органів на місцях; механізми управління та форми контролю головного розпорядника за виконанням програми; законодавче, економічне та інше середовище, заходи для забезпечення функціонування бюджетної програми, професійний досвід керівництва головного розпорядника бюджетних коштів за програмою (відповідального виконавця) та його органів на місцях

12. Прикладом гіпотези аудиту є (обрати найбільш повну відповідь) :

А через недостатнє обґрунтування реальних потреб у коштах затверджено занижені асигнування, у результаті чого не досягнуто мети реалізації бюджетної програми; відсутність чітких критеріїв відбору учасників виконання програми спричинила розподіл бюджетних коштів тим одержувачам, які не змогли їх освоїти; відсутність, неузгодженість нормативно-правової бази щодо порядку проходження бюджетних коштів спричинила дублювання обов'язків учасників програми та уникнення відповідальності за досягнення результатів

Б відсутність чітких критеріїв відбору учасників виконання програми спричинила розподіл бюджетних коштів тим одержувачам, які не змогли їх освоїти

В відсутність, неузгодженість нормативно-правової бази щодо порядку проходження бюджетних коштів спричинила дублювання обов'язків учасників програми та уникнення відповідальності за досягнення результатів

Г відсутність чітких критеріїв відбору учасників виконання програми спричинила розподіл бюджетних коштів тим одержувачам, які не змогли їх освоїти; відсутність, неузгодженість нормативно-правової бази щодо порядку проходження бюджетних коштів спричинила дублювання обов'язків учасників програми та уникнення відповідальності за досягнення результатів

13. Ланцюг опрацювання даних у процесі проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм включає:

А аналіз даних; підготовку висновків та пропозицій; обговорення результатів з учасниками аудиту ефективності

Б збір даних, їх узагальнення та аналіз для підтвердження або спростування висунутих гіпотез аудиту; підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень виконання бюджетної програми; обговорення результатів з учасниками аудиту ефективності

В збір даних, їх узагальнення та аналіз для підтвердження або спростування висунутих гіпотез аудиту; оформлення результатів; підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень виконання бюджетної програми; обговорення результатів з учасниками аудиту ефективності; контроль за результатами аудиту

Г узагальнення та аналіз даних; оформлення результатів; підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень виконання бюджетної програми

14. На рівні головного розпорядника бюджетних коштів для спростування чи підтвердження гіпотез аудиту мають бути досліджені такі орієнтовні питання (обрати найбільш повну відповідь) :

А оцінити, чи мета досліджуваної бюджетної програми пов'язана з метою довгострокової державної програми та чи відповідає функціям головного розпорядника; визначити, чи не дублює та суперечить досліджувана програма іншим програмам; з'ясувати, чи визначав головний розпорядник показники, яких необхідно досягнути кожному виконавцю бюджетної програми, чи правильно вони визначені

Б визначити, чи не дублює та суперечить досліджувана програма іншим програмам; з'ясувати, чи визначав головний розпорядник показники, яких необхідно досягнути кожному виконавцю бюджетної програми, чи правильно вони визначені

В з'ясувати, чи визначав головний розпорядник показники, яких необхідно досягнути кожному виконавцю бюджетної програми, чи правильно вони визначені

Г оцінити, чи мета досліджуваної бюджетної програми пов'язана з метою довгострокової державної програми та чи відповідає функціям головного розпорядника; з'ясувати, чи визначав головний розпорядник показники, яких необхідно досягнути кожному виконавцю бюджетної програми, чи правильно вони визначені

15. Питання, які не досліджуються на рівні головного розпорядника бюджетних коштів для спростування чи підтвердження гіпотез аудиту:

А з'ясувати причини відхилення фактичних отримувачів бюджетних коштів від тих, які були визначені на етапі планування

Б дослідити обґрунтованість розрахунків, наявність проектно-кошторисної документації та затвердженого механізму проходження коштів

В визначити, чи аналізував законодавець та розробник бюджетної програми можливість реалізації програми іншими шляхами чи засобами

Г дослідити відповідність фактичних отримувачів бюджетних коштів тим, які були визначені на етапі планування

16. Документи, які підлягають дослідженню під час аудиту ефективності виконання бюджетних програм (обрати найбільш повну відповідь) :

А нормативно-правові акти, зокрема внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність головного розпорядника та реалізацію бюджетної програми; стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма); паспорт бюджетної програми та обґрунтування до неї, кошториси, розрахунки до кошторисів та укладені договори з виконання програми

Б стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма); паспорт бюджетної програми та обґрунтування до неї, кошториси, розрахунки до кошторисів та укладені договори з виконання програми

В паспорт бюджетної програми та обґрунтування до неї, кошториси, розрахунки до кошторисів та укладені договори з виконання програми

Г нормативно-правові акти, зокрема внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність головного розпорядника та реалізацію бюджетної програми

17. Документи, що не досліджуються під час аудиту ефективності виконання бюджетних програм:

А порядок звітування про результати

Б порядок дотримання трудового законодавства

В матеріали внутрішнього контролю

Г матеріали зовнішнього контролю

18. Гіпотези аудиту ефективності виконання бюджетних програм – це

А виявлені аудитором проблеми, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми

Б рекомендації аудитора за результатами аудиту ефективності виконання бюджетних програм

В припущення аудитора (здогад) щодо причини виникнення та існування проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми

Г виявлені аудитором проблеми, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми та рекомендації аудитора за результатами аудиту ефективності виконання бюджетних програм

19. Результативні показники бюджетної програми поділяються на

А стимулятори та дестимулятори

Б позитивні, негативні, нейтральні

В стимулятори, постстимулятори, нейтральні, дестимулятори

Г позитивні й негативні

20. Метою розробки програми аудиту ефективності виконання бюджетної програми є:

А визначення ефективності та результативності бюджетної програми та винайдення шляхів їх підвищення

Б виявлення ризиків, пов'язаних із реалізацією бюджетної програми та досягненням очікуваних результатів

В визначення заходів, які необхідно виконати під час проведення аудиту ефективності, та надання детальної інструкції з роботи

Г забезпечення прозорості використання бюджетних коштів, задоволення потреб суспільства в інформації щодо ефективності та результативності використання бюджетних коштів та досягнутих результатів

ТЕМА 6. ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

6.1. Місцеві бюджети як об'єкт державного аудиту ефективності.

6.2. Організаційно-правові засади державного фінансового аудиту місцевих бюджетів.

6.3. Методика проведення державного аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів.

Основні терміни та поняття: аудиторський звіт, гіпотеза аудиту, ефективність, місцеві бюджети, програма аудиту, фінансові ресурси, фонова інформація.

6.1. Місцеві бюджети як об'єкт державного аудиту ефективності

Місцеві бюджети – це фінансова основа діяльності місцевих органів влади та самоврядування, від ефективного виконання яких залежить добробут громадян та якість послуг, гарантованих державою. З року в рік вони набувають усе більшої ваги як за обсягом фінансових ресурсів держави, так і у розв'язанні соціально-економічних проблем регіонів, де проживає переважна більшість населення України.

Обсяги фінансових ресурсів, які перебувають у розпорядженні місцевих органів влади, постійно зростають (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Обсяги фінансових ресурсів місцевих бюджетів за період
2000–2020 рр.

Роки	Доходи місцевих бюджетів, млрд грн		Видатки місцевих бюджетів, млрд грн	
	без урахування трансфертів	з урахуванням трансфертів	без урахування трансфертів	з урахуванням трансфертів
2000	14,3	18,7	17,0	18,4
2005	30,3	53,7	52,1	53,5
2010	80,5	159,4	153,1	159,8
2011	86,6	181,5	178,3	181,0
2012	100,8	225,3	221,2	222,6
2013	105,2	221,0	218,2	219,9

2014	101,1	231,7	223,5	225,6
2015	120,5	294,5	276,9	280,1
2016	170,7	366,1	346,2	350,5
2017	229,5	502,1	490,1	496,1
2018	263,5	562,4	546,2	570,6
2019	300,2	560,5	611,1	566,2
2020	311,3	471,5	522,5	478,1

Джерело: складено за даними Міністерства фінансів України

Варто зазначити, що в Україні кількість місцевих бюджетів чи не найбільша в Європі: на 01.01.2021 р. в нашій країні налічувалося 1952 місцевих бюджетів, із яких 25 – обласні бюджети, бюджет АРК, 13 – бюджети міст республіканського / обласного значення, 136 – районні бюджети, 1469 – бюджети об'єднаних територіальних громад, 35 – бюджети районів у містах обласного значення, 6 – бюджети міст районного значення, 39 – бюджети селищ міського типу, 229 – бюджети сільських рад.

Слід зазначити, що в результаті ухвалених 2015 року змін до Бюджетного кодексу України²⁶ розширюються права місцевих органів влади і, насамперед, щодо самостійності ухвалення рішень із формування та використання бюджетних коштів. Це сприятиме формуванню нових прогресивних відносин в управлінні бюджетними ресурсами; визначенню на законодавчому рівні чітких бюджетних прав і рівня відповідальності двох рівноправних гілок влади – уряду та місцевого самоврядування; комплексному вирішенню питань територіальних громад; збільшенню мотивацій до нарощування дохідної бази місцевих бюджетів.

У цілому ресурс місцевих бюджетів на 2015 рік склав 266,9 млрд гривень, що на 20,6% більше, ніж 2014 року, у результаті питома вага місцевих бюджетів у зведеному бюджеті склала 54,6% проти 52,1% у 2014 році.

Отже, місцеві бюджети завдяки запровадженню нової моделі фінансового забезпечення отримали додатковий ресурс на виконання повноважень, які є функціями держави й передані на виконання місцевим органам влади, у сумі 22,7 млрд грн. Водночас зростання обсягів та зміни структури місцевих фінансів вимагають перегляду

²⁶ Про внесення змін до Бюджетного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 10.02.2015 р. № 176-VIII.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/176-19#Text>

підходів до організації державного фінансового контролю за їх виконанням.

6.2. Організаційно-правові засади державного фінансового аудиту місцевих бюджетів

Згідно із законодавством функція контролю за використанням коштів місцевих бюджетів покладена на Міністерство фінансів України, Державну аудиторську службу України, органи Державної казначейської служби України, місцеві державні адміністрації.

Так, зокрема метою реалізації статті 113 Бюджетного кодексу України²⁷ щодо здійснення контролю за ефективним використанням коштів місцевих бюджетів та статті 8 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»²⁸ державні фінансові інспекції здійснюють аудит ефективності виконання місцевих бюджетів відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів»²⁹.

Аудит виконання місцевого бюджету проводиться стосовно окремого бюджету певної адміністративно-територіальної одиниці або стосовно зведеного бюджету областей, АР Крим, міст Києва та Севастополя, зведених бюджетів міст та районів.

Аудит проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Тому основними завданнями аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів є:

²⁷ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

²⁸ Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

²⁹ Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів: Постанова Кабінету Міністрів України від від 12.05.2007 р. № 698. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF#Text>

оцінка ефективності використання коштів місцевих бюджетів, земельних ресурсів, комунального майна, інших активів, функціонування системи внутрішнього контролю;
оцінка діяльності місцевих органів виконавчої влади, самоврядування, головних розпорядників, розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів на всіх стадіях бюджетного процесу;
надання оцінки формування та рівня виконання місцевого бюджету;
установлення причин, що негативно впливають на стан формування та виконання місцевих бюджетів, використання активів територіальних громад, забезпечення належного рівня державних соціальних стандартів та державних соціальних гарантій громадянам;
визначення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним та комунальним майном, зокрема можливості збільшення доходів бюджету.

До нормативно-правових актів, що використовуються під час проведення аудиту місцевих бюджетів, відносять:

1. Про добровільне об'єднання територіальних громад: Закон України від 05.02.2015 р. № 157–VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/157-19>.

2. Про засади державної регіональної політики: Закон України від від 05.02.2015 р. № 156-VIII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/156-19>.

3. Про співробітництво територіальних громад: Закон України від 17.06.2014 р. № 1508–VII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1508-18>.

4. Про співробітництво територіальних громад» в частині організації та юридичного оформлення співробітництва: Методичні рекомендації щодо практичного застосування положень Закону України. URL: http://uaror.org.ua/wpcontent/uploads/2014/10/metodychka_a4_normal.doc.

5. Про Порядок та Умови надання медичної субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.01.2015 р. № 11. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/11-2015-%D0%BF>.

6. Про Порядок та Умови надання освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам: Постанова Кабінету Міністрів України від 14.01.2015 р. № 6. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/6-2015-%D0%BF>.

7. Про Порядок та Умови надання субвенції на підготовку робітничих кадрів з державного бюджету місцевим бюджетам:

Постанова Кабінету Міністрів України від 14.01.2015 р. № 7. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/7-2015-%D0%BF>.

8. Державна стратегія регіонального розвитку на період до 2020 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 р. № 385. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/385-2014-%D0%BF>.

Аудит виконання місцевого бюджету здійснюється органами Державної аудиторської служби України відповідно до планів контрольних заходів³⁰. Однак він може проводитись за участю фахівців Мінфіну, органів державної податкової служби, фінансових управлінь державних адміністрацій та інших органів державного фінансового контролю. За необхідності посилення координації дій фахівців органів, що братимуть участь в аудиті, за дорученням голови обласної (міської, районної) державної адміністрації можуть створюватися робочі групи з представників різних органів державного фінансового контролю для проведення аудиту.

Відбір місцевих бюджетів, щодо яких має проводитись аудит ефективності, здійснюється відповідно до критеріїв Положення про планування контрольно-ревізійної роботи Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами³¹.

Період аудиту ефективності виконання місцевого бюджету повинен бути обраний не меншим ніж 2 роки, оскільки це дозволяє оцінити показники місцевого бюджету в динаміці, визначити характер причин, що впливають на ефективність виконання бюджетного процесу (разовий або триваючий). Водночас для порівняння окремих показників бюджету в динаміці може використовуватись і більший період.

Варто зазначити, що аудит виконання місцевого бюджету, як правило, розпочинається одночасно з ревізією поточного рахунку, обраного для дослідження місцевого бюджету.

Повідомлення про проведення аудиту надсилається не пізніше ніж за 10 (десять) календарних днів до початку його проведення відповідній місцевій держадміністрації та/або органу місцевого самоврядування.

³⁰ Порядок планування заходів державного фінансового контролю органами державного фінансового контролю: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.08.2001р. № 955. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF#Text>

³¹ Положення про планування контрольно-ревізійної роботи Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами: Наказ Головки КРУ України від 26.10.2005 р. № 319. URL: https://www.dasu.gov.ua/attachments/b96199d8-3439-48a4-b5dfe8bbb6901a71_%D0%94%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BA1.doc

Для проведення аудиту контролюючий орган збирає від об'єкта контролю – органу державної влади та/або органу місцевого самоврядування, підприємства, установи та організації відомості про фактори, що впливають на формування, і дані про виконання дохідної та видаткової частини бюджету шляхом надіслання запиту або безпосередньо за місцезнаходженням об'єкта.

Для збирання даних за місцезнаходженням підконтрольного суб'єкта посадовій особі контролюючого органу видається направлення встановленого зразка, підписане керівником такого органу та скріплене печаткою, яке зазначена посадова особа зобов'язана надати керівникові об'єкта контролю.

Здійснюючи аудит виконання місцевого бюджету, державні аудитори вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають певним обставинам. Ці прийоми та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки. До них, зокрема, відносять:

- ✓ аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій стосовно досліджуваного бюджету;

- ✓ аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів, зокрема державного фінансового аудиту виконання програм, що фінансуються з досліджуваного бюджету;

- ✓ аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;

- ✓ інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетного процесу та громадян для встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово);

- ✓ одержання інформації від юридичних осіб.

У процесі аудиту ефективності виконання місцевого бюджету здійснюється збирання даних від органів державної влади та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій щодо факторів, які впливають на формування доходів місцевого бюджету, використання бюджетних коштів, державного й комунального майна.

Процес збирання в органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій відповідних даних здійснюється через направлення запитів на їхню адресу, а в учасників бюджетного процесу – також за місцем їх безпосереднього знаходження.

Для збирання даних за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу посадовій особі органу ДАС України видається направлення встановленого зразка, підписане керівником відповідного органу ДАС України та скріплене печаткою цього органу.

Суб'єкт контролю також має визначити певні критерії та методи, які ним використовуються під час проведення аудиту. Наприклад, у Звіті Рахункової палати «Про результати аудиту ефективності використання у 2020 р. коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на проведення виборів депутатів місцевих рад і сільських, селищних, міських голів»³² було визначено такі критерії:

щодо оцінки законності ухвалення управлінських рішень: ступінь відповідності управлінських рішень Центральної виборчої комісії (далі – ЦВК) і розпорядників бюджетних коштів та здійснених ними господарських операцій нормативно-правовим актам, що регламентують порядок планування, одержання, розподілу та використання бюджетних коштів;

щодо обґрунтованості планування витрат бюджету: обґрунтованість планування бюджетних коштів на підготовку і проведення у 2020 році виборів депутатів місцевих рад та сільських, селищних, міських голів;

щодо оцінки результативності використання коштів субвенції з державного бюджету: ступінь виконання ЦВК визначених Законом України “Про Центральну виборчу комісію” та Виборчим кодексом України повноважень у частині використання коштів державного бюджету на заходи з підготовки і проведення виборів депутатів місцевих рад та сільських, селищних, міських голів; повнота виконання ТВК функцій розпорядників бюджетних коштів;

щодо оцінки економності використання коштів субвенції з державного бюджету: ступінь досягнення запланованих цілей за результатами використання коштів субвенції при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів;

³² Звіт про результати аудиту ефективності використання у 2020 році коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на проведення виборів депутатів місцевих рад і сільських, селищних, міських голів: Ршення Рахункової палати від 27.07.2021 № 16–2. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/16-2_2021/Zvit_16-2_2021.pdf

щодо оцінки продуктивності використання коштів субвенції з державного бюджету: ступінь досягнення найкращого співвідношення між результатами й розмірами коштів субвенції, використаних для їх досягнення;

щодо оцінки ефективності внутрішнього контролю: ступінь спроможності внутрішнього контролю ЦВК та розпорядників бюджетних коштів попереджувати незаконне та неефективне їх використання.

У Звіті Рахункова палата також зазначає, що під час аудиту основну увагу приділено оцінці законності, своєчасності та повноти управлінських рішень ЦВК та розпорядників бюджетних коштів. При цьому застосовано такі методи:

- ✓ аналіз нормативно-правових, розпорядчих, інших актів та документів, що регламентують порядок планування, виділення й використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на проведення виборів депутатів місцевих рад і сільських, селищних, міських голів;

- ✓ аналіз показників фінансової, бюджетної та статистичної звітності;

- ✓ перевірка та аналіз кошторисів, звітів про їх виконання, первинних бухгалтерських, фінансових та інших документів, що були підставою для здійснення операцій з бюджетними коштами, оцінка правильності відображення фінансових операцій у бухгалтерському обліку та звітності;

- ✓ документальна та фактична перевірка фінансово-господарських операцій;

- ✓ аналіз та, за необхідності, перевірка інформації, одержаної на запит аудиторів;

- ✓ ознайомлення, опитування, обстеження, порівняння; проведення аналітичних розрахунків; аналіз матеріалів засобів масової інформації, інтернет-видань тощо.

Посадова особа органу ДАС України зобов'язана надати керівнику учасника бюджетного процесу направлення на проведення аудиту виконання місцевого бюджету.

6.3. Методика проведення державного аудиту ефективності виконання місцевого бюджету

Процес проведення аудиту ефективності виконання місцевого бюджету складається з трьох основних етапів:

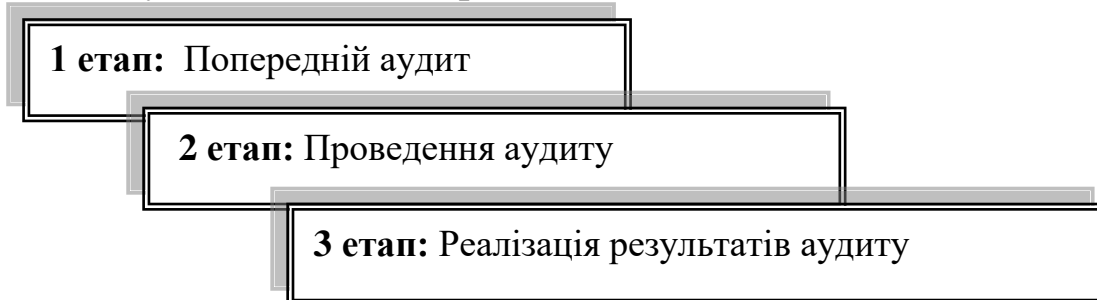


Рис. 6.1. Основні етапи проведення аудиту ефективності виконання місцевого бюджету

Надалі розглянемо кожен з етапів методики проведення державного аудиту ефективності виконання місцевого бюджету.

Перший етап. Попередній державний аудит ефективності виконання місцевого бюджету

Попередній державний аудит виконання місцевого бюджету включає в себе:

1) збір фонові інформації, тобто інформації, що характеризує досліджуваний бюджет;
2) оцінку виконання бюджету;
3) визначення ризиків у формуванні та виконанні бюджету;
4) оцінку забезпеченості ефективного використання коштів бюджету;
5) складання програми аудиту.

Мета збору фонові інформації – забезпечити формування загальної уяви щодо досліджуваного бюджету. Зокрема, доцільно зібрати дані про:

основні соціально-економічні показники території досліджуваного бюджету (кількість жителів, основна виробнича сфера, наявні природні ресурси тощо);

загальні обсяги доходів та видатків бюджету (планові та фактичні в розрізі років досліджуваного періоду);

основні джерела доходів досліджуваного бюджету;

структуру головних розпорядників бюджетних коштів досліджуваного бюджету, наявну мережу бюджетних установ, розподіл видатків бюджету між ними.

Джерелами фонові інформації є форми річних звітів про виконання досліджуваного бюджету, програми соціально-економічного й культурного розвитку територій та звіти про їх

виконання, статистична звітність, дані органів ДАС України щодо бази підконтрольних об'єктів, матеріали ЗМІ тощо.

Оцінка стану виконання досліджуваного бюджету надається на підставі порівняння фактично виконаних та запланованих обсягів доходів та видатків бюджету.

Аналіз виконання затверджених обсягів доходів доцільно здійснити за такими видами, як податкові та неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом та трансферти щодо їх питомої ваги в загальному обсязі надходжень та темпів зростання в дослідженій період.

Аналіз виконання видатків бюджету доцільно проводити окремо за загальним та спеціальним фондами, при цьому доцільно провести порівняння затверджених обсягів видатків із потребою в бюджетних коштах.

На підставі фонові інформації та оцінки стану виконання місцевого бюджету визначається проблема аудиту, тобто основне питання, яке буде досліджуватись.

Проблемою аудиту можуть бути такі питання:

1. Чи існують резерви збільшення ресурсної бази бюджету для подальшого їх спрямування на задоволення потреб територіальної громади?

2. Чому не виконано заплановані завдання за дохідною частиною бюджету?

3. Чому при виконанні запланованих обсягів доходів місцевого бюджету не виконано заплановані видатки?

На підставі зібраної інформації визначаються ризикові напрями у формуванні та виконанні досліджуваного бюджету (залежно від джерел доходів, напрямів використання бюджетних коштів, державного та комунального майна тощо), на підставі чого формулюються можливі (вірогідні) причини прорахунків у формуванні ресурсної бази самоврядної території та/або її неефективного використання, тобто гіпотези аудиту.

Гіпотези аудиту – припущення аудитора (здогад) щодо причини виникнення та існування проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми.

програму та у формуванні ресурсної бази, незабезпечення ефективного використання бюджетних коштів і комунального майна;

вузьких місць у системі внутрішнього контролю.

За результатами проведеної роботи розробляється *програма аудиту*, у якій наводиться:

1) фонові дані;

2) оцінка рівня виконання досліджуваного бюджету;

3) проблема аудиту;

4) гіпотези аудиту або орієнтовні питання для опрацювання під час аудиту виконання бюджету, методи їх дослідження.

Мета розробки програми – визначення заходів, які необхідно виконати під час проведення аудиту ефективності виконання місцевого бюджету, та надання детальної інструкції з роботи.

До програми аудиту доцільним є складання таблиць, анкет тощо для спрощення процесу збору та узагальнення інформації. Програма аудиту, як правило, узгоджується з керівником органу місцевого самоврядування та/або місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної ради.

В окремих випадках, за рішенням керівника органу ДАС України, програма аудиту також може погоджуватись з ініціатором його проведення. У разі непогодження керівником органу місцевого самоврядування (місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної ради) розробленої програми аудиту, під час аудиту виконання бюджету досліджуються питання, визначені програмою, яку затвердив керівник органу ДАС України, що проводить аудит.

При залученні до проведення аудиту виконання бюджету фахівців інших державних органів, підприємств, установ та організацій у програмі аудиту доцільно визначати питання, що будуть ними досліджуватись. При цьому програма має бути узгоджена з керівниками державних органів, підприємств, установ та організацій, фахівці яких беруть участь у проведенні аудиту.

Другий етап. Проведення державного аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів

Цей етап складається із таких стадій:

1) збір даних, їх узагальнення та аналіз для доказу визначених гіпотез або дослідження орієнтовних питань програми аудиту;

2) підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень ефективності використання державних ресурсів;

3) підготовка аудиторського звіту та обговорення результатів аудиту.

При виконанні першого та другого етапів державному аудиторю доцільно направити запити до органів влади, підприємств, установ та організацій щодо отримання необхідних для доказу гіпотез даних.

Наприклад, доцільно отримати дані органів державної податкової служби щодо податкової заборгованості за досліджуваним бюджетом (у розрізі джерел надходжень та найбільших неплатників), кількості зареєстрованих договорів оренди землі, водоймищ (для порівняння з даними органів за земельними ресурсами), ставок місцевих податків та зборів, наданих пільг по сплаті податків та зборів до досліджуваного бюджету тощо. Доцільним також є отримання від органів місцевого самоврядування даних щодо наявної комунальної власності, стану виплати заробітної плати в регіоні тощо.

При дослідженні проблем у виконанні дохідної частини місцевого бюджету та доведенні причин їх існування доцільно:

<p>1) дослідити ступінь відповідності затверджених та уточнених показників бюджету розрахунковим показникам Мінфіну, прогнозним показникам органів Державної податкової служби (загалом, у розрізі видів надходжень), обґрунтованість таких відхилень та їхній вплив на стан виконання надходжень бюджету;</p>
<p>2) визначити можливі причини невиконання (значного перевиконання) затверджених та уточнених обсягів окремих видів надходжень (такими причинами можуть бути необґрунтоване завищення показників, непроведення перегляду затверджених показників, зміни в законодавстві тощо);</p>
<p>3) визначити, чи правильно визначено склад доходів місцевого бюджету, тобто чи не включались до доходів бюджету надходження, що належать бюджетам інших рівнів, без наявних підстав. Прикладом неправильного планування доходів може бути планування надходжень від адміністративних штрафів за відсутності адміністративної комісії. Необхідно обрахувати обсяг завищення доходів бюджету з цієї причини, дослідити чи фактично надходили до бюджету кошти за статтями доходів, що належать іншим бюджетам;</p>
<p>4) оцінити вплив пільг, наданих органом місцевого самоврядування суб'єктам господарювання по сплаті податків, зборів тощо, на виконання дохідної частини бюджету. Необхідно дослідити, чи визначалось цільове спрямування коштів, що вивільняються при наданні таких пільг, їх фактичне використання суб'єктами господарювання. Дослідити наявність фактів списання за рішеннями органу місцевого самоврядування недоїмок за податками та зборами в частині, що належить цьому бюджету, вплив цих рішень на стан доходів бюджету;</p>

<p>5) визначитись щодо наявності фактів списання позик, які надавались з місцевого бюджету, неврахування у складі надходжень бюджету позик, що мають бути повернуті;</p>
<p>6) провести порівняння даних податкових органів щодо зареєстрованих платників орендної плати за землю та органів землевпорядкування щодо укладених договорів оренди землі для надання висновку щодо повноти охоплення контролем орендарів земельних ресурсів. У разі виявлення розбіжностей визначити їхні причини та проаналізувати вплив цього на виконання дохідної частини бюджету. За матеріалами раніше проведених контрольних заходів визначити втрати бюджетів через порушення у визначенні розміру орендної плати, використанні земельних ділянок не за цільовим призначенням тощо. Аналогічно можливо провести аналіз використання водних ресурсів;</p>
<p>7) проаналізувати стан відчуження майна та земельних ділянок несільськогосподарського призначення, що належать до комунальної власності, стан розрахунків за цими операціями, застосування конкурсних засад при здійсненні відчуження;</p>
<p>8) дослідити стан організації обліку комунального майна, розрахунків з оплати його використання, зокрема своєчасність розрахунків, нарахування штрафних санкцій за порушення умов договорів, відповідність установлених ставок орендної плати комерційним розцінкам. Зробити порівняння дохідних надходжень від оренди комунального майна з витратами на утримання цього майна, зокрема на проведення ремонтів тощо;</p>
<p>9) проаналізувати відповідність та періодичність змін цін (тарифів), установлених на послуги, що надаються бюджетними установами та комунальними підприємствами, витратам на їх надання, обрахувати втрати (недонадходження) до бюджету з цієї причини. За результатами проведених раніше ревізій з питань надання платних послуг визначити за фактами надання послуг за заниженими цінами (безкоштовно), розрахувати втрати бюджетних коштів;</p>
<p>10) проаналізувати практику встановлення місцевим органом самоврядування в межах законодавства додаткових податків та зборів, відповідність ставок діючих податків та зборів максимально визначеному розміру, проведення розрахунку можливих додаткових надходжень до бюджету;</p>
<p>11) дослідити методику розробки, затвердження та справляння єдиного податку для суб'єктів підприємницької діяльності-фізичних осіб</p>
<p>12) визначити інші фактори, що впливають на формування дохідної частини місцевого бюджету.</p>

При дослідженні проблем у межах аудиту виконання видаткової частини місцевого бюджету та причин їх існування доцільно:

1) провести аналіз формування показників місцевого бюджету, зокрема за бюджетними галузями та за кодами економічної класифікації видатків бюджету, на заходи, що не передбачені розрахунковими показниками Мінфіну, на предмет відповідності виділених асигнувань потребам;

2) проаналізувати обґрунтованість висновків при внесенні змін до бюджету, як цього вимагає законодавство;

3) проаналізувати пропорційність забезпечення асигнуваннями головних розпорядників коштів місцевого бюджету, стан погашення наданих кредитів, обґрунтування напрямів витрачання коштів резервного фонду. На прикладі певних головних розпорядників бюджетних коштів доцільно провести аналіз критеріїв розподілу та забезпеченості різних установ у межах галузі бюджетними ресурсами, пропорційності розподілу коштів між установами;

4) визначити, чи існували можливості спрямування видатків спеціального фонду бюджету на покриття зобов'язань, взятих за загальним фондом бюджету, та чи здійснювалось таке спрямування;

5) визначити причини утворення вільних залишків коштів на рахунках бюджету та проаналізувати напрями їх використання в наступному бюджетному році;

6) проаналізувати стан дебіторської та кредиторської заборгованості бюджетних установ, зокрема й небюджетної, у розрізі головних розпорядників бюджетних коштів та кодів економічної класифікації видатків бюджету, стан претензійної роботи щодо зменшення обсягів дебіторської заборгованості, наявність випадків її списання;

7) проаналізувати потребу та стан надходження дотацій та субвенцій з державного бюджету, надання та погашення короткотермінових позичок, надання дотацій і субвенцій місцевим бюджетам нижчих рівнів, стану взаємних розрахунків з бюджетами нижчого рівня;

8) здійснити аналіз забезпечення органом місцевого самоврядування незмінності призначень за захищеними статтями видатків місцевого бюджету;

9) у разі наявності узагальнити факти здійснення видатків на утримання установ, що мають або можуть фінансуватись з бюджетів інших рівнів, інших джерел;

10) проаналізувати доцільність надання коштів на кредитування підприємницької діяльності та інші непершочергові видатки;

11) за результатами попередніх ревізій розрахувати обсяг коштів, спрямований бюджетними установами на закупівлю товарів понад потребу (без потреби), у довготривалу дебіторську заборгованість. Визначитись щодо можливостей закупівлі товарів, робіт та послуг за менший обсяг ресурсів. Узагальнити факти спрямування бюджетних коштів на „довгобуду”, на заходи, результати яких не можуть бути використані через прорахунки у плануванні, технологічні особливості тощо;

12) розглянути питання вдосконалення мережі бюджетних установ, які забезпечують надання основних соціальних послуг;

13) дослідити інші питання, що впливають на ефективність використання бюджетних коштів.

Після дослідження дохідної та видаткової частини бюджету в межах аудиту необхідно *оцінити вплив стану фінансової дисципліни на виконання досліджуваного бюджету*. Зокрема, доцільно отримати дані від органів державної податкової служби щодо обсягів донарахувань до місцевого бюджету, органів Державної казначейської служби щодо кількості відмов розпорядникам бюджетних коштів в оплаті рахунків та причин цього.

За результатами проведених органами ДАС України контрольних заходів доцільно визначити обсяги незаконного, нецільового (форма 1-КР) та неефективного використання бюджетних коштів (крім порушень, що наводились при аналізі дохідної та видаткової частини), провести аналіз стану відшкодування встановлених порушень.

Наведене має дати змогу визначити слабкі ланки в організації внутрішнього контролю.

Варто зазначити, що на всіх етапах проведення аудиту виконання місцевого бюджету бажаним є проведення нарад, обговорень, обмінів думками тощо з представниками органів державної влади, підприємств, установ та організацій для отримання різних точок зору на існуючі проблеми досліджуваного бюджету.

Результати аудиту виконання місцевого бюджету відображаються в *аудиторському звіті*.

Аудиторський звіт має містити три розділи, а саме:

Перший розділ містить інформацію щодо загальної характеристики, оцінки стану виконання досліджуваного бюджету та визначення проблеми аудиту. Для прикладу розглянемо інформацію за загальною характеристикою одного із міст України.

Таблиця 6.2

Основні показники економічного розвитку та фінансового стану міста

<i>Назва показника</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>Темпи зростання за ост. рік, %</i>
Чисельність наявного населення, тис. осіб	1008,2	1014,9	1017,0	100,2
Середньооблікова чисельність штатних працівників, тис. осіб	290,1	296,0	281,3	95,0
Середньомісячна заробітна плата, грн	2503,0	2822,0	3099,0	109,8
Заборгованість з виплати заробітної плати, грн	17,1	12,7	7,7	60,6
Обсяг реалізованої продукції у відпускних цінах, грн	8660,7	11369,2	11843,8	104,2
Інвестиції в основний капітал, грн	5618,4	5244,6	4784,9	91,2
Прямі іноземні інвестиції, млн дол. США	699,4	745,2	739,0	99,2
Введено в експлуатацію житла, тис. кв. м	487,3	415,5	353,9	85,2
Обсяг роздрібного товарообігу, грн	16786,8	14240,2	12779,6	112,0
Доходи бюджету, млн. грн	2783,4	3564,5	3451,2	96,8
Видатки бюджету, млн. грн	2732,9	3309,8	3310,0	100,0
Прямий борг, млн. грн	439,9	352,7	381,1	108,0

Наведені показники використовуються для оцінки бюджетного потенціалу міста та можливостей їх залучення для виконання плану за доходами місцевого бюджету.

Надалі проводяться результати моніторингу виконання плану за доходами та витратами місцевого бюджету за останні два роки та встановлюються чинники впливу.

Другий розділ аудиторського звіту містить інформацію щодо наявності причин існування проблем у невиконанні бюджету через неякісне наповнення його дохідної частини з наведенням резервів (джерел та обсягу) її збільшення та неефективне використання бюджетних коштів та майна з наведенням обсягу резервів.

Наприклад: Проведений державний аудит міського бюджету засвідчив основні чинники, що перешкоджають наповненню бюджету району та підвищенню рівня соціальних послуг населенню:

1) недостатній контроль за використанням земельних ресурсів;
2) невжиття заходів щодо внесення змін до договорів оренди в частині підвищення розміру орендної плати за використання земельних та водних ресурсів;

3) не внесення змін до договорів оренди після проведення грошової оцінки земель;

4) несвоєчасний розрахунок за реалізовані земельні ділянки;

5) відсутність рішень міської ради про набуття права комунальної власності на «структурні підрозділи» відділу освіти та відділу культури й туризму міськдержадміністрації;

6) значна кількість міських програм призводить до розпорошення бюджетних ресурсів;

7) не фінансування основних соціально значущих програм у галузі освіти та охорони здоров'я, відсутність програм у галузі ЖКГ не сприяють належному рівню задоволення потреб територіальних громад та належному функціонуванню житлово-комунального господарства міста;

8) несвоєчасний перегляд розміру батьківської плати призвів до недоотримання спеціальним фондом двох бюджетів 175,5 тис. грн;

9) установлення на території міста плати за тимчасове використання місць, на яких розташовуються рекламні засоби, дасть можливість додатково отримати бюджетом міста близько 92,4 тис. грн доходу в рік;

10) неефективне використання коштів бюджету міста на виконання окремих бюджетних програм;

11) не проведення конкурсів та аукціону на право оренди вільних об'єктів нерухомого майна комунальної власності та відсутність незалежної експертної оцінки об'єктів оренди;

12) внаслідок продажу комунального майна без застосування процедури.

Третій розділ аудиторського звіту містить інформацію щодо пропозицій для вдосконалення процесу формування та використання ресурсів місцевого бюджету.

Наприклад, за результатами аудиту обласного бюджету, державними аудиторами були надані такі пропозиції:

Обласній державній адміністрації:

<p>Для здійснення контролю за належним виконанням умов договорів оренди земель за межами населених пунктів визначити відповідальну особу за облік, зберігання договорів та внесення до них змін відповідно до ухвалених розпоряджень голови ОДА.</p>
<p>Провести інвентаризацію всіх землевласників та землекористувачів щодо наявності в них правовстановлюючих документів на землю (державного акта на право власності або на право постійного користування земельними ділянками, договори оренди земельної ділянки).</p>
<p>Спільно з відділом Держкомзему в області забезпечити переукладання договорів оренди земельних ділянок за межами населених пунктів або внести зміни до діючих договорів з метою приведення орендної плати у відповідність до вимог чинного законодавства (з урахуванням оновленої нормативно-грошової оцінки земель).</p>
<p>Активізувати роботу щодо погашення заборгованості з орендної плати за використання земель запасу та земель резервного фонду.</p>
<p>Оформити з користувачами земельних часток (паїв) договори оренди на землі (за межами населених пунктів), які запроектовані під польові дороги та використовуються суб'єктами господарювання як рілля.</p>

Районній раді була надана пропозиція державним аудитором, відповідно до вимог Порядку формування, фінансування і моніторингу виконання регіональних (комплексних) програм та включення їх до щорічних програм соціально-економічного розвитку області, затвердженого рішенням обласної ради від 10.11.2020 року №145:

<p>1. Розробити та затвердити на сесії районної ради Порядок формування, фінансування й моніторингу виконання районних (комплексних) програм та включення їх до щорічних програм соціально-економічного розвитку району.</p>
<p>2. Провести інвентаризацію районних програм для визначення доцільності розробки та затвердження при відсутності фінансового ресурсу на їх виконання, необхідності подальшого їх фінансування, скорочення їх чисельності шляхом об'єднання за галузевою ознакою для уникнення дублювання заходів та акумулювання коштів.</p>

Сільським (селищним) радам:

Розробити та затвердити на сесії сільських (селищних) рад:

1. Порядок визначення розміру плати за тимчасове користування місцем розташування рекламних засобів у межах населених пунктів.
2. Порядок надання в оренду майна спільної власності і територіальних громад сіл, селищ району та Методику розрахунку

орендної плати за користування майном, що є спільною власністю територіальних громад сіл, селищ та пропозиції її розподілу, відповідно до якої здійснюється розрахунок плати за оренду нерухомого майна.

3. Провести інвентаризацію стану розрахунків з орендарями земельних ділянок для забезпечення повноти сплати до бюджетів належних платежів відповідно до умов укладених договорів та ухвалених рішень.

4. Для недопущення безоплатного використання земельних ділянок вжити належних заходів щодо забезпечення своєчасної реєстрації договорів оренди земельних ділянок у Вінницькій регіональній філії Державного підприємства «Центр державного земельного кадастру при Державному комітеті України по земельних ресурсах».

5. Забезпечити внесення змін до чинних договорів оренди земельних ділянок у частині перегляду розмірів орендної плати, з урахуванням нормативно-грошової оцінки земель (оновленої, первинної).

6. Забезпечити оформлення відповідних правовстановлюючих документів (договори оренди, викуп, постійне користування тощо) на землі, які розташовані під господарськими дворами та будівлями, у межах населених пунктів.

7. Привести рівень батьківської плати за харчування дітей у дошкільних навчальних закладах до рівня, передбаченого Законом України «Про дошкільну освіту» (ст.35), із щорічним її переглядом.

Слід зазначити, що аудиторський звіт має виключати можливість двоякого трактування та нечіткість і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними доказами. Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення – короткими та чіткими. Звіт не повинен містити будь-яких обвинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей.

За можливості інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують установлені факти, можуть бути оформлені як додатки до звіту.

При посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно в тексті аудиторського звіту зазначити джерела інформації. З метою незагромождження текстової частини аудиторського звіту посилання на джерела інформації в тексті

доцільно позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному в переліку, який є додатком до аудиторського звіту. За результатами проведення аудитів виконання окремих (індивідуальних) бюджетів на певній території (наприклад, району чи області) готується загальний аудиторський звіт.

Третій етап. Реалізація результатів аудиту

Проект аудиторського звіту передається для обговорення керівнику місцевого органу виконавчої влади та/або органу місцевого самоврядування, а також керівнику фінансового органу відповідного органу влади. Не виключено, що оцінка стану виконання досліджуваного бюджету та визначені причини неефективного використання державних ресурсів можуть стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження мають бути враховані. Результати обговорення проекту звіту можуть бути оформлені протоколом.

Реалізація матеріалів аудиту виконання бюджету може здійснюватись разом із матеріалами комплексної ревізії виконання цього бюджету.

Аудиторський звіт виконання бюджету може вноситись на розгляд колегії місцевої державної адміністрації та/або сесії відповідної ради, а у випадку проведення аудиту виконання бюджету області – й Мінфіну.

Орган ДАС України здійснює моніторинг та облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті пропозицій. Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту ухвалюється керівництвом органу ДАС, що проводив аудит виконання бюджету.

ПИТАННЯ ДО САМОКОНТРОЛЮ

1. Якими нормативно-правовими актами керуються державні аудитори при проведенні державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів?

2. У чому полягає необхідність проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів?

3. З якою метою проводиться державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів?

4. Який період повинен бути охоплений аудитом ефективності виконання місцевого бюджету?
5. Яка мета збору фонові інформації?
6. Які дані формують фонову інформацію?
7. Що є джерелами фонові інформації?
8. Як доцільно здійснювати аналіз виконання місцевого бюджету за доходами?
9. Що розуміють під гіпотезою аудиту?
10. Що зазначається у програмі державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів?
11. З якою метою розробляється програма аудиту?
12. Які дані доцільно отримати державному аудитору від органів ДПС для проведення аудиту виконання місцевих бюджетів?
13. Що аналізують при дослідженні проблем у рамках аудиту виконання видаткової частини місцевого бюджету?
14. Які дані необхідно зібрати державним аудиторам для того, щоб оцінити вплив стану фінансової дисципліни на виконання досліджуваного бюджету?
15. Які розділи містить аудиторський звіт, що складається за результатами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів?
16. Назвіть основні показники економічного розвитку та фінансового стану міста.
17. Які вимоги висуваються до аудиторського звіту?
18. Чи подаються робочі матеріали до аудиторського звіту?
19. У який спосіб відбувається реалізація результатів аудиту?
20. Який порядок здійснення контролю з боку органів ДАС за станом упровадження підконтрольним суб'єктом відображених в аудиторському звіті пропозицій?

ТЕСТИ

1. Основними завданнями аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів є (обрати найбільш повну відповідь):

А оцінка законності й ефективності управління бюджетними коштами, досягнення їх економії та цільового використання під час виконання місцевих бюджетів; оцінка законності, ефективності і результативності діяльності об'єктів аудиту на всіх стадіях

бюджетного процесу, зокрема їх управлінських рішень; надання оцінки стану міжбюджетних відносин

Б оцінка законності, ефективності і результативності діяльності об'єктів аудиту на всіх стадіях бюджетного процесу, зокрема їх управлінських рішень; надання оцінки стану міжбюджетних відносин

В надання оцінки стану міжбюджетних відносин; оцінка законності й ефективності управління бюджетними коштами

Г оцінка законності й ефективності управління бюджетними коштами, досягнення їх економії та цільового використання під час виконання місцевих бюджетів

2. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів може проводитися за участю

А Міністерства фінансів України; органів державної податкової служби; фінансових управлінь державних адміністрацій

Б Кабінету міністрів України, органів державної податкової служби, державної митної служби, державної прикордонної служби

В органів державної податкової служби; фінансових управлінь державних адміністрацій

Г Міністерства фінансів України; органів державної податкової служби; органів внутрішній справ та прокуратури

3. Для проведення аудиту виконання місцевого бюджету може бути обраний такий перелік прийомів і процедур:

А аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій стосовно досліджуваного бюджету; інтерв'ювання, анкетування; одержання інформації від юридичних осіб; аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів; аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності

Б інтерв'ювання, анкетування; одержання інформації від юридичних осіб; аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів; аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності; оцінювання кошторисів бюджетних установ

В аналіз методичних документів, видань і публікацій стосовно досліджуваного бюджету; одержання інформації від юридичних осіб; аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів

Г аналіз планових розрахунків, видань і публікацій стосовно досліджуваного бюджету; інтерв'ювання; аналіз результатів раніше

здійснених контрольних заходів; аналіз показників фінансової та оперативної звітності

4. Державний фінансовий аудит ефективності виконання місцевих бюджетів складається із

А 3 етапів: попередній аудит, проведення аудиту та реалізація результатів аудиту

Б 4 етапів: підготовка до проведення аудиту, проведення аудиту, оформлення результатів аудиту, контроль за станом усунення виявлених порушень

В 3 етапів: проведення аудиту, оформлення результатів, вжиття належних заходів за результатами

Г 2 етапів: попередній аудит та оформлення результатів

5. Попередній аудит виконання місцевого бюджету включає

А збір фонові інформації, тобто інформації, що характеризує досліджуваний бюджет та оцінка виконання бюджету; визначення ризиків у формуванні та виконанні бюджету та оцінка забезпеченості ефективного використання коштів бюджету; складання програми аудиту

Б визначення ризиків у формуванні та виконанні бюджету та оцінка забезпеченості ефективного використання коштів бюджету; складання програми аудиту

В збір фонові інформації та складання програми аудиту

Г збір фонові інформації, визначення ризиків у формуванні та виконанні бюджету та оцінка забезпеченості ефективного використання коштів бюджету; складання програми аудиту, повідомлення засобів масової інформації та правоохоронних органів про проведення попереднього аудиту

6. Дані, які не належать до фонові інформації аудиту виконання місцевого бюджету:

А основні соціально-економічні показники території досліджуваного бюджету (кількість жителів, основна виробнича сфера, наявні природні ресурси тощо)

Б загальні обсяги доходів бюджету (планові та фактичні в розрізі років досліджуваного періоду)

В фінансові результати діяльності комунальних підприємств

Г загальні обсяги видатків бюджету (планові та фактичні в розрізі років досліджуваного періоду)

7. Проблемою аудиту виконання місцевого бюджету можуть бути такі питання:

А Чи існують резерви збільшення ресурсної бази бюджету для подальшого їх спрямування на задоволення потреб територіальної громади?

Б Чому є порушення бюджетної дисципліни?

В Чому досягнуто усіх завдань місцевого значення?

Г Чому використання бюджетних коштів було ефективним?

8. Етап проведення аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів складається зі стадій:

А підготовка висновків, реалізація яких підвищила б рівень ефективності використання державних ресурсів; підготовка аудиторського звіту

Б збір даних, їх узагальнення та аналіз; підготовка висновків та пропозицій; підготовка аудиторського звіту та обговорення результатів аудиту

В опрацювання наданої підконтрольним суб'єктом інформації; підготовка висновків та пропозицій

Г збір даних; підготовка аудиторського звіту та обговорення результатів аудиту

9. Дії, які не проводять державні аудитори для дослідження проблем у виконанні місцевих бюджетів:

А оцінювання впливу пільг, наданих органом місцевого самоврядування суб'єктам господарювання по сплаті податків, зборів

Б визначення наявності фактів списання позик, які надавались з місцевого бюджету

В визначення стану комунального майна та комунальних земель

Г оцінювання впливу пільг, наданих органом місцевого самоврядування суб'єктам господарювання по сплаті зборів

10. Операції, які не здійснюються при дослідженні проблем у рамках аудиту виконання видаткової частини місцевого бюджету:

А аналіз обґрунтованості висновків при внесенні змін до бюджету

Б аналіз пропорційності забезпечення асигнуваннями головних розпорядників коштів місцевого бюджету,

В аналіз відповідності та періодичності змін цін (тарифів), встановлених на послуги, що надаються бюджетними установами та комунальними підприємствами

Г аналіз стану погашення наданих кредитів, обґрунтування напрямів витрачання коштів резервного фонду

11. Результати обговорення аудиторського висновку виконання місцевого бюджету оформлюються

А протоколом

Б довідкою

В звітом

Г нормативним актом

12. У програмі аудиту виконання місцевого бюджету наводиться (обрати найбільш повну відповідь):

А фонові інформація; оцінка рівня виконання досліджуваного бюджету та проблема аудиту; гіпотези аудиту або орієнтовні питання для опрацювання під час аудиту виконання бюджету, методи їх дослідження

Б оцінка рівня виконання досліджуваного бюджету та проблема аудиту; гіпотези аудиту або орієнтовні питання для опрацювання під час аудиту виконання бюджету, методи їх дослідження

В гіпотези аудиту або орієнтовні питання для опрацювання під час аудиту виконання бюджету, методи їх дослідження

Г фонові інформація; оцінка рівня виконання досліджуваного бюджету та проблема аудиту

13. Загальна тривалість аудиту виконання місцевого бюджету становить

А не більш ніж 45 робочих днів

Б не більш ніж 60 робочих днів

В не більш ніж 90 робочих днів

Г не більш ніж 120 робочих днів

14. Період аудиту ефективності виконання місцевого бюджету повинен бути обраний

- А не меншим ніж 3 роки
- Б не меншим ніж 2 роки
- В не меншим ніж 5 років
- Г без мінімального строку

15. До фонові інформації аудиту ефективності виконання місцевого бюджету належать (обрати найбільш повну відповідь):

А кількість жителів, основна виробнича сфера, наявні природні ресурси території досліджуваного бюджету; основні джерела доходів досліджуваного бюджету; структура головних розпорядників бюджетних коштів досліджуваного бюджет

Б кількість жителів, основні джерела доходів досліджуваного бюджету; структура головних розпорядників бюджетних коштів досліджуваного бюджет

В структура головних розпорядників бюджетних коштів досліджуваного бюджет

Г кількість жителів, основна виробнича сфера, наявні природні ресурси території досліджуваного бюджету; структура головних розпорядників бюджетних коштів досліджуваного бюджет

16. Фонова інформація, оцінка рівня виконання досліджуваного бюджету; проблема аудиту; гіпотези аудиту або орієнтовні питання для опрацювання під час аудиту виконання бюджету, методи їх дослідження наводяться у

- А програмі аудиту
- Б аудиторському протоколі
- В аудиторських пропозиціях
- Г направленні на аудит

17. Основні завдання фінансового аудиту місцевих бюджетів

А проведення аналізу й перевірки обґрунтованості планування надходжень та витрат місцевих бюджетів

Б проведення аналізу та перевірки законності й ефективності управління і використання коштів державного бюджету, досягнення їх економії, цільового використання і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів під час виконання бюджетних програм

В проведення аналізу й перевірки законності та ефективності планування й виконання бюджетних програм, досягнення їх результативних показників

Г досягнення економії бюджетних програм, цільового використання і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів під час виконання бюджетних програм

18. Під час дослідження проблем у рамках аудиту виконання видаткової частини місцевого бюджету та доказів причин їх існування доцільно

А дослідити методику розробки, затвердження та справляння ставок єдиного податку для суб'єктів підприємницької діяльності-фізичних осіб

Б визначити причини утворення вільних залишків коштів на рахунках бюджету та проаналізувати напрями їх використання в наступному бюджетному році

В визначити, чи правильно визначено склад доходів місцевого бюджету, тобто чи не включались до доходів бюджету надходження, що належать бюджетам інших рівнів, без наявних підстав

Г дослідити методику розробки, затвердження та справляння ставок місцевих податків та зборів

19. Під час дослідження проблем у виконанні дохідної частини місцевого бюджету та доведенні причин їх існування доцільно

А розглянути питання вдосконалення мережі бюджетних установ, які забезпечують надання основних соціальних послуг

Б оцінити вплив пільг, наданих органом місцевого самоврядування суб'єктам господарювання по сплаті податків, зборів тощо, на виконання дохідної частини бюджету

В визначити причини утворення вільних залишків коштів на рахунках бюджету та проаналізувати напрями їх використання в наступному бюджетному році

Г розглянути питання вдосконалення оплати праці працівникам бюджетних установ, які забезпечують надання основних соціальних послуг

20. Проект аудиторського висновку виконання місцевого бюджету:

А може бути предметом дискусій з органом місцевого самоврядування

Б не може бути предметом дискусій з органом місцевого самоврядування

В може бути предметом дискусій з органом місцевого самоврядування виключно в разі відсутності порушень

Г може бути предметом дискусій з органом місцевого самоврядування на розсуд аудиторів

ТЕМА 7. ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ФОНДІВ ДЕРЖАВНОГО СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ

7.1. Фінансові ресурси Пенсійного фонду і фондів соціального страхування як об'єкт державного аудиту.

7.2. Методика проведення державного фінансового аудиту фондів соціального страхування.

7.3. Науково-методичні підходи до оцінювання ефективності діяльності фондів соціального страхування.

Основні терміни та поняття: фонди соціального страхування, Пенсійний фонд України, фінансові ресурси, ефективність.

7.1. Фінансові ресурси Пенсійного фонду і фондів соціального страхування як об'єкт державного аудиту

Статтею 46 Конституції України встановлено право громадян на соціальний захист – «забезпечення їх у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та ін.»³³. Він гарантується загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, яке, як відомо, є складовою системи соціального захисту населення (рис. 7.1).

Уповноважені у сфері соціального захисту населення органи управління беруть на себе публічні зобов'язання щодо здійснення соціального забезпечення громадян. З цією метою створюються позабюджетні фонди, які формуються за рахунок спеціальних внесків, що надходять безпосередньо до таких фондів. В Україні цільовими позабюджетними фондами є: Пенсійний фонд України (далі – ПФУ), Фонд соціального страхування (далі – ФСС), Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття (далі – ФЗССБ). Зазначимо, що ці фонди управляються відповідними бюджетними установами, діяльність яких регламентує низку нормативно-правових актів, що свідчить про відсутність комплексного підходу до соціального захисту громадян з боку законодавців. Крім того, в Україні державні позабюджетні

³³ Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

фонди використовуються не тільки як страховики у сфері соціального страхування, а і як органи управління бюджетними коштами, які передаються фондам з державного бюджету для здійснення виплат за державним соціальним забезпеченням окремих категорій громадян, не пов'язаних із настанням страхових випадків (наприклад, громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи).



Рис. 7.1. Структура системи соціального захисту населення

Дослідження показало, що зазначені установи наділені певним комплексом функцій (рис. 7.2) та господарських компетенцій, реалізація яких дозволяє задовольнити суспільні інтереси.

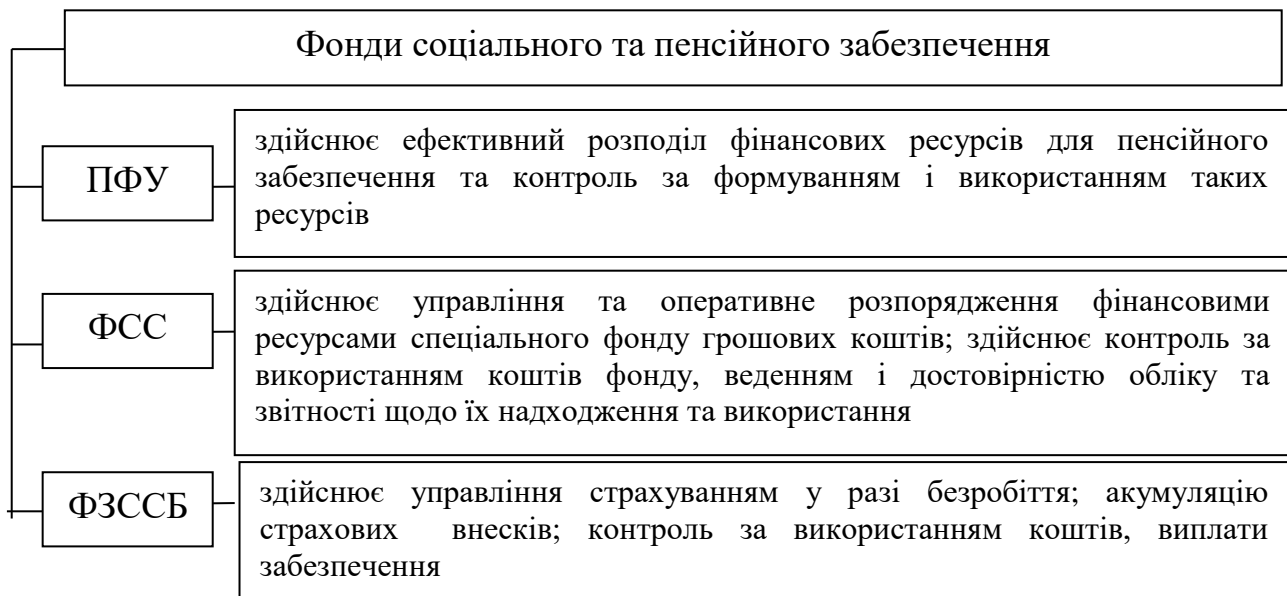


Рис. 7.2. Основні функції органів управління фондами соціального забезпечення громадян України³⁴

Зважаючи на чисельне зменшення в Україні пенсіонерів (рис. 7.3), зростає необхідність підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами фондів соціального забезпечення громадян України.

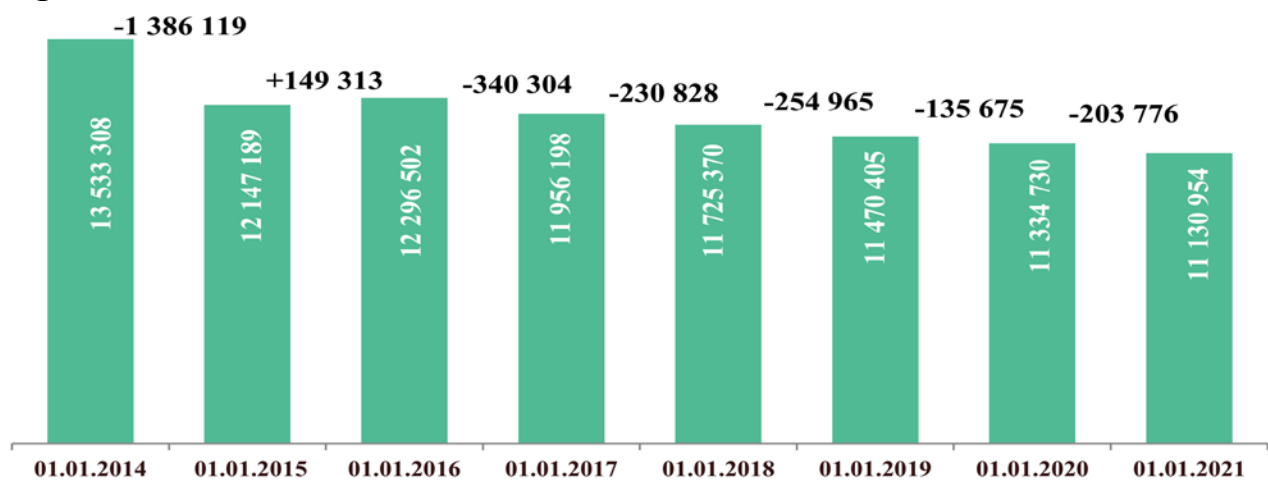


Рис. 7.3. Кількість пенсіонерів в Україні³⁵

³⁴ Про Положення про Пенсійний фонд України : Указ Президента України від 06.04.2011 р. № 384/2011 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/384/2011>, ст. 4

Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці : Закон України від 28.12.2014 р. № 77-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/77-19>, ст. 9

Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття : Закон України від 2.03.2000 р. № 1533-III // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1533-14>, ст. 8

Для виконання функцій органами управління фондами соціального забезпечення громадян України використовуються фінансові ресурси, які включають власні доходи та кошти Державного бюджету України. Їх обсяги щорічно зростають, оскільки збільшуються видатки ПФУ (рис. 7.4).

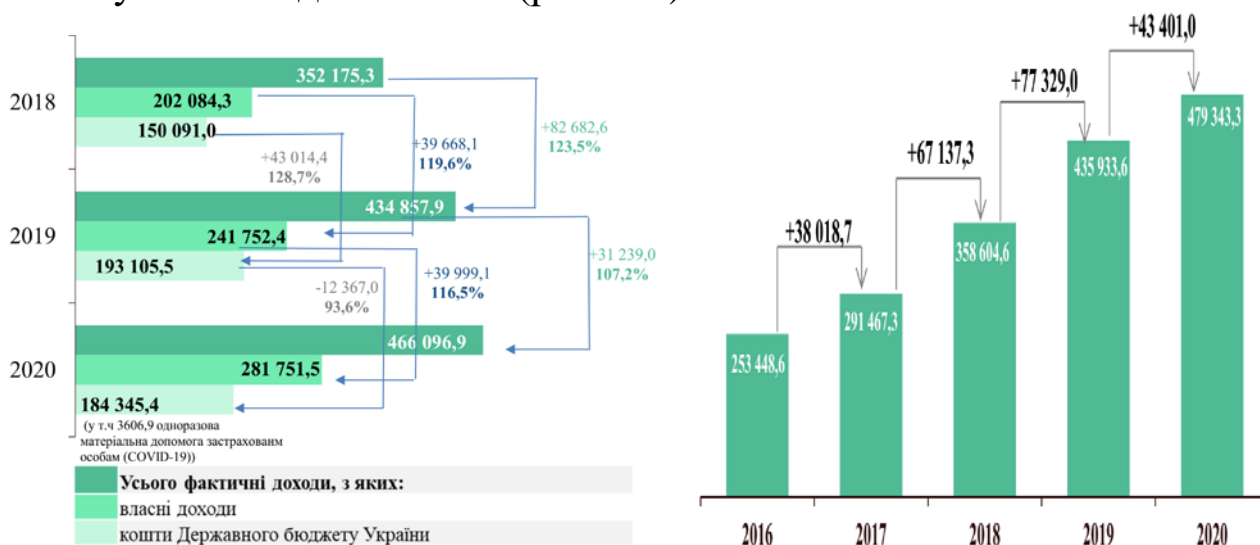


Рис. 7.4. Доходи та видатки ПФУ, млн грн³⁶

Фінансові ресурси ФСС останніми роками також зростають (рис. 7.5). Це обумовлює необхідність посилення контролю для підвищення ефективності управління фондами соціального страхування.

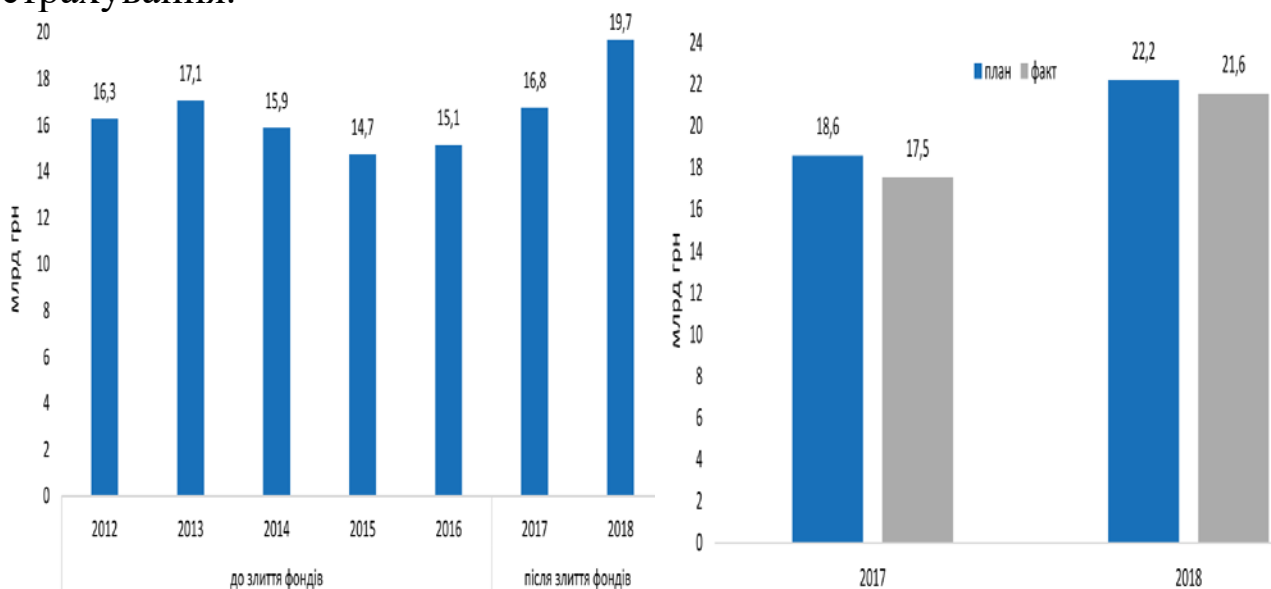


Рис. 7.5. Доходи та видатки ФСС

³⁵ Звіт про роботу та виконання бюджету Пенсійного фонду України у 2020 році. URL: https://www.pfu.gov.ua/content/uploads/2021/03/Zvit_pro_robotu_ta_vykonannya_byudzhetu_PFU_2020.pdf

³⁶ Там само

Фінансові ресурси Пенсійного фонду України і фондів соціального страхування є об'єктом державного аудиту.

7.2. Методика проведення державного фінансового аудиту фондів соціального страхування

Нормативно-правові засади аудиту фондів соціального страхування:

1. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування: Постанова КМУ від 27 грудня 2018 р. № 1147. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2018-%D0%BF/sp:max15#>

Текст

2. Про Положення про Пенсійний фонд України: Указ Президента України від 06.04.2011 р. № 384/2011. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/384/2011>

3. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття : Закон України від 2.03.2000 р. № 1533-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1533-14>

4. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування : Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1058-15>

5. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 23.09.1999 р. № 1105-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1105-14>.

Державний фінансовий аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування – це вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу й перевірки законності та ефективності використання коштів Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, правильності ведення ними бухгалтерського обліку й достовірності їхньої фінансової звітності, стану внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту.

Загальний строк проведення аудиту становить не більше ніж 90 робочих днів.

Основні завдання аудиту:

1) проведення аналізу та перевірки:

законності та ефективності використання коштів бюджетів фондів соціального страхування;

правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності об'єкта аудиту;

стану внутрішнього контролю в об'єкта аудиту та внутрішнього аудиту, якщо об'єкт аудиту – розпорядник бюджетних коштів;

2) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм надалі.

Етапи аудиту:

а) планування та організація аудиту (попереднє дослідження діяльності об'єкта аудиту, розроблення плану, складення та затвердження програми аудиту);

б) проведення аудиту (проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій);

в) звітування за результатами аудиту шляхом формування та погодження проєкту звіту про результати аудиту, підписання протоколу погодження, формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту;

г) моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх упровадження.

Метою аудиту Пенсійного фонду може бути: оцінка управління коштами Фонду, цільового, законного та ефективного використання фінансових ресурсів, досягнення бездефіцитності бюджету Фонду, ефективності в діяльності, достовірності фінансової звітності; визначення причин (факторів), які впливають на обсяги надходжень коштів до бюджету Фонду та перешкоджають ефективному використанню коштів Фонду; дослідження стану внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту Фонду; розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм надалі.

До методів аудиту Пенсійного фонду України та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування відносять:

а) аналіз законодавчої та нормативно-методологічної бази;

б) опрацювання даних фінансової, статистичної та оперативної звітності фондів;

в) аналіз письмових запитів до центральних органів виконавчої влади, підприємств, установ, організацій;

г) опрацювання матеріалів фінансового контролю та інформації із ЗМІ з проблемних питань.

Наприклад, під час проведення аудиту системи загальнообов'язкового державного пенсійного й соціального страхування та соціального захисту населення були використані такі методи³⁷:

✓ аналіз нормативно-правових, розпорядчих актів та документів, що регулюють питання аналізу;

✓ оцінка повноти реалізації об'єктами контролю запланованих заходів з питань аналізу;

✓ аналіз обґрунтованості планування видатків за бюджетними програмами, що підлягають аналізу;

✓ аналіз обґрунтованості формування та виконання бюджету Фонду соцстрахування, Фонду безробіття за 2019 і 2020 рр.;

✓ аналіз обґрунтованості формування та виконання бюджету ПФУ за 2019 і I півріччя 2020 р.;

✓ аналіз отриманої на запит Рахункової палати, інформації ПФУ, щодо стану формування і виконання бюджету впродовж липня-грудня 2020 р., показників звітності за 2020 р. та інших документів, що стосуються виконання бюджету Пенсійного фонду за 2020 р.;

✓ аналіз, отриманої на запит Рахункової палати, інформації Мінекономіки та Мінветеранів щодо показників, наведених у бюджетних запитах, проєктах кошторисів, паспортах бюджетних програм, звітах про їх виконання, кошторисах, фінансовій та бюджетній звітності та інших документах за 2019 і 2020 роки, що стосуються питань аналізу;

✓ аналіз забезпеченості коштами видатків на виплату пенсій та інших виплат;

✓ аналіз показників фінансової, статистичної та іншої звітності, документів первинного бухгалтерського обліку;

³⁷ Звіт про результати аудиту системи загальнообов'язкового державного пенсійного і соціального страхування та соціального захисту населення: Рішення Рахункової палати від 13.07.2021 р. № 15-4. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/15-4_2021/Zvit_15-4_2021.pdf

- ✓ аналіз матеріалів щодо реагування на результати попереднього аудиту Рахункової палати;
- ✓ отримання пояснень від посадових осіб об'єктів аналізу;
- ✓ аналіз та опрацювання матеріалів засобів масової інформації, інтернет-видань за темою аналітичного заходу.

До критеріїв оцінки органом Рахункової палати віднесено:

а) *щодо відбору об'єкта аналізу:*

Мінсоцполітики як центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері соціальної політики, загальнообов'язкового державного пенсійного та соціального страхування, соціального захисту;

ПФУ як центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику з питань пенсійного забезпечення та ведення обліку осіб, які підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню; забезпечує своєчасне і в повному обсязі фінансування та виплату пенсій, здійснює контроль за цільовим використанням коштів Пенсійного фонду;

Фонд соцстрахування як орган (некомерційна самоврядна організація), який здійснює керівництво та управління загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням від нещасного випадку, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та медичним страхуванням, провадить акумуляцію страхових внесків, контроль за використанням коштів, забезпечує фінансування виплат за цими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування та здійснює інші функції згідно із затвердженим статутом;

ДЦЗ як неприбуткова державна установа, що фінансується за рахунок коштів Фонду безробіття, і здійснює управління та оперативне розпорядження фінансовими ресурсами Фонду в межах затвердженого бюджету Фонду безробіття відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття», управління майном; здійснює контроль за використанням коштів Фонду безробіття та забезпечує функціонування Єдиної інформаційно-аналітичної системи;

ФСЗІ як неприбуткова бюджетна установа, діяльність якої з питань фінансового забезпечення заходів щодо соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні та реалізації в межах своїх повноважень заходів щодо зайнятості та працевлаштування осіб з

інвалідністю, спрямовується, координується та контролюється Мінсоцполітики.

б) щодо ефективності управлінських рішень, ухвалених під час:

планування видатків та використання коштів за бюджетними програмами, що досліджувалися; формування та виконання бюджетів ПФУ, Фонду соцстрахування, Фонду безробіття;

виникнення тимчасових касових розривів ПФУ, заборгованості ПФУ, Фонду соцстрахування, Фонду безробіття із виплат застрахованим особам (повнота і своєчасність надходження ЄСВ та обґрунтованість його розподілу за видами державного соціального страхування; залучення на поворотній основі коштів єдиного казначейського рахунка для покриття тимчасових касових розривів ПФУ та їх погашення; реалізація заходів, спрямованих на зменшення тимчасових касових розривів бюджету ПФУ, зменшення дефіциту його бюджету; стан погашення заборгованості ПФУ, Фонду соцстрахування, Фонду безробіття перед застрахованими особами із залученням на цю мету коштів державного бюджету, зокрема на поворотній основі);

виплати пенсій, допомоги та інших виплат (повнота і своєчасність надходження запланованих доходів до бюджетів ПФУ, Фонду соцстрахування, Фонду безробіття; повнота і своєчасність здійснення за рахунок них видатків на виплату пенсій, надбавок, підвищень, допомоги, страхових виплат та інших виплат, надання соціальних послуг тощо; співвідношення темпів зростання доходів та видатків ПФУ, Фонду соцстрахування, Фонду безробіття, рівень забезпеченості їх видатків власними коштами; співвідношення планового та фактичного дефіциту бюджету ПФУ; стан функціонування інформаційних систем і реєстрів з питань аналізу);

оптимізації адміністративних управлінських видатків Мінсоцполітики, ФСЗІ, ПФУ, Фонду соцстрахування, Фонду безробіття (ДЦЗ);

в) щодо забезпечення внутрішнього контролю: оцінка стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів (об'єктів аналізу).

Під час проведення аудиту Пенсійного фонду України та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування робочими гіпотезами можуть бути:

високий рівень тіньової економіки та неформальної зайнятості населення спричиняють недоотримання фондами сум ЄСВ;

установлені законом обмеження максимальної бази нарахування ЄСВ дозволяють платникам ухилятися від сплати внеску;

недосконалість чинної системи адміністрування ЄСВ та відсутність дієвих заходів впливу на страхувальників щодо повної та своєчасної сплати ЄСВ;

невідшкодування підприємствами витрат, здійснених на виплату та доставку пенсій.

За результатами перевірки сформованих гіпотез аудитори формують висновки та надають рекомендації, спрямовані на усунення виявлених недоліків.

7.3. Науково-методичні підходи до оцінювання ефективності діяльності фондів соціального страхування

Найбільш поширене поняттям «ефективність» в економічній літературі – тлумачення його як економічної категорії, яка відображає співвідношення між одержаними результатами та витраченими на їх досягнення ресурсами. У юридичній літературі «ефективність» розглядається як ступінь досягнення мети правових приписів або як ступінь досягнення мети закону при максимальній економії матеріальних ресурсів, енергії, часу. Багато науковців вважають, що ефективність – це результативність, якість, дієвість. Водночас розмежування понять «результативність» та «ефективність» надано в ДСТУ ISO 9000:2007. Так, результативність (effectiveness) визначається як ступінь реалізації запланованої діяльності та досягнення запланованих результатів, а ефективність (efficiency) – це співвідношення між досягнутим результатом і використаними ресурсами³⁸.

Оцінка ефективності використання фінансових ресурсів фондів державних фондів соціального страхування здійснюється у чотири етапи (рис. 7.5).

³⁸ ДСТУ ISO 9000:2007. Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів. URL: https://dbn.at.ua/_ld/11/1128_432_iso9000-1-.pdf

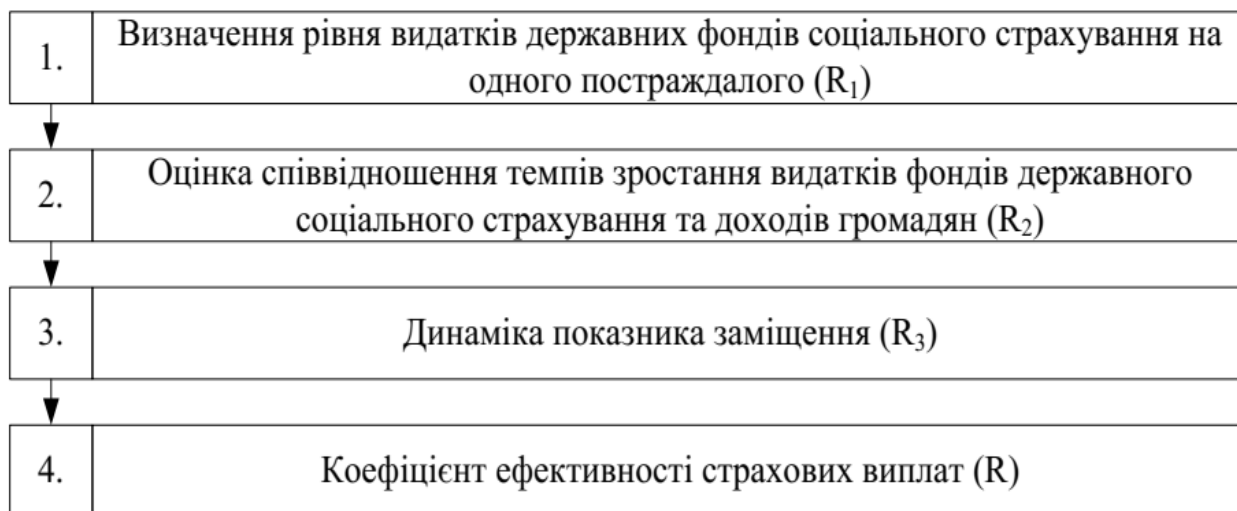


Рис. 7.5. Оцінка ефективності використання фінансових ресурсів фондів державних фондів соціального страхування

Рівень заміщення – співвідношення середньої пенсії по країні та середньої заробітної плати

Коефіцієнт ефективності:

$$R = \sum_{i=1}^k R_1 + \frac{R_2}{n} + R_3,$$

де $\sum_{i=1}^k R_1$ – сума виплат із усіх державних фондів соціального страхування на одного постраждалого;

n – кількість жителів країни.

Якщо $R \geq 1$ – то система фінансування соціальних виплат вважається ефективною та самодостатньою;

$0,75 \leq R < 1$ – система вважається умовно ефективною, тобто фінансові ресурси витрачаються за призначенням, але в розмірі значно меншому, ніж встановлено стандартами;

$R < 0,75$ – розподіл коштів неефективний та вимагає значного регулятивного впливу.

ПИТАННЯ ДО САМОКОНТРОЛЮ

1. У чому полягає необхідність державного аудиту фондів державного страхування?

2. Яким суб'єктом проводиться державний аудит фондів державного страхування?

3. Із яких етапів складається процес державного аудиту фондів державного страхування?
4. Охарактеризуйте етап планування державного аудиту фондів державного страхування.
5. У який спосіб збирається інформація про підконтрольного суб'єкта?
6. Яка тривалість підготовки до проведення державного аудиту фондів державного страхування?
7. Що означає планування державного аудиту фондів державного страхування?
8. Що повинен включати план проведення державного аудиту фондів державного страхування?
9. Що вказується у вступній частині плану?
10. Що визначають державні аудитори для визначення обсягу аудиту?
11. Як відбувається уточнення зібраної інформації на етапі планування державного аудиту?
12. У який спосіб досліджується підрозділ внутрішнього контролю?
13. Яку оцінку можуть дати державні аудитори за результатами оцінки стану внутрішнього контролю?
14. Коли державний аудитор дає позитивну оцінку?
15. У якому разі надається негативна оцінка стану внутрішнього контролю за результатами державного аудиту?
16. Що таке аудиторський звіт?

ТЕСТИ

1. Загальний строк проведення аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування становить не більшу ніж
 - А 90 робочих днів
 - Б 120 робочих днів
 - В 90 календарних днів
 - Г 120 календарних днів

2. Основними завданнями аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування є

А проведення аналізу та перевірки законності та ефективності управління і використання коштів державного бюджету

Б виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми

В проведення аналізу й перевірки законності та ефективності використання коштів бюджетів фондів соціального страхування

Г проведення аналізу та перевірки законності та ефективності планування і виконання бюджетних програм, досягнення їх результативних показників

3. Оцінка ефективності використання фінансових ресурсів фондів державних фондів соціального страхування включає:

А визначення рівня видатків державних фондів на 1 постраждалого, оцінка співвідношення темпів зростання видатків державних фондів та доходів громадян, визначення динаміки показника заміщення та розрахунок коефіцієнта ефективності страхових виплат;

Б оцінку співвідношення темпів зростання видатків державних фондів та доходів громадян, визначення динаміки показника заміщення та розрахунок коефіцієнта ефективності страхових виплат;

В визначення рівня видатків державних фондів на 1 постраждалого, визначення динаміки показника заміщення та розрахунок коефіцієнта ефективності страхових виплат;

Г визначення рівня видатків державних фондів на 1 постраждалого, оцінка співвідношення темпів зростання видатків державних фондів та доходів громадян, визначення динаміки показника заміщення.

4. Рівень заміщення при оцінці ефективності використання фінансових ресурсів фондів державних фондів соціального страхування – це

А співвідношення середньої матеріальної допомоги по країні та мінімальної заробітної плати

Б співвідношення середньої пенсії по країні та середньої заробітної плати

В співвідношення середньої заробітної плати по країні та мінімальної заробітної плати

Г співвідношення середньої пенсії по країні та прожиткового мінімуму

5. Якщо коефіцієнт ефективності при оцінці ефективності використання фінансових ресурсів фондів державних фондів соціального страхування більший або рівний одиниці, то

А система фінансування соціальних виплат вважається ефективною та самодостатньою

Б система вважається умовно ефективною, тобто фінансові ресурси витрачаються за призначенням, але в розмірі значно меншому, ніж встановлено стандартами

В розподіл коштів неефективний та вимагає значного регулятивного впливу

Г система вважається умовно нейтральною, тобто фінансові ресурси витрачаються за призначенням, але не впливають на фінансовий стан постраждалих

6. При оцінці ефективності використання фінансових ресурсів фондів державних фондів соціального страхування розподіл коштів є неефективним та вимагає значного регулятивного впливу за умови, якщо коефіцієнт ефективності дорівнює

А ≥ 1

Б ≤ 1

В $< 0,75$

Г < 1 , але $\geq 0,75$

7. При оцінці ефективності використання фінансових ресурсів фондів державних фондів соціального страхування коефіцієнт ефективності страхових виплат розраховується за формулою:

А $R = \sum_{i=1}^k R_1 - \frac{R_2}{n} - R_3$

Б $R = \sum_{i=1}^k R_1 + \frac{R_2}{n} + R_3$

В $R = \sum_{i=1}^k R_1 - \frac{R_2}{n} + R_3$

Г $R = \sum_{i=1}^k R_1 + \frac{R_2}{n} - R_3$,

де $\sum_{i=1}^k R_1$ – сума виплат із усіх державних фондів соціального страхування на одного постраждалого; n – кількість жителів країни.

8. На етапі проведення аудиту фондів державних фондів соціального страхування здійснюється

А попереднє дослідження діяльності об'єкта аудиту

Б розроблення плану, складання та затвердження програми аудиту

В формування, підписання та подання звіту об'єкта аудиту

Г формування та оформлення аудиторських доказів

9. На етапі звітування за результатами аудиту фондів державних фондів соціального страхування НЕ здійснюється

А формування та погодження проєкту звіту про результати аудиту

Б формування та погодження проєкту звіту про результати аудиту

В формування, підписання та подання звіту об'єкта аудиту

Г підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій

10. На етапі звітування за результатами аудиту фондів державних фондів соціального страхування НЕ здійснюється

А формування та погодження проєкту звіту про результати аудиту

Б розроблення плану, складання та затвердження програми аудиту

В формування, підписання та подання звіту об'єкта аудиту

Г моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх упровадження

11. На етапі планування та організація аудиту фондів державних фондів соціального страхування НЕ здійснюється

А попереднє дослідження діяльності об'єкта аудиту

Б розроблення плану, складання та затвердження програми аудиту

В формування, підписання та подання звіту об'єкта аудиту

Г формування аудиторських доказів

12. Наявність державних соціальних фондів надає можливість

А залучати додаткові фінансові ресурси від підприємств, установ, організацій та фізичних осіб і спрямовувати їх на суспільні потреби

Б залучати додаткові фінансові ресурси для формування резервного фонду Державного бюджету

В поповнювати в разі необхідності дохідну частину Державного бюджету

Г фінансувати програми регіонального розвитку

13. Не відповідає сутності державних соціальних фондів таке твердження:

А це фонди, які є формою перерозподілу й використання фінансових ресурсів, залучених державою для фінансування суспільних потреб

Б це фонди фінансових ресурсів цільового призначення, які використовуються для задоволення економічних і соціальних потреб держави, підприємницьких структур та окремих громадян

В це загальнодержавні фонди цільового призначення

Г це фонди тимчасового призначення, які формуються за рахунок благодійних внесків

14. Основним призначенням соціальних позабюджетних фондів є

А формування значних обсягів резервних коштів на випадок непередбачених ситуацій

Б забезпечення спеціальних органів державної виконавчої влади таким обсягом фінансових ресурсів, який був би достатнім для виконання ними своїх повноважень

В фінансування політичних заходів

Г скорочення державних боргових зобов'язань

15. До фондів соціального страхування НЕ належать:

А Фонд соціального страхування України;

Б Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття

В Пенсійний фонд України

Г Фонд економічних досліджень

16. Пенсійний фонд України НЕ виконує такі функції:

А здійснює керівництво солідарною системою

Б вирішує питання, пов'язані з веденням обліку пенсійних активів застрахованих осіб на накопичувальних пенсійних рахунках

В фінансує дефіцит державного бюджету

Г здійснює управління солідарною системою

17. Для забезпечення фінансової стабільності Пенсійного фонду України

А формується резерв коштів Пенсійного фонду України

Б залучаються кошти міжнародних фондів

В збільшуються податкові ставки

Г скорочується пенсійний вік

18. Пенсійний фонд України – це

А некомерційна самоврядна організація, що діє на підставі статуту, який затверджується його правлінням, що опікується загальнообов'язковим соціальним страхуванням від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та медичним страхуванням

Б цільовий централізований страховий фонд, некомерційна самоврядна організація, що здійснює управління страхуванням на випадок безробіття, акумуляції страхових внесків, контроль за використанням коштів, виплати забезпечення та надання соціальних послуг

В центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику з питань пенсійного забезпечення та ведення обліку осіб, які підлягають загальнообов'язковому соціальному страхуванню

Г центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику з питань пенсійного забезпечення, ведення обліку осіб, які підлягають загальнообов'язковому соціальному страхуванню, здійснення контролю за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати страхових внесків

19. Фонд соціального страхування України – це

А некомерційна самоврядна організація, що діє на підставі статуту, який затверджується його правлінням, що опікується загальнообов'язковим соціальним страхуванням від нещасного

випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та медичним страхуванням

Б цільовий централізований страховий фонд, некомерційна самоврядна організація, що здійснює управління страхуванням на випадок безробіття, акумулює страхових внесків, контроль за використанням коштів, виплати забезпечення та надання соціальних послуг

В центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику з питань пенсійного забезпечення та ведення обліку осіб, які підлягають загальнообов'язковому соціальному страхуванню

Г центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику з питань соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, ведення обліку осіб, які підлягають загальнообов'язковому соціальному страхуванню, здійснення контролю за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати страхових внесків.

ТЕМА 8. ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

8.1. Підприємницька діяльність суб'єктів господарювання як об'єкт державного аудиту суб'єктів господарювання.

8.2. Організація проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

8.3. Методичні підходи до проведення державного аудиту ефективності суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

Основні терміни та поняття: аналіз, аудиторський звіт, анкетування, експертиза, суб'єкти господарювання, перевірка, фактори ризику, фінансовий аналіз.

8.1. Підприємницька діяльність суб'єктів господарювання як об'єкт державного аудиту суб'єктів господарювання

Державний фінансовий контроль господарської діяльності базується на взаємодії двох сторін – державних органів та господарських структур. З огляду на це для організації такого контролю важливе значення мають засади функціонування суб'єктів господарювання.

Суб'єкти господарювання – це учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством (ст. 55 Господарського кодексу)

Суб'єкти господарювання – це:

по-перше, господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до ГКУ, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

по-друге, громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці.

Суб'єкти господарювання залежно від кількості працівників та доходів від будь-якої діяльності за рік можуть належати до суб'єктів малого підприємництва, зокрема до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва.

Державний фінансовий аудит розкриває широкі перспективи перед державною аудиторською службою й дає майже необмежені можливості для оцінки ефективності управління суб'єктами господарювання державного сектору економіки. При цьому використовуються такі *нормативно-правові акти*:

1. Про затвердження Методичних рекомендацій застосування критеріїв визначення ефективності управління об'єктами державної власності: Наказ Мінекономрозвитку від 15.03.2013 р. № 253. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0253731-13#n11>

2. Про управління об'єктами державної власності: Закон України від 21.09.2006 р. № 185-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16>

3. Про затвердження Критеріїв ефективності управління корпоративними правами держави: Наказ ФДМУ від 7.05.2009 р. № 694 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0477-09>

4. 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>

5. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова КМУ від 27.03.2019 р. № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF>

6. Про затвердження методик розроблення критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю), а також уніфікованих форм актів, що складаються за результатами проведення планових (позапланових) заходів державного нагляду (контролю): Постанова КМУ від 10.05.2018 р. № 342. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/342-2018-%D0%BF>

Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання здійснюється для оцінки ефективності та законності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю об'єкта аудиту.

Основні завдання державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання:

по-перше, проведення оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, яка полягає в забезпеченні:

дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та об'єкта аудиту;

досягнення визначених цілей та завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності й результативності;

достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

збереження активів;

по-друге, виявлення факторів ризику, а також джерел і резервів для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту;

по-третьє, підготовка обґрунтованих пропозицій для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, усунення наявних порушень, проблем і недоліків та запобігання їм у подальшому.

Проблема оцінки фінансових ризиків суб'єктів господарювання має першорядне значення, бо від точності визначення фінансових ризиків і факторів, які впливають на діяльність підприємства, залежить як об'єктивність прийняття управлінських рішень, фінансове становище підприємства, так і якість аудиту.

Основний метод визначення ризикових операцій – аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства за звітними даними та матеріалами попередніх ревізій, завданням якого є оцінка ефективності управління та виявлення факторів, які позитивно або негативно вплинули на кінцеві фінансові результати.

До основних джерел інформації для проведення поглибленого аналізу належать:

баланс підприємства (форма № 1);

звіт про фінансові результати (форма № 2);

звіт про рух грошових коштів (форма № 3);
звіт про власний капітал (форма № 4);
примітки до річної фінансової звітності (форма № 5);
звіт про наявність та рух основних фондів, амортизацію (знос)
(форма № 11-0В);

інші звіти й інформація, необхідна для якісного аналізу, виявлення резервів виробництва та визначення ризикових операцій.

Можна виділити *два підходи* визначення наявності ризикових операцій у діяльності суб'єктів господарювання:

1) Орієнтація на фінансові порушення, виявлені перевітками на інших підприємствах.

2) Орієнтація на операції, щодо яких не забезпечений внутрішньогосподарський контроль.

Сутність першого підходу полягає в тому, що державний аудитор повинен узяти до уваги порушення, виявлені попередніми контрольними заходами на цьому підприємстві або на інших підприємствах. Вони можуть свідчити про наявність аналогічних ризикових операцій на об'єкті контролю.

Другий підхід полягає в оцінюванні стану системи внутрішньогосподарського контролю на суб'єкті господарювання. Система внутрішньогосподарського контролю являє собою сукупність внутрішніх правил та процедур контролю, запроваджених керівництвом суб'єкта господарювання для забезпечення (у межах можливого) його стабільного та ефективного функціонування, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, запобігання фальсифікаціям і помилкам, ведення достовірної фінансової звітності.

Якщо в суб'єкта господарювання відсутній або неефективно діє внутрішньогосподарський контроль, це збільшує ймовірність проведення ризикових операцій.

Об'єктом державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання є сам суб'єкт господарювання та його фінансово-господарська діяльність, фінансовий стан, бухгалтерській облік і фінансова звітність та стан збереження активів.

Здійснюючи державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання, державні аудитори вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають певним обставинам.

Сукупність прийомів і способів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають аудиту, є методом державного

фінансового аудиту. Сукупність цих прийомів та процедур повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки, що наведено в таблиці 8.1.

Таблиця 8.1

Перелік прийомів державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання

<i>Прийоми</i>	<i>Зміст прийомів</i>
Аналіз	це комплексне вивчення фінансового стану суб'єкта господарювання та ефективності управління активами з метою оцінки досягнутих результатів, що проводиться за допомогою методів фінансового аналізу за даними бухгалтерського обліку, фінансової, податкової і статистичної звітності, звітності про виконання фінансового плану тощо.
Письмове пояснення	полягає в одержанні письмової відповіді від посадових осіб суб'єкта господарювання на поставлені державним аудитором питання.
Анкетування	отримання необхідної для проведення аудиту інформації від посадових осіб суб'єкта господарювання або осіб, які є користувачами товарів, робіт та послуг суб'єкта господарювання, застосовуючи анкети.
Звірка	полягає в письмовому підтвердженні третіми особами точності інформації (наприклад підтвердження розміру дебіторської заборгованості), яке може бути здійснено зустрічною звіркою або письмовим запитом.
Обстеження	дає можливість одержати загальну характеристику можливостей суб'єкта господарювання на підставі візуального огляду.
Тестування	полягає у формулюванні переліку питань для оцінки об'єкта дослідження за відповідями, на які встановлюються фактори ризику та надається оцінка відповідності (наприклад тест на відповідність внутрішнього контролю встановленим нормам).
Експертиза	здійснюється із залученням фахівців вузької спеціалізації (наприклад спеціаліст зі шляхового будівництва, технолог тощо).

Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання, як правило, проводиться в плановому порядку. А для казенних підприємств, а також суб'єктів господарювання державного сектору економіки, які мають стратегічне значення для економіки й безпеки держави, державний аудит повинен проводитися щороку. При цьому тривалість аудиту не повинна перевищувати 90 календарних днів.

Слід зауважити, що за тривалістю в часі державний фінансовий аудит удвічі перевищує планові ревізії (інспектування). Цей час надається для того, аби повно і всебічно оцінити стан підприємства та дослідити всі фактори, що негативно впливають на його діяльність. Результатом цього мають бути змістовні й ґрунтовні пропозиції щодо покращення ситуації, які зацікавлять не лише державного аудитора, а й керівництво об'єкта аудиту та його органу управління.

Перед початком аудиту керівникові підконтрольного суб'єкта не пізніше ніж за десять календарних днів надсилається відповідне повідомлення із зазначенням строку аудиту та відповідальних за його проведення посадових осіб.

Посадові особи органу ДАС України зобов'язані надати керівникові підконтрольного суб'єкта направлення на проведення аудиту, скріплені печаткою відповідного органу ДАС, та поставити підпис у журналі реєстрації перевірок (у разі його наявності). Крім того, направлення на проведення аудиту мають бути виписані на всю тривалість аудиту.

Відповідно на мікрорівні державний фінансовий контроль підприємницької діяльності має забезпечити:

1) дотримання правил створення суб'єктів підприємницької діяльності;

2) проведення суб'єктами підприємницької діяльності фінансових операцій відповідно до встановлених державою правил (чи немає сумнівних фінансових операцій);

3) правильність відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності одержаних доходів і податкових зобов'язань перед державою (чи немає приховування доходів і зменшення зобов'язань);

4) законність джерел одержання доходів (чи немає відмивання грошей, добутих від незаконних видів діяльності);

5) дотримання державних соціальних гарантій (наприклад, виплати працівникам мінімальної заробітної плати);

6) дотримання нормативів витрат, пов'язаних із забезпеченням екологічної безпеки та безпеки праці.

Отже, незалежно від форми власності суб'єктів підприємництва державному фінансовому контролю повинні піддаватися господарські операції на предмет дотримання ними економічних, екологічних, технічних нормативів діяльності, а також, так званих,

нормативів зайнятості та праці, які в кінцевому підсумку впливають на обіг фінансових ресурсів.

Наприклад, у частині дотримання правил реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності об'єктами контролю є:

сплата власником (власниками) внеску до статутного фонду в розмірі, передбаченому законом;

достовірність звіту про наслідки підписки на акції при створенні відкритих акціонерних товариств;

внесення плати за державну реєстрацію;

надання податковому органу довідки про відкриття або закриття рахунків у банках; достовірність документів, що засвідчують право власності на майно при перереєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.

Крім того, у частині функціонування публічних фінансів суб'єктом підприємницької діяльності будь-яка держава контролює:

1) використання державних коштів, наданих суб'єктам підприємництва в будь-якій формі – субсидії, кредити під гарантії уряду, пільги тощо;

2) використання коштів, спрямованих на державні й муніципальні закупівлі.

Водночас державний фінансовий аудит у суб'єктів підприємництва, які належать до державного й комунального секторів економіки, має додаткові, особливі об'єкти контролю, зокрема передбачає також контроль за:

3) ефективністю використання майна;

4) основними результатами фінансово-господарської діяльності;

5) використанням доходів та прибутків;

6) використанням коштів, виділених на виробничі й соціальні програми.

Більшість вітчизняних науковців віддають перевагу, на наш погляд, передовій, прогресивній незалежній формі контролю – аудиту. Це важлива форма контролю, яка набуває поширення разом із упровадженням приватної форми власності, збільшенням кількості недержавних підприємств. Однак наразі держава проводить фінансову підтримку виробників через системи дотацій і субсидій, а тому виникає необхідність здійснення контролю за ефективним і цільовим використання бюджетних коштів. На сучасному етапі відомчий контроль, який раніше виконував ці функції, по суті, втратив свої важелі впливу, які проявлялися через призму перевірок

за використання коштів державного бюджету, і його місце в системі спеціальних органів державного контролю залишилося вакантним. Ці функції виконують органи Державної аудиторської служби України та Державної казначейської служби України.

8.2. Організація проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки

Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання проводиться органами Державної аудиторської служби України, її територіальними відділеннями відповідно до планів контрольної-ревізійної роботи органу, які складаються та затверджуються у встановленому законодавством порядку.

Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання – це вид державного фінансового аудиту, що полягає в перевірці та аналізі стану справ щодо законного та ефективного використання державних та/або комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, стану внутрішнього контролю у суб'єктів господарювання.

Основні завдання державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання:

1) проведення аналізу та перевірки:

дотримання об'єктом аудиту під час провадження фінансово-господарської діяльності вимог законодавства, виданих ним актів і рішень та актів і рішень його органу управління;

ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, яка визначається як співвідношення отриманих результатів до запланованих з урахуванням використаних для їх досягнення ресурсів;

законного (цільового) та ефективного використання активів об'єкта аудиту та стану їх збереження;

правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності;

інвестиційної діяльності об'єкта аудиту;

стану внутрішнього контролю;

виконання функцій з управління об'єктами державної власності;
2) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час проведення аудиту недоліків і порушень та запобігання їм надалі (далі – пропозиції та рекомендації).

Процес державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання, як зазначено в Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання³⁹, складається з чотирьох етапів (рис. 8.1):

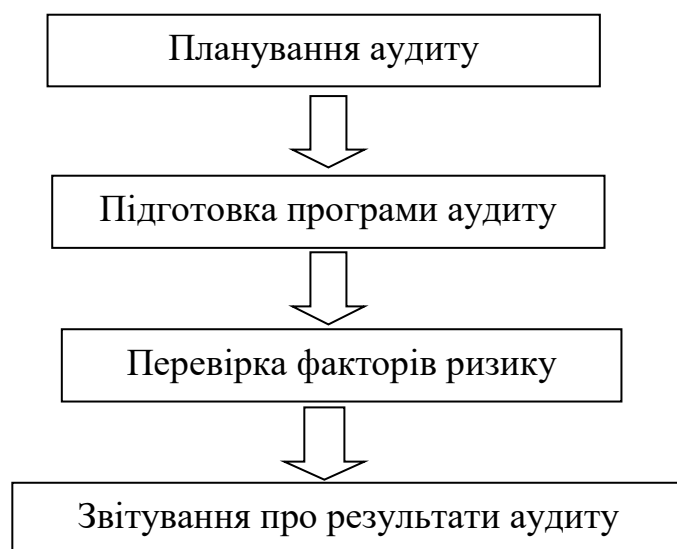


Рис. 8.1. Етапи проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання

Перший етап – планування державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

На етапі підготовки до аудиту попередньо вивчаються особливості діяльності суб'єкта господарювання напередодні проведення виїзних аудиторських процедур, а також збирається та аналізується інформація про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта, його систему управління, повноту досягнення поставлених ним цілей і завдань.

Інформація та необхідні для планування аудиту документи можуть бути отримані за письмовими запитами органу ДАС від суб'єкта господарювання за місцем його перебування, а також з інших

³⁹ Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова КМУ від 27 березня 2019 р. № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text>

джерел (публікації в ЗМІ, в інтернеті, результати попередніх контрольних заходів, інформація правоохоронних органів).

Цей етап не включається до загальної тривалості аудиту і може бути довгим у часі, що дасть змогу якісно підготуватися й зосередити увагу на найбільш проблемних і ризикових факторах, які потребують оцінки, без відволікання на другорядні питання, як це часто трапляється під час підготовки до ревізії.

Планування державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання – це процес, який ґрунтується на попередньому вивченні особливостей діяльності підконтрольного суб'єкта й передбачає збір та аналіз інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, та досягнення підконтрольним суб'єктом визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання.

Процес планування включає:

по-перше, стадію збору інформації – отримання базової інформації про підконтрольний суб'єкт, включаючи інформацію про специфіку його діяльності, збір нормативно-правових актів, отримання установчих, розпорядчих та інших документів підконтрольного суб'єкта, розпорядчих документів органу управління, фінансової і статистичної звітності підконтрольного суб'єкта та в разі потреби інших суб'єктів господарювання, однотипних за певними характеристиками їхньої діяльності, матеріалів попередніх контрольних заходів;

по-друге, стадію оцінки – аналіз отриманої інформації, формування загального уявлення про вимоги, яким повинна відповідати діяльність підконтрольного суб'єкта, установлення відхилень від норм та завдань, а також визначення факторів ризику.

За результатами опрацювання зібраної інформації керівником групи аудиторів складається план аудиту, який затверджується керівником органу ДАС.

У плані аудиту визначається обсяг аудиту, методи й терміни проведення аудиту, включаючи підготовку аудиторського звіту.

План державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання повинен включати:

а) вступну частину, у якій вказується мета аудиту, підстава для його проведення, орган ДКРС, який проводить аудит, та склад фахівців, яких планується залучити в процесі проведення аудиту;
б) інформацію про діяльність підконтрольного суб'єкта, фінансово-господарська діяльність якого підлягає аудиту: мету діяльності підконтрольного суб'єкта, функції щодо виконання державних програм (за наявності); структуру об'єкта аудиту та чисельність працівників; показники виробничої та фінансової діяльності (планові, фактичні); попередню оцінку досягнення мети та завдань діяльності підконтрольного суб'єкта за виробничими та фінансовими показниками; зміни, що відбулися з моменту останнього аудиту, де відображаються організаційні, виробничі та інші зміни в діяльності підконтрольного суб'єкта, що відбулися з часу попереднього аудиту, проведеного ДАС, які могли як позитивно, так і негативно вплинути на результати діяльності, ведення бухгалтерського обліку складання фінансової звітності. Якщо аудит підконтрольного суб'єкта проводиться органом ДАС вперше, цей розділ слід не включати в структуру плану аудиту;
в) фактори ризику – обґрунтовуються попередньо виявлені фактори ризику;
г) обсяг аудиту – попередньо визначаються напрями діяльності підконтрольного суб'єкта, які потребують поглибленого дослідження, а також наводяться статті балансу й показники фінансової звітності, які потребують аналізу їх складу, структури та 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 та його результати;
г) графік проведення аудиту.

Слід зауважити, що якщо об'єктом аудиту виступає фінансово-господарська діяльність суб'єкта господарювання, що має структурні підрозділи, залучення інших органів ДАС до аудиту цих підрозділів має передбачатися в плані аудиту.

Другий етап – підготовка програми проведення державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

Підготовка програми проведення аудиту передбачає:

1) уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту;
2) проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта та ефективності використання активів;
3) конкретизації факторів ризику;
4) надання попередньої оцінки стану внутрішнього контролю;
5) визначення переліку аудиторських процедур, необхідних для проведення аудиту в розрізі кожного поставленого питання (фактору ризику), та обсяг вибірки для проведення перевірки кожного визначеного питання (фактору

ризик);
б) визначення рівня суттєвості факторів ризику;
7) складання програми аудиту.

Уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту, передбачає поглиблене дослідження визначених факторів ризику.

Фактори ризику (ризикові операції) – це можливі порушення, недоліки та проблеми, ризикові операції, які негативно вплинули або можуть вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і завдань, ефективне використання ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також можливі резерви для підвищення ефективності та покращення фінансових і виробничих результатів діяльності підконтрольного суб'єкта.

Проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта та ефективності використання активів передбачає:

- 1) порівняння планових і фактичних показників;
- 2) порівняння фактичних показників за декілька років у динаміці;
- 3) розрахунок коефіцієнтів з використанням Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки⁴⁰ або інших методик.

Аналіз повинен охоплювати структуру та динаміку активів підконтрольного суб'єкта, дебіторської заборгованості, власного капіталу, зобов'язань, доходності активів, доходів та витрат, зокрема валового прибутку (збитку) та операційних витрат за економічними елементами тощо.

Процедура проведення аналізу фінансово-господарської діяльності та його обсяг (кількість таблиць, які необхідно скласти, кількість показників для розрахунку тощо) визначаються керівником групи аудиторів, виходячи із специфіки й результатів діяльності підконтрольного суб'єкта, періоду, за який необхідно дослідити його фінансово-господарську діяльність, та чисельності аудиторів.

Основні складові фінансового аналізу діяльності підприємства:

⁴⁰ Про затвердження Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки: Наказ Міністерства фінансів України від 14.02.2006 р. № 170. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06#Text>

а) горизонтальний фінансовий аналіз, який проводиться з метою вивчення динаміки окремих фінансових показників, розрахованих за даними фінансової звітності за певний період часу. За його допомогою розраховуються абсолютні й відносні зміни, темпи зростання (приросту) окремих показників (доходу, витрат, активів тощо) за декілька періодів і визначаються загальні тенденції їх змін;

б) вертикальний фінансовий аналіз, який базується на порівнянні питомої ваги окремих структурних складових;

в) порівняльний фінансовий аналіз, який проводиться для зіставлення планових та фактичних показників, фактичних та нормативних (галузевих, загальних) показників. Порівнюються такі показники, як: обсяг реалізації продукції, собівартість продукції, ціни на готову продукцію тощо;

г) аналіз фінансових коефіцієнтів, який полягає в зіставленні показників звітності та/або фінансового плану з метою розрахунку коефіцієнтів: коефіцієнт платоспроможності (ліквідності); оцінки оборотності активів; фінансової стабільності підприємства тощо.

Результати аналізу фінансово-господарської діяльності та оцінки виконання показників фінансового плану можуть бути додатками до аудиторського звіту.

Попередня оцінка стану внутрішнього контролю полягає в дослідженні сукупності внутрішніх правил та процедур контролю, що запроваджені керівництвом підконтрольного суб'єкта для досягнення поставленої мети, забезпечення (у межах можливого) стабільного й ефективного функціонування підконтрольного суб'єкта, дотримання внутрішньо-господарської політики, збереження, раціонального та економного використання активів, запобігання та викриття фальсифікацій і помилок, подання достовірної фінансової звітності.

Для оцінки стану внутрішнього контролю досліджуються:

1) основні принципи управління підконтрольним суб'єктом;

2) зміст контракту між керівником і органом управління щодо забезпечення керівником законного, цільового й економного використання всіх видів ресурсів; наказ про розподіл обов'язків між заступниками керівника; положення про відділи чи інші структурні підрозділи підконтрольного суб'єкта, посадові інструкції відповідальних фахівців;

3) наказ про облікову політику щодо забезпечення надання користувачам для ухвалення рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності

та рух коштів підконтрольного суб'єкта при складанні фінансової звітності, зокрема шляхом визначення принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності; забезпечення повноти й точності складання первинних документів та якості первинної інформації, необхідної для успішного керівництва і прийняття ефективних управлінських рішень;

4) графік документообігу щодо наявності затверджених положень дотримання законодавства щодо зберігання та знищення бухгалтерських документів, установлення правил прийому документів на виконання, їх реєстрації й обробки, наявність контролю за дотриманням графіка документообігу;

5) розпорядчі та інші документи про дотримання законодавства щодо використання коштів і майна та підписання фінансових документів; дотримання термінів і правил проведення інвентаризацій, бухгалтерських звірок, передачі справ та інших процедур внутрішнього контролю; забезпечення умов для збереження коштів і матеріальних цінностей; закріплення осіб, відповідальних за здійснення внутрішнього контролю, та визначення для них кола обов'язків;

6) склад, фаховий рівень та періодичність проходження підвищення кваліфікації працівників бухгалтерської, економічної та фінансової служб;

7) наявність підрозділу внутрішнього контролю, його статус, підпорядкованість, результати і якість його роботи: забезпечення постійного аналізу цільового, ефективного та економного використання всіх видів ресурсів; своєчасність і повнота здійснюваних контрольних заходів з огляду на наявні ризики та правильність документування виявлених порушень і недоліків; обґрунтованість застосування методів контролю; своєчасність і обґрунтованість внесення за результатами контрольних заходів пропозицій керівництву з метою усунення виявлених порушень, забезпечення відшкодування нанесених збитків та вдосконалення внутрішнього контролю; повнота заходів, які вживаються для забезпечення врахування наданих пропозицій;

8) кадрова політика щодо кваліфікаційних вимог до осіб, які займають відповідальні посади, та частота зміни працівників на відповідальних посадах;

9) порядок підготовки внутрішньої звітності для цілей управління (управлінської звітності) тощо.

За результатами вивчення системи внутрішнього контролю необхідно дати позитивну, умовно позитивну або негативну оцінку та визначити, чи забезпечує внутрішній контроль самостійне виявлення та виправлення суб'єктом господарювання можливих ризиків.

Позитивну оцінку державний аудитор дає в тому разі, коли система внутрішнього контролю попереджує, виявляє та своєчасно виправляє ті суттєві помилки в роботі персоналу, які можуть бути своєчасно попереджені і виправлені як у частині використання майна, так і в частині визначення окремих статей доходів і витрат та фінансового результату.

Умовно позитивну оцінку необхідно дати в тому разі, коли система внутрішнього контролю недостатня для попередження всіх суттєвих порушень і недоліків у діяльності підконтрольного суб'єкта.

На негативну оцінку заслуговує та система внутрішнього контролю, яка з причини недоліків її організації не попереджує (або не має змоги попереджувати) суттєві для підконтрольного суб'єкта помилки, що негативно впливають на використання активів, формування статей доходів і витрат та на фінансовий результат. Негативна оцінка системи внутрішнього контролю збільшує ризики можливого допущення підконтрольним суб'єктом порушень і недоліків, тому вимагає планування більшого обсягу аудиторських процедур.

За результатами уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту, а також проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності та оцінки стану внутрішнього контролю конкретизуються та визначаються зовнішні й внутрішні фактори ризику.

Зовнішні фактори ризику є незалежними від підконтрольного суб'єкта, але можуть безпосередньо впливати на його діяльність та фінансові результати.

До зовнішніх факторів ризику можна віднести:

1) зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими безпосередньо регулюється діяльність підконтрольного суб'єкта або встановлюються правила здійснення ним певних видів господарських операцій;
2) зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими змінюється порядок відображення в обліку певних операцій чи змінюється порядок складання фінансової звітності;
3) загострення конкурентної боротьби з боку конкурентів;
4) зміна стратегії розвитку галузі, у якій здійснює свою діяльність підконтрольний суб'єкт, що зумовлює зменшення обсягів державного

замовлення;
5) штучне обмеження використання виробничої потужності підконтрольного суб'єкта та обсягу виробництва продукції у зв'язку з обмеженістю внутрішнього ринку спожити весь обсяг продукції та обмеженням експорту;
б) форс-мажорні обставини та інше.

Внутрішні фактори ризику є прямим результатом діяльності підконтрольного суб'єкта і можуть ним регулюватися. До найтипівіших внутрішніх факторів ризику можна віднести фактори, наведені в табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Перелік внутрішніх факторів

Назва групи факторів	Фактор
а) фактори ризику, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту:	зміни в організаційній структурі, внаслідок яких певні функції з фінансово-господарської діяльності будуть виконуватися структурними підрозділами, працівники яких не мають відповідного досвіду та кваліфікації;
	створення нових структурних підрозділів;
	не встановлені правила здійснення внутрішнього контролю;
	суть правил внутрішнього контролю свідчить про їх формальність, неврахування специфіки діяльності підконтрольного суб'єкта, внаслідок чого важко попередити, виявити та виправити помилки;
	зміни виду господарської діяльності підконтрольного суб'єкта;
	суттєві зміни показників фінансового плану порівняно з попередніми роками (зокрема суттєве збільшення видатків при неадекватному збільшенні доходів);
	укладення договорів із суб'єктами господарювання, які мають значну заборгованість перед підконтрольним суб'єктом, або із суб'єктами господарювання, щодо яких аудитор має інформацію про завищення ними обсягів робіт, ціни товарів або послуг, розцінок чи тарифів;
	укладення договорів із суб'єктами господарювання, які не мають бездоганної ділової репутації, або із суб'єктами господарювання, які створені менше року чи предмет договору не є їхньою основною діяльністю;
	значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості;
	укладання договору, умови якого заздалегідь вкрай невигідні для підконтрольного суб'єкта чи існують сумніви

	щодо повноти наданих послуг (виконаних робіт), спроможності їх оплати тощо;
б) фактори ризику, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку:	внесення змін до облікової політики підконтрольного суб'єкта;
	відсутність положення про бухгалтерську службу, посадових інструкцій відповідальних працівників, графіка документообігу тощо;
	низький рівень комп'ютеризації бухгалтерського обліку;
	застосування неліцензійних програм з ведення бухгалтерського обліку або несвоєчасне оновлення програм відповідно до змін у методології ведення бухгалтерського обліку чи облікової політики;
в) фактори ризику внаслідок неусунення недоліків, виявлених попереднім аудитом (чи ревізією):	виявлено систематичні порушення законодавства у сфері державних закупівель;
	виявлено недостачу, однак матеріально відповідальна особа продовжує працювати на тій самій посаді, недостачу нею не відшкодовано, річна інвентаризація не проводилася;
	виявлено факти переплати заробітної плати внаслідок установлення необгрунтовано завищених (порівняно з нормативно-правовими актами) надбавок чи доплат, однак система встановлення надбавок та доплат не змінилася тощо.

Визначені фактори ризику можуть викладатись у вигляді гіпотез причин можливого погіршення фінансового стану підконтрольного суб'єкта, невиконання ним своїх функцій та неефективного використання майна. Для дослідження кожного поставленого питання (фактора ризику) визначається обсяг і метод аудиту, який необхідно здійснити для підтвердження чи спростування ризиків, а також визначається розмір вибірки.

Визначення вибірки проводиться для застосування аудиторських процедур по відношенню менш ніж до 100% об'єктів усієї сукупності, що досліджуються, для отримання аудиторських доказів, які дозволяють скласти думку про всю цю сукупність.

Прикладами питань аудиту, де може бути застосована вибірка, є:

- 1) основні засоби (за окремими об'єктами основних засобів);
- 2) матеріали й запаси (за окремими видами матеріалів і запасів);
- 3) дебіторська і кредиторська заборгованість (за певними дебіторами чи кредиторами);
- 4) реалізація продукції (конкретні господарські операції, вид продукції чи період);
- 5) відображення затрат (конкретні випадки, напрями діяльності);

б) оплата праці (окремі працівники чи групи працівників, посади) тощо.

Обрані методи аудиту, процедура їх застосування та обсяг вибірки повинні забезпечувати обґрунтованість висновків за результатами оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю підконтрольного суб'єкта, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності.

Рівень суттєвості визначається для можливості зробити висновок щодо суттєвості впливу визначеного фактора ризику на результати діяльності підконтрольного суб'єкта, а також на достовірність фінансової звітності.

Рівень суттєвості може визначатись у вартісній оцінці (сума заниженого чи недоотриманого доходу, обсяг завищених чи не обґрунтованих витрат, незаконного відчуження активів тощо) і в процентному відношенні до фактичних даних фінансової звітності, бухгалтерського обліку та показників фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта.

Визначений у програмі аудиту рівень суттєвості для певного підконтрольного суб'єкта може коригуватися під час проведення аудиту через внесення змін до програми.

На підставі плану аудиту та з урахуванням додаткової інформації, отриманої за результатами детального вивчення підконтрольного суб'єкта, складається програма аудиту.

У програмі аудиту зазначаються:

1) мета аудиту, підстава для його проведення, орган, який проводить аудит;
2) інформація про діяльність підконтрольного суб'єкта, де наводиться стисла характеристика суб'єкта, фінансово-господарська діяльність якого підлягає аудиту;
3) результати проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності та попередньої оцінки стану внутрішнього контролю;
4) перелік критеріїв, за якими буде визначено ефективність управління підконтрольним суб'єктом;
5) перелік факторів ризику фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта, які передбачається перевірити за визначеними критеріями, методи проведення аудиту, процедури їх застосування, обсяг аудиту та вибірки, а також рівень суттєвості можливих порушень та недоліків;
6) необхідність залучення до проведення аудиту інших органів ДАС

чи представників інших органів влади, установ та організацій;
7) відповідальні працівники, що здійснюють аудит, та графік проведення аудиту.

Програма аудиту затверджується керівником органу ДАС. Відповідно до вимог програма аудиту складається у двох примірниках, один із яких надається керівнику об'єкта аудиту, про що робиться запис на 2-ому примірнику, який залишається органу ДАС.

Слід зазначити, що в разі проведення аудиту за ініціативою підконтрольного суб'єкта аудиту або його органу управління можливе попереднє погодження програми з відповідним керівником. Під час проведення аудиту програма аудиту може бути переглянута, доповнена та уточнена. Зміни до програми вносяться за погодженням з керівником органу ДАС та про них інформується керівник підконтрольного суб'єкта.

У разі, якщо програмою передбачається проведення аудиту структурних підрозділів підконтрольного суб'єкта із залученням інших регіональних органів ДАС, за кожним структурним підрозділом відповідним регіональним органом ДАС має бути складена окрема програма аудиту з урахуванням положень загальної програми аудиту загалом та конкретизації факторів ризику, притаманних діяльності структурного підрозділу.

Третій етап – перевірка факторів ризику. Під час перевірки факторів ризику за обраними аудиторськими процедурами та виходячи з обсягу вибірки проводиться перевірка визначених факторів ризику діяльності підконтрольного суб'єкта, за результатами якої *підтверджується* або спростовується попередня інформація стосовно факторів ризику.

Кожне питання (фактор ризику), що підлягає аудиту, має бути досліджене з урахуванням процедур, визначених програмою аудиту, та досліджене щодо:

- 1) відповідності господарських операцій вимогам законодавства;
- 2) обґрунтованості (доцільності) проведених операцій для здійснення господарської діяльності підконтрольного суб'єкта;
- 3) порівняння фактично отриманого результату з очікуваним.

У разі виявлення порушень чи відхилень від норм слід визначити суттєвість впливу цих порушень (недоліків) на достовірність фінансової звітності та показники ведення фінансово-господарської діяльності.

Під час перевірки аналізуються:

1) дані фінансових та бізнес-планів, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної та фінансової звітності, договорів, розпорядчих та інших документів підконтрольного суб'єкта, пов'язаних із плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності та організацією внутрішнього контролю;

2) фактична наявність та стан активів.

Подання зазначених документів посадовій особі органу ДАС та організація перевірки фактичної наявності й стану активів забезпечується керівником підконтрольного суб'єкта або особою, що виконує його обов'язки.

У разі виявлення під час аудиту фактів порушень законодавства, які містять ознаки злочину, орган ДАС невідкладно інформує про них правоохоронні органи.

Четвертий етап – звітування про результати державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання.

За результатами аудиту складається аудиторський звіт, обов'язковими розділами якого є висновки про дотримання законодавства й забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта та обґрунтовані рекомендації щодо її удосконалення.

Аудиторський звіт – це документ, який складається керівником групи державних аудиторів (державним аудитором) у встановленому порядку за результатами проведення державного внутрішнього фінансового аудиту.

Аудиторський звіт з державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання включає такі розділи: "Вступ"; "Результати аудиторських процедур і висновки"; "Рекомендації"; "Додатки".

Розділ "Вступ" має містити інформацію про підконтрольного суб'єкта та обґрунтовувати причини проведення аудиту.

До розділу "Результати аудиторських процедур і висновки" включаються висновки про дотримання законодавства й забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта. Крім цього, цей розділ має містити:

результати дослідження фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта, чинників, які негативно впливають на

діяльність підконтрольного суб'єкта. При цьому наводяться певні приклади недоліків і порушень;
оцінку стану внутрішнього контролю;
висновки за результатами аудиту з визначенням впливу порушень і недоліків на розміри платежів до бюджетів і державних фондів, фінансові результати підконтрольного суб'єкта, розмір прибутку та величину активів;
надається оцінка ефективності управління майном, досягнення суб'єктами господарювання визначених цілей і завдань за визначеними критеріями, за якими проведена перевірка факторів ризику.

Висновки групуються виходячи з істотності їх впливу на фінансово-господарську діяльність підконтрольного суб'єкта за такими напрямками:

1) зовнішній – незалежний від підконтрольного суб'єкта характер, зокрема щодо достатності нормативно-правового забезпечення його діяльності, рівня її регламентації органом управління підконтрольного суб'єкта;

2) внутрішній – ухвалення рішень або бездіяльність посадових осіб підконтрольного суб'єкта, насамперед щодо організації внутрішнього контролю.

У розділі "Рекомендації" зазначаються пропозиції, реалізація яких є необхідною умовою для якісних змін в управлінні підконтрольним суб'єктом. Ці пропозиції повинні ґрунтуватися на фактах та висновках аудиту. У міру можливості розділ з рекомендаціями повинен мати таку саму структуру, як і розділ, де викладено висновки.

Рекомендації повинні:

ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках;

зосереджувати увагу на тому, що треба змінити;

залишити на розсуд підконтрольного суб'єкта способи проведення змін;

бути достатньо детальними й реальними для впровадження.

Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення – короткими та чіткими.

Робочі матеріали, які підтверджують установлені факти, табличні дані, сформовані аудитором на стадії здійснення оцінки

досягнутих підконтрольним суб'єктом результатів, прикладаються як додатки до аудиторського звіту.

При посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно в тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. Щоб не загроможувати текстову частину аудиторського звіту, посилання на джерела інформації в тексті доцільно позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному в переліку, який є додатком до аудиторського звіту.

Аудиторський звіт підлягає розгляду за участю керівництва підконтрольного суб'єкта. Строк такого розгляду не повинен перевищувати 5 робочих днів. Аудиторський звіт передається для розгляду керівництву підконтрольного суб'єкта одним із таких способів:

а) особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру підконтрольного суб'єкта;

б) через діловодну службу з відміткою про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції підконтрольного суб'єкта та підписом працівника цієї служби, який здійснив реєстрацію;

в) рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням.

За наявності зауважень і пропозицій посадових осіб підконтрольного суб'єкта до аудиторського звіту, що не були враховані під час розгляду, вони оформлюються у вигляді протоколу розбіжностей, форма якого встановлена в додатку.

За результатами розгляду з керівництвом підконтрольного суб'єкта, але не пізніше останнього дня аудиту, аудиторський звіт складається в чотирьох примірниках і підписується в односторонньому порядку керівником групи державних аудиторів. За наявності зауважень, викладених у протоколі розбіжностей, орган ДАС, який проводив аудит, аналізує їх обґрунтування, і в строк, не пізніше ніж 15 робочих днів після підписання цього протоколу, дає на них письмовий висновок, який затверджується керівником органу ДАС або його заступником.

Примірники аудиторського звіту передаються керівникові підконтрольного суб'єкта, керівництву його органу управління, а також відповідно до визначених законодавством повноважень Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України. Один примірник аудиторського звіту залишається органу ДАС України.

Керівник підконтрольного суб'єкта зобов'язаний інформувати орган ДАС України, який проводив аудит, про стан урахування рекомендацій, що містяться в аудиторському звіті.

Рішення щодо оприлюднення результатів аудиту ухвалюється керівництвом органу ДАС України, що проводив аудит. Оприлюднення органами ДАС України результатів аудиту здійснюється відповідно до законодавства. Така інформація може надсилатися іншим заінтересованим органам державної влади, а також органам місцевого самоврядування.

Орган ДАС України здійснює моніторинг та облік стану впровадження пропозицій, відображених в аудиторському звіті чи інформації про результати аудиту.

Отже, у сучасних умовах господарювання державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання набув статусу актуального напряму діяльності органів державної фінансової інспекції, оскільки надає можливість оцінювати рівень управління суб'єктів господарювання. Його якісне проведення можливе тільки в разі взаєморозуміння аудиторів і керівництва суб'єктів господарювання, спільного бажання відшукати шляхи підвищення ефективності господарювання та приховані резерви.

8.3. Методичні підходи до проведення державного аудиту ефективності суб'єктів господарювання державного сектору економіки

Проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки здійснюється на підставі затвердженої наказом Міністерства фінансів України⁴¹ методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки.

Метою проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки є визначення:

- 1) об'єктивних і суб'єктивних причин збитковості;
- 2) забезпечення єдності підходів при оцінці фінансово-господарського стану;
- 3) ефективності управління суб'єктів державного сектору економіки України.

⁴¹ Про затвердження Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки: Наказ Міністерства фінансів України від 14.02.2006 р. №170. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06#Text>

Для досягнення цієї мети перед аудитом ставляться такі основні завдання:

– проведення оцінки ефективності використання активів, доходів, витрат та результатів діяльності підприємства за звітний період;

– виявлення факторів, які позитивно або негативно вплинули на кінцеві фінансові результати.

Базовим показником для характеристики ефективності використання активів є коефіцієнт оборотності активів. Його розраховують як відношення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ф.2 ряд.2000) до загальної вартості активів (ф.1 ряд.1300).

$$Koa = ЧД / ВА, \quad (8.1)$$

де

Koa – коефіцієнт вартості активів;

ЧД – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

ВА – вартість активів.

Величину активів краще брати як середню величину на початок і кінець звітної періоду, оскільки можливі значні зміни в їх наявності та вартості оцінки.

Цей коефіцієнт дає уявлення про те, скільки продукції реалізує підприємство, виходячи із наявності в нього окремої кількості активів. Отже, коефіцієнт оборотності активів свідчить, наскільки зміни в наявних активах пов'язані зі змінами чистого обсягу продажу. Якщо чистий обсяг реалізації збільшується швидшими темпами, ніж вартість активів, це є свідченням підвищення ефективності використання активів і навпаки.

Аналіз структури та змін у вартості активів підприємства проводиться зіставленням показників активу балансу на початок і кінець звітної періоду за видами активів. За даними аналізу визначаються абсолютне та відносне зростання (коефіцієнт зростання) кожного виду активів.

Наприклад, за досліджуваний період вартість активів підприємства згідно з даними балансу (ф.1 ряд. 1300) на кінець звітної періоду скоротилася на 120 тис. грн порівняно з вартістю активів на початок звітної періоду з 34500 тис. грн до 34380 тис.грн, а коефіцієнт зростання склав 0,99652, тобто коефіцієнт зростання

вартості активів ($Kв.а. < 1$) менший за одиницю. Це свідчить про скорочення підприємством у звітному періоді господарської діяльності.

У разі, якщо коефіцієнт зростання всіх активів менший (наприклад: 1,23), ніж коефіцієнти зростання запасів (наприклад: 1,5 ($Kв.а. < Kз$)) (за умови, що господарська діяльність підприємства, яке аналізується, не має сезонного характеру, а операційний цикл основної діяльності не перевищує 12 місяців), то проводиться додаткове вивчення питання щодо визначення структури запасів для встановлення, за рахунок яких складових вони суттєво збільшились.

Слід ураховувати, що до складу запасів, відповідно до п. 6 П(С)БО 9 «Запаси» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»,⁴² включають: виробничі запаси (ряд. 1101 ф.1), незавершене виробництва (ряд. 1102 ф.1), готову продукцію (ряд. 1103 ф.1) та товари (ряд. 1103 ф.1). Тому, установивши структуру запасів, необхідно за кожным елементом запасів розраховувати коефіцієнт зростання. При цьому враховувати, що непропорційне зростання запасів призводить до надлишкового накопичення виробничих запасів, зростання обсягів готової продукції на складі, що негативно впливає на фінансовий стан підприємства.

Якщо коефіцієнт зростання незавершеного будівництва більший від коефіцієнта зростання вартості активів ($Kв.а. < Kн.б.$), то необхідно здійснити аналіз ефективності інвестицій підприємства для встановлення ефективності та обґрунтованості капітальних вкладень. Аналогічний аналіз здійснюється і за довгостроковими фінансовими інвестиціями в тому разі, якщо коефіцієнт їх зростання більший від коефіцієнта зростання запасів підприємства ($Kз < Kд.ф.і.$).

Якщо вартість незавершеного будівництва незмінна або несуттєво зменшується ($0,9 \leq Kн.б. \leq A$), то доцільно проаналізувати стан та характеристики зазначених об'єктів, перспективи завершення будівництва.

Зростання запасів, непропорційне зростанню доходів може свідчити про уповільнення їх обороту, відволікання фінансових ресурсів і погіршення фінансового стану підприємства.

Тенденції оборотності виробничих запасів характеризує відповідний коефіцієнт (*Коб. зап.*), який розраховується як

⁴² Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 7.02.2013 р. №73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

відношення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД – форма 2 рядок 2000) до вартості запасів (З – форма 1 рядок 1100):

$$Kob.zap. = ЧД / З \quad (8.2)$$

Зменшення значення *Kob.zap.* на кінець звітної періоду порівняно з його значенням на початок року свідчить про уповільнення обороту запасів. За таких умов доцільно проаналізувати причини надлишкового накопичення запасів та збільшення обсягів незавершеного виробництва, залишків готової продукції, відволікання активів з виробничого обороту.

Аналізується прострочена дебіторська заборгованість із зазначенням заходів щодо її повернення, а також претензійна робота підприємства з погашення такої заборгованості (аналіз проводиться за додатково наданою підприємством інформацією щодо зазначеної заборгованості).

При аналізі активів оцінюються зміни у структурі довгострокової й поточної дебіторської заборгованості та динаміка дебіторської заборгованості на початок і кінець звітної періоду.

При суттєвому зростанні (більше ніж 10%) суми резервів сумнівних боргів та суми виданих авансів проводиться аналіз обґрунтованості спрямування фінансових ресурсів на авансування розрахунків та збільшення зазначеного резерву (аналіз проводиться за додатково наданою підприємством інформацією).

При аналізі власного капіталу підприємства оцінюються зміни у структурі та обсягах власних фінансових ресурсів. Перевіряються на відповідність законодавству порядок та обсяги формування статутного та резервного капіталу. За даними бухгалтерського обліку аналізується розподіл прибутку і формування фондів спеціального призначення, передбачених Господарським кодексом України.

Крім того, обов'язково розраховується коефіцієнт оборотності власного капіталу (коефіцієнт адекватності інвестування) для встановлення, наскільки масштаб діяльності підприємства забезпечується власним капіталом.

Коефіцієнт адекватності інвестування розраховується діленням чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД – ф.2 ряд. 2000) на величину власного капіталу (ВК – ф.1 рядок 1495).

$$Kai = ЧД / ВК \quad (8.3)$$

Якщо на підприємстві цей коефіцієнт значно перевищує середньогалузевий, це свідчить, що підприємство максимально використовує кожен грошову одиницю вкладених державою коштів.

За даними аналізу власного капіталу підприємства визначається також абсолютне та відносне зростання (коефіцієнт зростання) за окремими складовими власного капіталу підприємства.

Варто зазначити, якщо коефіцієнт зростання власного капіталу менший від коефіцієнта зростання активів підприємства ($K_{в.а.} > K_{в.к.}$), то це свідчить про скорочення обсягів власних джерел фінансування діяльності підприємства (прибутку, використання резервів, уцінки активів тощо). Але якщо коефіцієнт зростання власного капіталу збільшується за рахунок проведеної дооцінки необоротних активів і перевищує значення коефіцієнта зростання активів підприємства та/або значення коефіцієнта зростання власного капіталу ($K_{д.а.} > K_{в.а.}$ та/або $K_{д.а.} > K_{в.к.}$), то проводиться аналіз обґрунтованості проведеної дооцінки вартості активів та можливого штучного завищення власного капіталу (аналіз проводиться за додатково наданою підприємством інформацією). При суттєвому зростанні суми уцінки проводиться перевірка обґрунтованості зниження вартості активів.

При аналізі структури та динаміки зобов'язань підприємства виявляються негативні тенденції щодо зростання заборгованості підприємства.

Значну увагу необхідно звернути на аналіз динаміки заборгованості підприємства за розрахунками з бюджетом та з оплати праці. Тому додатково проводиться аналіз простроченої кредиторської заборгованості, за даними якого визначаються абсолютне та відносне зростання (коефіцієнт зростання) за видами заборгованості.

Збільшення коефіцієнта зростання кредиторської заборгованості порівняно з коефіцієнтом зростання активів підприємства ($K_{з.} > K_{в.а.}$) свідчить про погіршення його платоспроможності. У цьому разі обов'язково проводиться поглиблений аналіз щодо запобігання банкрутству підприємства.

Коефіцієнт дохідності активів ($K_{д.а.}$) розраховується як співвідношення сукупного доходу (СД – форма 2 ряд. 2465) до вартості активів підприємства (форма 1 ряд. 1300) та показує частку сукупного доходу в одній гривні вартості активів підприємства.

За умови зростання або незмінності вартості активів ($K_{в.а.} \geq 1$) та зростання сукупного доходу ($K_{с.д.} > 1$) приріст за звітний період коефіцієнта зростання дохідності активів ($K_{д.а.} > 1$) свідчить про підвищення ефективності використання майна підприємства. Якщо збільшення коефіцієнта зростання дохідності активів ($K_{д.а.} > 1$) супроводжується зменшенням вартості активів ($1 > K_{в.а.}$), необхідно здійснити додатковий аналіз щодо виявлення причин зростання дохідності, насамперед з'ясувавши, чи не досягнуто це через продаж основних засобів та виробничих запасів підприємства.

Також у процесі аналізу порівнюється динаміка змін вартості активів підприємства ($K_{в.а.}$) та сукупного доходу ($K_{с.д.}$). Якщо різниця в значеннях коефіцієнтів ($K_{с.д.} - K_{в.а.}$) має додатне значення, то здійснюється додаткова перевірка на обґрунтованість вилучення активів підприємства. При від'ємному значенні цього показника в процесі перевірки мають бути з'ясовані причини випереджальних темпів зростання вартості активів (зростання обсягів нереалізованої готової продукції, запасів, незавершеного виробництва та капітальних вкладень, придбання довгострокових активів).

За даними аналізу структури та динаміки фінансових результатів оцінюється прибутковість кожного виду діяльності підприємства: операційної, інвестиційної та фінансової.

Аналіз ефективності різних видів діяльності дасть змогу визначити їхній вплив на чистий прибуток підприємства. Так, якщо підприємство за результатами звітного періоду має збиток від операційної діяльності, то має бути проаналізована структура витрат за економічними елементами. А якщо підприємство за результатами звітного року має збиток від інвестиційної діяльності, то мають бути проаналізовані фактори, що вплинули на утворення таких збитків, та визначені заходи щодо ліквідації збитковості асоційованих, спільних та дочірніх підприємств або мають бути проведені зміна і скорочення напрямів інвестиційної діяльності, скорочення інвестиційної діяльності.

Якщо ж підприємство за результатами звітного року отримує збитки від фінансової діяльності, то має бути проаналізований склад фінансових доходів та фінансових витрат. У результаті аналізу мають бути визначені можливі шляхи скорочення фінансових витрат.

При аналізі фінансових доходів визначається дохідність цінних паперів та ухвалюється рішення щодо зміни структури "портфеля фінансових інвестицій" (реалізація одних цінних паперів та придбання інших прибуткових цінних паперів).

При отриманні збитків від інших операцій звичайної діяльності, але не пов'язаних з операційною та фінансовою діяльністю, аналізується склад інших доходів, інших витрат і визначаються шляхи ліквідації збитків у плановому періоді.

Факторний аналіз валового прибутку (збитку) свідчить про вплив зростання (зменшення) чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на валовий прибуток (збиток).

Аналіз витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за економічними елементами характеризує динаміку їх змін за звітний період проти попереднього періоду, а також дає змогу виявити елементи, які значно вплинули на зростання суми витрат операційної діяльності на одну гривню реалізованої продукції.

За даними аналізу витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за економічними елементами визначається абсолютне та відносне зростання (коефіцієнт зростання) витрат за економічними елементами.

Якщо коефіцієнт зростання операційних витрат перевищує коефіцієнт зростання чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг), то витрати, пов'язані з виробничою діяльністю, зростають вищими темпами, ніж доходи від продажу продукції (робіт, послуг), що свідчить про зниження прибутковості основних видів продукції (робіт, послуг) підприємства. У цьому разі має бути проведений поглиблений аналіз діяльності підприємства, пов'язаної з реалізацією продукції, товарів, послуг, а також складу та структури витрат за елементами.

Якщо коефіцієнт зростання витрат на оплату праці перевищує коефіцієнт зростання чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), то це свідчить про зниження продуктивності праці. Додаткового аналізу потребують елементи витрат, коефіцієнт зростання яких перевищує коефіцієнт зростання суми витрат операційної діяльності на одну гривню реалізованої продукції.

Витрати операційної діяльності на одну гривню реалізованої продукції та коефіцієнт їхнього приросту (зменшення) Кв.о.д. порівнюється із галузевим нормативом.

Негативно характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства випереджальні темпи зростання адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат та загалом

операційних витрат порівняно з темпами зростання собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Аналіз структури та динаміки доходів здійснюється за даними форми 2 фінансової звітності підприємства.

Збільшення коефіцієнтів зростання доходів, активів, власного капіталу та зменшення коефіцієнта зростання зобов'язань свідчить про ефективність використання активів.

Зменшення значення коефіцієнта зростання доходів та збільшення коефіцієнта зростання витрат і зобов'язань свідчить про втрату платоспроможності.

Загальна оцінка ефективності управління підприємством та використання його активів проводиться за сукупністю коефіцієнтів, які характеризують прибутковість активів, майновий стан, платоспроможність та ліквідність підприємства.

Коефіцієнт рентабельності активів ($K_{ра}$) розраховується як співвідношення чистого прибутку ($ЧП$ – ф.2. ряд.2350) до середньозваженої величини валюти балансу $(Вбн + Вбк) / 2$ – ф.1 ряд. 1130 на початок періоду + ряд.1130 на кінець періоду) та показує розмір чистого прибутку на одну гривню активів і характеризує ефективність використання активів.

$$K_{ра} = ЧП / (Вбн + Вбк) / 2 \quad (8.4)$$

Зменшення цього показника може свідчити про затримання темпів економічного зростання та розвитку підприємства.

Ступінь рентабельності активів підприємства, яку забезпечує прибуток від основної виробничої діяльності підприємства, характеризує коефіцієнт рентабельності сукупного капіталу ($K_{рск}$), що розраховується як співвідношення фінансового результату від операційної діяльності ($ФР$ – ф.2 ряд. 2190 або ряд. 2195) до середньозваженої величини валюти балансу $(Вбн + Вбк) / 2$ – ф.1 ряд. 1130 на початок періоду + ряд.1130 на кінець періоду).

$$K_{рск} = ФР / (Вбн + Вбк) / 2 \quad (8.5)$$

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу ($K_{рвк}$) розраховується як співвідношення чистого прибутку ($ЧП$ – ф.2. ряд.2350) до середньозваженої величини власного капіталу $(ВКн +$

$BK_k) / 2$ – ф.1 ряд. 1495 на початок періоду та ряд. 1495 на кінець періоду) і показує частку чистого прибутку у власному капіталі.

$$K_{rvk} = ЧП / (BK_n + BK_k) / 2 \quad (8.6)$$

Високий коефіцієнт вказує на прибуткову діяльність підприємства та його інвестиційну привабливість. Цей коефіцієнт характеризує ефективність укладення коштів у підприємство.

Коефіцієнт рентабельності діяльності (K_{pd}) розраховується як співвідношення чистого прибутку ($ЧП$ – ф.2. ряд. 2350) до чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ($ЧД$ – ф.2 ряд.2000), показує наявність можливостей підприємства до відтворення та розширення виробництва й характеризує прибутковість діяльності підприємства.

$$K_{pd} = ЧП / ЧД \quad (8.7)$$

Коефіцієнт оборотності активів (K_{oba}) розраховується як співвідношення чистого прибутку ($ЧП$ – ф.2. ряд.2350) до середньозваженої величини валюти балансу $(B_{bn} + B_{bk}) / 2$ - ф.1 ряд. 1130 на початок періоду + ряд.1130 на кінець періоду), характеризує ефективність використання підприємством наявних ресурсів (незалежно від джерел їх залучення) та показує, наскільки зміни в наявних активах пов'язані зі змінами доходу (виручки) від реалізації.

$$K_{oba} = ЧП / (B_{bn} + B_{bk}) / 2 \quad (8.8)$$

Під час проведення фінансового аналізу за коефіцієнтами мають ураховуватися галузеві особливості підприємств (табл. 8.3).

Таблиця 8.3

Оцінка ефективності діяльності підприємства з урахуванням галузевої специфіки

Коефіцієнт оборотності активів	Коефіцієнт рентабельності діяльності	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	Оцінка ефективності діяльності з урахуванням галузевої специфіки
Високе значення	Високе значення	Високе значення	Задовільно для всіх підприємств
Низьке значення	Високе значення	Середнє значення	Задовільне для підприємств видобувної галузі
Низьке значення	Середнє значення	Середнє значення	Задовільне для підприємств сільського

			господарства
Середнє значення	Високе значення	Низьке значення	Задовільне для підприємств будівельної галузі
Високе значення	Низьке значення	Середнє значення	Задовільне для підприємств переробної харчової галузі та торгівлі
Низьке значення	Низьке значення	Низьке значення	Незадовільне для всіх підприємств

Коефіцієнти поновлення основних засобів та їх зносу характеризують інвестиційну політику підприємства.

Коефіцієнт фінансової стійкості ($K_{фс}$), що розраховується як співвідношення власного капіталу (BK – ф.1 ряд. 1495) до залученого капіталу ($ЗК$ – ф.1 ряд.1595+ряд.1695), характеризує співвідношення власних та позикових коштів.

Перевищення власних коштів над позиковими вказує на те, що підприємство має достатній рівень фінансової стійкості й відносно незалежне від зовнішніх фінансових джерел.

Частина власного капіталу в загальній сумі фінансових ресурсів повинна бути не менше ніж 50 %, тобто нормативне значення K фінансової стійкості повинно бути не меншим ніж 1.

Якщо K фінансової стійкості менше від 1, то проводиться додатковий аналіз для виявлення причин зменшення фінансової стабільності (зниження виручки, зменшення прибутку, необґрунтоване збільшення матеріальних запасів тощо).

Коефіцієнт покриття ($K_{покриття}$) визначає співвідношення всіх поточних активів ($ПА$ – ф.1 ряд.1195) до поточних зобов'язань ($ПЗ$ – ф.1 ряд.1695) і характеризує достатність оборотних засобів підприємства для погашення своїх боргів протягом року.

$$K_{покриття} = ПА / ПЗ \quad (8.10)$$

Значення $K_{покриття}$ в межах 1-1,5 свідчить про те, що підприємство своєчасно ліквідує борги. Критичне значення $K_{покриття} = 1$. Якщо $K_{покриття} < 1$ – підприємство має дуже низьку ліквідність. У разі негативної динаміки цього показника проводиться додатковий аналіз для виявлення причин, що призвели до зниження ліквідності підприємства, та вживаються заходи щодо недопущення банкрутства підприємства.

Коефіцієнт загальної ліквідності (*Кз.л.*) відображає, скільки одиниць оборотних засобів (*ОА* – ф.1 ряд.1195) припадає на одиницю довгострокових (*ДЗ* – ф.1 ряд.1595) та поточних зобов'язань (*ПЗ* – ф.1 ряд.1695).

$$K_{з.л} = OA / ДЗ \quad (8.11)$$

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (*Каб.л.*) розраховується як співвідношення грошових коштів (*ГК* – ф.1 ряд. 1165) до поточних зобов'язань (*ПЗ* – ф.1. ряд.1695) та характеризує можливість підприємства ліквідувати поточну заборгованість грошима, які є в нього в розпорядженні на дату проведення аналізу.

$$K_{аб.л.} = GK / ПЗ \quad (8.12)$$

Коефіцієнт визначає, яку частину поточної заборгованості підприємство здатне погасити негайно. Значення коефіцієнта повинно бути в межах від 0,2 до 0,35. Якщо *Каб.л.* менший за 0,2 або динаміка показника негативна, то здійснюється додатковий аналіз відповідних факторів.

Коефіцієнт заборгованості (*Кз*) розраховується як співвідношення залученого капіталу (*ЗК* – ф.1 ряд.1595 + ряд.1695) до власного капіталу (*ВК* – ф.1 ряд.1495) і відображає залежність підприємства від залучених коштів.

$$K_z = ЗК / ВК \quad (8.13)$$

Коефіцієнт концентрації залученого капіталу (*Ккзк*) розраховується як співвідношення довгострокових зобов'язань (*ДЗ* – ф.1 ряд.1595) та поточних зобов'язань (*ПЗ* – ф.1 ряд 1695) до валюти балансу (*Вб* – ф.1 ряд.1900). Він показує частку залученого капіталу у валюті балансу.

$$K_{кзк} = (ДЗ + ПЗ) / Вб \quad (8.14)$$

У рамках державного аудиту державних підприємств здійснюється аналіз виконання ними фінансового плану.

Аналіз виконання фінансового плану включає:

1) визначення та оцінку відхилень фактичних показників фінансово-господарської діяльності від планових;

2) виявлення факторів, що вплинули на недовиконання планових показників.

Аналіз виконання плану здійснюється за даними звіту, який складається за формою фінансового плану, шляхом порівняння значень показників за планом та фактично, зміни їхньої питомої ваги. Виявлені в процесі аналізу відхилення свідчать про необхідність корегування фінансово-господарської діяльності. Рекомендації щодо такого коригування мають базуватися на даних факторного аналізу відхилень виконання плану.

За даними аналізу відхилень оцінюється виконання плану прибутковості кожного виду діяльності підприємства: операційної, інвестиційної та фінансової. Висновком може бути обґрунтування доцільності здійснення на наступні планові періоди окремих видів діяльності.

Невиконання плану прибутковості діяльності потребує детального аналізу факторів, що впливають на скорочення прибутковості (зростання збитковості) діяльності. Зменшення прибутковості діяльності підприємства впливає на скорочення надходжень фінансових ресурсів і, відповідно, на скорочення запланованих заходів.

Аналіз доходів, витрат, фінансових результатів, джерел формування (надходження) фінансових ресурсів та їх використання в розрізі господарських звітних сегментів здійснюється за даними фінансової звітності державного підприємства за плановими та фактичними показниками сукупних доходів і сукупних витрат.

Порівнюється прибутковість звітних сегментів з обсягом надходжень та використанням фінансових ресурсів. Розраховується абсолютне й відносне відхилення показників за плановий та звітний періоди.

На підставі узагальнення результатів аналізу показників фінансового плану та звіту про його виконання робиться висновок щодо фінансового стану підприємства, оцінюється динаміка його зміни та складаються рекомендації щодо покращення фінансової діяльності.

Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства здійснюється на підставі фінансових коефіцієнтів, а саме:

коефіцієнта рентабельності активів;

коефіцієнта рентабельності власного капіталу;

коефіцієнта рентабельності сукупного капіталу;

коефіцієнта рентабельності діяльності;
 коефіцієнта зносу основних засобів;
 коефіцієнта оборотності оборотних активів;
 коефіцієнта фінансової стійкості;
 коефіцієнта покриття;
 коефіцієнта загальної ліквідності;
 коефіцієнта абсолютної ліквідності;
 коефіцієнта заборгованості;
 коефіцієнта концентрації залученого капіталу;
 прибутковості інвестицій (за методом участі в капіталі).

Варто зауважити, що аналіз здійснюється шляхом перевірки майнового стану, фінансових результатів, розрахунків з дебіторами та кредиторами в порядку, передбаченому законодавством України.

На підставі даних фінансового аналізу господарської діяльності підприємства здійснюється узагальнена оцінка ступеня ефективності управління підприємством.

Узагальнення оцінки ступеня ефективності управління підприємством проводиться для підбиття підсумків аналізу, виявлення об'єктивних та суб'єктивних причин збитковості (табл. 8.4).

Таблиця 8.4

Оцінка ефективності управління за фінансовими коефіцієнтами

<i>№ з/п</i>	<i>Назва показника</i>	<i>Коефіцієнт зростання</i>	<i>Критерії оцінювання</i>	<i>Оціночний бал</i>
1.	Вартість активів (Кв.а.)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
2.	Основні засоби (залишкова вартість) (Ко.з.)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
3.	Власний капітал (Кв.к.)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
4.	Поточні зобов'язання (Кп.з.)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
5.	Заборгованості з оплати праці(Ко.п.)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
6.	Валовий прибуток \ збиток (Квал.пр/зб.), за наявності збитку – оціночний бал (-А)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	

7.	Чистий прибуток \ збиток (Квал.пр/зб.), за наявності збитку – оціночний бал (-А)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
8.	Сукупні доходи (Кс.д)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
9.	Сукупні витрати (Кс.в)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
10.	Коефіцієнт доходності активів (Кд.а)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
11.	Коефіцієнту рентабельності активів (Кр.а)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
12.	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу (Кр.в.к.)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал – 1	
13.	Коефіцієнт рентабельності діяльності (Кр.д)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал – 1	
14.	Коефіцієнт фінансової стійкості підприємства (К.ф.с.)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал – 1	
15.	Коефіцієнт покриття (Кп)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал – 1	
16.	Загальний оцінюючий бал	X	X	

За даними табл. 8.4 виводиться оціночний бал ефективності управління, за даними табл. 8.5 – оціночний бал виконання фінансового плану.

Таблиця 8.5

Загальна оцінка
ефективності управління підприємством

Показники		Загальна оцінка ефективності управління підприємством
оцінка ефективності управління за фінансовими	оцінка ефективності за ступенем виконання	

<i>коефіцієнтами</i>	<i>фінансового плану</i>	
		Високий рівень (Офк>1, Овп>1)
		Середній рівень (Офк>=0, Овп>=0)
		Незадовільний рівень (Офк<0, Овп<0)

За результатами проведеного аналізу здійснюється узагальнена оцінка ефективності управління державним підприємством.

8.4. Методика проведення операційного аудиту

В умовах різкого падіння у 2014 р. виробництва в усіх галузях економіки внаслідок економічної кризи та зниження ефективності діяльності суб'єктів господарювання, зокрема й державних, відповідно до частини третьої ст. 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» була ухвалена постанова Кабінету Міністрів України від 25.06.2014 р. №214 «Про Порядок проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій», для запобігання фінансовим порушенням суб'єктами державного сектору економіки. Водночас 22.08.2018 р. КМУ було ухвалено рішення скасувати цей аудит⁴³.

Варто зазначити, що цей вид державного фінансового аудиту окремих господарських операцій (далі – операційний аудит) уже застосовувався органами ДАС (раніше – Державної фінансової інспекції України) у період з 20.05.2009 р.⁴⁴ до 26.12.2012 р.⁴⁵.

Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій – це форма державного фінансового аудиту, який проводиться у визначених в акті КМУ суб'єктах господарювання та спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення достовірної фінансової звітності, що загалом впливатиме на зміцнення фінансової дисципліни в державі.

Постанова Кабінету Міністрів України від 19.12.2012 р. № 1182. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1182-2012-%D0%BF#n9>

Основне завдання операційного аудиту – сприяння забезпеченню суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності. Для виконання цих завдань у процесі державного фінансового аудиту окремих господарських операцій здійснюються такі процедури:

1) проведення моніторингу господарських операцій суб'єктів господарювання, пов'язаних із придбанням товарів (послуг), вартість яких дорівнює або перевищує 100 тис. грн, а також робіт, вартість яких дорівнює або перевищує 1 млн грн;
2) розроблення програми, яка затверджується керівником контролюючого органу та подається для ознайомлення керівникові суб'єкта господарювання;
3) проведення перевірки ризикових операцій у частині законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складання й подання фінансової звітності;
4) підготовка для подання керівникові суб'єкта господарювання, органу управління та в разі потреби Фонду державного майна пропозицій щодо ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, усунення недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки;
5) оцінка стану усунення керівником суб'єкта господарювання недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки;
6) проведення аналізу річної фінансової звітності суб'єкта господарювання;
7) оцінка стану врахування пропозицій, внесених керівникові суб'єкта господарювання протягом звітного року за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки;
8) розроблення проекту аудиторського звіту, що містить відповідні висновки і пропозиції;
9) обговорення проекту аудиторського звіту з керівником суб'єкта господарювання;

10) підписання аудиторського звіту та подання його керівникові суб'єкта господарювання.

Проблема оцінки фінансово-господарських ризиків суб'єктів господарювання державного сектору економіки має першорядне значення, адже від точності визначення ризиків і факторів, які впливають на діяльність підприємства, залежить як об'єктивність ухвалення управлінських рішень, фінансове становище підприємства, так і якість операційного аудиту.

Основний метод визначення ризикових операцій – аналіз фінансово-господарської діяльності державного підприємства за звітними даними та матеріалами попередніх перевірок, завданням якого є оцінка ефективності управління та виявлення факторів, які позитивно або негативно вплинули на кінцеві фінансові результати.

До основних джерел інформації для проведення поглибленого аналізу належать:

- баланс підприємства (форма № 1);
- звіт про фінансові результати (форма № 2);
- звіт про рух грошових коштів (форма № 3);
- звіт про власний капітал (форма № 4);
- примітки до річної фінансової звітності (форма № 5);
- звіт про наявність та рух основних фондів, амортизацію (знос) (форма № 11-0В) та інші звіти й інформація, необхідна для якісного аналізу, виявлення резервів виробництва та визначення ризикових операцій.

Можна виділити два методи визначення ризикових операцій:

Перший метод – це орієнтація на фінансові порушення, виявлені попереднім операційним аудитом.

Другий метод – це орієнтація на операції, щодо яких не забезпечений внутрішньогосподарський контроль.

Відповідно до першого методу, аудитор повинен узяти до уваги порушення, виявлені попередніми контрольними заходами на цьому підприємстві або на інших підприємствах. Вони можуть свідчити про наявність аналогічних ризикових операцій на об'єкті контролю в новий ревізійний період.

Другий метод передбачає насамперед оцінку системи внутрішньогосподарського контролю, яка являє собою сукупність внутрішніх правил та процедур контролю, запроваджених керівництвом підприємства для забезпечення (у межах можливого)

стабільного та ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, запобігання фальсифікаціям і помилкам, ведення достовірної фінансової звітності.

Якщо на державному підприємстві відсутній або неефективно діє внутрішньогосподарський контроль, це збільшує ймовірність проведення ризикових операцій.

Недоліки системи внутрішньогосподарського контролю:

відсутність наказу про облікову політику;

не проведення інвентаризації основних засобів і товарно-матеріальних цінностей;

недотримання законодавчих обмежень при прийнятті на роботу обліково-фінансових та матеріально відповідальних працівників, порядку і періодичності їхньої перепідготовки;

невизначеність статусу осіб, відповідальних за здійснення внутрішньогосподарського контролю та їхніх обов'язків;

не створено умов для збереження в установі коштів і матеріальних цінностей;

відсутність посадових інструкцій;

відсутність графіка документообігу та контролю за його дотриманням;

недотримання правил прийому документів на виконання;

не проведення системного основного аналізу цільового та економічного використання всіх видів ресурсів.

З урахуванням недоліків системи внутрішньогосподарського контролю визначаються ризикові операції, які підлягають першочерговому поглибленому вивченню згідно із переліком господарських операцій, затвердженим постановою КМУ.⁴⁶

Наприклад, у державному підприємстві є юридична служба. Для підготовки позову та ведення справ у господарському суді державне підприємство укладає договір із консалтинговою фірмою вартістю у 250 тис.грн. Така господарська операція може бути віднесена до ризикових операцій як за вартістю, бо перевищує 100 тис.грн, так і через доцільність, оскільки виконання подібних робіт – обов'язок юридичної служби підприємства. На підставі проведеного моніторингу господарської операції з придбання консалтингової

⁴⁶ Про Порядок проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.06.2014 р. № 214

послуги державний аудитор повинен скласти довідку про відсутність доцільності її проведення та можливих фінансових втрат.

До ризикової операції слід віднести й платіжне доручення на оплату запасів у тому разі, якщо за період, який аналізується, значно зросли обсяги запасів підприємства та зменшився коефіцієнт оборотності запасів, що свідчить про створення підприємством надлишків запасів, що призвело до збільшення тривалості обороту матеріально-виробничих запасів.

Наприклад, у державного підприємства за перше півріччя поточного року обсяг запасів зріс майже на 226 тис. грн або на 37 %. При цьому коефіцієнт оборотності запасів склав 4,29 проти 7,27 на початок року, тобто скоротився, що свідчить про створення підприємством надлишків запасів та збільшення тривалості обороту матеріально-виробничих запасів за перше півріччя поточного року з 50 днів минулого року до 85 днів у першому півріччі поточного року, що негативно вплинуло на фінансовий стан підприємства.

На підставі цих даних можна зробити висновок, що тривалість операційного циклу державного підприємства за перше півріччя поточного року збільшилася до 101 дня проти 81 дня минулого року, що негативно впливає на можливість підприємства перетворити на грошову форму кошти, вкладені в запаси та дебіторську заборгованість і свідчить про погіршення стану управління підприємством своїми активами.

Під час проведення операційного аудиту здійснювався моніторинг господарських операцій та платіжних доручень, перелік яких був затверджений постановою КМУ від 25.06.2014 р. № 214.

Об'єктом дослідження під час проведення операційного аудиту були:

по-перше, окремі господарські операції суб'єктів господарювання, перелік яких наведено в таблиці 8.6.

Таблиця 8.6

Перелік господарських операцій, що підлягають моніторингу

№ з/п	Господарські операції
1.	З отримання доходів від усіх видів діяльності:
	а) здійснені суб'єктом господарювання (за чинними договорами (угодами, контрактами), зокрема міжнародними) з реалізації товарів, робіт і послуг;
	б) заплановані до здійснення суб'єктом господарювання (за проектами договорів (угод, контрактів), зокрема міжнародних) з реалізації товарів,

	робіт і послуг.
2.	Здійснені суб'єктом господарювання (за чинними договорами (угодами, контрактами) та заплановані до здійснення за їх проектами) з придбання товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг у вітчизняних та іноземних постачальників і підрядників, зокрема:
	а) з отримання консалтингових, аудиторських, інформаційно-консультаційних та юридичних послуг;
	б) із страхування (крім державного соціального страхування, обов'язкового страхування та страхування відповідно до міжнародних договорів);
	в) із здійснення представницьких заходів та реклами.
3.	Здійснені суб'єктом господарювання за чинними договорами (угодами, контрактами), зокрема міжнародними, та заплановані до здійснення за їх проектами з необоротними активами:
	а) з оренди, відчуження, передачі та списання майна;
	б) з фінансового лізингу;
	в) за капітальними інвестиціями, зокрема: з капітального будівництва за чинними договорами (угодами, контрактами) та їх проектами; з придбання (виготовлення) основних засобів за чинними договорами (угодами, контрактами) та їх проектами; з придбання (створення) нематеріальних активів; з придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів за чинними договорами (угодами, контрактами) та їх проектами.
4.	З власним та залученим капіталом (здійснені за чинними договорами (угодами, контрактами) та заплановані до здійснення за їх проектами):
	а) за фінансовими інвестиціями, зокрема в обмін на цінні папери;
	б) з розміщення коштів на депозит за чинними договорами (угодами, контрактами) та їх проектами;
	в) з надання позик, благодійної, спонсорської та іншої фінансової допомоги;
	д) з формування позичкового капіталу, у тому числі шляхом залучення кредитних ресурсів та розміщення цінних паперів власної емісії, за чинними договорами (угодами, контрактами) та їх проектами.
5.	Із списання дебіторської та кредиторської заборгованості.
6.	З бюджетними коштами.
7.	З придбання товарів, робіт і послуг відповідно до законодавства у сфері державних закупівель.

по-друге, платіжні доручення, перелік яких затверджено постановою КМУ України (табл. 8.7).

Таблиця 8.7

Перелік платіжних доручень державних підприємств, що
підлягають моніторингу

№ з/п	Платіжні доручення
1.	З придбання товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг у вітчизняних та іноземних постачальників і підрядників, зокрема:
	з оплати консалтингових, аудиторських, інформаційно-консультаційних та юридичних послуг;
	із страхування (крім державного соціального страхування, обов'язкового страхування та страхування відповідно до міжнародних договорів);
	із здійснення представницьких заходів та реклами.
2.	За операціями з необоротними активами:
	з оренди майна
	з фінансового лізингу
	за капітальними інвестиціями, зокрема:
	з капітального будівництва
	з придбання (виготовлення) основних засобів
	з придбання (створення) нематеріальних активів
	з придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів ліцензійні платежі, пов'язані з використанням авторських та суміжних з ними прав, відповідно до укладених ліцензійних договорів (угод, контрактів)
3.	За операціями з власним та залученим капіталом:
	за фінансовими інвестиціями
	з розміщення коштів на депозит
	за кредитними договорами (угодами)
	з надання позик, благодійної, спонсорської та іншої фінансової допомоги
4.	За операціями з бюджетними коштами

Крім того, моніторингу також підлягають платіжні доручення на проведення банківських розрахунків до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попередніх періодів, пов'язаними з придбанням товарів (послуг), вартість яких дорівнює або перевищує 100 тис. грн, а також робіт, вартість яких дорівнює або перевищує 1 млн грн.

Перелік суб'єктів операційного аудиту визначається Кабінетом Міністрів України та затверджується відповідною постановою. Наприклад, до переліку суб'єктів операційного аудиту у 2014 р. включалась ДП «Одеська залізниця» (табл. 8.8).

Таблиця 8.8

Суб'єкти господарювання, що включені до переліку⁴⁷

1) Державне підприємство “Енергоринок”	23) ДП “Придніпровська залізниця”
2) НАК “Украгролізинг”	24) ДП “Одеська залізниця”
3) Державне підприємство “Укрекоресурси”	25) Державне територіальне галузеве об'єднання “Львівська залізниця”
4) Державне спеціалізоване підприємство “Укрспецторг”	26) Статутне територіальне галузеве об'єднання “Південна залізниця”
5) Міненерговугілля	27) ДП матеріально-технічного забезпечення залізничного транспорту “Укрзалізничпостач”
6) ПАТ “Національна акціонерна компанія “Нафтогаз України”	28) Державне територіальне галузеве об'єднання “Південно-Західна залізниця”
7) ПАТ “Укргазвидобування” НАК “Нафтогаз України”	29) Державне підприємство “Міжнародний аеропорт “Бориспіль”
8) ПАТ “Укртрансгаз” НАК “Нафтогаз України”	30) ДП “Адміністрація морських портів України”
9) ПАТ “Укртранснафта”	31) Мінпромполітики
10) ДП “Національна енергетична компанія “Укренерго”	32) Українське державне підприємство “Укрхімтрансаміак”
11) ДП “Національна атомна енергогенеруюча компанія “Енергоатом”	33) Державне підприємство “Антонов”
12) ПАТ “Укргідроенерго”	34) Фонд державного майна
13) Мінінфраструктури	35) ВАТ “Одеський припортовий завод”
14) ДП обслуговування повітряного руху України	36) ВАТ “Турбоатом”
15) Українське державне підприємство поштового зв'язку “Укрпошта”	37) Мінагрополітики
16) ДП “Одеський морський торговельний порт”	38) Державне підприємство “Артемсіль”
17) ДП “Морський торговельний порт “Южний”	39) НКРЗІ
18) ДП “Іллічівський морський торговельний порт”	40) ДП “Український державний центр радіочастот”
19) ДП “Маріупольський морський торговельний порт”	41) Державний концерн “Укроборонпром”
20) ДП “Дельта-лоцман”	42) ДП “Науково-виробничий комплекс газотурбобудування “Зоря” - “Машпроект”
21) Державна адміністрація залізничного транспорту “Укрзалізниця”	43) Національний банк
22) ДП “Донецька залізниця”	44) ДП “Поліграфічний комбінат “Україна” по виготовленню цінних паперів”.

⁴⁷ Про Порядок проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.06.2014 р. № 214.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/214-2014-%D0%BF>

Варто зауважити, що операційний аудит проводився в декілька етапів. Перший етап – підготовка до проведення операційного аудиту. Другий етап – проведення операційного аудиту. Третій етап – оформлення результатів операційного аудиту.

У рамках першого етапу здійснюється підготовка до проведення операційного аудиту. Відповідно до переліку суб'єктів господарювання, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України, проводився згідно з наказом начальника ДАСУ відповідного територіального органу, у якому визначається державний аудитор (керівник групи державних аудиторів та склад таких груп). Водночас ДАС була зобов'язана, згідно з постановою КМУ України⁴⁸, щороку проводити ротацію посадових осіб органів державного фінансового контролю, які наділені повноваженнями щодо проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій.

Державному аудиторіві видавалося за встановленим Мінфіном зразком *направлення* на проведення операційного аудиту, у якому зазначаються період та строки його проведення. Направлення підписується керівником відповідного контролюючого органу і скріплюється печаткою такого органу.

Державний аудитор зобов'язаний надати керівникові суб'єкта господарювання направлення для проведення операційного аудиту та поставити підпис у Журналі реєстрації перевірок (у разі його наявності).

Керівник суб'єкта господарювання забезпечує створення належних умов для проведення державним аудитором операційного аудиту та несе персональну відповідальність за достовірність, своєчасність і повноту подання необхідної інформації.

До початку операційного аудиту державні аудитори повинні ознайомитися зі сферою діяльності суб'єкта господарювання та результатами державного фінансового контролю щодо суб'єкта господарювання за попередні періоди.

Операційний аудит розпочинається з ознайомлення державного аудитора із системою бухгалтерського обліку та фінансовою звітністю суб'єкта господарювання.

Ознайомлення із системою бухгалтерського обліку та фінансовою звітністю суб'єкта господарювання полягає у:

⁴⁸ Постанова Кабінету Міністрів України від 25 червня 2014 р. № 214 «Про Порядок проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій»

1) вивченні облікової політики та організації бухгалтерського обліку в суб'єкта господарювання, зокрема ступеня використання інформаційних технологій у бухгалтерському обліку, використання різних програм, їхньої сумісності та відповідності правилам ведення обліку та складання звітності;
2) аналізі основних фінансових показників та їхньої динаміки;
3) визначенні типових та нетипових господарських операцій.

На етапі ознайомлення із системою бухгалтерського обліку та фінансовою звітністю, внутрішньою документацією суб'єкта господарювання державний аудитор:

вивчає діяльність суб'єкта господарювання;

визначає пов'язаних із суб'єктом господарювання осіб;

складає проєкт програми операційного аудиту.

Вивчення діяльності суб'єкта господарювання здійснюється шляхом аналізу:

1) нормативно-правових актів та методичних документів, які регламентують фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання відповідної галузі, внутрішніх розпорядчих документів тощо;
2) установчих документів, організаційної структури суб'єкта господарювання, внутрішніх документів суб'єкта господарювання щодо облікової політики, порядку складання, затвердження, виконання та контролю за виконанням розпорядчих документів тощо;
3) предмета діяльності, повноважень органів та головних посадових осіб суб'єкта господарювання.

Державний аудитор визначає пов'язаних із суб'єктом господарювання осіб, які відповідають критеріям, визначеним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»⁴⁹, шляхом аналізу установчих документів, договорів, даних Реєстру суб'єктів підприємницької діяльності Державного комітету з питань підприємництва та регуляторної політики тощо.

Державний аудитор складає проєкт програми операційного аудиту. Програма погоджується керівником структурного підрозділу, відповідального за проведення операційного аудиту, та подається на затвердження голові ДАС чи його заступнику згідно з розподілом повноважень.

⁴⁹ Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. № 303. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text>

Програма повинна включати інформацію станом на 1 число місяця, у якому розпочато операційний аудит, щодо:

1) вартості активів (окремо за рахунками: основних засобів, інших необоротних активів, незавершеного будівництва, дебіторської заборгованості (окремо за довгостроковою та короткостроковою), фінансових інвестицій, векселів, грошових коштів, зокрема в іноземній валюті тощо);
2) вартості зобов'язань (окремо щодо довгострокових та короткострокових), власного капіталу, забезпечень, доходів майбутніх періодів;
3) переліку господарських операцій, їхніх сум та критеріїв відбору платіжних доручень (реєстрів платіжних доручень), що підлягають моніторингу, який погоджено керівниками ДАС та уповноваженого органу управління суб'єкта господарювання;
4) конкретних ризикових сфер діяльності, операцій за ними, які підлягають суцільному моніторингу, та операцій, які підлягають моніторингу за вибіркоким методом;
5) окремих самостійних структурних підрозділів суб'єкта господарювання (філій тощо), операцій, за якими підлягають суцільному моніторингу або моніторингу вибіркоким методом.

Програма складається у двох примірниках протягом 15 робочих днів з дати початку операційного аудиту, зазначеної у направленні. Після затвердження програми державний аудитор надає один примірник для ознайомлення керівнику суб'єкта господарювання, про що робиться відмітка на примірнику, який залишається в органі ДАС.

У разі виявлення ознак ризикових операцій з інших питань діяльності або операцій, які внесені до програми, але не є ризиковими, державний аудитор вносить зміни до програми в порядку, установленому для її затвердження.

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

Під час проведення операційного аудиту здійснюється моніторинг платіжних доручень.

Моніторинг платіжних доручень – це процедура операційного аудиту, яка полягає в безперервному відстеженні платіжних доручень на проведення розрахунків за погодженими ризиковими операціями до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного й попереднього періодів, та включає вивчення робочих документів, які відображають наявність і рух коштів на рахунках у банках як у національній, так і в іноземній валюті, валютних цінностей та підстави для здійснення безготівкових грошових операцій.

Основними завданнями моніторингу платіжних доручень є виявлення ознак, що можуть свідчити про відхилення від установленого законодавством порядку платіжної дисципліни та про ризиковість операцій, а також упередження проведення розрахунків з порушенням чинного законодавства.

Платіжні доручення для проведення моніторингу подаються державному аудиторіві за три робочих дні до їх підписання керівником суб'єкта господарювання.

У разі ненадання чи надання державному аудиторіві неповного переліку документів, необхідних для належного і всебічного розгляду платіжних доручень, термін їх погодження продовжується на час, достатній для їх ретельного опрацювання, про що робиться запис на платіжному дорученні (реєстрі платіжних доручень) «за умови додаткового дослідження».

Після розгляду всіх необхідних документів та в разі, коли державним аудитором не виявлено ознак ризиковості операцій, на платіжному дорученні (реєстрі платіжних доручень) ставиться відмітка «опрацьовано».

У разі, коли державний аудитор вбачає ознаки ризикових операцій, він відмовляється від погодження платіжного доручення (реєстру платіжних доручень) та складає повідомлення.

У повідомленні зазначаються пропозиції, спрямовані на недопущення суб'єктом господарювання порушень установленого законодавством порядку здійснення господарських операцій та проведення розрахунків.

Про відмову від погодження платіжного доручення (реєстру платіжних доручень) державний аудитор (керівник групи аудиту) письмово повідомляє керівника структурного підрозділу ДАС

відповідального за проведення операційного аудиту, та керівника суб'єкта господарювання.

Керівник структурного підрозділу ДАС, відповідальний за проведення операційного аудиту, надає повідомлення державного аудитора Голові ДАС або його заступникові згідно з розподілом повноважень та готує повідомлення для органу управління суб'єкта господарювання.

На підставі розгляду додаткових робочих документів чи наданих суб'єктом господарювання обґрунтувань державний аудитор може відкликати повідомлення про відмову від погодження платіжного доручення. Рішення щодо відкликання повідомлення має бути погоджене з керівником структурного підрозділу ДАСУ, відповідального за проведення операційного аудиту.

Другий напрям операційного аудиту – моніторинг господарських операцій. Основним завданням моніторингу господарських операцій є виявлення ознак їх ризиковості.

Моніторинг господарських операцій – це процедура операційного аудиту, яка полягає в безперервному відстеженні операцій суб'єкта господарювання за погодженим переліком таких операцій та показниками бухгалтерського обліку і фінансової звітності поточного та, у разі необхідності, попереднього періоду з метою виявлення ознак, які можуть свідчити про можливість допущення фінансових порушень та неефективного використання державних коштів та майна.

Моніторинг господарських операцій та платіжних доручень проводиться безперервно до 31 грудня поточного року включно. У разі, коли при проведенні моніторингу господарських операцій встановлено, що ухвалення управлінських рішень, здійснення господарських операцій може призвести або призвело до неефективного чи незаконного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, фінансових порушень або виявлення інших ознак ризиковості операцій державний аудитор проводить перевірку.

Для з'ясування обставин допущення недоліків та порушень, виявлених під час операційного аудиту, державний аудитор має право отримати пояснення від посадових осіб та інших працівників суб'єкта господарювання.

Результати перевірки ризикових операцій оформляються довідкою у двох примірниках, один із яких передається керівникові

суб'єкта господарювання, другий – керівникові структурного підрозділу ДАС, відповідального за проведення операційного аудиту, для ухвалення рішення щодо подальшої їх реалізації.

У повідомленні (довідці), складеній під час операційного аудиту, зазначаються платіжні доручення, операції, які містять недоліки чи ознаки порушень, а в разі виявлення порушень – їхня суть та пропозиції щодо усунення недоліків (порушень) та недопущення їх у подальшому.

У довідці мають бути додержані принципи об'єктивності та обґрунтованості, повноти й комплексності відображення всіх суттєвих обставин, які стосуються справи, чіткості, лаконічності, доступності і системності викладу.

Керівник суб'єкта господарювання в 5-денний термін інформує державного аудитора щодо ухвалення рішення за результатами наданих пропозицій.

Моніторинг стану виконання пропозицій – це процедура операційного аудиту, яка полягає в аналізі стану виконання суб'єктом господарювання пропозицій державного аудитора щодо усунення недоліків та порушень.

Під час моніторингу виконання суб'єктом господарювання пропозицій щодо усунення недоліків та порушень, відображених у повідомленні (довідці), державний аудитор аналізує ухвалені рішення керівником суб'єкта господарювання, їхні результати. Про невжиття керівником суб'єкта господарювання заходів за наданими пропозиціями щодо усунення недоліків та порушень державний аудитор повідомляє керівника структурного підрозділу ДАС відповідального за проведення операційного аудиту. Вказаним структурним підрозділом ДАС забезпечується інформування Голови ДАС або його заступника згідно з розподілом повноважень, органу управління суб'єкта господарювання та в разі потреби Фонду державного майна.

Керівник ДАС або його заступник згідно з розподілом повноважень за результатами розгляду повідомлення (довідки) ухвалює рішення щодо необхідності інформування правоохоронних органів.

У разі виявлення ознак, що можуть свідчити про відхилення від установленого законодавством порядку використання державних чи

комунальних коштів та/або майна, державний аудитор відмовляється від погодження платіжного доручення, про що письмово повідомляє керівників органу служби, органу управління та суб'єкта господарювання.

Якщо під час операційного аудиту встановлено, що ухвалення управлінських рішень, здійснення господарських операцій може призвести до неефективного чи незаконного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, фінансових порушень або порушення законодавства, державний аудитор письмово інформує про це керівника суб'єкта господарювання, керівника відповідного органу служби та орган управління з поданням відповідних пропозицій.

Результати перевірки ризикових операцій оформляються у формі довідки у двох примірниках, один із яких передається керівникові суб'єкта господарювання.

Рішення щодо запобігання настанню або мінімізації негативних наслідків, що можуть бути спричинені ризиковими операціями, зокрема за результатами моніторингу платіжних доручень, ухвалює керівник суб'єкта господарювання.

Результати операційного аудиту відображаються в аудиторському звіті, який складається протягом місяця з дати подання суб'єктом господарювання річної фінансової звітності. Повідомлення про час та місце розгляду аудиторського звіту направляється суб'єкту господарювання за 5 робочих днів до його розгляду. Аудиторський звіт розглядається за участю керівника та уповноважених представників суб'єкта господарювання. Їхні зауваження та пропозиції враховуються або відображаються у протоколі розбіжностей, який додається до звіту.

Зауваження та пропозиції уповноважених представників суб'єкта господарювання враховуються або відображаються в протоколі розбіжностей, який є невід'ємною частиною звіту.

У разі відмови від розгляду аудиторського звіту або неприбуття уповноважених представників суб'єкта господарювання у встановлений строк до ДАС аудиторський звіт розглядається одноособово керівником ДАС (його заступником згідно з розподілом повноважень).

Аудиторський звіт складався в трьох примірниках. Перший примірник аудиторського звіту залишається в органі служби, другий

подається керівникові суб'єкта господарювання, третій – органів управління.

ПИТАННЯ ДО САМОКОНТРОЛЮ

1. У чому полягає необхідність здійснення оцінки фінансових ризиків суб'єктів господарювання?

5. На підставі яких нормативно-правових актів здійснюється державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання?

6. Які джерела інформації використовує державний аудитор для здійснення аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання?

7. У чому полягає сутність аналізу як прийому державного фінансового аудиту суб'єкта господарювання?

8. На який предмет перевіряються господарські операції на підконтрольному суб'єкті?

9. У чому полягає необхідність державного фінансового аудиту господарської діяльності?

10. Яким суб'єктом проводиться державний фінансовий аудит суб'єктів підприємницької діяльності?

11. Із яких етапів складається процес державного фінансового аудиту господарської діяльності?

12. Що означає планування державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання?

13. Що розуміють під факторами ризику?

14. Із якою метою проводиться горизонтальний фінансовий аналіз?

15. Із якою метою досліджується наказ про облікову політику підприємства?

16. Яку оцінку можуть дати державні аудитори за результатами оцінки стану внутрішнього контролю?

17. Коли державний аудитор дає позитивну оцінку?

18. У якому разі надається негативна оцінка стану внутрішнього контролю за результатами державного аудиту?

19. Які виділяють фактори ризику, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту?

20. Що зазначається в програмі аудиту?

21. Що таке аудиторський звіт?

22. Що зазначається в розділі "Результати аудиторських процедур і висновки"?

23. На чому повинні ґрунтуватися рекомендації аудитора?

ТЕСТИ

1. Суб'єкти господарювання – це

А фізичні та юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність

Б державні, комунальні та інші підприємства; громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці

В громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність без реєстрації відповідно до закону як підприємці

Г громадяни України, які здійснюють господарську діяльність

2. Під час оцінювання рівня управління фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта встановлюється

А рівень досягнення визначених цілей та завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності та результативності

Б стан розрахунків з найманими працівниками

В дебіторська заборгованість суб'єкта господарювання

Г кредиторська заборгованість суб'єкта господарювання

3. Не належить до завдань державного фінансового аудиту господарських операцій

А проведення оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю підконтрольного суб'єкта

Б виявлення факторів ризику, а також джерел і резервів для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту

В передача матеріалів, зібраних за результатами аудиту до відповідних правоохоронних органів

Г підготовка обґрунтованих пропозицій для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю

об'єкта аудиту, усунення наявних порушень, проблем і недоліків та запобігання їм у подальшому

4. Об'єктом державного фінансового аудиту суб'єкта господарювання є

А державне підприємство

Б фінансового-господарська діяльність суб'єкта господарювання – підконтрольного суб'єкта

В фінансові показники діяльності суб'єкта господарювання – підконтрольного суб'єкта

Г фонова інформація про суб'єкта господарювання – підконтрольного суб'єкта

5. Прийомами державного фінансового аудиту суб'єкта господарювання є:

А перевірка, аналіз, письмове пояснення, анкетування, звірка, обстеження

Б ревізія, аудит, аналіз, експертиза

В тестування, опитування, візуалізація

Г ревізія, інспекція, опитування, візуалізація

6. Тривалість аудиту суб'єкта господарювання не повинна перевищувати

А 30 днів

Б 60 днів

В 90 днів

Г 120 днів

7. На мікрорівні державний фінансовий аудит підприємницької діяльності має забезпечити (оберіть найбільш повну відповідь):

А дотримання правил створення суб'єктів підприємницької діяльності; проведення суб'єктами підприємницької діяльності фінансових операцій відповідно до встановлених державою правил (чи не має сумнівних фінансових операцій); правильність відображення у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності одержаних доходів і податкових зобов'язань перед державою (чи не має приховування доходів і зменшення зобов'язань)

Б проведення суб'єктами підприємницької діяльності фінансових операцій відповідно до встановлених державою правил

(чи не має сумнівних фінансових операцій); правильність відображення у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності одержаних доходів і податкових зобов'язань перед державою (чи не має приховування доходів і зменшення зобов'язань)

В дотримання правил створення суб'єктів підприємницької діяльності; правильність відображення у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності одержаних доходів і податкових зобов'язань перед державою (чи не має приховування доходів і зменшення зобов'язань)

Г дотримання правил створення суб'єктів підприємницької діяльності; правильність відображення у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності одержаних доходів і податкових зобов'язань перед державою (чи не має приховування доходів і зменшення зобов'язань)

8. У частині функціонування публічних фінансів будь-яка держава контролює в суб'єктів підприємницької діяльності (оберіть найбільш повну відповідь):

А використання державних коштів, наданих суб'єктам підприємництва у формі субсидій; використання коштів, наданих суб'єктам підприємництва у формі податкових пільги; використання коштів, спрямованих на державні і муніципальні закупівлі

Б використання коштів, спрямованих на державні і муніципальні закупівлі

В використання коштів, наданих суб'єктам підприємництва у формі податкових пільги; використання коштів, спрямованих на державні і муніципальні закупівлі

Г використання державних коштів, наданих суб'єктам підприємництва у формі субсидій; використання коштів, спрямованих на державні і муніципальні закупівлі

9. Державний фінансовий контроль у суб'єктів підприємництва, які належать до державного й комунального секторів економіки, передбачає також контроль за

А ефективністю використання майна, основними результатами фінансово-господарської діяльності, використанням доходів та прибутків, використанням коштів, виділених на виробничі й соціальні програми

Б результатами фінансово-господарської діяльності, станом дебіторської та кредиторської заборгованості,

В ефективністю фінансово-господарської діяльності, використанням прибутків та збитків, використанням коштів, виділених на виробничі, матеріальні і соціальні програми

Г використанням коштів, виділених на виробничі програми

10. Процес планування державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання включає стадію

А збору інформації, стадію її оцінки та оформлення звіту

Б опрацювання інформації та стадію оформлення звіту

В збору інформації та стадію її оцінки

Г збору інформації та оформлення звіту

11. Етап підготовки програми аудиту діяльності суб'єктів господарювання передбачає

А проведення аналізу фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та ефективності використання активів; конкретизації факторів ризику; надання попередньої оцінки стану внутрішнього контролю

Б проведення аналізу фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та ефективності використання активів; збору інформації та стадію її оцінки; конкретизації факторів ризику

В проведення аналізу фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та ефективності використання активів; надання попередньої оцінки стану внутрішнього контролю

Г проведення аналізу фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та ефективності використання активів; конкретизації факторів ризику

12. З метою оцінки стану внутрішнього контролю в процесі державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання досліджуються:

А основні принципи управління об'єктом аудиту, зміст контракту між керівником та органом управління щодо забезпечення керівником законного, цільового й економного використання всіх видів ресурсів; наказ про розподіл обов'язків між заступниками керівника; положення про відділи чи інші структурні підрозділи

об'єкта аудиту, посадові інструкції відповідальних фахівців; наказ про облікову політику

Б зміст контракту між керівником та органом управління щодо забезпечення керівником законного, цільового й економного використання всіх видів ресурсів; наказ про розподіл обов'язків між заступниками керівника; положення про відділи чи інші структурні підрозділи об'єкта аудиту, посадові інструкції відповідальних фахівців, фінансова звітність

В основні принципи управління об'єктом аудиту, наказ про облікову політику; фінансова звітність

Г зміст контракту між керівником та органом управління щодо забезпечення керівником законного, цільового й економного використання всіх видів ресурсів; наказ про розподіл обов'язків між заступниками керівника

13. До зовнішніх факторів ризику діяльності суб'єктів господарювання відносять (оберіть найбільш повну відповідь):

А зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими змінюється порядок відображення в обліку певних операцій чи змінюється порядок складання фінансової звітності; зміна стратегії розвитку галузі, у якій здійснює свою діяльність об'єкт аудиту, що зумовлює зменшення обсягів державного замовлення; штучне обмеження використання виробничої потужності об'єкта аудиту та обсягу виробництва продукції у зв'язку з обмеженістю внутрішнього ринку спожити весь обсяг продукції та обмеженням експорту

Б зміна стратегії розвитку галузі, у якій здійснює свою діяльність об'єкт аудиту, що зумовлює зменшення обсягів державного замовлення; штучне обмеження використання виробничої потужності об'єкта аудиту та обсягу виробництва продукції у зв'язку з обмеженістю внутрішнього ринку спожити весь обсяг продукції та обмеженням експорту

В штучне обмеження використання виробничої потужності об'єкта аудиту та обсягу виробництва продукції у зв'язку з обмеженістю внутрішнього ринку спожити весь обсяг продукції та обмеженням експорту

Г штучне обмеження використання виробничої потужності об'єкта аудиту та обсягу виробництва продукції у зв'язку з обмеженістю внутрішнього ринку спожити весь обсяг продукції та обмеженням експорту; зміни, внесені до нормативно-правових актів,

якими змінюється порядок відображення в обліку певних операцій чи змінюється порядок складання фінансової звітності

14. До внутрішніх факторів ризику в діяльності суб'єктів господарювання відносять

А суттєві зміни показників фінансового плану порівняно з попередніми роками (зокрема, суттєве збільшення видатків при неадекватному збільшенні доходів)

Б форс-мажорні обставини

В загострення конкурентної боротьби з боку конкурентів

Г зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими змінюється порядок відображення в обліку певних операцій чи змінюється порядок складання фінансової звітності

15. Серед груп внутрішніх факторів ризику діяльності суб'єктів господарювання виділяють (оберіть найбільш повну відповідь):

А фактори ризику, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку; фактори ризику, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту; фактори ризику внаслідок неусунення недоліків, виявлених попереднім аудитом

Б фактори ризику, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту; фактори ризику внаслідок неусунення недоліків, виявлених попереднім аудитом

В фактори ризику внаслідок неусунення недоліків, виявлених попереднім аудитом

Г фактори ризику, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку; фактори ризику внаслідок неусунення недоліків, виявлених попереднім аудитом

16. До основних завдань аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки не належить

А оцінка ефективності використання активів, доходів, витрат підприємства за звітний період

Б виявлення факторів, які позитивно або негативно вплинули на кінцеві фінансові результати

В установлення стану дебіторської та кредиторської заборгованості, розрахунків з підзвітними особами

Г оцінка діяльності підприємства за звітний період

17. Загальна оцінка ефективності управління підприємством та використання його активів під час аудиту суб'єкта господарювання проводиться за сукупністю коефіцієнтів, які характеризують

А прибутковість активів; майновий стан; платоспроможність та ліквідність підприємства

Б майновий стан; платоспроможність та ліквідність підприємства

В платоспроможність та ліквідність підприємства

Г фінансову стійкість підприємства

18. Основні напрями аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства здійснюються на підставі фінансових коефіцієнтів (оберіть найбільш повну відповідь):

А коефіцієнта рентабельності активів, власного капіталу, сукупного капіталу, діяльності; коефіцієнта зносу основних засобів, коефіцієнта оборотності оборотних активів; коефіцієнта фінансової стійкості, коефіцієнта покриття

Б коефіцієнта зносу основних засобів, коефіцієнта оборотності оборотних активів; коефіцієнта фінансової стійкості, коефіцієнта покриття

В коефіцієнта фінансової стійкості, коефіцієнта покриття

Г коефіцієнта рентабельності активів, власного капіталу, коефіцієнта фінансової стійкості, коефіцієнта покриття

19. При суттєвому зростанні (понад 10%) суми резервів сумнівних боргів під час аудиту суб'єкта господарювання проводиться аналіз:

А обґрунтованості спрямування фінансових ресурсів на авансування розрахунків

Б обґрунтованості спрямування фінансових ресурсів на збільшення резерву сумнівних боргів

В обґрунтованості спрямування фінансових ресурсів на розрахунки з покупцями та замовниками

Г обґрунтованості збільшення запасів

20. Кожне питання (фактор ризику), що підлягає аудиту суб'єкта господарювання, має бути досліджене з урахуванням процедур, визначених програмою аудиту, та досліджене щодо

А відповідності господарських операцій вимогам законодавства, обґрунтованості (доцільності) проведених операцій для здійснення господарської діяльності об'єкта аудиту;

Б порівняння фактично отриманого результату з очікуваним, суб'єктивності господарських операцій;

В відповідності господарських операцій вимогам законодавства, обґрунтованості (доцільності) проведених операцій для здійснення господарської діяльності об'єкта аудиту та порівняння фактично отриманого результату з очікуваним;

Г відповідності господарських операцій вимогам законодавства, обґрунтованості (доцільності) проведених операцій для здійснення господарської діяльності об'єкта аудит, порівняння фактично отриманого результату з очікуваним, суб'єктивності господарських операцій.

ТЕМА 9. ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

9.1. Сучасний стан розвитку інформаційних технологій в Україні.

9.2. Основні аспекти внутрішнього аудиту інформаційних технологій у вітчизняних органах державної влади.

9.3. Сутність державного фінансового аудиту інформаційних технологій.

9.4. Порядок проведення державного фінансового аудиту інформаційних технологій.

Основні терміни та поняття: інформаційні технології, інформаційні системи, інформаційне середовище, державний фінансовий аудит.

9.1. Сучасний стан розвитку інформаційних технологій в Україні

За індексом глобальної конкурентоспроможності (The Global Competitiveness Index) Україна посіла у 2019 році 85 місце із 141 країни (2018 рік – 83 місце із 140 країн; 2017 рік – 81 місце із 137 країн). Однією з складових зазначеного індексу є провадження інформаційно-комунікаційних технологій (далі – ІКТ), за яким Україна у 2019 році на 78 місці. У той же час за Індексом розвитку електронного уряду ООН (The UN Global E-Government Development Index), який оцінює готовність і можливості національних державних структур у використанні ІКТ для надання громадянам державних послуг, у 2020 Україна посіла 69 місце у світі серед 193 країн-членів ООН (у 2018 році Україна посіла 82 із 193 країн-членів ООН).

Інформаційна технологія (ІТ) – це комплекс методів і засобів збирання, зберігання, оброблення та передавання інформації.

Наприклад, технологія комплексного багатовимірного аналізу даних (OLAP - On-Line Analytical Processing) – головний компонент організації сховищ даних, який використовується для збору, очистки й попереднього оброблення інформації; автоматизоване робоче місце

(АРМ) – програмно-технічний комплекс, призначений для автоматизації конкретного виду діяльності.

Середовище інформаційних технологій – сукупність стратегічних, управлінських та операційних видів діяльності, пов'язаних зі збором, обробкою, збереженням, поширенням та використанням інформації й технологій, зокрема апаратного, програмного забезпечення та інших технічних засобів.

Інформаційна (автоматизована) система – організаційно-технічна система, у якій реалізується технологія обробки інформації з використанням технічних і програмних засобів.

Виділяють також телекомунікаційну систем, яка являє собою сукупність технічних і програмних засобів, призначених для обміну інформацією через передавання, випромінювання або приймання її у вигляді сигналів, знаків, звуків, рухомих або нерухомих зображень чи в інший спосіб.

Види інформаційних систем і технологій у сфері публічних фінансів:

інформаційні системи, що забезпечують адміністрування доходів і видатків бюджетів різних рівнів: «Прозорий бюджет», «SPENDING» тощо;

інформаційні системи, що містять відомості про адміністративні послуги: «Єдиний веб-портал органів виконавчої влади», «Дія», «Єдиний державний портал адміністративних послуг» тощо;

інформаційні системи, що призначені для виконання покладених на відповідні органи управління завдань: АС «Казна», «Податковий блок», Автоматизована інформаційно-аналітична система Міністерства фінансів України тощо;

інформаційні системи, що містять окремі статистичні або аналітичні дані: Єдиний державний веб-портал відкритих даних; ProZvit тощо.

Для підвищення ефективності й економічності використання інформаційних систем і технологій (далі – ІТ), збільшення переваг і усунення недоліків від їх застосування, а також обґрунтування витрат на ІТ, у практику управління впроваджується аудит використання інформаційних технологій.

9.2. Основні аспекти внутрішнього аудиту інформаційних технологій у вітчизняних органах державної влади

У схвалених Інститутом внутрішніх аудиторів (ІВА) міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту, велика увага приділяється ризикам, пов'язаним з ІТ-середовищем.

Кваліфікований ІТ-аудитор повинен надавати об'єктивну оцінку та поради (рекомендації) щодо аспектів якості ІТ⁵⁰. Оцінка та поради (рекомендації) охоплюють такі аспекти ІТ:

- ✓ інформаційна стратегія;
- ✓ інформаційне управління та інформаційна технологія;
- ✓ інформаційні системи;
- ✓ технічні системи;
- ✓ системи обробки;
- ✓ операційна підтримка.

ІТ аудит – це об'єктивна оцінка надійності, безпеки (включаючи конфіденційність), ефективності та результативності автоматизованих інформаційних систем, організації автоматизованих департаментів, а також технічної та організаційної інфраструктури автоматизованих інформаційних процесів

Міжнародний стандарт аудиту 401 «Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних мереж» (Auditing in Computer Information Systems Environment) описує навички й компетентність, якими повинна володіти аудиторська група під час проведення аудиту в середовищі комп'ютерних інформаційних систем. Зазначений МСА також надає рекомендації, що стосуються делегування роботи асистентам, які володіють навичками в цій сфері, і використання роботи інших аудиторів або експертів з подібними навичками. Зокрема, аудиторська група повинна мати достатні знання, щоб планувати, виконувати й використовувати результати обраних аудиторських методів.

Деякі типові фактори ризику для інформаційних технологій можуть включати: характер інформаційної системи, наприклад, з використанням інтернету чи ні; складність інформаційної системи,

⁵⁰ Практична методологія ІТ-аудиту. Київ 2015.

URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=134082>

наприклад, чи це проста незалежна система чи ланка ланцюжка взаємозалежних систем; зрілість інформаційної системи, наприклад, чи це нова система з багатьма питаннями, які можуть виникнути вперше, чи це зріла система, яку вже неодноразово перевіряли аудитором; вартість інформаційної системи часто пов'язана із складністю інформаційної системи; вразливість і захист персональних даних, наприклад, інформація в медичній системі вразливіша за інформацію у фінансовій системі; аспекти безперервності, наприклад, деякі інформаційні системи повинні постійно функціонувати, тоді як інші – тільки в робочий час (табл. 9.1).

Таблиця 9.1

Приклади типових запитань (критеріїв аудиту)

Для розгляду структури	Для розгляду операційної результативності
1. Визначити, чи існує таблиця розподілу обов'язків (РО) і розглянути її на предмет адекватного розподілу ключових обов'язків.	1. Перевірити документи, відстежити транзакції всього процесу і, в разі можливості, використовувати автоматизований збір доказів, зокрема дані вибірки.
2. Запитати та підтвердити, чи існують задокументовані процедури для виправлення наявних помилок.	2. Запитати та підтвердити, що повідомлення про помилки збираються і своєчасно передаються, транзакції не проводяться, поки не виправлені або належним чином прийняті внесені помилки, які не можна одразу виправити, тоді як продовжується обробка чинних транзакцій, і що записи про помилки переглядаються та враховуються у визначений та розумний (прийнятний) період часу.
3. Дістати інформацію про функціональний опис та структуру введення даних про транзакції. Перевірити функціональність та структуру щодо наявності своєчасних і вичерпних перевірок та повідомлень про помилки.	3. Зробити вибірку процесів вводу джерел даних. Запитати та підтвердити наявність механізмів, які забезпечують реалізацію процесів вводу джерел даних відповідно до визначених критеріїв своєчасності, повноти й точності.

Найбільш поширені види ІТ-аудиту такі:

а) ІТ-аудит безпеки:

конфіденційність (ексклюзивність) – збереження обмежень з авторизації доступу і розкриття даних, включаючи засоби для захисту особистих даних і конфіденційної інформації;

цілісність системи або даних полягає у повноті, правильності і точності. Захист від неналежної зміни інформації або її знищення, а також включає забезпечення неспростовною і справжньою інформацією;

доступність (безперервність) – забезпечення своєчасним і надійним доступом до інформації та її використання;

б) ІТ-аудит якості:

результативність – це здатність досягнути бажаного результату;

ефективність означає виконання або здатність виконати завдання у співвідношенні із затратами часу і ресурсів;

в) аудит ІТ-проєкту, під час якого внутрішній аудитор перевіряє управління та організацію ІТ-проєкту, наприклад запровадження інформаційної системи;

г) аудит розробки систем: аудит для перевірки, чи системи, які розробляються, відповідають меті організації, та для гарантії того, що системи розробляються відповідно до загально затверджених стандартів розробки систем;

д) аналіз даних: не зовсім ІТ-аудит, але часто це частина фінансового аудиту.

Під час ІТ-аудиту визначається рівень безпеки інформації, тобто ступінь захисту інформації та інформаційних систем від неавторизованого доступу або зміни інформації, яка зберігається, обробляється чи передається, а також відмови в послугі не авторизованим користувачам. Безпека інформації передбачає заходи, необхідні для виявлення, документування та боротьби з такими загрозами.

Надійність стосується внутрішнього функціонування системи, в той час як безпека означає зовнішні атаки непередбачуваних сторін.

Мета заходів контролю за прикладними програмами полягає в забезпеченні того, що: введення даних є точним, вичерпним, авторизованим і правильним; дані обробляються належним чином у прийнятний часовий проміжок; збережені дані точні та вичерпні; видані дані точні та вичерпні; записується процес проходження даних від вводу до зберігання, і до можливої видачі.

Критеріям ІТ-аудиту притаманні такі характеристики:

актуальність: критерії аудиту актуальні, якщо вони відповідають чинній нормативно-правовій базі та середовищу ІТ-аудиту;

повнота: критерії аудиту вичерпні, якщо не пропущено важливі фактори, які можуть вплинути на висновки в контексті завдання;

надійність: надійні критерії аудиту дозволяють зробити помірковано послідовну оцінку або вимірювання об'єкта аудиту та обґрунтувати аудиторські висновки;

об'єктивність: об'єктивні критерії оцінки сприяють наданню неупереджених висновків;

чіткість: чіткі критерії аудиту сприяють наданню точних і однозначних висновків, які не допускають суттєво різного трактування.

ІТ-аудитор робить оцінку критеріїв аудиту для конкретного завдання, перевіривши їхню відповідність вищенаведеним характеристикам.

Для обрання правильної основи ІТ-аудитор має вирішити, яка основа найбільш підходить по відношенню до ІТ-об'єкта. Наприклад: якщо ІТ-об'єкт – це безпека, то найкращий вибір – ISO/IEC 27001, якщо ІТ-об'єкт – це проект, то найкращий вибір – PRINCE 2, якщо ІТ-об'єкт – це заходи контролю за прикладними програмами, то найкращий вибір – це GTAG-8 або Загальна програма аудиту/гарантії прикладних програм, якщо ІТ-об'єкт – це якість процесів ІТ-департаменту, тоді, імовірно, ITIL – це найкраща основа.

Із цих основ (або з іншої основи за бажанням) ІТ-аудитор може вибрати необхідну та правильну інформацію для визначення критеріїв аудиту, у послідовності таких кроків:

1. "Зрозуміти середовище": зібрати актуальну інформацію, щоб зрозуміти організацію та її ІТ-інфраструктуру, прикладні програми, ІТ-процеси, ІТ-організацію тощо.

2. Визначити й класифікувати ризики, пов'язані з ІТ-об'єктом та обсяг ІТ-аудиту. Наприклад: якщо обсяг "безпека", то актуальні ризики – втрата конфіденційності, цілісності та доступності інформації. Та якщо, наприклад, "доступність" не охоплюється ІТ-аудитом, то відсутня необхідність робити наступний крок щодо доступності.

3. Обрати заходи контролю, які очікуються в ІТ-організації та ІТ-системі щодо ІТ-об'єкта. Це критерії аудиту, які використовуватиме аудитор.

4. Побудувати основу ІТ-аудиту з цими критеріями аудиту.

Кроки ІТ аудиту: попереднє дослідження об'єкта аудиту та планування внутрішнього аудиту; проведення аудиту та аналіз; підготовка аудиторського звіту; відстеження результатів упровадження аудиторських рекомендацій.

Під час попереднього дослідження об'єкта аудиту відбувається постановка завдання: напрям аудиту та тема дослідження; мета аудиту та очікувані результати; об'єкт аудиту (за потреби пріоритетні фокуси в межах об'єкта); ключові питання аудиту та ризики; окремі ключові початкові обмеження (або межі) аудиту, наприклад, термін проведення дослідження та період, що буде охоплений аудитом; склад аудиторської групи (в ході попереднього дослідження в залежності від потреб склад групи може бути доповнений/відкоригований, але на цьому кроці в обов'язковому порядку має бути призначено керівника групи) та інші ресурси, необхідні для проведення дослідження (наприклад, обсяг необхідних для відрядження коштів).

Попереднє планування аудиторського дослідження передбачає попередній збір та аналіз інформації про об'єкт аудиту, яка стосується процесу, цілей, ризиків, заходів контролю тощо, для визначення всіх базових аспектів аудиту, які формують проєкт програми аудиту.

Наступний крок дослідження – обговорення проєкту програми внутрішнього аудиту (Плану аудиту) із представниками об'єкта аудиту під час установчої зустрічі.

Відповідно до Національних стандартів внутрішнього аудиту, програма внутрішнього аудиту визначає: напрям внутрішнього аудиту; цілі внутрішнього аудиту; підставу для проведення внутрішнього аудиту; період, що охоплюється внутрішнім аудитом; термін проведення внутрішнього аудиту; початкові обмеження щодо проведення внутрішнього аудиту (часові, географічні та інші); питання, що підлягають дослідженню з урахуванням оцінки ризиків (операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю установи, тощо); обсяг аудиторських прийомів і процедур за кожним фактором ризику; послідовність і терміни виконання робіт; склад аудиторської групи; планові трудові витрати.

Аудиторська група повинна визначати цілі аудиту шляхом відповіді на запитання: "чому ми проводимо аудит?" Як правило, цілі аудиту вказують на те, що керівник буде робити із результатами аудиту. Наприклад, "проведення ІТ-аудиту для розробки рекомендацій для вдосконалення наявних заходів контролю".

Зазвичай фактичні знахідки є частиною доказової бази аудиторського звіту та описуються в аналітичній частині звіту, а на їхній основі формулюються аудиторські висновки. Під час підготовки аудиторських висновків або пошуку фактичних знахідок, знадобиться більш широкий спектр методів збору доказової бази ніж для надання оціночного висновку. Для формулювання аудиторського висновку та пошуку знахідок доцільно проводити тестування, інтерв'ю, застосування опитувальника, аналіз документів тощо.

Під час ІТ-аудиту збір аудиторських доказів стосується ефективності, результативності, надійності та безпеки систем ІТ. Під аудиторським доказом розуміється зібрана та задокументована надійна інформація, яку використовує аудитор для обґрунтування висновків за результатами внутрішнього аудиту.

Аудиторські докази діляться на: документальні докази, що включають документи, звіти, нормативні акти, внутрішні регулюючі документи, реєстри, листи, контракти, інвойси тощо; докази, отримані за результатами інтерв'ю; аналітичні докази, що включають виписки із рахунків, розрахунки, графіки та інші докази, отримані за результатами аналітичних процедур; фізичні докази, що включають спостереження, фотографію тощо.

Методи та інструменти: аналітичний контроль; тестування систем контролю; документальна перевірка; вибірка; фактична перевірка, обстеження, спостереження, перевірка на місці; опис процесів (побудова блок-схем); повна перевірка (відповідності) процесу; опитувальники /анкетування; інтерв'ю персоналу об'єкта аудиту / залучених третіх сторін; вивчення нормативно-правової бази, інших документів; спеціальна перевірка, експертна оцінка.

Джерела отримання інформації: правові та нормативні акти, внутрішні інструкції об'єкта аудиту; положення про організацію, організаційна структура; проєкти планів заходів, звітів, статистичних даних, протоколів; дані первинних документів і звітів, у яких відображена основна інформація про процеси та операції; звіти, документи, облікові реєстри та інша інформація про транзакції / фінансові процеси; фінансова, бюджетна, статистична, податкова звітність; матеріали внутрішніх та зовнішніх контрольних заходів; дані, отримані за результатами експертних перевірок; інші документи, матеріали та інформація.

Кількісний та якісний аналіз даних, формування доказової бази передбачає застосування аналітичних процедур, ефективно та дієво

використання засобів для аналізу й оцінки інформації та зібраних під час аудиту даних. Оцінка – це результат порівняння зібраних даних (чи аудиторських доказів) відповідно до попередньо визначених критеріїв аудиту. Якщо аналітичні процедури демонструють певні тенденції, ознаки невідповідності щодо окремих результатів/транзакцій, внутрішній аудитор додатково їх переглядає, поглиблено вивчає, а в разі необхідності проводить інтерв'ю для пошуку роз'яснень, причин невідповідності та забезпечення впевненості. Виявлені, але не пояснені в результаті аналітичних процедур зв'язки та неочікувані результати, можуть вказувати на важливі факти, такі як: можлива помилка, порушення або зловживання. Такі невизначеності, встановлені за результатами аудиту, повинні доводитися до керівника підрозділу внутрішнього аудиту, а в разі необхідності – до керівництва установи.

Наступний крок – це документування робочих матеріалів, тобто одержаної під час аудиту інформації та заходів і результатів аналізу, яка є основою доказової бази для аудиторських знахідок, висновків/оціночних висновків та рекомендацій. Як правило, керівник аудиторської групи переглядає, аналізує та узагальнює робочі документи, підготовлені членами групи. Ці документи накопичуються та зберігаються в аудиторському файлі (матеріалах справи внутрішнього аудиту) та повинні: сприяти плануванню, проведенню та нагляду за проведенням аудиту; документально підтверджувати інформацію та факти, викладені в аудиторському звіті; документувати рівень досягнення цілей аудиту; складати основу для проведення щорічних оцінок якості та підготовки програм забезпечення та підвищення якості; містити докази на випадок скарг, розслідувань, контролю за матеріалами аудиту; сприяти професійному розвитку внутрішніх аудиторів.

Справи внутрішнього аудиту (аудиторські файли) повинні містити: робочу програму, план аудиту, аудиторський звіт, зібрані аудиторські докази (результати тестувань, документальних перевірок, копії первинних документів, аудиторські розрахунки, звіти за результатами інтерв'ю, результати опитувань, тощо) та спосіб аналізу даних, у який спосіб аудиторська група дійшла відповідного аудиторського висновку та рекомендації.

Останній крок на етапі проведення аудиту – заключна зустріч між аудиторською групою та керівництвом підконтрольного суб'єкта. Мета цієї зустрічі – обговорити та погодити попередні аудиторські

знахідки та рекомендації. Така зустріч завжди є доцільним кроком, адже незалежно від рівня професіоналізму проведеного аудиту, можуть виникнути помилки та/або непорозуміння (неправильне /неоднозначне трактування) щодо фактів та аудиторських знахідок, що в підсумку вплине на формулювання аудиторських висновків і рекомендацій.

Попереднє представлення одержаних знахідок і рекомендацій керівництву об'єкта аудиту забезпечує додаткову впевненість, що знахідки базуються на достовірних фактах/інформації, а підготовлені рекомендації – реалістичні та доцільні. Залучення керівництва підконтрольного суб'єкта до обговорення знахідок і попередніх рекомендацій також автоматично дає початок процесу їх розуміння та ухвалення.

Заключний результат цього етапу дослідження – формулювання аудиторською групою проєкту аудиторських висновків (знахідок) та рекомендацій. Аудиторський звіт переслідує три основні цілі: інформувати керівництво установи щодо результатів аудиту та стану об'єкта аудиту; переконати керівництво установи, що аудиторські висновки (знахідки) та рекомендації дієві й важливі; переконати керівництво установи вжити відповідні дії.

Звіт за результатами внутрішнього аудиту повинен відповідати таким характеристикам:

- точність – звіт повинен базуватися на точних і достовірних фактах;
- чіткість – звіт повинен бути зрозумілим, чітким, не містити неоднозначних трактувань.

Текст повинен бути доступним, а не потребувати додаткових коментарів та роз'яснень; об'єктивність – знахідки та рекомендації повинні бути об'єктивними та якісно відображати важливі аспекти дослідження; лаконічність – звіт повинен бути чітким, не переобтяженим зайвою інформацією, однак це не означає, що звіт повинен бути коротким; правдивість – звіт повинен у дипломатичний спосіб представляти "чутливі для об'єкта аудиту" аспекти.

Фокусуватися на подальших удосконаленнях, а не на несуттєвій критиці людей чи попередніх подій; своєчасність – звіт готується у визначені терміни; мати коригуючий характер – звіт має містити посилення, зроблені на коригуючі дії, проведені під час (за результатами) аудиту. Така інформація завжди додає цінності аудиторському звіту.

Остаточним завершенням внутрішнього аудиту є етап відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій. Для забезпечення можливості подальшого відстеження результатів їх упровадження, самі рекомендації повинні відповідати низці ключових правил, зокрема:

- ✓ містити конкретні, доцільні та економічні заходи (це означає, що кошти на проведення заходів не повинні перевищувати очікуваного ефекту);

- ✓ за кожним заходом визначати відповідальних виконавців і чіткі терміни виконання. Якщо реалізація одного заходу передбачає декількох виконавців, усі вони мають бути визначені, при чому для кожного з них доцільно встановити персональні терміни. У подальшому, у разі невиконання заходу, це дозволить чітко розмежувати сфери відповідальності та встановити, хто із співвиконавців і на якому етапі не забезпечив його реалізації;

- ✓ бути орієнтованими на конкретний результат (містити очікуваний результат їх упровадження), досягнення якого також має бути чітко визначено в часі;

- ✓ за можливості визначати методи, періодичність та часові рамки процесу відстеження / моніторингу.

Дотримання цих правил на етапі формування аудиторських рекомендацій суттєво поліпшує подальший процес відстеження результатів їх упровадження та дозволяє демонструвати "додаткову цінність" (реальний економічний ефект) від кожного проведеного внутрішнього аудиту.

Виділяють чотири рівні заходів відстеження аудиторських рекомендацій (табл. 9.2).

Таблиця 9.2

Рівні заходів відстеження аудиторських рекомендацій

Захід	Визначення
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.
Документальне відстеження	спосіб, який передбачає офіційне листування із відповідальними за впровадження рекомендацій фахівцями, направлення їм періодичних нагадувань, запитів тощо; застосування форм (опитувальників) для одержання підтвердження від об'єкта аудиту про вжиті заходи.
Фактичне	передбачає короткі візити на об'єкт аудиту та прямий зв'язок

відстеження	внутрішніх аудиторів із об'єктом аудиту для збору доказів щодо заходів із впровадження рекомендацій.
Послідуючий аудит	проведення досліджень стану впровадження рекомендацій, наданих за результатами попередньо проведених аудитів.

Відстеження та моніторинг результатів упровадження аудиторських рекомендацій є частиною процесу управлінської підзвітності. Адже інформація, отримана за результатами відстеження результатів упровадження аудиторських рекомендацій, забезпечує регулярний, надійний та важливий внесок у процес управління ризиками в системі відповідного органу влади.

Забезпечення якості – процес відстеження цієї відповідності шляхом оцінки процесу аудиту на різних рівнях: постійний моніторинг процесу аудиту та періодична внутрішня й зовнішня оцінки якості.

Проводячи ІТ-аудити, підрозділи внутрішнього аудиту повинні забезпечити дотримання Національних стандартів внутрішнього аудиту та Кодексу етики.

9.3. Сутність державного фінансового аудиту інформаційних технологій

Під час проведення державного фінансового аудиту інформаційних технологій використовують такі документи:

1. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій: Постанова КМУ від 22.05.2019 р. № 517. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-%D0%BF#Text>

2. Закон України від 02.10.92 р. № 2567. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text>

3. Концепцію Національної програми інформатизації: Закон України від 04.02.1998 р. № 74/98-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/75/98-%D0%B2%D1%80#Text>

4. Закон України «Про відкритість використання публічних коштів» від 11.02.2015 р. № 183-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/183-19#Text>

Державний фінансовий аудит використання інформаційних технологій – вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення перевірки (дослідження) та аналізу (оцінки) законності й ефективності використання публічних коштів та

Об'єктом державного аудиту виступає фінансово-господарська діяльність розпорядника бюджетних коштів та/або державного цільового фонду, та/або фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування, та/або суб'єкта господарювання державної або комунальної власності, пов'язана з упровадженням і використанням інформаційних технологій. Крім того, об'єктом може бути: технічна інфраструктура (технічний аудит), операційна інформаційна система (системний аудит), ІТ-процеси (ITIL-аудити), програмне забезпечення, комерційне «з полиці» (COTS), стандартне програмне забезпечення з конфігурацією замовника, спеціалізоване, системи безпеки, захист персональних даних, сертифікація або акредитація, шахрайство і судові аудити / розслідування.

До інформаційних систем, що підлягають аудиту, зокрема, відносять: операційні системи Windows, Linux, CentOS; системи управління базами даних; системи управління документами; фінансові застосунки⁵¹: SAP, Oracle; застосунки щодо закупівель; застосунки щодо заробітної плати.

Аналізу підлягають такі об'єкти: бізнес-архітектура: оцінюється рівень зрілості інформаційної системи (наскільки її функціональність покриває потреби бізнес-напрямів); прикладна архітектура: аналізується схема взаємодії прикладних систем, склад архітектури даних; інфраструктура: визначається рівень відповідності ІТ-інфраструктури вимогам продуктивності/надійності; керування ІТ, зокрема керування внутрішніми ІТ-проєктами організації; ризики й фактори успіху: надаються висновки про виявлені проблеми й

⁵¹ Застосунок (англ. *application, application software, app*) – користувацька комп'ютерна програма, що дає змогу вирішувати конкретні прикладні завдання користувача.

причини їхнього виникнення, а також про позитивні рішення й тенденції.

Основні завдання аудиту:

а) проведення перевірки (дослідження) та аналізу (оцінки):

▶ досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва й управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту, зокрема дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління, збереження активів;

▶ результативності та ефективності використання (впровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів), організації керівництва та управління ними, стану виконання заходів контролю, спрямованих на забезпечення надійності інформаційних технологій (систем, процесів), зокрема щодо конфіденційності, цілісності, доступності (безперервності), ідентифікацію загроз, запобігання та управління ризиками;

▶ законності та ефективності використання публічних коштів та інших активів для використання (впровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів);

▶ правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової, бюджетної та ін. звітності об'єкта аудиту;

▶ стану внутрішнього контролю об'єкта аудиту та стану внутрішнього аудиту, якщо об'єктом аудиту є розпорядник бюджетних коштів;

б) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Державний аудит інформаційних систем (ІС) дозволить відповісти на такі питання:

✓ чи відповідає використовувана ІС меті та завданням організації, яка роль ІС у діяльності організації;

✓ яка структура комплексу апаратно-програмних засобів і використовуваних ІС;

✓ який техніко-технологічний рівень використовуваних ІТ, чи задовольняє він сучасним вимогам;

✓ який ступінь захисту конфіденційних даних, що циркулюють у використовуваних ІС, і які шляхи мінімізації ризиків витоку цих даних;

- ✓ яка надійність функціонування ІС, а також шляхи мінімізації ризиків виникнення різних збоїв апаратного й програмного характеру;
- ✓ наскільки наявні ІС виправдують вкладені в них інвестиції;
- ✓ чи відповідає кваліфікація співробітників відділу технічної підтримки необхідним вимогам щодо супроводу ІС підприємства;
- ✓ які критерії ефективності функціонування ІС підприємства, за якими можна робити висновки про можливість використання наявного устаткування і ПО, або необхідності їхньої модернізації й заміни;
- ✓ чи потрібна негайна модернізація ІТ-інфраструктури або поступовий перехід до більш сучасних технологій.

9.4. Порядок проведення державного фінансового аудиту інформаційних технологій

Етапи аудиту:

- 1) планування та організація аудиту (попереднє дослідження об'єкта аудиту, розроблення плану, складання та затвердження програми аудиту);
- 2) проведення аудиторських процедур, формування та оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій і рекомендацій;
- 3) звітування за результатами аудиту, зокрема шляхом формування та погодження проєкту звіту про результати аудиту (далі – звіт), підписання протоколу погодження, формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту;
- 4) проведення моніторингу виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх запровадження.

Причинами включення суб'єкта господарювання в план можуть бути: наявність інформації про невідповідність ІТ-технологій та пов'язаної з ними діяльності вимогам ISO27001, ознаки порушення інформаційної безпеки або її низький рівень, укладення угоди із новим ІТ-партнером, наявність відомостей про встановлення нової ІТ-системи.

Під час підготовки до проведення державного аудиту інформаційних технологій державний аудитор має дати відповідь на запитання: яка мета аудиту?, який існує ІТ-ризик?, які аспекти якості,

рамкова основа аудиту та критерії аудиту будуть використовуватися? У результаті визначаються: межі (обсяг) аудиту, члени контрольної групи, потенційні ризики.

На другому етапі державному аудиту необхідно провести аналіз за всіма істотними питаннями організації комп'ютерно-інформаційної системи на підконтрольному суб'єкті, а саме:

детальний розгляд функціонування комп'ютерно-інформаційної системи (способи організації, уведення, налаштування, відновлення даних);

забезпечення архівування й зберігання даних;

наявність спеціальних контрольних процедур для моніторингу функціонування середовища комп'ютерної обробки даних;

аналіз програмного забезпечення й наявність ліцензій;

відповідність застосовуваних алгоритмів вимогам нормативної документації щодо ведення обліку й стану звітності по основних автоматизованих розрахунках (бізнес-процесам);

можливості гнучкого реагування на зміни законодавства з погляду налаштування (відновлення) програмного забезпечення;

можливості розширення функцій наявних комп'ютерно-інформаційних систем;

питання інформаційної безпеки (обмеження несанкціонованого доступу);

аналіз загальної інформаційної політики й планів розвитку системи інформаційних технологій суб'єкта, що перевіряється.

На початку аудиту перевіряється відповідність інформаційної системи очікуванням керівництва, аналізується процес ухвалення рішень у процесі автоматизації, відмінність реалізованої системи від запланованої на початковому етапі впровадження. Найбільш складним, тривалим і трудомістким етапом перевірки є наскрізне тестування впровадженої облікової системи. Групі аудиторів необхідно не тільки перевірити відповідність роботи системи заданим алгоритмам, повноту й коректність облікових даних, але й провести перевірку роботи програмного контролю підтвердження (погодження) документів у системі, що визначає ієрархію відповідальності й адекватне розмежування повноважень.

На наступному етапі проводиться аналіз права доступу розроблювачів і співробітників відділу інформаційних технологій до системи. Розроблювачі, як правило, мають необмежений доступ до облікової системи, співробітники відділу інформаційних технологій

мають необмежені права в системі на рівні модулів, задіяних в автоматизованих ними процесах. Це збільшує ризики несанкціонованої зміни даних облікової системи в результаті ненавмисних або навмисних дій користувачів, що мають необмежені права й при цьому не несуть пряму відповідальність за дії в системі.

Державним аудитором також може перевірятися користувальницька документація й процес керування документацією, неактуальність якої, особливо в разі впровадження нової системи, може призвести до зниження ефективності й оперативності роботи користувачів у системі, а також ускладнює проведення адекватного аналізу ризиків і знижує рівень якості контролю в процесі керування проектом.

За результатами державного аудиту інформаційних технологій складається аудиторський звіт, у якому відображається:

- ✓ оцінка ступеня автоматизації й настроювання облікових процесів;

- ✓ адекватність контрольних процедур;

- ✓ аналіз однорідності й сумісності системних рішень;

- ✓ аналіз ризиків, пов'язаних із упровадженням нових інформаційних систем;

- ✓ помилки й невідповідності в автоматизованих інформаційних системах;

- ✓ моніторинг працездатності й продуктивності інформаційних систем, реакція й дії в критичних ситуаціях;

- ✓ питання схоронності інформації й відновлення даних;

- ✓ оцінка якості інформаційної безпеки (організація й керування ролями й повноваженнями в інформаційних системах, парольна політика, аудит подій і дій користувачів, контроль несанкціонованого доступу);

- ✓ структура ролей у відділі інформаційних технологій і ступінь залежності безпеки підприємства від цих кадрів, оцінка кваліфікації таких співробітників і процес підтримки повноти й актуальності бази знань у цій галузі, мотивація персоналу для зниження ризиків втрати кадрів, що володіють реальним практичним досвідом.

Аудиторський звіт повинен відображати цілісну картину процесу, що дозволяє оцінити стан справ на поточному етапі, перелік недоліків, невідповідностей, можливих ризиків, пов'язаних з ними, і рекомендації з їх усунення.

До рекомендацій, що сприятимуть удосконаленню інформаційних систем і технологій, наприклад, відносять:

- формування матриці розмежування повноважень для забезпечення дотримання принципів мінімальних прав доступу, документувати всі зміни в системі контролю доступу й привести їх у відповідність із посадовими обов'язками;

- проведення аналізу виробничої потреби наявності у співробітників необмежених прав у системі, аналіз процесу керування змінами й доступом, забезпечення протоколювання всіх дій користувачів, що володіють розширеними повноваженнями, організація аудиту подій, що дозволяє однозначно встановити відповідальність за дії в системі і встановити хронологію внесення змін.

На останньому етапі проводять моніторинг виконання таких поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження.

ПИТАННЯ ДО САМОКОНТРОЛЮ

1. У чому необхідність проведення державного аудиту використання інформаційних технологій?

2. Що таке інформаційна технологія?

3. Яка мета аудиту використання інформаційних технологій?

4. Що є предметом аудиту використання інформаційних технологій?

5. Як відбувається підготовка до проведення аудиту використання інформаційних технологій?

6. Які джерела інформації використовує державний аудитор під час підготовки до проведення аудиту?

7. Із чого починається перший етап державного аудиту використання інформаційних технологій?

8. Які питання необхідно проаналізувати державному аудитору на другому етапі державного аудиту?

9. Які дані свідчать про недостатньо ефективно використання інформаційних технологій?

10. Які існують проблеми аудиту використання інформаційних технологій?

11. Що відображається в аудиторському звіті?

12. Які можуть бути причини включення суб'єкта господарювання в план проведення державного аудиту інформаційних технологій?

13. Що передбачає наскрізне тестування впровадженої облікової системи?

14. На які запитання дозволяє отримати відповіді державний аудит інформаційних систем?

ТЕСТИ

1. Комплекс методів і засобів збирання, зберігання, оброблення та передавання інформації – це

- А інформаційна технологія
- Б середовище інформаційних технологій
- В інформаційна (автоматизована) система
- Г телекомунікаційна система

2. Сукупність стратегічних, управлінських та операційних видів діяльності, пов'язаних зі збором, обробкою, збереженням, поширенням та використанням інформації і технологій, зокрема апаратного, програмного забезпечення та ін. технічних засобів, – це

- А інформаційна технологія
- Б середовище інформаційних технологій
- В інформаційна (автоматизована) система
- Г телекомунікаційна система

3. Організаційно-технічна система, у якій реалізується технологія обробки інформації з використанням технічних і програмних засобів, – це

- А інформаційна технологія
- Б середовище інформаційних технологій
- В інформаційна (автоматизована) система
- Г телекомунікаційна система

4. Сукупність технічних і програмних засобів, призначених для обміну інформацією шляхом передавання, випромінювання або приймання її у вигляді сигналів, знаків, звуків, рухомих або нерухомих зображень чи в інший спосіб, – це

- А інформаційна технологія

- Б** середовище інформаційних технологій
- В** інформаційна (автоматизована) система
- Г** телекомунікаційна система

5. Завдання аудиту використання інформаційних технологій:

А досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва та управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту, зокрема дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління, збереження активів

Б законність та ефективність використання публічних коштів та інших активів для використання (упровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів)

В правильність ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової, бюджетної та іншої звітності об'єкта аудиту

Г достовірність фінансової, бюджетної та іншої звітності об'єкта аудиту

6. Інформаційна технологія (ІТ) – це

А комплекс методів і засобів збирання, зберігання, оброблення та передавання інформації

Б сукупність стратегічних, управлінських та операційних видів діяльності, пов'язаних із збором, обробкою, збереженням, розповсюдженням та використанням інформації і технологій, зокрема апаратного, програмного забезпечення та інших технічних засобів

В організаційно-технічна система, у якій реалізується технологія обробки інформації з використанням технічних і програмних засобів

Г сукупність технічних і програмних засобів, призначених для обміну інформацією через передавання, випромінювання або приймання її у вигляді сигналів, знаків, звуків, рухомих або нерухомих зображень чи в інший спосіб

7. До інформаційних систем, що містять відомості про адміністративні послуги, належать

А «Прозорий бюджет», «SPENDING»

Б Єдиний державний веб-портал відкритих даних; ProZvit

В «Єдиний веб-портал органів виконавчої влади», «Дія», «Єдиний державний портал адміністративних послуг»

Г АС «Казна», «Податковий блок», Автоматизована інформаційно-аналітична система Міністерства фінансів України

8. Інформаційна система «Дія» – це система, що

А забезпечує адміністрування доходів і видатків бюджетів різних рівнів

Б містить відомості про адміністративні послуги

В призначена для виконання покладених на відповідні органи управління завдань

Г містить окремі статистичні або аналітичні дані

9. Державний фінансовий аудит використання інформаційних технологій – це

А вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення перевірки (дослідження) та аналізу (оцінки) законності й ефективності використання публічних коштів та інших активів розпорядниками бюджетних коштів, державними цільовими фондами, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, суб'єктами господарювання державної та комунальної власності для впровадження й використання інформаційних технологій, досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва й управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту

Б вид державного фінансового аудиту, що полягає в перевірці та аналізі стану справ щодо законного й ефективного використання державних та/або комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності фінансової звітності, стану внутрішнього контролю в суб'єктів господарювання

В вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу й перевірки законності та ефективності використання коштів ПФУ, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, правильності ведення ними бухгалтерського обліку й достовірності їхньої фінансової звітності, стану внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту

Г вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу й перевірки законності та ефективності управління й використання коштів державного та місцевих бюджетів під час виконання бюджетних програм, досягнення економії

бюджетних коштів та їх цільового використання, досягнення результативних показників бюджетних програм, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової й бюджетної звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту

10. До інформаційних систем, що містять окремі статистичні або аналітичні дані, належить

- А** ProZvit
- Б** «SPENDING»
- В** АС «Казна»
- Г** «Дія»

11. Інформаційна система АС «Казна» – це система, що

А забезпечує адміністрування доходів і видатків бюджетів різних рівнів

Б містить відомості про адміністративні послуги

В призначена для виконання покладених на відповідні органи управління завдань

Г містить окремі статистичні або аналітичні дані

12. Інформаційні системи, що забезпечують адміністрування доходів і видатків бюджетів різних рівнів, – це

А «Дія», «Єдиний державний портал адміністративних послуг»

Б «Прозорий бюджет», «Дія»

В «Єдиний веб-портал органів виконавчої влади

Г «SPENDING»

13. Етапами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій є:

А планування аудиту, проведення аудиторських процедур, звітування за результатами аудиту, проведення моніторингу виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій

Б планування аудиту, проведення аудиторських процедур проведення моніторингу виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій

В планування аудиту, проведення аудиторських процедур; звітування за результатами аудиту

Г планування аудиту, проведення аудиторських процедур; звітування за результатами аудиту, притягнення до відповідальності винних у порушеннях осіб

14. Під час підготовки до проведення державного аудиту інформаційних технологій державний аудитор має визначити (оберіть найбільш повну відповідь):

А мету аудиту; види ІТ-ризиків; аспекти якості, рамкова основа аудиту та критерії аудиту, які будуть використовуватися під час аудиту

Б види ІТ-ризиків; аспекти якості, рамкова основа аудиту та критерії аудиту, які будуть використовуватися під час аудиту

В аспекти якості, рамкова основа аудиту та критерії аудиту, які будуть використовуватися під час аудиту

Г мету аудиту; види ІТ-ризиків

15. За наслідками державного аудиту інформаційних технологій Не може бути рекомендовано

А сформувати матрицю розмежування повноважень для забезпечення дотримання принципів мінімальних прав доступу

Б документувати всі зміни в системі контролю доступу й привести їх у відповідність із посадовими обов'язками

В провести аналіз виробничої потреби наявності у співробітників необмежених прав у системі

Г притягнути до відповідальності винних у порушеннях посадових осіб

ТЕМА 10. ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЄКТІВ

10.1. Інвестиційні проекти як об'єкт фінансового аудиту.

10.2. Організація та методика проведення державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів.

10.3. Науково-методичні підходи до оцінювання ефективності інвестиційних проєктів.

Основні терміни та поняття: інвестиційний проєкт, управління інвестиціями, державний фінансовий аудит інвестиційних проєктів, ефективність.

10.1. Інвестиційні проєкти як об'єкт фінансового аудиту

Залучення іноземних інвестицій є невід'ємною частиною розвитку національної економіки України, сприяючи її входженню в глобальне бізнес-середовище та підвищуючи інвестиційну привабливість. Ефективність іноземного інвестування значною мірою залежить від правильного вибору пріоритетних напрямів реалізації інвестиційних проєктів.

Інвестиційний проєкт – це комплекс заходів (організаційно-правових, управлінських, аналітичних, фінансових та інженерно-технічних), визначених на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку національної економіки та спрямованих на розвиток окремих галузей, секторів економіки, виробництв, регіонів, виконання яких здійснюється суб'єктами інвестиційної діяльності з використанням цінностей відповідно до положень Закону України «Про інвестиційну діяльність».

Відповідно норм Бюджетного кодексу України ***інвестиційний проєкт*** – комплекс заходів, визначених на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки та спрямованих на розвиток окремих галузей, секторів економіки, виробництв, регіонів, виконання яких здійснюється з використанням коштів державного та/або місцевих бюджетів чи наданням державних та/або місцевих гарантій.

Інвестиційний проєкт оформлюється у вигляді планово-розрахункових документів, необхідних та достатніх для обґрунтування інвестування, організації та управління роботами з реалізації проєкту в межах визначених вартості та терміну його реалізації.

Державний інвестиційний проєкт – інвестиційний проєкт, що реалізується завдяки державному інвестуванню в об’єкти державної власності з використанням державних капітальних вкладень та/або кредитів (позик), залучених державою або під державні гарантії.

Державна підтримка для реалізації інвестиційних проєктів надається шляхом:

- ▶ співфінансування реалізації інвестиційних проєктів за рахунок коштів державного бюджету;
- ▶ надання відповідно до законодавства для реалізації інвестиційних проєктів державних гарантій для забезпечення виконання боргових зобов’язань за запозиченнями суб’єкта господарювання;
- ▶ кредитування за рахунок коштів державного бюджету суб’єктів господарювання для реалізації інвестиційних проєктів;
- ▶ повної або часткової компенсації за рахунок коштів державного бюджету відсотків за кредитами суб’єктів господарювання для реалізації інвестиційних проєктів;
- ▶ застосування інших форм, передбачених Законом «Про інвестиційну діяльність».

Державні інвестиційні проєкти в Україні на початок 2021 р. реалізувались у таких сферах: охорона здоров’я, соціально-культурна сфера, спортивна сфера, сфера освіти, охорона навколишнього середовища, транспортна інфраструктура, функціонування органів влади та надання ними послуг, забезпечення виробництва ракетно-космічної техніки, паливно-енергетична сфера. Усього в Україні реалізується 77 інвестиційних проєктів на загальну вартість 162156,9 млн грн, зокрема у сфері освіти – 8 проєктів, на суму 1449,6 млн грн (табл. 10.1).

Таблиця 10.1

Перелік державних інвестиційних проєктів у сфері освіти

№	Найменування проєкту	Строки розроблення (реалізації) проєкту, рік початку й завершення	Загальна вартість проєкту, тис. грн	Профінансовано на 01.01.2020, тис. грн	Обсяг фін-ня, передбачений державним бюджетом на 2020 р., тис. грн
	Сфера освіти, усього		1 449 562,735	411 500,393	33 200,000
1	Реставрація староакадемічного корпусу ансамблю Братського монастиря по вул. Г. Сковороди, 2 у Подільському районі м. Києва (перехідний з 2019)	2017-2023	199 831,809	27 126,024	6 000,000
2	Реконструкція з перепрофілюванням незавершеного будівництва будинку культури в м. Острог під навчальний корпус Національного університету "Острозька академія" (перехідний з 2018)	2007-2019	122 324,700	122 324,700	0,000
3	Реставрація головного корпусу Львівського національного університету ім. Івана Франка (перехідний з 2018)	2017-2021	103 800,012	47 808,412	20 000,000
4	Будівництво Міжнародного центру зустрічей студентської молоді України та Республіки Польща (перехідний з 2018)	2018 - 2021	193 342,174	81 681,189	0,000
5	Створення Міжнародного центру підготовки пілотів на базі Національного авіаційного університету (перехідний з 2019)	2019-2021	271 972,000	65 698,208	7 200,000
6	Реконструкція навчального корпусу №4 Черкаського національного університету ім. Богдана	2018-2019	60 130,500	57 788,420	0,000

	Хмельницького – пам'ятки архітектури місцевого значення за адресою: м. Черкаси, вул. Остафія Дашковича, 24				
7	Реконструкція об'єкта національного надбання "Аеродинамічний комплекс на базі надзвукової аеродинамічної труби Т-6 Національного аерокосмічного університету ім. М.С. Жуковського "Харківський авіаційний інститут"	2021-2024	85 659,100	0,000	0,000
8	"Реконструкція навчально-рекреаційного центру "Міжнародний Центр дитячої наукової творчості" по вул. Квітки Цісик, 14"	2021-2023	412 502,440	9 073,440	0,000

* <https://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=854a0a66-60cc-4897-81df-acd4e098a1a0&tag=PerelikDerzhavnikhInvestitsiinikhProektiv>

Індекс ефективності управління державними інвестиціями МВФ складався з 17 індикаторів, кожен із яких оцінювався за шкалою від 0 до 4 балів. Одним із індикаторів, який оцінював рівень управління державними інвестиціями, був показник виконання бюджетів капітальних витрат. Він оцінювався за шкалою: 0,00 балів (якщо витрачалося менше ніж 50% бюджету капітальних витрат); 1,33 бали (якщо витрачалося від 50% до 75% капітального бюджету); 2,67 бали (якщо витрачалося від 70% до 90% капітального бюджету); 4,00 бали (якщо витрачалося більше ніж 90% капітального бюджету).

На рівні окремих суб'єктів господарювання ефективність управління інвестиціями оцінюється органами ДАСУ в межах державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів.

10.2. Організація та методика проведення державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів

Під час проведення державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів використовують:

1. Деякі питання управління державними інвестиціями: Постанова КМУ від 22.07.2015 р. № 571. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/571-2015-%D0%BF#Text>

2. Про затвердження Порядку моніторингу стану розроблення (реалізації) державних інвестиційних проєктів: Наказ Мінекономрозвитку від 25.10.2016 р. № 1785. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1508-16#Text>

3. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів: Постанова КМУ від 12.09.2018 р. № 740. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/740-2018-%D0%BF#Text>

4. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18.09.1991 р. № 1560-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1560-12#Text>

5. Порядок розроблення інвестиційного проєкту, для реалізації якого може надаватися державна підтримка: Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 19.06.2012 р. № 724. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1309-12#n4>

6. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

Державний фінансовий аудит інвестиційних проєктів – вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу й перевірки законності та ефективності реалізації інвестиційних проєктів об'єктами аудиту, виконання якого здійснюється на основі державного та місцевого інвестування, державної підтримки, надання державних та/або місцевих гарантій, і стану досягнення результативних показників, управління та використання інвестицій (коштів).

Основні завдання аудиту:

а) проведення аналізу та перевірки:

▶ дотримання законодавства під час підготовки та реалізації інвестиційного проєкту;

▶ обґрунтованості обсягів інвестицій, що плануються на всіх етапах інвестиційного проєкту, та техніко-економічних розрахунків;

▶ ефективності планування, управління та використання інвестицій під час реалізації інвестиційного проєкту;

- ▶ ефективності реалізації інвестиційного проєкту (виконання планових завдань, досягнення цілей та показників результативності реалізації інвестиційного проєкту);
 - ▶ рівня організаційного, нормативно-правового, фінансового забезпечення інвестиційного проєкту;
 - ▶ результатів діяльності об'єкта аудиту під час реалізації інвестиційного проєкту;
 - ▶ правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та іншої звітності об'єкта аудиту;
 - ▶ функціонування системи внутрішнього контролю в об'єкта аудиту та стану внутрішнього аудиту, якщо об'єкт аудиту – головний розпорядник бюджетних коштів;
- б) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Методи, використані в інвестиційному аналізі, досить повно розроблені в науковій літературі (табл. 10.2).

Таблиця 10.2

Зміст методів оцінки інвестиційних проєктів

Метод оцінки інвестиційних проєктів	Зміст методу
<i>Методи оцінки в умовах визначеності</i>	
Метод чистої приведеної вартості (NPV)	Дисконтування грошових потоків за ставкою, що відбиває очікуваний рівень позичкового відсотка на фінансовому ринку.
Метод визначення строку окупності інвестицій (PP)	Визначення тривалості періоду, протягом якого сума чистих доходів, дисконтованих на момент завершення інвестицій, дорівнює сумі інвестицій.
Метод внутрішньої норми прибутковості інвестицій (IRR)	Визначення ставки дисконтування, за якої чиста приведена вартість дорівнює нулю.
Метод оцінки індексу рентабельності (PI) і коефіцієнта ефективності інвестицій (ARR)	Оцінка відношення дисконтованого чистого доходу до стартових інвестицій (IP), оцінка відношення середньорічного прибутку до середнього значення інвестицій (ARR).
<i>Методи оцінки в умовах невизначеності</i>	
Метод кращого стану	Модифікація методу чистої поточної вартості для умов невизначеності. Застосовується ставка дисконтування з урахуванням виправлення на ризик.
Модель оцінки активів	Теорія цін акцій. Оцінка можливостей

(CAPM)	прибутковості портфеля цінних паперів загалом. Обмеженням є те, що модель розрахована на один інвестиційний період, немає припущень щодо ризику і прибутковості з часом.
Арбітражна теорія оцінки	Не припускає оцінки ефективності інвестиційного портфеля в термінах середньої прибутковості – стандартного відхилення, а також допускає, що на прибутковість активів може впливати не єдиний фактор – ринковий ризик, а декілька (приріст промислового виробництва, приріст очікуваної інфляції, несподівана інфляція тощо).
Метод порівняння прибутковості проекту із середньозваженою вартістю капіталу фірми (WACC)	Інвестиційний проєкт приймається до виконання, якщо очікувана прибутковість більше чи дорівнює вартості капіталу фірми. Недолік полягає в тому, що інвестиційний проєкт не враховує розходжень у рівнях ризику різних проєктів
Концепція стратегічної чистої поточної вартості (спрощений метод дисконтування)	Грошові потоки представляються у вигляді лінійної функції ставки прибутковості за ліквідними активами.

Державний аудит інвестиційних проєктів здійснюється в чотири етапи:

1) планування та організація аудиту (попереднє вивчення об'єкта аудиту, розроблення плану, складення та затвердження програми аудиту);

2) проведення аудиторських процедур, формування й оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій;

3) звітування за результатами аудиту шляхом формування та погодження проєкту звіту про результати аудиту, підписання протоколу погодження, формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту;

4) моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх упровадження.

Джерелами інформації під час проведення аудиту є:

✓ резюме (мета проєкту, напрями використання інвестицій, відповідність проєкту стратегічним програмним документам держави, прогнозні обсяги виробництва продукції (товарів, послуг), потреба в інвестиціях, необхідність забезпечення земельною ділянкою або правами на неї (оренда, суперфіцій, емфітевзис) для

реалізації проєкту, основні показники ефективності проєкту, зокрема енергоефективності, висновки експертизи відповідно до законодавства);

✓ загальна характеристика стану та проблем, пов'язаних із розвитком об'єктів та суб'єктів інвестиційної діяльності (характеристика об'єктів та суб'єктів, продукції (товарів, послуг), результати аналізу ринків збуту продукції (товарів, послуг), аналізу конкурентного потенціалу суб'єкта, зокрема виявлення можливостей розвитку, загроз та проблем у діяльності);

✓ організаційний план, плани маркетингової та виробничої діяльності;

✓ план реалізації проєкту (строк введення в дію основних фондів, кадрове забезпечення, організаційна структура та управління проєктом, розвиток інфраструктури, заходи з охорони навколишнього природного середовища, джерела фінансування проєкту і виплат за зобов'язаннями суб'єкта інвестиційної діяльності, гарантії та схема повернення інвестицій, якщо таке повернення передбачено проєктом);

✓ фінансовий план (оцінка фінансової та економічної спроможності проєкту);

✓ інформацію про ризики проєкту, запобіжні заходи і страхування ризиків у випадках, передбачених законом;

✓ прогноз економічного та соціального ефекту від реалізації проєкту;

✓ прогноз надходжень до бюджетів та державних цільових фондів;

✓ пакет документів з обґрунтуванням оцінки впливу на навколишнє природне середовище.

Головними принципами, що склалися у світовій практиці, підходами до фінансового аналізу й оцінки ефективності інвестиційних проєктів є: моделювання потоків продукції (послуг), ресурсів і грошових коштів; облік результатів аналізу ринку, фінансового стану підприємства, економічних та інших наслідків реалізації проєкту; порівняльний аналіз результатів і витрат з орієнтацією на досягнення необхідних показників; дисконтування майбутніх доходів і витрат; облік інфляції, затримок та авансування платежів тощо.

10.3. Науково-методичні підходи до оцінювання ефективності інвестиційних проєктів

Трансформація соціально-економічної моделі українського суспільства привела до формування нового інвестиційного механізму, головне завдання якого – підвищення ефективності інвестування. Це зумовлює необхідність здійснення оцінювання ефективності реалізації інвестиційних проєктів.

До показників ефективності інвестиційного проєкту відносять:

показники комерційної ефективності, які враховують фінансові наслідки реалізації інвестиційного проєкту для його безпосередніх учасників;

показники економічної ефективності, які враховують господарські вигоди для суспільства й витрати інвестиційного проєкту, разом з оцінкою екологічних та соціальних наслідків, і допускають грошовий вимір;

показники бюджетної ефективності, які відображають фінансові наслідки здійснення інвестиційного проєкту для державного та місцевого бюджетів.

Виділяють також неформальні критерії оцінювання проєктів:

- суспільна значущість проєкту;
- вплив на імідж компанії-інвестора;
- відповідність меті інвестора;
- ринковий потенціал продукту;
- відповідність фінансовим вимогам інвестора;
- екологічність та безпечність проєкту;
- рівень ризику;
- відповідність нормативно-правового середовища реалізації проєкту;
- рейтинг країни на основі оцінки інвестиційного клімату;
- рівень здібностей управлінського персоналу до реалізації проєкту;
- рівень розвитку інфраструктури, що забезпечує реалізацію проєкту (транспорт, зв'язок, готельний сервіс).

Основними показниками ефективності інвестиційного проєкту на основі грошового потоку є: чиста теперішня вартість (NPV – net present value); внутрішня норма рентабельності (IRR –

internal rate of return); індекс дохідності (PI – profitability index); період повернення інвестицій (PP – payback period) (табл. 10.3).

Таблиця 10.3

Розрахункові показники ефективності інвестиційних проєктів

Показник	Зміст показника	Алгоритм розрахунку	Критерій позитивної оцінки показника
1. Чиста теперішня вартість (NPV)	Перевищення сумарних грошових надходжень над сумарними затратами певного проєкту з урахуванням дисконтування	$NPV = \sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1+i)^t} - I$ <p>де CF_t – чистий грошовий потік у кінці періоду t (вхідні грошові потоки); i – дисконтна ставка; I – початкові інвестиції (вихідні грошові потоки).</p>	$NPV > 0$
2. Внутрішня норма рентабельності (IRR)	Показує очікувану дохідність проєкту, а отже, і максимально допустимий рівень витрат, які можуть бути асоційовані з певним проєктом.	$IRR = r_1 + f(r_1) \times \frac{r_2 - r_1}{[f(r_1)] - [f(r_2)]}$ <p>де r_1 – ставка дисконту, при якій $NPV > 0$; r_2 – ставка дисконту, при якій $NPV < 0$; $[f(r_1)]$ – величина позитивної NPV при ставці дисконту r_1; $[f(r_2)]$ – величина від'ємної NPV при ставці дисконту r_2.</p>	$IRR > WACC$
3. Індекс дохідності (PI)	Дозволяє визначити, якою мірою зросте цінність (ринкова вартість) підприємства в розрахунку на одну грошову одиницю інвестицій.	$PI = \sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1+i)^t} + I$	$PI > 1$
4. Період повернення інвестицій (PP)	Полягає у визначенні строку, який потрібен буде для відшкодування суми початкових інвестицій.	$PP = \frac{I}{P}$ <p>де P – величина чистого річного прибутку</p>	$PP \leq T$ де T – прийнятний для інвестора строк відволікання ресурсів

Показник періоду повернення інвестицій має одну суттєву ваду, на яку слід враховувати в процесі проведення оцінки ефективності інвестиційних проєктів. Вона полягає в тому, що на його основі не можна врахувати ті чисті грошові потоки, які буде отримано після повної окупності інвестиційних витрат. Але його перевагою є те, що він чітко визначає, коли підприємство поверне інвестований капітал, що в сучасних умовах жорсткого обмеження вільних грошових коштів має велике значення в процесі оцінки інвестиційної привабливості проєкту. Кожне підприємство самостійно визначає

критеріальне значення показника періоду окупності для різних типів інвестиційних проєктів.

Отже, у процесі фінансового аналізу інвестиційних проєктів для оцінки їхньої ефективності може бути використано значну кількість показників. Однак роль окремих показників у процесі ухвалення інвестиційних рішень щодо реалізації проєктів нерівнозначна. Пріоритетним серед розглянутих показників оцінки є показник чистої приведеної вартості, потім – показник внутрішньої норми дохідності, а інші оціночні показники слід використовувати в процесі фінансового аналізу інвестиційних проєктів лише як допоміжні.

За результатами проведеного оцінювання ефективності реалізації інвестиційних проєктів визначають також певні ризики:

ризик, пов'язаний із нестабільністю економічного законодавства;

зовнішньоекономічний ризик обмежень на торгівлю й постачання;

ризик несприятливих соціально-політичних змін у країні чи регіоні;

неповнота або неточність інформації про динаміку техніко-економічних показників, параметри нової техніки й технології;

коливання ринкової кон'юнктури, цін і валютних курсів;

невизначеність природно-кліматичних умов, можливість стихійних лих;

виробничо-технологічний ризик;

невизначеність цілей, інтересів та поведінки учасників ринку;

неповнота або неточність інформації про фінансове становище та ділову репутацію підприємств-учасників договірних зобов'язань.

ПИТАННЯ ДО САМОКОНТРОЛЮ

1. У чому необхідність проведення державного аудиту інвестиційних проєктів?

2. Що таке державний інвестиційний проєкт?

3. Що є метою аудиту інвестиційних проєктів?

4. Що є предметом аудиту інвестиційних проєктів?

5. У який спосіб відбувається підготовка до проведення аудиту інвестиційних проєктів?

6. Які джерела інформації використовує державний аудитор під час підготовки до проведення аудиту?

7. Із чого починається етап державного аудиту інвестиційних проєктів?

8. Які дані свідчать про недостатню ефективність інвестиційного проєкту?

9. Які існують проблеми аудиту інвестиційних проєктів?

ТЕСТИ

1. Державна підтримка для реалізації інвестиційних проєктів надається (оберіть найбільш повну відповідь):

А співфінансуванням реалізації інвестиційних проєктів за рахунок коштів державного бюджету; наданням відповідно до законодавства для реалізації інвестиційних проєктів державних гарантій для забезпечення виконання боргових зобов'язань за запозиченнями суб'єкта господарювання; кредитуванням за рахунок коштів державного бюджету суб'єктів господарювання для реалізації інвестиційних проєктів

Б наданням відповідно до законодавства для реалізації інвестиційних проєктів державних гарантій для забезпечення виконання боргових зобов'язань за запозиченнями суб'єкта господарювання; кредитуванням за рахунок коштів державного бюджету суб'єктів господарювання для реалізації інвестиційних проєктів

В співфінансуванням реалізації інвестиційних проєктів за рахунок коштів державного бюджету; кредитуванням за рахунок коштів державного бюджету суб'єктів господарювання для реалізації інвестиційних проєктів

Г співфінансуванням реалізації інвестиційних проєктів за рахунок коштів державного бюджету; наданням відповідно до законодавства для реалізації інвестиційних проєктів державних гарантій для забезпечення виконання боргових зобов'язань за запозиченнями суб'єкта господарювання

2. Державний фінансовий аудит інвестиційних проєктів – це

А вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення перевірки (дослідження) та аналізу (оцінки) законності й

ефективності використання публічних коштів та інших активів розпорядниками бюджетних коштів, державними цільовими фондами, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, суб'єктами господарювання державної та комунальної власності для впровадження й використання інформаційних технологій, досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва й управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту

Б вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу й перевірки законності та ефективності реалізації інвестиційних проєктів об'єктами аудиту, виконання якого здійснюється на основі державного й місцевого інвестування, державної підтримки, надання державних та/або місцевих гарантій, і стану досягнення результативних показників, управління та використання інвестицій (коштів)

В вид державного фінансового аудиту, що полягає в перевірці та аналізі стану справ щодо законного й ефективного використання державних та/або комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності фінансової звітності, стану внутрішнього контролю в суб'єктів господарювання

Г вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу й перевірки законності та ефективності використання коштів Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, правильності ведення ними бухгалтерського обліку й достовірності їхньої фінансової звітності, стану внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту

3. Під час державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів показники комерційної ефективності враховують

А фінансові наслідки реалізації інвестиційного проєкту для його безпосередніх учасників

Б господарські вигоди для суспільства

В відображають фінансові наслідки здійснення інвестиційного проєкту для державного та місцевого бюджетів

Г витрати інвестиційного проєкту, разом з оцінкою екологічних та соціальних наслідків, і допускають грошовий вимір

4. Фінансові наслідки здійснення інвестиційного проєкту для державного та місцевого бюджетів відображають показники

- А економічної ефективності
- Б бюджетної ефективності
- В комерційної ефективності
- Г фінансової ефективності

5. Показники економічної ефективності здійснення інвестиційного проєкту враховують

А фінансові наслідки реалізації інвестиційного проєкту для його безпосередніх учасників

Б господарські вигоди для суспільства й витрати інвестиційного проєкту, разом з оцінкою екологічних та соціальних наслідків, і допускають грошовий вимір

В відображають фінансові наслідки здійснення інвестиційного проєкту для державного бюджету

Г відображають фінансові наслідки здійснення інвестиційного проєкту для місцевого бюджету

6. Індекс дохідності (PI) інвестиційного проєкту

А полягає у визначенні строку, який потрібен буде для відшкодування суми початкових інвестицій

Б показує очікувану дохідність проєкту, а отже, і максимально допустимий рівень витрат, які можуть бути асоційовані з певним проєктом

В перевищення сумарних грошових надходжень над сумарними затратами певного проєкту з урахуванням дисконтування

Г дозволяє визначити, якою мірою зросте цінність підприємства в розрахунку на одну грошову одиницю інвестицій

7. Формула для розрахунку чистої приведеної вартості (NPV) інвестиційного проєкту

А $NPV = \sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1+i)^t} - I$

Б $NPV = \sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1-i)^t} - I$

В $NPV = \sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1+i)^t} + I$

Г $NPV = \sum_{t=1}^n \frac{CF_t}{(1-i)^t} + I$

де CF_t – чистий грошовий потік у кінці періоду; t – вхідні грошові потоки; i – дисконтна ставка; I – початкові інвестиції (вихідні грошові потоки)

8. Інвестиційний проєкт прибутковий, якщо чиста приведена вартість (NPV) становить

- А** $NPV=0$
- Б** $NPV>0$
- В** $NPV>1$
- Г** $NPV<0$

9. Внутрішня норма рентабельності (IRR) інвестиційного проєкту

А полягає у визначенні строку, який потрібен буде для відшкодування суми початкових інвестицій

Б показує очікувану дохідність проєкту, а отже, і максимально допустимий рівень витрат, які можуть бути асоційовані з певним проєктом

В перевищення сумарних грошових надходжень над сумарними затратами певного проєкту з урахуванням дисконтування

Г дозволяє визначити якою мірою зросте цінність підприємства в розрахунку на одну грошову одиницю інвестицій

10. Інвестиційний проєкт оформлюється у вигляді

- А** звітів
- Б** планово-розрахункових документів
- В** актів
- Г** висновків

11. Показники бюджетної ефективності інвестиційного проєкту відображають

А фінансові наслідки здійснення інвестиційного проєкту для державного та місцевого бюджетів

Б господарські вигоди для суспільства й витрати інвестиційного проєкту, разом з оцінкою екологічних та соціальних наслідків

В фінансові наслідки реалізації інвестиційного проєкту для його безпосередніх учасників

Г фінансові наслідки здійснення інвестиційного проєкту для місцевого бюджету

12. Період повернення інвестицій в інвестиційному проєкті

А полягає у визначенні строку, який потрібен буде для відшкодування суми початкових інвестицій

Б показує очікувану дохідність проєкту, а отже, і максимально допустимий рівень витрат, які можуть бути асоційовані з певним проєктом

В перевищення сумарних грошових надходжень над сумарними затратами певного проєкту з урахуванням дисконтування

Г дозволяє визначити, якою мірою зросте цінність підприємства в розрахунку на одну грошову одиницю інвестицій

12. Основні показники ефективності інвестиційного проєкту на основі грошового потоку – це

А чиста теперішня вартість, внутрішня норма рентабельності, період повернення інвестицій

Б чиста теперішня вартість, внутрішня норма рентабельності, індекс дохідності; період повернення інвестицій

В чиста майбутня вартість, внутрішня норма рентабельності, індекс дохідності; період повернення інвестицій

Г чиста майбутня вартість, внутрішня норма рентабельності, період повернення інвестицій

13. Не є невизначеністю та інвестиційним ризиком реалізації інвестиційного проєкту

А неповнота або неточність інформації про фінансове становище та ділову репутацію підприємств учасників

Б визначеність цілей, інтересів та поведінки учасників ринку

В невизначеність природно-кліматичних умов

Г ризик несприятливих соціально-політичних змін у країні чи регіоні

14. Не є головними принципами, що склалися у світовій практиці, підходами до фінансового аналізу й оцінювання ефективності інвестиційних проєктів

А моделювання потоків продукції (послуг), ресурсів і грошових коштів

Б гарантування державою інвестиційних проєктів

В дисконтування майбутніх доходів і витрат

Г облік результатів аналізу ринку, фінансового стану підприємства, економічних та інших наслідків реалізації проєкту

15. Резюме інвестиційного проєкту як джерело інформації НЕ містить у собі

А мету проєкту та напрями використання інвестицій

Б відповідність проєкту стратегічним програмним документам держави

В прогностні обсяги виробництва продукції (товарів, послуг) та основні показники ефективності проєкту

Г інформацію про ризики проєкту, запобіжні заходи і страхування ризиків у випадках, передбачених законом

ТЕМА 11. ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМ БОРГОМ

11.1. Правові засади управління державним боргом України.

11.2. Порядок здійснення внутрішнього аудиту ефективності управління державним боргом

11.3. Методика проведення зовнішнього аудиту ефективності управління державним боргом

Основні терміни та поняття: бюджетний ризик, боргова безпека, боргова стійкість, валютний ризик, державний борг, зовнішній аудит, ризик ліквідності, система управління державним боргом.

11.1. Правові засади управління державним боргом України

Державний борг – доволі складний механізм, функціонування якого залежить від дій багатьох суб'єктів ринкових відносин.

Державний борг – це загальна сума заборгованості держави, яка складається з усіх випущених і непогашених боргових зобов'язань держави, включаючи боргові зобов'язання держави, що вступають у дію в результаті виданих гарантій за кредитами, або зобов'язань, що виникають на підставі законодавства або договору.

Боргові зобов'язання держави з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату виникають унаслідок державного запозичення.

Державні запозичення здійснюються з метою фінансування дефіциту державного бюджету, через залучення коштів (розміщення боргових інструментів) на внутрішньому або зовнішньому фінансових ринках. Ці кошти залучаються для використання в державному секторі економіки та їх ефективного трансформування у зростання дохідної частини бюджету.

Державний борг складається із прямого й гарантованого боргів. *Прямий борг* – це загальна сума безумовних боргових зобов'язань країни за отримані та непогашені на визначену дату кредити (позики), які з'являються в результаті державних запозичень. *Гарантований*

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

Залежно від джерел, із яких здійснюються запозичення, державний борг може бути внутрішнім (заборгованість держави всім громадянам чи юридичним особам, які тримають внутрішні державні облігації) чи зовнішнім (запозичення держави на зовнішньому ринку).

Доцільно зазначити, що наявність державного боргу може бути корисним у період стійкого економічного зростання, коли політика запозичень направлена на інвестиційні цілі. І, навпаки, у фазі економічного спаду дефіцит бюджету істотно погіршує стан державних фінансів, підвищує ризик боргової кризи, що веде до погіршення загального стану економіки.

В Україні політика державних запозичень (особливо зовнішніх) характеризується відсутністю системності та розмитістю цілей, що призводить до низької ефективності залучення та використання запозичених за кордоном коштів та зростання державного боргу країни (рис. 11.1).

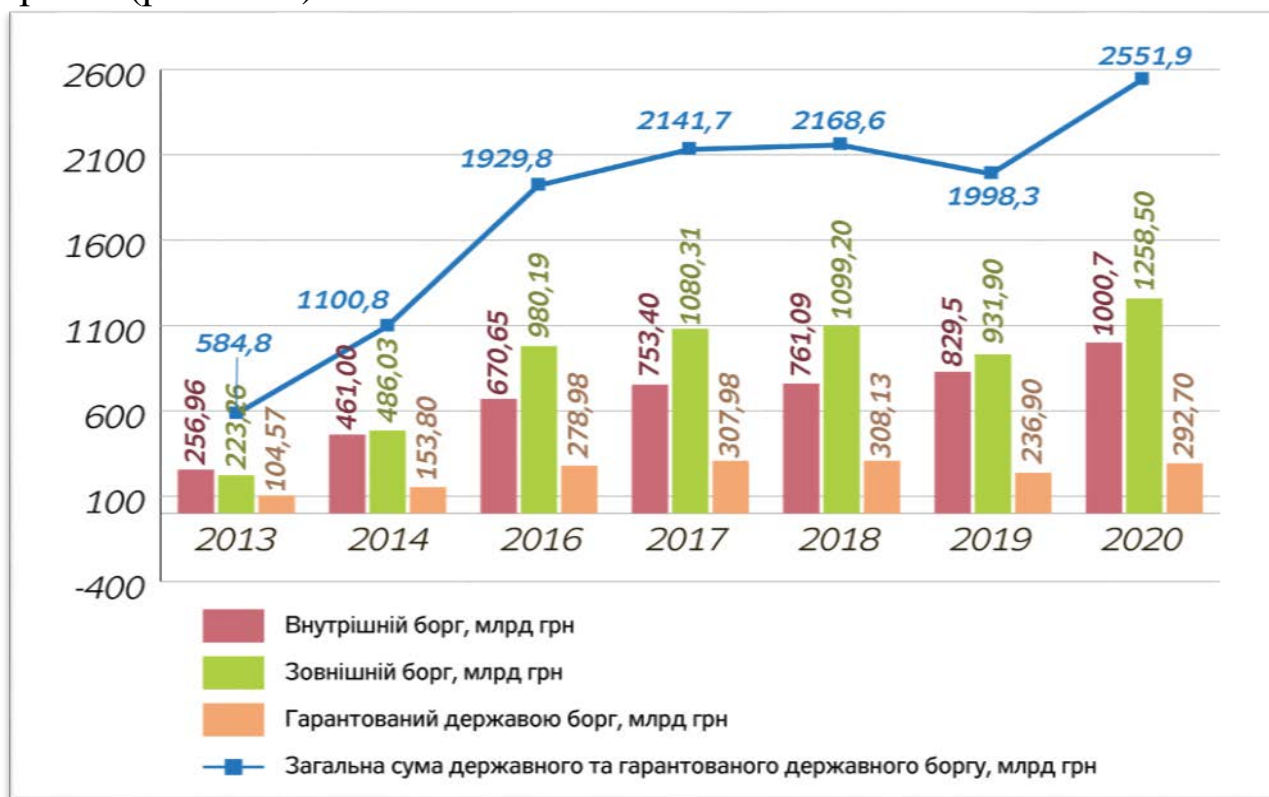


Рис. 11.1. Динаміка державного боргу України за 2013-2020 рр.⁵²

⁵² <https://zn.ua/ukr/macrolevel/borhovi-trendi.html>

Відповідно до вимог Бюджетного кодексу України, державний борг не повинен перевищувати 60 % від ВВП, а дефіцит бюджету – 3 % від ВВП. Водночас державний борг України лише у 2019 р. не перевищував установлену межу (рис. 11.2).

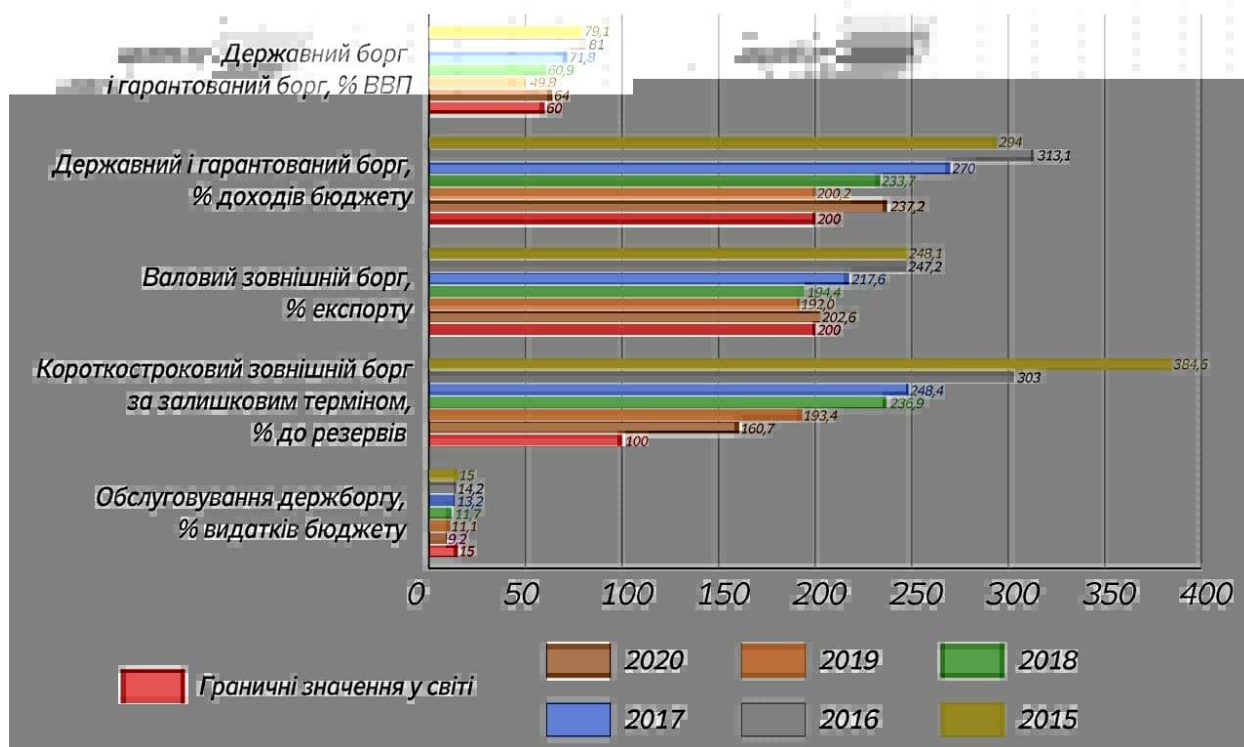


Рис. 11.2 Динаміка зміни показників боргового навантаження⁵³

Аналізуючи співвідношення темпів зростання державного боргу та темпів зростання ВВП за останні роки, можна зробити висновок, що державні запозичення не спрямовувалися на модернізацію економіки, технічне переозброєння підприємств, не сприяли економічному зростанню, а сприяли виникненню боргової загрози.

Основними причинами збільшення боргу вважається складна політична ситуація, щорічне збільшення дефіциту державного бюджету та постійний дефіцит платіжного балансу України. У зв'язку з цим стає зрозуміло, що існує необхідність підвищення ефективності управління боргом.

Під *управлінням державним боргом* розуміють виконання заходів для досягнення економії коштів державного бюджету з погашення та обслуговування державного боргу й поліпшення його структури, проведення заходів з інформаційної та рейтингової підтримки залучення коштів на ринках капіталів.

⁵³ <https://zn.ua/ukr/macrolevel/borhovi-trendi.html>

Під системою управління державним боргом розуміють сукупність об'єктів, суб'єктів, методів, важелів, інструментів, норм, стандартів, процедур, регламентованих нормами національного та міжнародного права, сформована для оптимізації формування, перерозподілу й використання тимчасово вільних кредитних ресурсів в інтересах реалізації загальнонаціональних завдань і пріоритетів.

Головний суб'єкт управління державним боргом в Україні – Міністерство фінансів України, яке здійснює управління при тісній взаємодії й співпраці з Кабінетом Міністрів України, Національним банком України та Державним казначейством України, що несуть також відповідальність за розробку та реалізацію ефективної боргової стратегії держави.

Мета управління державним боргом – забезпечення боргової безпеки держави, тобто дотримання такого рівня державної заборгованості, який задовольняє потреби держави у фінансових ресурсах, дає змогу зберегти стійкість фінансової системи держави і при цьому не ставить під загрозу виконання державою своїх функцій та зобов'язань щодо погашення та обслуговування боргів.

Функції управління державним боргом – фіскальна (залучення потрібних коштів для покриття бюджетного дефіциту) та регулятивна (регулювання обсягів грошової маси шляхом проведення Національним банком України операцій купівлі-продажу державних цінних паперів).

Методи управління: рефінансування (проведення нових запозичень для розрахування з власниками облігацій раніше випущених позик), конверсія (зміна дохідності позик), консолідація (зміна термінів дії позик), відстрочка погашення (зміна термінів погашення позик), анулювання державного боргу (відмова держави від зобов'язань за випущеними позиками) або його викуп, реструктуризація (використання в комплексі повністю або частково зазначених вище методів).

Правове регулювання державного та гарантованого державою боргу в Україні здійснюється відповідно до Конституції України, Бюджетного кодексу України та інших нормативно-правових актів, що регулюють відносини, які виникають у зв'язку з погашенням та обслуговуванням державного й гарантованого державою боргу.

Принципи управління державним боргом наведено в табл. 11.1.

Принципи управління державним боргом

<i>Принципи управління</i>	<i>Коротка характеристика</i>
Безумовність	забезпечення режиму безумовного виконання державою всіх зобов'язань перед кредиторами, які держава, як позичальник, прийняла на себе під час укладання договорів позики.
Зниження ризиків	розміщення й погашення позик у такий спосіб, щоб максимально знизити вплив змін кон'юктури світового ринку капіталів і спекулятивних тенденцій ринку цінних паперів на ринку державних зобов'язань.
Прозорості	дотримання відкритості при випуску позик, забезпечення доступу міжнародних рейтингових агентств до достовірної інформації про економічний стан у державі для підтримки високої кредитної репутації і рейтингу держави позичальника; регулярне оприлюднення показників стану державного боргу; відкритість для суспільства цілей управління державним боргом.
Забезпечення боргової стійкості	забезпечення оптимальної структури боргових зобов'язань держави за термінами обіговості та погашення.
Зберігання боргової безпеки	підтримка відповідного рівня внутрішньої та зовнішньої заборгованості, з урахуванням вартості її обслуговування та ефективності використання.

Ефективність функціонування системи управління державним боргом залежить від факторів, які впливають на поточні і стратегічні її завдання та дають можливість здійснювати вчасні й ефективні заходи. До них слід віднести:

- ✓ рівень і стабільність розвитку економіки країни; фінансову стабільність держави;
- ✓ розвиток ринку державних боргових паперів;
- ✓ диверсифікованість державних боргових інструментів;
- ✓ обсяги грошової та товарної маси в обігу;
- ✓ ставку позичкового процента; рівень інфляції та інфляційних очікувань;
- ✓ сталість курсу національної валюти;

- ✓ рівень “доларизації” економіки;
- ✓ досконалість національного законодавства;
- ✓ незалежність національної боргової політики від політики кредиторів тощо.

Для підвищення ефективності управління державним боргом в Україні була ухвалена середньострокова стратегія управління державним боргом на 2019-2022 рр.⁵⁴. Крім того, щорічно Міністерством фінансів України ухвалюються Програми управління державним боргом України⁵⁵, відповідно до Порядку здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 01 серпня 2012 року № 815⁵⁶.

Доцільно зазначити, що оцінки ефективності функціонування системи управління державним боргом має визначатися такими сегментами:

- оцінка ефективності кредитних, зокрема самоокупних, проєктів;
- оцінка ефективності надання державних гарантій і використання гарантованих урядом позик;

- оцінка ефективності державних запозичень на внутрішньому та зовнішньому ринках;

- оцінка ефективності заходів з управління державним боргом.

Оцінка ефективності управління державним боргом здійснюється під час проведення державного аудиту, який поділяється на внутрішній та зовнішній. Внутрішній аудит здійснюється Міністерством фінансів України у формі контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним боргом.

Зовнішній аудит ефективності управління державним боргом здійснюється Рахунковою палатою України відповідно до Закону України «Про Рахункову Палату України»⁵⁷.

⁵⁴ Про затвердження Середньострокової стратегії управління державним боргом на 2019-2022 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 5.06.2019 р. № 473.

URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zatverdzhennya-serednostrokovoyi-strategiyi-upravlinnya-derzhavnim-borgom-na-20192022-roki>

⁵⁵ Програма управління державним боргом на 2021 рік: Наказ Міністерства фінансів України від 29.01.2021р. № 47.

URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%A0%D0%9E%D0%93%D0%A0%D0%90%D0%9C%D0%90%20%D1%83%D0%B4%D0%B1%202021.pdf>

⁵⁶ Про затвердження порядку здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом: Постановою КМУ від 1.08.2012 р. № 815.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/815-2012-%D0%BF#Text>

⁵⁷ Про Рахункову палату: Закон України від 2.07.2015 року № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>

11.2. Порядок здійснення внутрішнього аудиту ефективності управління державним боргом

Методологічні та організаційні засади здійснення внутрішнього аудиту ефективності у формі контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом, здійснюється Міністерством фінансів України відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Порядок здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом»⁵⁸.

Під час здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням боргом, Міністерство фінансів України:

проводить оцінку ризиків з метою їх мінімізації;

визначає оптимальне співвідношення очікуваних витрат державного бюджету з управління боргом до ризиків;

проводить операції з управління боргом.

Оцінка ризиків, пов'язаних з управлінням боргом, проводиться на основі даних про:

1) облік і результати моніторингу боргу;
2) поточну макроекономічну ситуацію (зокрема показники бюджетно-податкової, грошово-кредитної та валютної політики);
3) ситуацію на внутрішньому ринку державних цінних паперів та/або облігацій місцевих позик і світовому ринку капіталу;
4) прогнозний ресурсний баланс загального фонду державного бюджету, підготовлених Казначейством;
5) перспективи розвитку світової економіки, підготовлених науково-дослідними установами, міжнародними фінансовими організаціями, інвестиційними банками і компаніями, іншими фінансовими установами.

Оцінка ризиків, пов'язаних з управлінням боргом, проводиться шляхом здійснення контролю за показниками (табл. 11.2).

Таблиця 11.2

Показники оцінки ризиків управління державним боргом

⁵⁸ Про затвердження порядку здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом: Постановою КМУ від 1.08.2012 р. № 815. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/815-2012-%D0%BF#Text>

<i>Показник</i>	<i>Характеристика показника</i>
Бюджетний ризик	ризик значного недовиконання дохідної частини державного (місцевого) бюджету, що може призвести до збільшення обсягу державних (місцевих) запозичень та/або невиконання зобов'язань з обслуговування боргу.
Валютний ризик	ризик зміни офіційного курсу національної валюти до іноземної валюти, у якій номіновані або індексуються зобов'язання за боргом.
Відсотковий ризик	ризик зростання плаваючих відсоткових ставок, передбачених умовами зобов'язань за боргом.
Ризик ліквідності	ризик тимчасової нестачі коштів державного (місцевого) бюджету на виконання зобов'язань за боргом внаслідок можливого швидкого зменшення обсягу ліквідних активів у результаті виникнення непередбачених поточних грошових зобов'язань та/або труднощів з оперативним залученням коштів шляхом запозичень.
Ризик рефінансування	ризик зменшення ємності ринків капіталу, що унеможлиблює запозичення в обсязі, необхідному для рефінансування боргу за прийнятною ціною, та призводить до збільшення вартості запозичень.
Ризик, пов'язаний з управлінням боргом	ризик настання події (обставини), що призведе до збільшення витрат державного (місцевого) бюджету, пов'язаних із погашенням і обслуговуванням боргу, та зменшення обсягу державних (місцевих) запозичень.

Міністерство фінансів України щорічно затверджує програму управління боргом на відповідний рік та оприлюднює її в місячний строк після початку відповідного бюджетного періоду на сайті Мінфіну⁵⁹.

Програма управління боргом може переглядатися в разі суттєвих змін на внутрішньому ринку державних цінних паперів та/або облігацій місцевих позик і світових ринках капіталу, у

⁵⁹ Про затвердження порядку здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом: Постановою КМУ від 1.08.2012 р. № 815.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/815-2012-%D0%BF#Text>

макроекономічній ситуації, бюджетно-податковій, грошово-кредитній та валютній політиці, а також виникнення інших причин, які можуть значно ускладнити або унеможливити її виконання.

Мінфін готує не пізніше ніж за три місяці після закінчення бюджетного періоду звіт про виконання програми управління боргом за звітний бюджетний період та оприлюднює його на сайті Мінфіну.

Звіт про виконання програми управління боргом має містити інформацію про:

1) стан боргу на кінець звітного бюджетного періоду;
2) ситуацію та основні тенденції на внутрішньому ринку державних цінних паперів та/або облігацій місцевих позик і світових ринках капіталу, суттєві зміни в макроекономічній ситуації за звітний бюджетний період;
3) результати оцінки ризиків, пов'язаних з управлінням боргом, станом на кінець звітного бюджетного періоду;
4) здійснення запланованих заходів і досягнення показників, визначених у програмі управління боргом, а також причини та обґрунтування відхилень таких показників.

За результатами визначення оптимального співвідношення очікуваних витрат державного бюджету з управління боргом до ризиків, пов'язаних з управлінням державним боргом, Мінфін включає до середньострокової стратегії управління державним боргом у частині управління ризиками:

1) планові показники державного бюджету з управління державним боргом;

2) способи запозичень, які планується використати для фінансування державного бюджету;

3) прогнозні значення співвідношення зовнішнього й внутрішнього боргу, плаваючих та фіксованих відсоткових ставок;

4) прогнозні середньозважені строки погашення зовнішнього та внутрішнього державного боргу перед комерційними кредиторами, обсяги операцій з управління таким боргом.

Прогнозний середньозважений строк погашення визначається окремо для зовнішнього та внутрішнього державного боргу й відображає оптимальне співвідношення ризику рефінансування до вартості обслуговування боргу, яке обчислюється на основі поточної кривої дохідності державних цінних паперів.

Для здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним боргом, Мінфін може проводити операції з:

розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунку та коштів валютних рахунків державного бюджету на депозитах або через придбання державних цінних паперів із зобов'язанням їх зворотного продажу з подальшим поверненням таких коштів до кінця поточного бюджетного періоду;

короткострокового залучення коштів через проведення операцій з розміщення короткострокових державних цінних паперів із строком обігу до 90 днів;

дострокового викупу державних цінних паперів;

обміну зобов'язань за державним боргом для заміни валюти, зменшення відсоткової ставки, продовження строку погашення такого зобов'язання.

11.3. Методика проведення зовнішнього аудиту ефективності управління державним боргом

Оцінювання діяльності органів управління державним боргом – важливе завдання аудиту ефективності. На основі цього аналізу визначаються сильні та слабкі сторони діяльності інституції з управління державним боргом.

Програма Рахункової палати щодо проведення аудиту ефективності управління державним боргом включає такі розділи:

Розділ програми аудиту	Зміст розділу
Розділ 1	Аналіз нормативно-правового забезпечення боргових операцій
Розділ 2	Оцінка системи управління державним та гарантованим державою боргом
2.1.	Оцінка стану планування й повноти звітування щодо державного та гарантованого державою боргу
2.2.	Оцінка виконання завдань та повноважень з питань

	управління державним боргом
Розділ 3	Аудит стану залучення та використання запозичених коштів
3.1	Оцінка стану залучення та використання коштів МВФ
3.2	Оцінка стану залучення та використання коштів МБРР та ЕБРР на фінансування проектів розвитку
3.3.	Аналіз стану внутрішніх запозичень
3.4.	Аналіз порядку надання гарантій та використання запозичених коштів
Розділ 4	Аналіз тенденцій щодо державного боргу

Крім того, аудит ефективності управління державним боргом передбачає дослідження таких питань:

1) ясність та зрозумілість ролі, відповідальності та цілей установ з управління державним боргом;
2) відкритість для суспільства цілей управління державним боргом;
3) розкриття всіх істотних аспектів щодо операцій з управління державним боргом;
4) інформування суспільства про минулу, поточну та прогнозовану бюджетно-фінансову діяльність уряду;
5) регулярне оприлюднення показників стану державного боргу, зокрема надання інформації про умовні зобов'язання держави.

Як відомо, на фінансовий стан і добробут держави впливають рівень, тенденції та зміст державного боргу. Тому під час аудиту важливо визначити можливі ризики, пов'язані з державним боргом, щоб можна було своєчасно скоригувати поточну боргову політику для того, щоб не завдати шкоди економіці та забезпечити її від негативних фінансових впливів.

У переважній більшості країн світу обсяги державного боргу та його співвідношення до ВВП входять до основної групи індикаторів розвитку економіки. Слід зауважити, що обсяги державного боргу і, власне, його динаміка не дають всебічного уявлення про стан і перспективи використання ресурсу державних запозичень при фінансуванні бюджету.

Очевидно, що необхідним атрибутом якісного бюджетного планування повинен бути комплексний аналіз співвідношень різних бюджетних та економічних показників, зокрема порівняння

отриманих результатів із загальноприйнятими критеріями в цій сфері. Це потрібно для того, щоб прослідкувати поточні потреби держави в коштах для забезпечення виконання функцій і спрогнозувати можливості своєчасного погашення й обслуговування державного боргу в майбутньому.

Для такого аналізу може використовуватися низка показників. Як зазначено в стандартах INTOSAI, для перевірки стану державного боргу здебільшого використовуються дві групи індикаторів.

Індикатори першої групи застосовують для виміру вразливості або ризиків того, що певні превалюючі умови можуть негативно впливати на стан боргу.

Індикатори другої групи допомагають отримати чітку картину щодо здатності держави протистояти непередбачуваним обставинам у тому разі, якщо необхідно оцінити гнучкість, тобто здатність держави управляти фінансами.

Отже, аналіз стійкості, гнучкості й уразливості є одним із ключових елементів аудиту ефективності управління державним боргом.

Під борговою стійкістю розуміють якісну характеристику обсягу та структури державної заборгованості, при якій забезпечується здатність держави виконувати боргові зобов'язання, не збільшуючи боргового навантаження на бюджет за умов підтримання на достатньому рівні ліквідності й платоспроможності та виключаючи необхідність вдаватися до списання чи реструктуризації державної заборгованості.

На сьогодні в Україні відсутні нормативно визначені показники боргової стійкості та їхні граничні значення. Тому для їх визначення слід використовувати методику МБРР, що визначає показники боргової стійкості як для кожної країни окремо, так і для регіональних груп країн, і для країн із низьким та середнім рівнем доходів. До їх складу включають такі показники:

а) зовнішній сукупний борг, % до експорту товарів і послуг;
б) зовнішній сукупний борг, % до валового національного доходу;
в) короткостроковий зовнішній борг за залишковим терміном погашення, % до загальної суми зовнішнього сукупного боргу;
г) міжнародні резерви, % до зовнішнього сукупного боргу.

В Україні нормативно визначеними показниками є показники боргової безпеки⁶⁰.

Боргова безпека – відповідний рівень внутрішньої та зовнішньої заборгованості з урахуванням вартості її обслуговування та ефективності використання внутрішніх і зовнішніх запозичень та оптимального співвідношення між ними, достатній для задоволення нагальних соціально-економічних потреб, що не загрожує суверенітету держави та її фінансовій

Показники боргової безпеки, наведені в таблиці 11.3, використовуються під час проведення аудиту ефективності управління державним боргом для оцінки рівня ефективності.

Таблиця 11.3

Показники боргової безпеки країни

<i>№ з/п</i>	<i>Показник</i>	<i>Алгоритм розрахунку</i>	<i>Джерело інформації</i>
1	Відношення обсягу державного та гарантованого державою боргу до ВВП, відсотків	обсяг державного та гарантованого боргу, млн грн / ВВП, млн грн x 100	Статистичні матеріали по стану державного боргу України, Мінфін (Електронний ресурс). – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=325755 експрес-випуск "Валовий внутрішній продукт України" (видання Держстату)
2	Відношення обсягу валового зовнішнього боргу до ВВП, відсотків	обсяг валового зовнішнього боргу, млн доларів США x середній курс гривні до долара США / ВВП, млн грн x 100	Валовий зовнішній борг України, Національний банк (Електронний ресурс). – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=44466 експрес-випуск "Валовий внутрішній продукт України" (видання Держстату) Середній курс гривні, Національний банк (Електронний ресурс). – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=44446
3	Середньозваж	-	Дохідність ОВДП на первинному

⁶⁰ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України: Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 29.10.2013р. №1277. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1277731-13#Text>

	ена дохідність облігацій внутрішньої державної позики (далі - ОВДП) на первинному ринку, відсотків		ринку, Національний банк (Електронний ресурс). – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=44580
4	Індекс EMBI (Emerging Markets Bond Index) + Україна	-	Група індексів: EMBI+, Інформаційне агентство Cbonds (Електронний ресурс). – Режим доступу: http://www.cbonds.info/ua/rus/index/index_detail/group_id/1/
5	Відношення обсягу офіційних міжнародних резервів до обсягу валового зовнішнього боргу, відсотків	обсяг офіційних резервних активів, млн доларів США / обсяг валового зовнішнього боргу, млн доларів США x 100	Огляд депозитних корпорацій, Національний банк (Електронний ресурс). – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=44579 Валовий зовнішній борг України, Національний банк (Електронний ресурс). – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=44466

Поняття боргової безпеки та боргової стійкості не є тотожними. Поняття боргової стійкості країни більш ширше та включає показники ліквідності країни, платоспроможності країни, заборгованості державного, фінансового та приватних секторів.

У процесі проведення аудиту здійснюють оцінку показників ефективності управління щодо забезпечення боргової стійкості країни, через оцінку показників ліквідності, платоспроможності та заборгованості державного, фінансового та приватних секторів.

На підставі проведеної оцінки боргової стійкості, державними аудиторами надається оцінка ефективності управління державним боргом у вигляді звіту, що погоджується з Міністерством фінансів України та публікується на сайті Рахункової палати. До звіту включаються рекомендації щодо поліпшення ефективності управління.

ПИТАННЯ ДО САМОКОНТРОЛЮ

1. Які структурні та циклічні фактори впливають на виникнення та зростання державного боргу України?
2. Які заборгованості держави включаються до складу державного боргу?
3. Які існують види аудиту управління державним боргом і в чому їх різниця?
4. У якій формі здійснюється внутрішній аудит управління державним боргом?
5. На підставі яких даних здійснюють оцінку ризиків, пов'язаних з управлінням державним боргом?
6. Як розраховується показник бюджетного ризику, пов'язаний з управлінням державним боргом?
7. Як розраховується показник валютного ризику, пов'язаний з управлінням державним боргом?
8. Який ризик виникає внаслідок зростання плаваючих відсоткових ставок по державних запозиченнях?
9. Як розраховується показник ризику ліквідності, пов'язаний з управлінням державним боргом?
10. Як розраховується показник ризик рефінансування, пов'язаний з управлінням державним боргом?
11. Ким затверджується програма управління державним боргом та як часто вона може переглядатись?
12. Яку інформацію містить звіт про виконання програми управління державним боргом?
13. Які показники включаються до середньострокової стратегії управління державним боргом?
14. Із скількох розділів складається програма аудиту ефективності управління державним боргом?
15. Якими показниками визначають боргову стійкість країни?
16. Що таке боргова безпека країни?
17. Назвіть показники боргової безпеки країни
18. Які існують джерела інформації для розрахунку показників боргової безпеки країни?

ТЕСТИ

1. Відповідно до Маастрихтського договору, у країнах Європейського Союзу державний борг

А не повинен перевищувати 60 % від ВВП, а дефіцит бюджету – 3 % від ВВП

Б не повинен перевищувати 30 % від ВВП, а дефіцит бюджету – 3 % від ВВП

В не повинен перевищувати 50 % від ВВП, а дефіцит бюджету – 5 % від ВВП

Г не повинен перевищувати 10 % від ВВП, а дефіцит бюджету – 5 % від ВВП

2. Ризик значного недовиконання дохідної частини державного (місцевого) бюджету, що може призвести до збільшення обсягу державних (місцевих) запозичень та/або невиконання зобов'язань з обслуговування боргу, – це

А бюджетний ризик

Б валютний ризик

В відсотковий ризик

Г ризик ліквідності

3. Ризик зростання плаваючих відсоткових ставок, передбачених умовами діючих зобов'язань за боргом, – це

А бюджетний ризик

Б валютний ризик

В відсотковий ризик

Г ризик ліквідності

4. Ризик зменшення ємності ринків капіталу, що унеможлиблює запозичення в обсязі, необхідному для рефінансування боргу за прийнятною ціною, та призводить до збільшення вартості запозичень, – це

А ризик ліквідності

Б ризик рефінансування

В ризик, пов'язаний з управлінням боргом

Г відсотковий ризик

5. Функціями управління державним боргом є

А фіскальна та контрольна

Б фіскальна та регулятивна

- В** фіскальна, регулятивна, інформаційна, контрольна
- Г** інформаційна, інноваційна, контрольна, регулююча

6. Зміст принципу управління державним боргом «забезпечення боргової стійкості» полягає в

А розміщенні та погашенні позик у такий спосіб, щоб максимально знизити вплив змін кон'юнктури світового ринку капіталів і спекулятивних тенденцій ринку цінних паперів на ринку держаних зобов'язань

Б забезпеченні режиму безумовного виконання державою всіх зобов'язань перед кредиторами, які держава, як позичальник, прийняла на себе під час укладання договорів позики

В забезпеченні оптимальної структури боргових зобов'язань держави за термінами обіговості та погашення

Г підтримці відповідного рівня внутрішньої та зовнішньої заборгованості, з урахуванням вартості її обслуговування та ефективності використання

7. Для здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним боргом, Міністерство фінансів України може проводити операції з

А розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунку та коштів валютних рахунків державного бюджету на депозитах або через придбання державних цінних паперів із зобов'язанням їх зворотного продажу з подальшим поверненням таких коштів до кінця поточного бюджетного періоду

Б короткострокового залучення коштів через проведення операцій з розміщення короткострокових державних цінних паперів із строком обігу до 60 днів

В короткострокового викупу державних цінних паперів

Г обміну зобов'язань за державним боргом для заміни валюти, збільшення відсоткової ставки, без продовження строку погашення такого зобов'язання

8. Боргова безпека – це

А стан грошово-кредитної системи, що забезпечує всіх суб'єктів національної економіки якісними та доступними кредитними ресурсами в обсягах та на умовах, сприятливих для досягнення економічного зростання

Б ступінь забезпеченості держави валютними коштами, достатніми для дотримання позитивного сальдо платіжного балансу, виконання міжнародних зобов'язань, накопичення необхідного обсягу валютних резервів, підтримання стабільності національної грошової одиниці

В відповідний рівень внутрішньої та зовнішньої заборгованості з урахуванням вартості її обслуговування та ефективності використання внутрішніх і зовнішніх запозичень й оптимального співвідношення між ними, достатній для задоволення нагальних соціально-економічних потреб, що не загрожує суверенітету держави та її фінансовій системі

Г стан забезпечення платоспроможності держави з урахуванням балансу доходів і видатків державного й місцевих бюджетів та ефективності використання бюджетних коштів

9. До принципів управління державним боргом відносять

А безумовність, прозорість, зниження ризиків

Б законність, поворотність, зниження ризиків

В законність, безумовність, прозорість, зниження ризиків

Г ліквідність, платоспроможність, прибутковість, зниження ризиків

10. Метою управління державним боргом є

А встановлення законності й ефективності використання державних фінансів, налагодження фінансової дисципліни, попередження порушенням та надання відповідних рекомендацій

Б здійснення перевірок, спрямованих на визначення законності та своєчасності руху бюджетних і позабюджетних коштів, які надаються відповідним підприємствам, організаціям

В забезпечення боргової безпеки держави, тобто дотримання такого рівня державної заборгованості, який задовольняє потреби держави у фінансових ресурсах, дає змогу зберегти стійкість фінансової системи держави і при цьому не ставить під загрозу виконання державою своїх функцій та зобов'язань щодо погашення та обслуговування боргів

Г аналіз виявлених відхилень від установлених показників

11. Аудит ефективності управління державним боргом передбачає дослідження таких питань (оберіть найбільш повну відповідь):

А ясність та зрозумілість ролі, відповідальності та цілей установ з управління державним боргом; інформування суспільства про минулу, поточну та прогнозовану бюджетно-фінансову діяльність уряду; відкритість для суспільства цілей управління державним боргом

Б інформування суспільства про минулу, поточну та прогнозовану бюджетно-фінансову діяльність уряду; відкритість для суспільства цілей управління державним боргом

В ясність та зрозумілість ролі, відповідальності та цілей установ з управління державним боргом; відкритість для суспільства цілей управління державним боргом

Г ясність та зрозумілість ролі, відповідальності та цілей установ з управління державним боргом; інформування суспільства про минулу, поточну та прогнозовану бюджетно-фінансову діяльність уряду;

12. Звіт про виконання програми управління боргом має містити інформацію про

А стан боргу на кінець звітного бюджетного періоду; ситуацію та основні тенденції на внутрішньому ринку державних цінних паперів та/або облігацій місцевих позик і світових ринках капіталу, суттєві зміни в макроекономічній ситуації за звітний бюджетний період; результати оцінки ризиків, пов'язаних з управлінням боргом, станом на кінець звітного бюджетного періоду

Б ситуацію та основні тенденції на внутрішньому ринку державних цінних паперів та/або облігацій місцевих позик і світових ринках капіталу, суттєві зміни в макроекономічній ситуації за звітний бюджетний період; результати оцінки ризиків, пов'язаних з управлінням боргом, станом на кінець звітного бюджетного періоду

В результати оцінки ризиків, пов'язаних з управлінням боргом, станом на кінець звітного бюджетного періоду

Г стан боргу на кінець звітного бюджетного періоду; результати оцінки ризиків, пов'язаних з управлінням боргом, станом на кінець звітного бюджетного періоду

13. Порогове значення показника «Відношення обсягу зовнішнього боргу до ВВП» має становити

- А** ≤ 60
- Б** ≤ 25
- В** ≤ 30
- Г** ≤ 70

14. Порогове значення показника «Рівень зовнішньої заборгованості на одну особу, дол. США» має становити

- А** ≤ 200
- Б** ≤ 25
- В** ≤ 30
- Г** ≤ 70

15. Відношення державного зовнішнього боргу до річного експорту товарів і послуг, у % в Україні має становити

- А** ≤ 150
- Б** ≤ 25
- В** ≤ 30
- Г** ≤ 70

16. Відношення обсягу внутрішнього боргу до ВВП, у % має становити

- А** ≤ 150
- Б** ≤ 25
- В** ≤ 30
- Г** ≤ 70

17. Ризик тимчасової нестачі коштів державного (місцевого) бюджету на виконання зобов'язань за боргом внаслідок можливого швидкого зменшення обсягу ліквідних активів у результаті виникнення непередбачених поточних грошових зобов'язань та/або труднощів з оперативним залученням коштів шляхом запозичень – це:

- А** відсотковий ризик
- Б** ризик, пов'язаний з управлінням боргом
- В** ризик рефінансування
- Г** ризик ліквідності

18. Сукупність дій, пов'язаних із здійсненням запозичень, обслуговуванням і погашенням державного боргу, інших правочинів з державним боргом, що спрямовані на досягнення збалансованості бюджету та оптимізацію боргового навантаження, – це

- А** боргова політика
- Б** управління державним боргом
- В** борговий механізм
- Г** боргова безпека

19. Індекс ЕМВІ+ – це

- А** індикатор рівня ризику урядових облігацій
- Б** індикатор рівня ризику державних та недержавних облігацій країни
- В** загальний індикатор кредитоспроможності країни
- Г** індикатор достатності забезпеченості країни золотовалютними резервами

20. Коефіцієнт заборгованості розраховується як

- А** відношення “доходи бюджету – борг”
- Б** відношення “видатки бюджету – борг”
- В** відношення “борг – ВВП”
- Г** відношення “ВВП – борг”

ТЕМА 12. МЕТОДИКА ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

12.1. Науково-методичні підходи до оцінювання ефективності державного аудиту публічних фінансів.

12.2. Моніторинг показників ефективності державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання.

Основні терміни та поняття: критерії та показники ефективності, соціальний ефект, організаційний ефект, економічний ефект, результативність, дієвість.

12.1. Науково-методичні підходи до оцінювання ефективності державного аудиту публічних фінансів

Ефективність державного аудиту публічних фінансів – складна економічна категорія. Вона характеризується визначеними критеріями та показниками.

Критерій – це «показник, ознака, на підставі якої формується оцінка якості економічного об'єкта, процесу, мірило такої оцінки»⁶¹. З урахуванням цього визначення, критерієм ефективності державного аудиту публічних фінансів буде співвідношення результату до поставленої мети аудиту публічних фінансів.

У широкому розумінні такою метою для державного аудиту публічних фінансів буде: зростання темпів розвитку економіки, забезпечення стабільності фінансової системи, збільшення прибуткової частини державного та місцевого бюджетів й економія коштів у їх видатковій частині.

Методологічною проблемою встановлення критеріїв за цими цілями є визначення «внеску» державного аудиту публічних фінансів до рівня досягнення мети.

У вузькому значенні метою державного аудиту є скорочення кількості й обсягів правопорушень у сфері публічних фінансів.

Для оцінки економічної ефективності державного аудиту публічних фінансів можна використовувати різні критерії, такі як: ефективність, результативність, якість, продуктивність, оптимальність, доцільність, обґрунтованість та інші. Найбільшого поширення отримав критерій ефективності та результативності.

Результативність – ступінь реалізації запланованої діяльності та досягнення запланованих результатів⁶², тобто результативність на відміну від ефективності не враховує витрати на досягнення запланованих результатів.

У сучасному економічному словнику дано таке визначення ефективності «відносний ефект, результативність процесу, операції, проекту, що визначається як співвідношення результату до витрат, які обумовлюють його отримання»⁶³.

При всій складності виділення критеріїв ефективності державного аудиту публічних фінансів, у загальній ефективності

⁶¹ Райзберг Б. А., Лозовкий Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь.- 2-е изд., испр. М.: ИНФРА. 1999. 497с.

⁶² Райзберг Б.А., Лозовкий Л.Ш, Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь.-2-е изд., испр. М.: ИНФРА. 1999. 497с.

⁶³ Там само

управлінської діяльності їх визначення все-таки можливе під час використання певних методичних підходів, під час визначення макроефективності та проміжної ефективності діяльності органу державного аудиту.

Макроефективність – це сума ефектів, отриманих від проведення державного аудиту публічних фінансів, а саме:

- 1) соціальний ефект;
- 2) організаційний ефект;
- 3) економічний ефект.

Соціальний ефект державного аудиту публічних фінансів полягає в тому, що за його результатами вживають заходів до осіб, що допустили порушення фінансового законодавства. У результаті проведення державного аудиту публічних фінансів поліпшується соціальна структура колективів, керівні посади обіймають більш кваліфіковані, відповідальні люди.

Отже, у суспільстві в цілому створюється більша довіра до влади, оскільки воно (суспільство) бачить дієвість влади, а це – одна з основ соціальної стабільності в державі. Крім того, державний аудит публічних фінансів при виконанні бюджету не дозволяє відволікати кошти, передбачені на соціальні програми, на інші цілі, а відтак забезпечує розвиток таких соціальних інститутів, як освіта, охорона здоров'я, житлово-комунальне господарство, пенсійне забезпечення та інші.

Організаційний ефект полягає в тому, що за підсумками проведених контрольних заходів пропонуються й реалізуються заходи щодо поліпшення структури державної виконавчої влади, у результаті підвищується керованість у державі, скорочуються зайві ланки або створюються нові, необхідні для економіки, підвищується оперативність управління.

Економічний ефект досягається в результаті поліпшення діяльності органів державної виконавчої влади в частині економії бюджетних і позабюджетних коштів, підвищення рентабельності виробництва, зниження собівартості продукції тощо.

Проміжна ефективність діяльності органів державного аудиту публічних фінансів – це співвідношення економічних результатів виконання подань і розпоряджень (повернення коштів до державного та місцевих бюджетів, урахування штрафні санкції; повернення коштів на бюджетні рахунки підприємств і т.д.), і витрат на утримання органів державного аудиту.

Кількісна оцінка макроекономічної ефективності державного аудиту публічних фінансів може бути визначена за такою формулою:

$$E_{ef} = (E_c + E_o + E_e) / Z, \quad (12.1)$$

де

E_{ef} – економічна ефективність;

E_c – грошове вираження соціального ефекту;

E_o – грошове вираження організаційного ефекту;

E_e – грошове вираження економічного ефекту;

Z – затрати на утримання органу державного аудиту публічних фінансів.

Як показує формула, не всі показники і не завжди можна оцінити кількісно й у грошовій формі, тому в практичній діяльності найбільш прийнятний спрощений розрахунок економічної ефективності:

$$E_{ef} = (E_b + E_c) / Z, \quad (12.2)$$

де

E_b – кошти, повернуті на бюджетні рахунки й до державного та місцевих бюджетів;

E_c – кошти, отримані в результаті поліпшення діяльності підконтрольного суб'єкта.

Проміжна ефективність діяльності органу державного аудиту публічних фінансів розраховується за формулою:

$$E_{ef} = E_b / Z, \quad (12.3)$$

Розрахунок економічної ефективності державного аудиту публічних фінансів у ДАСУ становив у середньому 6-8 гривень на одну гривню витрат. Але це без обліку всіх названих ефектів. Експертна оцінка цих ефектів дозволяє зробити висновок, що при їх обліку ефективність державного аудиту значно вища.

Для посилення ефективності державного аудиту публічних фінансів необхідно:

по-перше, підвищувати якість роботи державних аудиторів, які повинні виявляти максимально можливу кількість фінансових порушень;

по-друге, знижувати собівартість контрольних заходів.

Доцільно зауважити, що в цій діяльності можуть бути й певні обмеження, викликані такими причинами: обсяг виявлених порушень може знижуватися залежно від підвищення результативності контролю, а скорочення собівартості контрольних заходів обмежуватися необхідним рівнем її якості. В ідеалі державний аудит публічних фінансів повинен привести до зменшення порушень, тобто в перспективі він повинен набути характеру профілактичного, але це, звичайно, в ідеалі.

Спираючись на викладені вище теоретичні положення, бачочо сформулюємо критерії та показники ефективності державного аудиту публічних фінансів.

Критерії, як було зазначено вище, це: результативність; дієвість; економічність (таблиця 12.1).

Кожний із названих критеріїв може бути оцінений кількісно, і це досить важливо для оцінки як ефективності контрольної роботи в цілому, так і за окремими підрозділами.

Таблиця 12.1

Критерії та показники ефективності державного аудиту публічних фінансів і діяльності органів державного аудиту

Критерії	Сутність критерію	Абсолютні показники	Відносні показники
Результативність	Сукупний показник результатів діяльності органу державного фінансового контролю	Обсяг виявлених коштів, використаних із порушеннями законодавства	Частка виявлених втрат у видатках ДБУ, %
		Обсяг охоплених контрольними заходами загальнодержавних ресурсів	Частка виявлених втрат у загальному обсязі охоплених контролем загальнодержавних ресурсів, %
		Кількість перевірених підконтрольних суб'єктів	
		Кількість проведених контрольних-аналітичних та експертних заходів	Частка відшкодованих витрат у доходах ДБУ, %
		Кількість проведених перевірок, ревізій та державного аудиту	Частка відшкодованих втрат у загальному обсязі виявлених втрат, %
		Кількість підготовлених актів ревізії і приписів	
		Обсяг виявлених неефективно використаних коштів	Приріст обсягу охоплених контрольними заходами ресурсів, %
		Обсяг виявлених коштів, використаних	

		не за цільовим призначенням	Приріст виявлених втрат ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства	
		Кількість підготовлених подань і розпоряджень		
		Обсяг порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету		Обсяг охоплених контролем ресурсів на 1 суб'єкт перевірки, млн грн
		Обсяг порушень і недоліків при публічних закупівлях		Обсяг втрат загальнодержавних ресурсів на 1 ревізію / перевірку, млн грн
Дієвість	Сукупний показник ступені реалізації результатів контрольних заходів	Кількість виконаних подань і розпоряджень та приписів	Частка коштів, повернутих до державного і місцевих бюджетів у загальному обсязі встановлених порушень	
		Обсяг отриманого економічного ефекту від впровадження пропозицій за результатами державного фінансового аудиту		
		Обсяг коштів, повернутих до державного й місцевих бюджетів на бюджетні рахунки	Частка економії до загальної видаткової частини бюджету	
		Обсяг збільшення дохідної частини або економія його видаткової частини в результаті проведених контрольних заходів	Частка надходжень до бюджету до загального обсягу дохідної частини	
		Кількість структурних перетворень в економіці, міністерствах, відомствах і на підприємствах, здійснених за поданнями фахівців	Індекс дієвості подань і розпоряджень та приписів у результаті ухвалення управлінських рішень щодо усунення недоліків та порушень за результатами контрольних заходів	
		Кількість поправок до чинного законодавства		
		Кількість постанов уряду		
		Кількість рішень (накази, розпорядження, нормативні акти), ухвалених за поданнями фахівців	Співвідношення між додатковими надходженнями до бюджету (економією) бюджетних коштів та витратами на утримання контролюючого органу (окупність)	
		Кількість осіб, притягнутих до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності		
		Кількість кримінальних справ, заведених за матеріалами проведених ревізій та перевірок		
Економічність	Сукупний показник оцінки вартості контрольних заходів	Обсяг фінансування державних органів фінансового контролю	Співвідношення між обсягом коштів, повернутих до бюджету за підсумками контрольних заходів та обсягом коштів витрачених на утримання фахівця	
		Обсяг коштів, витрачених на провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю		
		Обсяг коштів, витрачених на підготовку для проведення контрольних заходів	Коефіцієнт економічності – співвідношення між загальним обсягом фінансових порушень та витратами на утримання контролюючого органу	
		Кількість контрольних заходів на одного фахівця		
		Кількість перевіраних об'єктів одним фахівцем		Коефіцієнт інтенсивності

		Обсяг перевірених коштів одним фахівцем	роботи за кількістю перевірених суб'єктів господарювання:
		Обсяг витрат на утримання одного фахівця (тис. грн)	співвідношення між кількістю перевірених суб'єктів та чисельністю працівників контролюючого органу
			Коефіцієнт інтенсивності за кількістю проведених контрольних заходів
			Забезпечення одним фахівцем надходжень, за результатами контрольних заходів

Критерії та показники визначення ефективності державного фінансового контролю взагалі та аудиту публічних фінансів зокрема дозволяють оцінити ефективність фінансового контролю як управлінської дії (функції), так і діяльності органу державного аудиту.

Ефективність роботи органу державного аудиту залежить, насамперед, від ефективності роботи складу державних аудиторів, тому розглянемо деякі методичні аспекти оцінки ефективності роботи фахівців.

Для оцінки ефективності роботи державних аудиторів може бути використана така методика. Визначаються показники, використані під час розрахунків, що повинні охоплювати основні результати діяльності складу державних аудиторів. Це:

- 1) обсяг перевірених коштів;
- 2) кількість проведених контрольних заходів;
- 3) обсяг нецільового використання коштів державного бюджету, виявлений під час проведення контрольного заходу;
- 4) кількість подань, підготовлених за підсумками контрольних заходів;
- 5) обсяг коштів, повернутих до бюджету за підсумками контрольних заходів.

Розрахунок коефіцієнтів ефективності роботи державного аудитора наведено в табл. 12.2.

Таблиця 12.2

Коефіцієнти ефективності роботи державного аудитора

Показник	Алгоритм розрахунку	Значення
1) коефіцієнт	$KIK = Kk / Kф$	Kk – кількість проведених контрольних

інтенсивності роботи (КІК)		заходів; Кф – кількість контрольних заходів, проведених у цілому за структурним підрозділом
2) коефіцієнт результативності контролю (КР)	$КР = Он / Оп$	Он – обсяг нецільового використання коштів державного бюджету, виявлений під час проведення контрольного заходу; Оп – обсяг перевірених коштів
3) коефіцієнт реалізації контролю (КРК)	$КРК = Кп / Кк$	Кп – кількість подань, підготовлених за підсумками контрольних заходів; Кк – кількість проведених контрольних заходів
4) коефіцієнт дієвості контролю (КДК)	$КДК = Окд / Він$	Окд – обсяг коштів, повернутих до бюджету за підсумками контрольних заходів; Він – обсяг коштів, повернутих до державного й місцевих бюджетів і на бюджетні рахунки організацій
5) коефіцієнт окупності роботи (КОР)	$КОР = Окд / Озк$	Озк – обсяг затрачених коштів на утримання фахівця.

12.2. Моніторинг показників ефективності державного фінансового контролю

Глибока демократизація розвитку національної економіки, формування нових інститутів управління в умовах ринкового середовища передбачає наукову оцінку передумов, чинників та доцільності цих процесів, необхідності їх становлення та підтримки розвитку.

Особливої уваги в цьому процесі заслуговує інститут аудиторства, який стосовно свого змісту, структури, цільового спрямування, організаційної форми є предметом тривалих теоретичних дискусій, особливої форми суспільного визнання та різноманітністю способів практичної реалізації.

Проведене оцінювання діяльності органів ДАСУ та Рахункової палати за запропонованою системою показників дозволило встановити, що ці суб'єкти недостатньо успішно виконують завдання щодо забезпечення ефективності управління. Наприклад, за такими показниками результативності діяльності ДАСУ, як частка виявлених

втрат у видатках Державного бюджету України (далі – ДБУ) та частка відшкодованих втрат у доходах ДБУ, встановлено негативну тенденцію. Волатильність показників з низхідною тенденцією спостерігається також на індексом дієвості приписів та індексом окупності ДАСУ, які є відносними показниками дієвості та економічності контрольної діяльності органу відповідно (рис. 12.1). Крім того, через порушення ДАСУ принципів відкритості та системності неможливо точно встановити значення окремих показників результативності, дієвості та економічності за весь період дослідження.

Аналогічне зауваження стосується й Рахункової палати, яка, як показало проведене дослідження, у своїх щорічних публічних звітах змінювала, як правило, не найкращі результативні показники. Наприклад, не вдалося проаналізувати зміни обсягів, охоплених контролем коштів за 2008-2013 рр., що вплинуло на зменшення періоду, за який було проведено комплексне оцінювання контрольно-аналітичної діяльності Рахункової палати. Відсутні також відомості щодо повернутих до державного бюджету або на рахунку суб'єктів державного сектору економіки коштів, які використано не за цільовим призначенням або неефективно. Для акумулювання таких відомостей Рахункова палата, яка виступає колегіальним органом парламентського фінансового контролю, що не володіє судовими функціями, має проводити моніторинг реалізації переданих матеріалів пропозицій і рекомендацій.

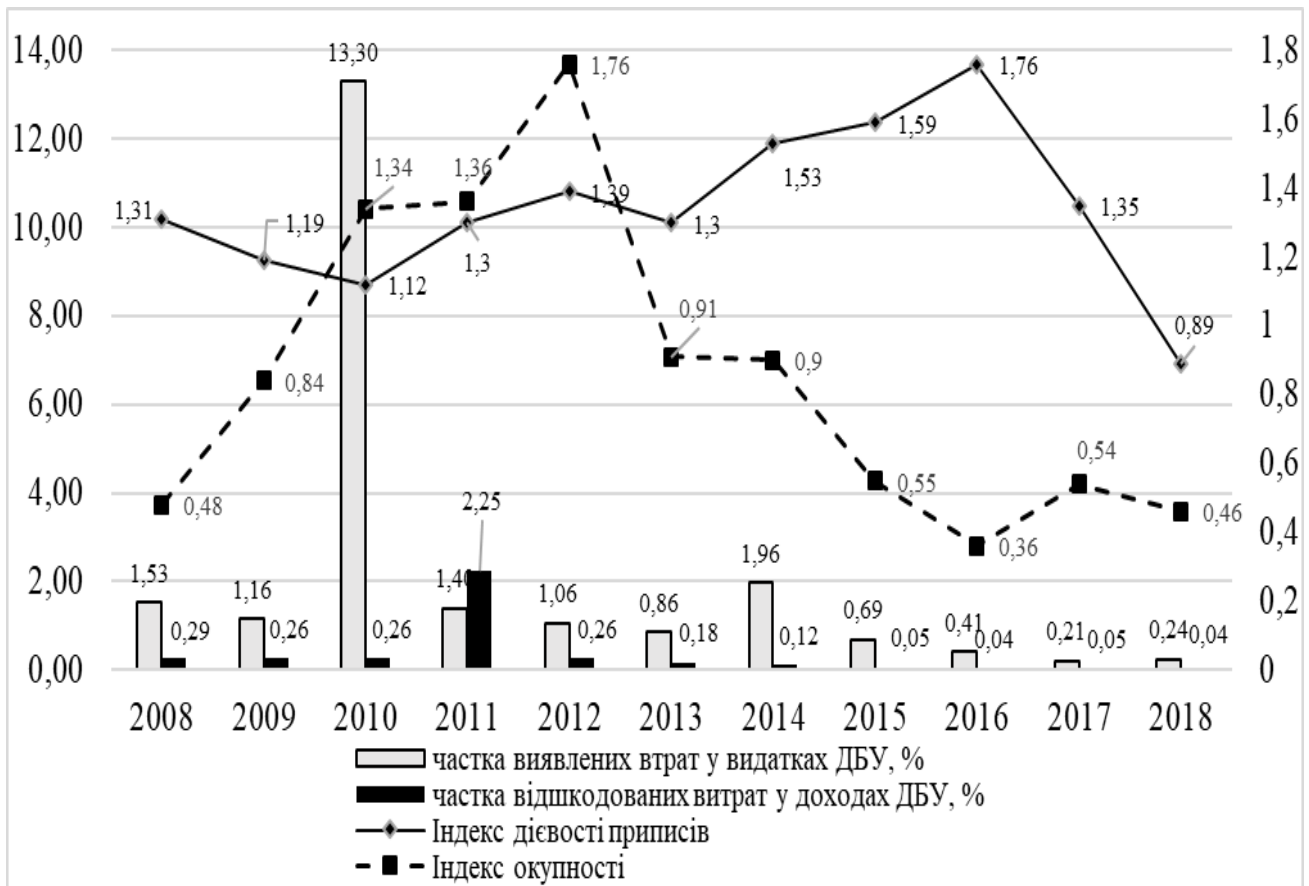


Рис. 12.1. Окремі показники результативності, дієвості та економічності ДАСУ

Проаналізувавши значення окремих показників результативності, дієвості та економічності контрольно-аналітичної роботи вищого органу фінансового контролю, встановлено тенденцію до їх зменшення, що може свідчити про те, що Рахункова палата не на належному рівні виконує завдання щодо забезпечення ефективності управління державними фінансами (рис. 12.2).

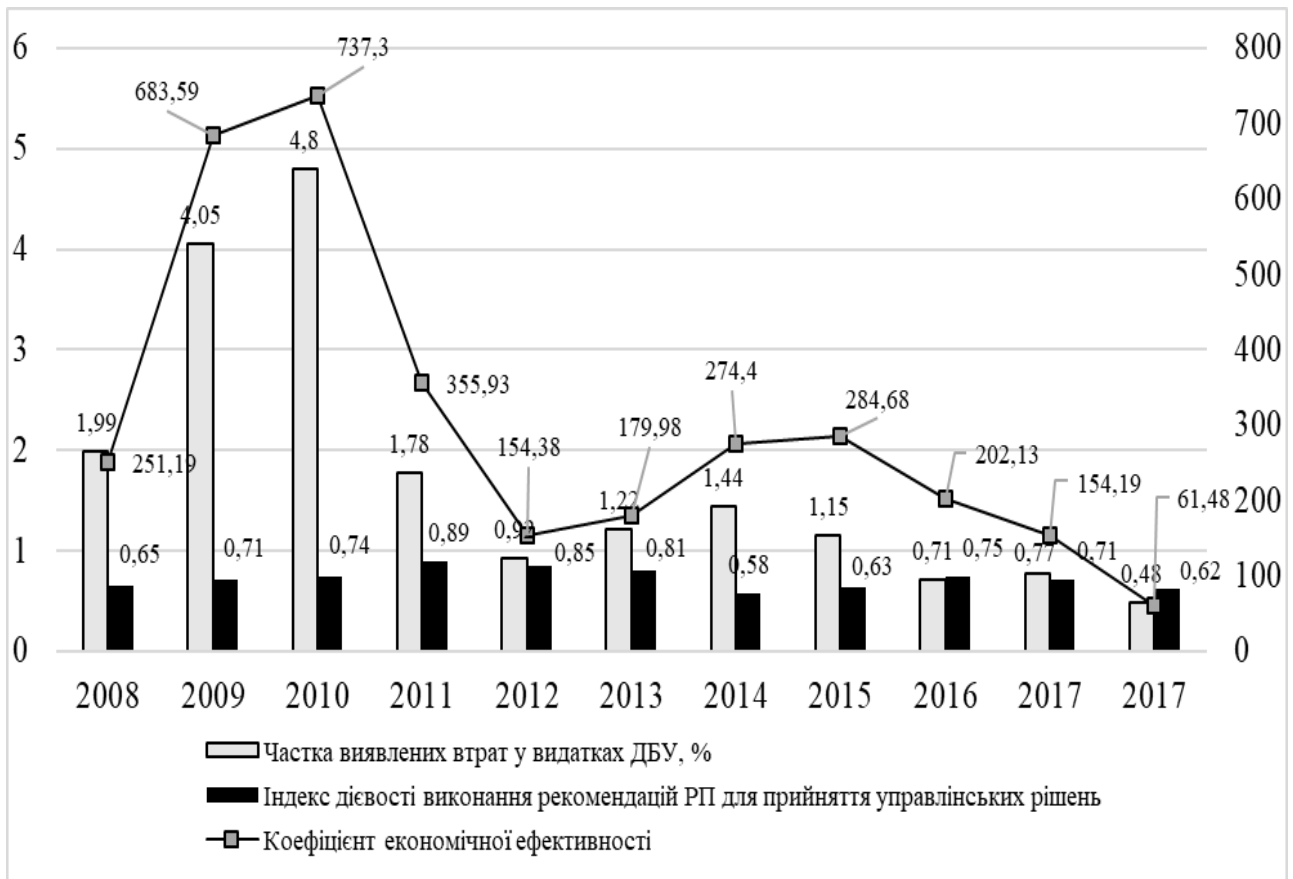


Рис. 12.2. Окремі показники результативності, дієвості та економічності Рахункової палати

Через призму вирішення проблематики проведення державного фінансового аудиту як основної форми державного фінансового контролю можна дослідити результати сучасних економічних і соціальних перетворень, що відбуваються на мікро- і макрорівнях управління державними фінансами, та розробити заходи щодо їх ефективного практичного використання.

ПИТАННЯ ДО САМОКОНТРОЛЮ

1. За якими критеріями здійснюється оцінювання ефективності державного аудиту?
2. Які показники характеризують результативністю державних аудиторів?
3. Які показники характеризують інтенсивність державних аудиторів?
4. Якими показниками характеризується дієвість державного аудиту?

5. Про що свідчить значне зменшення кількості проведених контрольних заходів органами Державної аудиторської служби?

6. Про що свідчить значне зменшення кількості проведених контрольних заходів органами Рахункової палати?

7. Які типові порушення допускають державні аудитори Державної аудиторської служби?

8. Яка динаміка виявлених втрат фінансових ресурсів державними аудиторами Державної аудиторської служби?

9. Як оцінювати ефективність державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання?

10. Як застосовують методичні підходи до оцінювання ефективності державного фінансового аудиту формування та виконання місцевих бюджетів?

11. Які дані та джерела інформації використовують під час проведення моніторингу ефективності державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання?

12. Який досвід можна адаптувати в українську практику із зарубіжного досвіду здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм?

ТЕСТИ

1. Ефективність державного фінансового аудиту поділяють на

А внутрішню та зовнішню

Б макроекономічну та мікроекономічну

В макроекономічна та проміжна

Г на державному, регіональному та місцевому рівнях

2. Ефективність діяльності органів державного фінансового аудиту визначається

А множенням різноманітних ефектів (економічного, організаційного)

Б додаванням різноманітних ефектів, які досягаються за результатами контролю (економічного, організаційного, соціального)

В визначенням результатів контрольної діяльності

Г порівнянням фактичних результатів із запланованими

3. Соціальний ефект державного фінансового аудиту полягає в тому, що (оберіть найбільш повну відповідь):

А за його результатами вживають заходів до осіб, що допустили порушення фінансового законодавства, урахувавши їх звільнення та притягнення до кримінальної відповідальності; у результаті державного фінансового аудиту поліпшується соціальна структура колективів; у результаті державного фінансового аудиту керівні посади обіймають більш кваліфіковані, відповідальні люди

Б у результаті державного фінансового аудиту поліпшується соціальна структура колективів; у результаті державного фінансового аудиту керівні посади обіймають більш кваліфіковані, відповідальні люди

В у результаті державного фінансового аудиту керівні посади обіймають більш кваліфіковані, відповідальні люди

Г за його результатами вживають заходів до осіб, що допустили порушення фінансового законодавства, урахувавши їх звільнення та притягнення до кримінальної відповідальності; у результаті державного фінансового аудиту керівні посади обіймають більш кваліфіковані, відповідальні люди

4. Організаційний ефект полягає в тому, що (оберіть найбільш повну відповідь):

А за підсумками проведених контрольних заходів пропонуються і реалізуються заходи щодо поліпшення структури державної виконавчої влади; у результаті державного фінансового аудиту підвищується керованість у державі, скорочуються зайві ланки або створюються нові, необхідні для економіки; підвищується оперативність управління

Б у результаті державного фінансового аудиту підвищується керованість у державі, скорочуються зайві ланки або створюються нові, необхідні для економіки; підвищується оперативність управління

В за підсумками проведених контрольних заходів пропонуються і реалізуються заходи щодо поліпшення структури державної виконавчої влади; підвищується оперативність управління

Г за підсумками проведених контрольних заходів пропонуються і реалізуються заходи щодо поліпшення структури державної виконавчої влади; у результаті державного фінансового

аудиту підвищується керованість у державі, скорочуються зайві ланки або створюються нові, необхідні для економіки

5. Проміжна ефективність діяльності органу державного фінансового контролю – це

А співвідношення економічних результатів виконання подань і розпоряджень та витрат на утримання органу державного фінансового контролю

Б сума економічного та організаційного ефектів

В результати певних контрольних заходів

Г сума економічного, організаційного та макроекономічного ефектів

6. Значний вплив на оцінку ефективності державного фінансового аудиту здійснюють (оберіть найбільш повну відповідь):

А ефективність системи заходів, пов'язаних з організацією фінансового контролю; рівень кваліфікації аудиторів; взаємодія контролюючого органу з суб'єктом господарювання

Б рівень кваліфікації аудиторів; взаємодія контролюючого органу з суб'єктом господарювання

В взаємодія контролюючого органу з суб'єктом господарювання

Г ефективність системи заходів, пов'язаних з організацією фінансового контролю; взаємодія контролюючого органу з суб'єктом господарювання

7. На оцінку ефективності державного фінансового аудиту не впливає

А досконалість методів, які використовуються при здійсненні контрольних заходів

Б рівень розвитку системи заходів щодо попередження фінансових правопорушень

В обсяги фінансових санкцій

Г своєчасність здійснення контрольних заходів

8. Загальними критеріями ефективності державного фінансового аудиту є:

А результативність, дієвість та економічність; інтенсивність та динамічність

Б дієвість та економічність; законність та публічність

В законність та публічність; інтенсивність та динамічність

Г законність та публічність; інтенсивність та динамічність, своєчасність та повнота

9. Критерій результативності не враховує такі показники, як

А виявлений обсяг коштів, використаних із порушеннями законодавства

Б виявлений обсяг неефективно використаних коштів

В обсяг коштів, повернутих до державного й місцевих бюджетів і на бюджетні рахунки організацій

Г виявлений обсяг коштів, використаних не за цільовим призначенням

10. Критерій дієвості враховує такі показники:

А кількість виконаних подань і розпоряджень; кількість структурних перетворень в економіці, міністерствах, відомствах і на підприємствах, здійснених за поданнями фахівців; кількість поправок до чинного законодавства

Б кількість структурних перетворень в економіці, міністерствах, відомствах і на підприємствах, здійснених за поданнями фахівців; кількість поправок до чинного законодавства; виявлений обсяг неефективно використаних коштів

В кількість виконаних подань і розпоряджень; кількість поправок до чинного законодавства; виявлений обсяг неефективно використаних коштів

Г виявлений обсяг коштів, використаних із порушеннями законодавства; кількість виконаних подань і розпоряджень; кількість поправок до чинного законодавства; виявлений обсяг неефективно використаних коштів

11. Виявлений обсяг коштів, використаних не за цільовим призначенням, – це показник

А дієвості

Б результативності

В економічності

Г продуктивності

12. Критерій економічності враховує такі показники:

А обсяг коштів, витрачених на здійснення державного фінансового аудиту; обсяг коштів, витрачених суб'єктом контролю, що перевіряється, на підготовку матеріалів для аудиту; рівень економічності – співвідношення отриманого економічного ефекту від реалізації подань до витрат на утримання органу, що контролює

Б обсяг коштів, витрачених суб'єктом контролю, що перевіряється, на підготовку матеріалів для аудиту; рівень економічності – співвідношення отриманого економічного ефекту від реалізації подань до витрат на утримання органу, що контролює

В обсяг коштів, витрачених на здійснення державного фінансового аудиту; обсяг коштів, витрачених суб'єктом контролю, що перевіряється, на підготовку матеріалів для аудиту;

Г обсяг коштів, витрачених на здійснення державного фінансового аудиту; виявлений обсяг коштів, використаних із порушеннями законодавства; кількість виконаних подань і розпоряджень; кількість поправок до чинного законодавства; виявлений обсяг неефективно використаних коштів

13. Критерій інтенсивності діяльності не враховує такі показники:

А кількість контрольних заходів (на одного фахівця, відділ, аудиторський напрямок, орган, що контролює); обсяг перевірених коштів (одним фахівцем, відділом, аудиторським напрямком, органом, що контролює);

Б обсяг перевірених коштів (одним фахівцем, відділом, аудиторським напрямком, органом, що контролює); кількість рішень (накази, розпорядження, нормативні акти), ухвалених за поданнями фахівців

В обсяг коштів, витрачених на здійснення державного фінансового аудиту; виявлений обсяг коштів, використаних із порушеннями законодавства; кількість виконаних подань і розпоряджень; кількість поправок до чинного законодавства; виявлений обсяг неефективно використаних коштів

Г кількість контрольних заходів (на одного фахівця, відділ, аудиторський напрямок, орган, що контролює); обсяг перевірених коштів (одним фахівцем, відділом, аудиторським напрямком,

органом, що контролює); кількість рішень (накази, розпорядження, нормативні акти), ухвалених за поданнями фахівців

14. Критерій динамічності діяльності враховує такі показники (оберіть найбільш повну відповідь):

А рівень результативності контрольних заходів: співвідношення кількості винесених за результатами контролю пропозицій до кількості контрольних заходів; рівень ефективності контрольного заходу: співвідношення обсягу коштів, використаних з порушенням чинного законодавства, до загального обсягу перевірених коштів; рівень дієвості подань (розпоряджень): співвідношення кількості виконаних прийнятих та упроваджених пропозицій до загальної кількості наданих пропозицій

Б рівень ефективності контрольного заходу: співвідношення обсягу коштів, використаних з порушенням чинного законодавства, до загального обсягу перевірених коштів; рівень дієвості подань (розпоряджень): співвідношення кількості виконаних прийнятих та упроваджених пропозицій до загальної кількості наданих пропозицій

В рівень результативності контрольних заходів: співвідношення кількості винесених за результатами контролю пропозицій до кількості контрольних заходів; рівень дієвості подань (розпоряджень): співвідношення кількості виконаних прийнятих та упроваджених пропозицій до загальної кількості наданих пропозицій

Г рівень результативності контрольних заходів: співвідношення кількості винесених за результатами контролю пропозицій до кількості контрольних заходів; рівень ефективності контрольного заходу: співвідношення обсягу коштів, використаних з порушенням чинного законодавства, до загального обсягу перевірених коштів;

15. Для оцінювання ефективності роботи державних аудиторів можуть бути визначені показники, що охоплюють основні результати їхньої діяльності, а саме:

А обсяг перевірених коштів (Оп.); кількість проведених контрольних заходів (Кк.); обсяг нецільового використання коштів державного бюджету, виявлений під час проведення контрольного заходу (Он.)

Б кількість проведених контрольних заходів (Кк.); обсяг нецільового використання коштів державного бюджету, виявлений під час проведення контрольного заходу (Он.)

В обсяг нецільового використання коштів державного бюджету, виявлений під час проведення контрольного заходу (Он.)

Г обсяг коштів, витрачених на здійснення державного фінансового аудиту; виявлений обсяг коштів, використаних із порушеннями законодавства; обсяг нецільового використання коштів державного бюджету, виявлений під час проведення контрольного заходу (Он.)

16. Показники, які не використовуються для оцінки ефективності роботи державних аудиторів:

А обсяг коштів, повернутих до державного бюджету за підсумками контрольних заходів

Б обсяг неефективного використання бюджетних коштів

В обсяг нецільового використання бюджетних коштів

Г обсяг коштів, використаних із порушеннями законодавства

ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК

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

Аналітичні процедури – процедури, що включають оцінку фінансової інформації шляхом аналізу імовірних зв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури, зокрема, включають дослідження виявлених відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій доречній інформації або мають відхилення від очікуваних величин. Наприклад, це порівняння фінансової інформації з інформацією за минулі періоди, що піддаються порівнянню; плановими розрахунками, такими як бюджети, прогнози; очікуваннями аудитора тощо.

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

Аудит ефективності виконання бюджетної програми – це форма контролю, яка є сукупністю дій зі збору та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій та перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Аудитор – член Рахункової палати, відповідальний за проведення аудиту, керівник контрольної групи або інша посадова особа апарату Рахункової палати, яка включена до складу контрольної групи, а також особи, залучені членом Рахункової палати, зокрема на договірних засадах.

Аудиторська вибірка – застосування аудиторських процедур до менш ніж 100 відс. елементів у межах сукупності, яка стосується

аудиту, таким чином, щоб усі одиниці вибірки мали шанс бути відібраними для того, щоб забезпечити аудитора обґрунтованою основою, завдяки якій будуть зроблені висновки про всю сукупність.

Аудиторська документація – запис виконаних аудиторських процедур, отриманих аудиторських доказів і зроблених висновків (іноді також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»).

Аудиторський висновок – узагальнена думка щодо відповідності предмета дослідження визначеним критеріям.

Аудиторський доказ – інформація, що стосується встановлених критеріїв оцінки. Аудиторські докази мають бути достатніми та прийнятними. Вони отримуються, в основному, за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. Проте можуть включати інформацію, отриману з інших джерел, наприклад із попередніх аудитів (за умови, що не було змін після попереднього аудиту, які можуть вплинути на їх застосовність до поточного аудиту). Аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та підкріплює відповідність критеріям, так і будь-яку інформацію, що суперечить їм. У деяких випадках відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати пояснення на запит аудитора) також використовується аудитором і є аудиторським доказом.

Аудиторський звіт – письмовий документ, у якому керівник аудиторської групи (аудитор) повідомляє про обсяги та результати виконаного аудиту ефективності виконання бюджетної програми.

Аудиторський ризик – ризик того, що аудитор зробить висновок, що не відповідає обставинам у випадках, коли звітність щодо надходжень та витрат 38 Термін Визначення бюджетних коштів суттєво викривлена. Він є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення.

Аудиторський файл – одна чи кілька тек або інші носії інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного аудиту.

Аудиторські знахідки (виявлені факти) – різниця між фактичним станом та встановленими критеріями оцінки. Отримуються в процесі оцінки аудиторських доказів і порівняння їх зі встановленими критеріями та вказують на те, чи відповідає предмет дослідження встановленим критеріям, чи ні.

Аудиторські процедури – сукупність методичних прийомів контролю та дій державного аудитора, за допомогою яких оцінюється рівень управління фінансово-господарською діяльністю.

Бюджетна програма – це систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.

Бюджетні кошти (кошти державного бюджету) – належні відповідно до законодавства надходження та витрати державного бюджету.

Бюджетний ризик – ризик значного недовиконання дохідної частини державного (місцевого) бюджету, що може призвести до збільшення обсягу державних (місцевих) запозичень та/або невиконання зобов'язань з обслуговування боргу.

Боргова безпека – відповідний рівень внутрішньої та зовнішньої заборгованості з урахуванням вартості її обслуговування та ефективності використання внутрішніх і зовнішніх запозичень та оптимального співвідношення між ними, достатній для задоволення нагальних соціально-економічних потреб, що не загрожує суверенітету держави та її фінансовій системі.

Боргова стійкість – якісна характеристика обсягу та структури державної заборгованості, при якій забезпечується здатність держави виконувати боргові зобов'язання, не збільшуючи боргового навантаження на бюджет за умов підтримання на достатньому рівні ліквідності й платоспроможності та виключаючи необхідність вдаватися до списання чи реструктуризації державної заборгованості.

Вибірка – застосування аудиторських процедур до менш ніж 100 відсотків сукупності даних, що досліджуються, котрі дають змогу державному аудитору отримані висновки поширити на всю сукупність даних, яка підлягала оцінці.

Викривлення – розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у звітності та фактичними даними. Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства.

Властивий ризик – усі можливі ризики, пов'язані з функціонуванням об'єкта аудиту, тобто ризики порушень та недоліків, які можуть бути допущені внаслідок діяльності об'єкта аудиту. Ризик виникнення таких порушень та недоліків може бути обумовлений дією як зовнішніх, так і внутрішніх чинників.

Внутрішній аудит – діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в об'єкта аудиту, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Внутрішній аудитор – особа, що здійснює внутрішній аудит.

Внутрішній контроль (система внутрішнього контролю) – комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ. Внутрішній контроль (система внутрішнього контролю) включає такі взаємопов'язані елементи, які стосуються всіх підрозділів, дій і процесів в установі: внутрішнє середовище (середовище контролю); управління ризиками; заходи контролю; моніторинг; інформація та комунікація.

Гіпотези аудиту – припущення аудитора (здогад) щодо причини виникнення та існування проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми.

Генеральна сукупність – весь набір даних, із яких проводиться вибірка та про яку аудитор бажає зробити висновки.

Державний аудит – система зовнішнього, незалежного публічного аудиту діяльності органів державної влади з управління громадськими ресурсами (фінансовими, матеріальними, інтелектуальними) – що є одним із сучасних інститутів соціального контролю, який виникає в умовах поширення ідей гуманізму та свободи як інституційний відгук на зміну уявлень людей про ієрархію взаємин між державою, суспільством і людиною.

Державний аудитор – посадова особа вищого органу фінансового контролю, яка наділена повноваженнями на здійснення аудиту.

Державний фінансовий аудит – різновид державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання – різновид державного фінансового контролю, який полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій – форма державного фінансового аудиту, який проводиться у визначених в акті Кабінету Міністрів України суб'єктах господарювання та спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення достовірної фінансової звітності, що загалом впливатиме на зміцнення фінансової дисципліни в державі.

Державний фінансовий контроль – різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю, полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності під час формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються в суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних позабюджетних фондів та кредитів отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України.

Державна цільова програма – комплекс взаємопов'язаних завдань і заходів, які спрямовані на розв'язання найважливіших проблем розвитку держави, окремих галузей економіки або адміністративно-територіальних одиниць, здійснюються з використанням коштів Державного бюджету України та узгоджені за строками виконання, складом виконавців, ресурсним забезпеченням.

Документальна перевірка – дослідження установчих, фінансових, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної та фінансової звітності, господарських договорів, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту, пов'язаних з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності.

Допустиме викривлення – грошова сума, встановлена аудитором, у відношенні до якої аудитор прагне отримати достатній рівень впевненості в тому, що фактичне викривлення у генеральній сукупності не перевищує грошову суму, встановлену аудитором. Допустиме викривлення може мати те саме значення або нижче ніж суттєвість.

Достатній рівень впевненості – високий, але не абсолютний рівень упевненості, що виражений позитивно, передаючи, згідно з думкою аудитора, чи відповідає предмет дослідження в усіх суттєвих аспектах застосованим критеріям, або, в окремих випадках, чи надає інформація про предмет дослідження достовірне й об'єктивне уявлення відповідно до застосованих критеріїв.

Достатність (аудиторських доказів) – міра кількості аудиторських доказів. Необхідна кількість аудиторських доказів залежить від ризику викривлення, а також якості цих аудиторських доказів.

Експерт – працівники державних контролюючих і правоохоронних органів, а також спеціалісти, аудитори, фахівці-експерти з інших установ та організацій, які можуть залучатися в установленому порядку, зокрема на договірних засадах, для здійснення фінансового аудиту.

Експертиза – процес дослідження залученими фахівцями вузької спеціалізації на основі спеціальних знань з метою отримання кваліфікованої оцінки в межах їх компетенції.

Елемент вибірки – окремі об'єкти, які складають генеральну сукупність (можуть бути фізичними елементами, наприклад рахунки-фактури або сальдо за рахунками окремих дебіторів або грошовими одиницями).

Ефективність – досягнення об'єктом аудиту найкращого результату (ефекту) за рахунок мінімально необхідних витрат матеріальних і фінансових ресурсів.

Завдання бюджетної програми – конкретні цілі, яких необхідно досягти в результаті виконання бюджетної програми протягом відповідного бюджетного періоду і які можна оцінити за допомогою результативних показників.

Запит інформації – письмове звернення до державних органів та органів місцевого самоврядування, Національного банку України і його установ, інших банків та кредитних установ, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх

посадових осіб, фізичних осіб-підприємців щодо отримання інформації, документів і матеріалів, необхідних для здійснення аудиту діяльності.

Звірка – письмове (документальне) підтвердження третіми особами точності інформації, яке може бути здійснене шляхом зустрічної звірки або шляхом письмового запиту.

Звітність щодо надходжень і витрат бюджету (звітність) – фінансова, бюджетна та інша звітність, що складається розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів у порядку, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 (із змінами і доповненнями).

Керівник контрольної групи – член Рахункової палати або посадова особа апарату Рахункової палати, призначена Членом Рахункової палати, що очолює контрольну групу та несе відповідальність за здійснення аудиту.

Контрольна група – член Рахункової палати, посадові особи апарату Рахункової палати та, можливо, зовнішні експерти, залучені до виконання аудиту.

Користувачі аудиторського звіту – Президент України, Верховна Рада, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів, Міністерство економіки та європейської інтеграції, головні розпорядники бюджетних коштів, а також інші зацікавлені органи державної влади, громадськість.

Критерії – це підстава для оцінки предмета дослідження. Аудит повинен мати критерії, що відповідають його обставинам. При визначенні відповідності критеріїв аудитор розглядає їх релевантність і зрозумілість для визначених користувачів, а також їх повноту, достовірність та об'єктивність (нейтральність, загальновизнаність і сумісність з критеріями, що використовуються в подібних аудитах). Критерії залежать від цілі аудиту.

Масштаб аудиту – межі фінансового аудиту, що стосуються предмета дослідження і критеріїв для оцінки й звітування про предмет дослідження, а також процедур, які є необхідними для досягнення мети аудиту.

Мета бюджетної програми – визначені нормативно-правовими актами основні цілі, яких необхідно досягти в результаті виконання конкретної бюджетної програми.

Метод аудиту – сукупність прийомів (аналіз, перевірка, звірка та інше), за допомогою яких оцінюється діяльність суб'єкта господарювання, що підлягає операційному аудиту.

Моніторинг господарських операцій – це процедура операційного аудиту, яка полягає в безперервному відстеженні операцій суб'єкта господарювання за погодженим переліком таких операцій та показниками бухгалтерського обліку й фінансової звітності поточного та, у разі необхідності, попереднього періоду з метою виявлення ознак, які можуть свідчити про можливість допущення фінансових порушень та неефективного використання державних коштів та майна.

Моніторинг платіжних доручень – це процедура операційного аудиту, яка полягає в безперервному відстеженні платіжних доручень на проведення розрахунків за погодженими ризиковими операціями до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попереднього періодів, та включає вивчення робочих документів, які відображають наявність та рух коштів на рахунках у банках як у національній, так і в іноземній валюті, валютних цінностей та підстави для здійснення безготівкових грошових операцій.

Моніторинг стану виконання пропозицій – процедура операційного аудиту, яка полягає в аналізі стану виконання суб'єктом господарювання пропозицій державного аудитора щодо усунення недоліків та порушень.

Недотримання вимог – дії або бездіяльність (навмисні або ненавмисні) з боку об'єкта аудиту, які суперечать чинному законодавству чи нормативним актам.

Обсяг аудиторських процедур – види, кількість та глибина аудиторських процедур, які є необхідними для досягнення мети аудиту.

Обстеження – візуальний огляд об'єкта аудиту для одержання загальної характеристики його можливостей.

Одержувачі бюджетних коштів – підприємства і госпрозрахункові, громадські та інші організації, що не мають статусу бюджетної установи, які одержують кошти з бюджету як фінансову підтримку або уповноважені органами державної влади на виконання загальнодержавних програм, надання послуг безпосередньо через розпорядників.

Операції з управління боргом – операції, спрямовані на зменшення ризиків, пов'язаних з управлінням боргом, та/або економію коштів державного (місцевого) бюджету.

Орган управління – суб'єкт управління об'єктами державної власності.

Оцінка – аналіз відповідних питань, зокрема виконання необхідних процедур, з метою формулювання конкретного висновку щодо даної проблеми.

Оцінка ризиків – аналіз виявлених ризиків з точки зору їх суттєвості.

Паспорт бюджетної програми – документ, що формується на основі бюджетного запиту та визначає суму коштів, затверджену в бюджеті для виконання бюджетної програми, законодавчі підстави її реалізації, мету, завдання, напрями діяльності, результативні показники та інші характеристики.

Перевірка – форма контролю, яка становить систему обов'язкових контрольних дій, пов'язаних із проведенням документального обстеження окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи або організації, з метою виявлення незаконних мобілізації, розподілу або використання фінансових ресурсів.

Письмове пояснення – одержання письмової відповіді від посадових осіб об'єкта аудиту на поставлені державним аудитором питання.

Планування державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання – процес, який ґрунтується на попередньому вивченні особливостей діяльності об'єкта аудиту та передбачає збір та аналіз інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, та досягнення об'єктом аудиту визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання.

Погодження платіжного доручення (реєстрів платіжних доручень) – проставлення державним аудитором відмітки на платіжному дорученні (реєстрі платіжних доручень) про його опрацювання.

Помилка – ненавмисне викривлення звітності щодо надходжень і витрат бюджету, включаючи пропуск суми або розкриття інформації.

Прийнятність (аудиторських доказів) – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність для забезпечення підтвердження висновків за результатами аудиту, та достовірність.

Принцип ефективності – при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату під час використання визначеного бюджетом обсягу коштів.

Проблеми аудиту – загальновідомі недоліки програми, які визначаються під час попереднього ознайомлення з досліджуваною бюджетною програмою.

Програма аудиту – документ Рахункової палати або Державної аудиторської служби, який визначає, зокрема, мету аудиту; предмет дослідження; перелік конкретних питань, які будуть досліджуватися та обумовлюють обсяг аудиту; об'єкт аудиту; терміни проведення аудиту та складання акта та звіту за його результатами; планові трудовитрати; склад аудиторської групи.

Процедури оцінки ризиків – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння об'єкта аудиту та його середовища, зокрема внутрішнього контролю, визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки.

Процедури перевірки по суті – аудиторські процедури, що здійснюються для виявлення суттєвих викривлень інформації, зокрема детальні тести стосовно груп однотипних операцій, залишків на рахунках, аналітичні процедури перевірки по суті.

Ревізія – форма контролю, що становить систему обов'язкових контрольних дій, спрямованих на документальне та фактичне обстеження здійснених підприємством, установою або організацією господарських операцій та їх наслідків, бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою виявлення незаконних мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів, недостачі коштів і матеріальних цінностей, нецільового й неефективного їх використання, установлення винних у порушенні законодавства посадових і матеріально-відповідальних осіб та спричинених порушеннями фінансових втрат.

Результативні показники бюджетної програми – кількісні та якісні показники, які характеризують результати виконання бюджетної програми й підтверджуються статистичною, фінансовою

та іншою звітністю і дають можливість здійснити оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми.

Ризик контролю – ризик того, що потенційне викривлення або недотримання вимог не буде попереджено або своєчасно виявлено та виправлено за допомогою внутрішнього контролю об'єкта аудиту.

Ризик ліквідності – ризик тимчасової нестачі коштів державного (місцевого) бюджету на виконання зобов'язань за боргом внаслідок можливого швидкого зменшення обсягу ліквідних активів у результаті виникнення непередбачених поточних грошових зобов'язань та/або труднощів з оперативним залученням коштів шляхом запозичень.

Ризик невиявлення – ризик того, що аудитором не буде виявлено викривлення або факт недотримання вимог, які можуть бути суттєвими окремо або в сукупності з іншими викривленнями та фактами недотримання.

Ризик рефінансування – ризик зменшення ємності ринків капіталу, що унеможливорює запозичення в обсязі, необхідному для рефінансування боргу за прийнятною ціною, та призводить до збільшення вартості запозичень.

Ризик, пов'язаний з управлінням боргом – ризик настання події (обставини), що призведе до збільшення витрат державного (місцевого) бюджету, пов'язаних з погашенням і обслуговуванням боргу, та зменшення обсягу державних (місцевих) запозичень.

Ризик суттєвого викривлення – ризик того, що звітність містить суттєве викривлення до початку аудиту. Складається з двох компонентів: властивого ризику та ризику контролю.

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

Рівень суттєвості – ступінь впливу виявленого порушення (недоліку) чи групи порушень (недоліків) на результати діяльності об'єкта аудиту, а також на достовірність фінансової звітності.

Робочі документи – уся інформація, яка використовується державним аудитором для формування висновків за результатами аудиту (первинні документи, фінансова звітність тощо).

Розпорядники бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету.

Стандарти зовнішнього державного фінансового контролю контрольних органів – це нормативні документи, які затверджуються органами державного контролю, що визначають обов'язкові принципи, характеристики, правила і процедури планування, організації та здійснення повноважень у сфері зовнішнього державного фінансового контролю.

Суб'єкти господарювання – це учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством.

Суттєвість – інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може впливати на рішення користувачів, які ухвалюються на підставі цієї інформації.

Тема аудиту ефективності – дослідження ефективності управління державними ресурсами при виконанні конкретно визначеної бюджетної програми.

Фактична перевірка – перевірка наявності грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних та нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування та контрольного обміру виконаних робіт, правильності застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів.

Фактори ризику (ризикові операції) – можливі порушення, недоліки та проблеми, ризикові операції, які негативно вплинули або можуть вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і завдань, ефективне використання ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також можливі резерви для

підвищення ефективності та покращення фінансових і виробничих результатів діяльності об'єкта аудиту.

Фінансовий аудит (аудит) – фінансовий аудит полягає в перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку й достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, установлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Фінансово-господарська діяльність об'єкта аудиту – сукупність рішень, дій та операцій, які об'єкт аудиту ухвалює та здійснює в частині володіння, використання та розпорядження фінансовими ресурсами, необоротними та іншими активами.

Шахрайство – надання завідомо неправдивої інформації органам державної влади, банкам або іншим кредиторам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків у разі відсутності ознак злочину проти власності.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Андрійко О. Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади: монографія. К.: Наукова думка, 2004. 300 с.
2. Аудиторские стандарты ИНТОСАИ для госконтроля. Контроллинг. 1991. № 3. С. 70–95.
3. Баранюк Ю. Інституціоналізація державного фінансового контролю. . Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2018. № 1. URL : [http://zt.knute.edu.ua/files/2018/01\(96\)/15.pdf](http://zt.knute.edu.ua/files/2018/01(96)/15.pdf)
4. Безугла В.О Загірняк Д.М., Шаповал Л.П. Соціальне страхування: навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2011. 208 с.
5. Белуха М. Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник. К.: Українська академія оригінальних ідей. – 2005. – 888 с.
6. Бутко А. Д. Внутрішній фінансовий контролю у системі фінансового контролю держави. Фінанси України. 2003. С.127 – 136.
7. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
8. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2008. 532 с.
9. Горна Марина Олексіївна. Статистичне забезпечення управління фондами соціального страхування: дисертація. ... канд..екон.наук. 08.00.10. Київ, 2016. 232 с.
10. Данчевська І.Р., Ковалюк О.М. Ефективність державного фінансового контролю місцевих бюджетів // Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. Вип. № 18. URL: <http://global-national.in.ua/issue-18-2017>
11. Данчевська І.Р. Державний фінансовий контроль на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації в Україні // Економіка та суспільство. 2017. № 11. URL: <http://economy and society.in.ua>.
12. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм/ Т. І. Єфименко та ін. К. : НДФІ, 2004. 320 с.
13. Дікань Л. В., Кожушко О.В., Лядова Ю.О. Держаний аудит: підручник. за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Л. В. Дікань. Х. : ХНЕУ

ім. С. Кузнеця, 2015. 485 с.

14. Доброскок С.С. Удосконалення системи управління державним боргом і посилення стійкості державних фінансів. Вісник ЖДТУ. 2017. № 2 (80). URL:

<http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7005/1/77.pdf>

15. ДСТУ ISO 9000:2007. Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів. URL:

https://dbn.at.ua/_ld/11/1128_432_iso9000-1-.pdf

16. Звіт Рахункової палати за 2020 рік. URL:
<https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=1083>

17. Звіт про результати аудиту ефективності використання у 2020 році коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на проведення виборів депутатів місцевих рад і сільських, селищних, міських голів: Рішення Рахункової палати від 27.07.2021 № 16–2. URL:
https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/16-2_2021/Zvit_16-2_2021.pdf

18. Звіт про роботу та виконання бюджету Пенсійного фонду України у 2020 році. URL:
https://www.pfu.gov.ua/content/uploads/2021/03/Zvit_pro_robotu_ta_vyk_onannya_byudzhetu_PFU_2020.pdf

19. Звіт про результати аудиту системи загальнообов'язкового державного пенсіного і соціального страхування та соціального захисту населення: Рішення Рахункової палати від 13.07.2021 р. № 15-4. URL:
https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/15-4_2021/Zvit_15-4_2021.pdf

20. Іванова І. Державний фінансовий контроль: парадигми розвитку: монографія. К.: Академвидав, 2010. 168 с.

21. Івашова Л. М., Гнезділова О. М., Волик Н. Г. Фінансовий контроль і аудит: реалії та перспективи розвитку: монографія. Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2012. 639 с.

22. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

23. Карпінський Б.А., Грицюк І.В. Фінансовий контроль за формуванням та використанням коштів місцевих бюджетів у процесі підвищення їх фінансової самостійності. URL:

http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa/2010_18

24. Керівні принципи аудиту державних фінансів / Збірник базових документів INTOSAI. – Проект ПРООН із врядування «Доброчесність на практиці». – К., 2001 – С. 23.

25. Крупельницька І.Г., Чолій Л.О. Державний аудит – як засіб та прийом державного контролю. Scientific Letters of Academic Society of Michal Baludansky. № 6. 2019. С.43-45.

26. Левицька С.О. Місце та роль державного фінансового аудиту як форми державного фінансового контролю. Економічні науки. 2010. № 5. С. 131 – 135

27. Литвин О.І. Зарубіжний досвід здійснення державного фінансового контролю. Наук. вісн. Львів. нац. ун-ту ветеринар. медицини та біотехнологій ім. Гжицького. 2013. Т. 15. № 3 (4). С. 251–258.

28. 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#Text>

29. Методичні рекомендації щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм: Наказ Міністерства фінансів України від 17.05.2011 р. № 60. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0608201-11#Text>, п. 5.4

30. Микитюк І. С. Теоретичні положення концепції єдиної системи державного фінансового контролю. Вісник КНТЕУ. 2007. № 1. С. 63–68.

31. Молчанова А.Ю. Державний борг України: механізм управління та обслуговування. Актуальні проблеми економіки та управління в умовах системної кризи. Львів: МАУП, 2016. С. 40–42.

32. Наказ Мінекономрозвитку від 25.10.2016 р. № 1785 "Про затвердження Порядку моніторингу стану розроблення (реалізації) державних інвестиційних проектів", зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 листопада 2016 р. за № 1508/29638. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1508-16#Text>

33. Наказ Міністерства фінансів України «Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» від 29.12.2015 р. № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n13>

34. Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» від 8.09.2017 р. № 755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text>

35. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» від 24.01.2012 № 44.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#Text>

36. Олексійчук С.В. Проблемні аспекти управління державним боргом та шляхи їх подолання. Ефективна економіка. 2017. № 8. URL: <http://www.m.nayka.com.ua/?op=1&j=efektyvnaekonomika&s=ua&z=5734>

37. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>

38. Офіційний сайт Міністерства соціальної політики України. URL: <http://www.msp.gov.ua>

39. Офіційний веб-сайт Державної аудиторської служби України. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=160138>

40. Пацкан В. В. Рахункова палата як вищий орган аудиту України: дис. ... доктор юрид.наук 12.00.07. – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Державний вищий навчальний заклад «Ужгородський національний університет». Ужгород, 2020. 472 с. URL: <https://www.uzhnu.edu.ua/uk/infocentre/get/27670>

41. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: дис. ... доктора економічних наук 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Національна Академія Наук України ДУ «ІНСТИТУТ РЕГІОНАЛЬНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ІМ. М. І. ДОЛІШНЬОГО НАН УКРАЇНИ. URL: С. 530. URL: https://www.lnu.edu.ua/wpcontent/uploads/2015/12/dis_pihotskyi.pdf

42. Піхоцький В. Ф. Перспективи запровадження й розвитку в Україні функції аудиту в управлінні державними фінансами. Проблеми економіки. 2014. № 4. С. 118–126.

43. Порядок здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом: Постанова КМУ від від 1.08.2012 р. № 815. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/815-2012-%D0%BF>

44. Порядок розроблення інвестиційного проекту, для реалізації якого може надаватися державна підтримка: Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 19.06.2012 р. № 724. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1309-12#n4>

45. Постанова КМУ від 22.07.2015 р. №571 «Деякі питання управління державними інвестиціями». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/571-2015-%D0%BF#Text>

46. Постанова Колегії Рахункової палати «Про затвердження Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» від 27.12.2004 р. № 28-б. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0115-05#Text>

47. Правила складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів та звітів про їх виконання Наказ Міністерства фінансів України від 26.08.2014 р. № 836. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1104-14#Text>

48. Про державні цільові програми : Закон України від 18.03.2004 р. № 1621-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1621-15>.

49. Про добровільне об'єднання територіальних громад: Закон України від 05.02.2015 р. № 157–VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/157-19>.

50. Про затвердження Методичних рекомендацій застосування критеріїв визначення ефективності управління об'єктами державної власності: Наказ Мінекономрозвитку від 15.03.2013 р. № 253. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0253731-13#n11>

51. Про управління об'єктами державної власності: Закон України від 21.09.2006 р. № 185-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16>

52. Про затвердження Критеріїв ефективності управління корпоративними правами держави: Наказ ФДМУ від 7.05.2009 р. № 694 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0477-09>

53. 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>

54. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова КМУ від 27.03.2019 р. № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF>

55. Про затвердження методик розроблення критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю), а також уніфікованих форм актів, що складаються за результатами проведення планових (позапланових) заходів державного нагляду (контролю): Постанова КМУ від 10.05.2018 р. № 342. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/342-2018-%D0%BF>

56. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова КМУ від 27 березня 2019 р. № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text>

57. Про засади державної регіональної політики: Закон України від від 05.02.2015 р. № 156-VIII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/156-19>

58. Про співробітництво територіальних громад: Закон України від 17.06.2014 р. № 1508-VII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1508-18>.

59. Про співробітництво територіальних громад» в частині організації та юридичного оформлення співробітництва: Методичні рекомендації щодо практичного застосування положень Закону України. URL: http://uaror.org.ua/wpcontent/uploads/2014/10/metodychka_a4_normal.doc.

60. Про Порядок та Умови надання медичної субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.01.2015 р. № 11. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/11-2015-%D0%BF>.

61. Про Порядок та Умови надання освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам: Постанова Кабінету Міністрів України від 14.01.2015 р. № 6. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/6-2015-%D0%BF>.

62. Про Порядок та Умови надання субвенції на підготовку робітничих кадрів з державного бюджету місцевим бюджетам: Постанова Кабінету Міністрів України від 14.01.2015 р. № 7. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/7-2015-%D0%BF>.

63. Про Положення про Пенсійний фонд України : Указ Президента України від 06.04.2011 р. № 384/2011 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/384/2011>, ст. 4

64. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці : Закон України від 28.12.2014 р. № 77-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/77-19>, ст. 9

65. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття: Закон України від 2.03.2000 р. № 1533-III // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1533-14>, ст. 8

66. Державна стратегія регіонального розвитку на період до 2020 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 р. № 385. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/385-2014-%D0%BF>.

67. Порядок планування заходів державного фінансового контролю органами державного фінансового контролю: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.08.2001р. № 955. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF#Text>

68. Постанова Кабінету Міністрів України від 25 червня 2014 р. № 214 «Про Порядок проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій»

69. Положення про планування контрольно-ревізійної роботи Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами: Наказ ГоловкиРПУ України від 26.10.2005 р. № 319. URL: https://www.dasu.gov.ua/attachments/b96199d8-3439-48a4-b5df-e8bbb6901a71_%D0%94%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%B

E%D0%BA1.doc

70. Практична методологія ІТ-аудиту. Київ 2015. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=134082>

71. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.06.2001 № 303. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text>

72. Про затвердження Критеріїв ефективності управління корпоративними правами держави: Наказ ФДМУ від 7.05.2009 р. № 694. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0477-09>

73. Про затвердження Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки: Наказ Міністерства фінансів України від 14.02.2006 р. № 170. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06#Text>

74. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій: Постанова КМУ від 22.05.2019 р. № 517. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-%D0%BF#Text>

75. Про затвердження Середньострокової стратегії управління державним боргом на 2019-2022 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 5.06.2019 р. № 473. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-zatverdzhennya-serednostrokovoyi-strategiyi-upravlinnya-derzhavnim-borgom-na-20192022-roki>

76. Програма управління державним боргом на 2021 рік: Наказ Міністерства фінансів України від 29.01.2021р. № 47. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%A0%D0%9E%D0%93%D0%A0%D0%90%D0%9C%D0%90%20%D1%83%D0%B4%D0%B1%202021.pdf>

77. Про затвердження порядку здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом: Постановою КМУ від 1.08.2012 р. № 815. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/815-2012-%D0%BF#Text>

78. Про затвердження порядку здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом: Постановою КМУ від 1.08.2012 р. № 815. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/815-2012-%D0%BF#Text>

79. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України: Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 29.10.2013р. №1277. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1277731-13#Text>

80. Про інформацію: Закон України від 02.10.92 р. № 2567. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text>

81. Про Концепцію Національної програми інформатизації: Закон України від 04.02.1998 р. № 74/98-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/75/98-%D0%B2%D1%80#Text>

82. Закон України «Про відкритість використання публічних коштів» від 11.02.2015 р. № 183-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/183-19#Text>

83. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 7.02.2013 р. №73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

84. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 10.02.2015 р. № 176-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/176-19#Text>

85. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій: Постановою Кабінету Міністрів України від 20.05.2009 р. № 506. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/506-2009-%D0%BF#Text>

86. Про визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій Постанова Кабінету Міністрів України від 19.12.2012 р. № 1182. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1182-2012-%D0%BF#n9>

87. Про затвердження Стратегії діяльності державної контрольно-ревізійної служби в Україні на 2003-2005 роки: Наказ Міністерства фінансів України від 26.11.2002р. № 997. URL: http://uazakon.com/documents/date_75/pg_iyuwuw.htm.

88. Про затвердження Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів:

Постанова Колегії Рахункової палати від 27.12.2004р. № 28-6.
URL:http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/283173?cat_id=121

89. Про затвердження методик розроблення критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю), а також уніфікованих форм актів, що складаються за результатами проведення планових (позапланових) заходів державного нагляду (контролю): Постанова КМУ від 10.05.2018 р. № 342. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/342-2018-%D0%BF>

90. Про затвердження Методичних рекомендацій застосування критеріїв визначення ефективності управління об'єктами державної власності: Наказ Мінекономрозвитку від 15.03.2013 р. № 253. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0253731-13#n11>

91. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення оцінки економічної і соціальної ефективності виконання державних цільових програм: Наказ Міністерства економіки від 24 червня 2010 року № 742. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/ME100608>

92. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету міністрів України від 3.02.2016р. №3. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43-2016>.

93. Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю органами державного фінансового контролю: Постанова КМУ від 8 серпня 2001 р. № 955. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF#Text>

94. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм: Постанова КМУ від 29 серпня 2018 р. № 692. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF#Text>

95. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів від 12.05. 2007 р. № 698. URL:

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/698-2007>

96. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова КМУ від 27.03.2019 р. № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF>

97. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій: Постанова КМУ від 22 травня 2019 р. № 517. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-%D0%BF#Text>

98. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів: Постанова КМУ від 12 вересня 2018 р. № 740. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/740-2018-%D0%BF#Text>

99. Про затвердження Порядку розроблення та виконання державних цільових програм: Постанова Кабінету Міністрів України від 31.01.2007 р. № 106. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/106-2007-%D0%BF#Text>

100. Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення фінансового аудиту: Рішення Рахункової палати від 22.09.2015 р. № 5-5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15#Text>

101. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів: Постанова Кабінету Міністрів України від від 12.05.2007 р. № 698. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF#Text>

102. Про затвердження Методичних рекомендаціях 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#Text>

103. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

104. Про результативні показники бюджетної програми: Наказ Мінфін України від 10.12.2010 р. № 1536. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10#Text>

105. Про вдосконалення проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Наказ Головки КРУ від 15.12.2005 р. № 444.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0444501-05#Text>

106. Про оцінку ефективності бюджетних програм державного бюджету: Наказ МФУ від 19.05.2020 р. № 223. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0646-20#Text>

107. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова КМУ від 10.08.2004 р. № 1017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text>

108. Порядок планування заходів державного фінансового контролю органами державного фінансового контролю: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.08.2001р. № 955. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF#Text>

109. Положення про планування контрольної-ревізійної роботи органами державної контрольної-ревізійної служби: Наказ Головки КРУ від 26.10.2005 р. № 319.

URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1604>

110. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення оцінки економічної і соціальної ефективності виконання державних цільових програм: Наказ Мінекономіки України від 24.06.2010 р. № 742.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0742665-10#Text>

111. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі: Розпорядження КМУ від 14.09.2002р. № 538-р. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=52487&cat_id=51705.

112. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18.09.1991 № 1560-ХІІ

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1560-12#Text>

113. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

114. Про порядок розроблення, затвердження та виконання регіональних цільових програм у Дніпропетровській облдержадміністрації: Розпорядження Дніпропетровської обласної державної адміністрації від 12.06.2007 р. № Р-211/0/3-07. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/DN070101>

115. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19>

116. Про управління об'єктами державної власності: Закон України від 21.09.2006 р. № 185-V.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185-16>

117. Райзберг Б. А., Лозовкий Л. Ш, Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь.-2-е изд., испр. М.: ИНФРА. 1999. 497с.

118. Сальникова Т.В. Державний борг України: оцінка та напрями підвищення ефективності управління. Економічний вісник університету. 2017. № 33/1 С. 385-394. URL: <http://oaji.net/articles/2017/1900-1525463536.pdf>.

119. Симоненко В.К., Барановський О.І., Петренко П.С. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект). К.: Знання України, 2006. 280 с.

120. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2011. № 4. С. 42-51

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

122. Сукач О. М. Принципи класифікації бюджетних програм місцевого рівня. URL: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_24/articles/42_sukach.pdf.

123. Трайтлі В. Ю. Уточнення економічного змісту державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Молодий вчений.

2014. № 8(11). С. 45–48

124. Трайтлі, В. Ю. Державні цільові програми як об'єкт аудиту ефективності. Вісник унту банківської справи НБУ. №1(19). 2014. С. 203-207.

125. Федченко Т.В. Оцінка якості системи державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм. URL: http://www.rusnauka.com/1_NIO_2011/Economics/77375.doc.htm

126. Хомутенко А. В. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами України. *Вісник КНУТД. Серія «Економічні науки»*. 2018. № 6 (129). С. 56–72

127. Хомутенко А. В., Пашура А. Ю. Критеріальний апарат для оцінювання ефективності контрольно-перевірочної діяльності органів Державної аудиторської служби України. *Науковий вісник ОНЕУ*. 2016. № 8 (240). С. 150–162.

128. Хомутенко А. В., Хомутенко В. П. Інформаційне забезпечення державного аудиту у сфері фінансів як засіб підвищення ефективності. *Ефективне управління економікою: процеси, явища, ризики*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 13-14 червня 2014 р. Черкаси: ВД «Гельветика», 2014. С. 81–84.

129. Хомутенко А. В., Хомутенко В.П. Вектори трансформації вітчизняної системи державного аудиту у сфері фінансів в контексті угоди про асоціацію. Вісник ТНЕУ. 2014. Випуск 4. С. 86-94

130. Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Державний аудит як форма фінансового контролю: сутність та інституційні особливості. Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. пр. / голов. ред. М. І. Зверяков; Одеський держ. екон. ун-т. Одеса, 2011. Вип. 42 (2). С. 124-130

131. Хомутенко А. В. Методологічні засади державного аудиту у сфері фінансів з позиції синергетичного підходу. *Фінанси України*. 2014. № 8. – С.47-56

132. Хомутенко А.В., Хомутенко В.П. Передумови та необхідність проведення державного аудиту на етапі планування бюджетних програм. *Науковий вісник. Одеський національний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. Науки: економіка, політологія, історія.* – 2014. – №7. – С. 120-133

133. Черніков Д. О., Кузьо М. С. Державний зовнішній аудит в контексті європейської інтеграції. Лабораторія законодавчих ініціатив. 2015. 31 с. URL : <http://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2016/04/10.pdf>.

134. Шевченко І. О. Обґрунтування показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Ефективна економіка. 2017. № 10. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5812>

135. Шевченко І. О. Оцінка рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Сталий розвиток економіки. 2017. № 4. С. 131–137

136. Шевченко І.О. Розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук (доктора філософії) за спеціальністю 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» (08 – Економічні науки). Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, Харків, 2018. С.299.

137. Шелест О. Л. Державний борг України: механізм управління та обслуговування. Економіка і суспільство. 2017. № 8. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8_ukr/118.pdf

138. Bardash S. V., Baraniuk Yu. R. Financial audit as a part of state administration in Ukraine: condition and public need. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2016. № 2 (2). P. 5–14

139. CREFIAF must unite: The Post Newspaper. Cameroun Web. 2014. URL:

140. <https://www.camerounweb.com/CameroonHomePage/NewsArchive/CREFIAF-mustunite-309631>.

141. Global SAI Stocktaking Report 2017 : Report prepared by IDI to report findings from the INTOSAI Global Survey and other data. IDI INTOSAI. 2018. 158 p. URL : <http://www.idi.no/en/all-news/idi-news/item/128-global-sai-stocktaking-report-2017>.

142. Khomutenko A., Mishchenko A., Ripenko A., Frum O., Liulchak Z., Hrozovskyi R. Tools of the neuro-fuzzy model of information risk management in national security. *International Journal of Engineering and Advanced Technology*, Volume-8 Issue-6, August 2019. p. 4526-4530

143. La Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores: Historia. OLACEFS. 2018. URL: <http://www.olacefs.com/historia>.

144. The Asian Organisation of Supreme Audit Institutions: Governing board. ASOSAI. 2018. URL: http://asosai.org/asosai/about/organ_governing_board.jsp?gubun=ABOUT05.

145. The Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions: Core values. CAROSAI. 2018. URL: <http://carosai.org/about-us/core-values>.

146. The European Organisation of Supreme Audit Institutions: Institutional information. EUROSAI. 2018. URL: <http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/institutional-information/index.html>.

147. The International Organisation of Supreme Audit Institutions: About us. INTOSAI. 2018. URL: <http://www.intosai.org/about-us.html>.

148. The Pacific Association of Supreme Audit Institutions: Charter. PASAI. 2016.

URL: https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/599a66533e00be6b0e3c36a0/1503290969547/PASAI+Charter__FINAL+WEB_170817_.pdf.

149. Lima Declaration / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.intosai.org/documents/intosai/general/declarations-of-lima-and-mexico/lima-declaration.html>

ДОДАТКИ

Додаток А

ЗВІТ

про результати аудиту ефективності використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами

(ВИТЯГ⁶⁴)

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішенням Рахункової палати від 28.09.2021 № 21-2

ПРЕАМБУЛА

Підстава для проведення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) (далі – аудит): стаття 98 Конституції України, статті 4, 7 і 15 Закону України «Про Рахункову палату», План роботи Рахункової палати на 2021 рік, доручення для виконання повноважень члена Рахункової палати на забезпечення здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) від 27.01.2021 № 18-5.

Мета аудиту: установлення фактичного стану справ щодо обґрунтованості планування, правильності розподілу, своєчасності й повноти перерахування, законності та ефективності використання коштів субвенції; стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів; виявлення і оцінка ризиків, які перешкоджають досягненню цілей бюджетної програми; пошук можливостей для удосконалення управління бюджетними коштами.

Предмет аудиту: кошти за КПКВК 2211220 «Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами»; рух цих коштів, управління ними та контроль за використанням на місцевому рівні; нормативно-правові та інші документи, що регулюють питання надання й використання коштів субвенції; статистична, фінансова, бюджетна звітність та інша інформація про стан виконання державного та місцевих бюджетів у відповідній частині.

Масштаб аудиту: аналіз та перевірка обґрунтованості планування, правильності розподілу у 2019–2021 роках 1513,4 млн грн субвенції; своєчасності й повноти перерахування, законності та ефективності використання у 2019 році – 454,4 млн грн, 2020 році – 504,5 млн грн та I півріччі 2021 року – 217,3 млн грн субвенції.

Об'єкти аудиту: МОН та 19 об'єктів контролю в регіонах: м. Дніпро – департамент гуманітарної політики Дніпровської міської ради; Вінницька область – відділ освіти, молоді та спорту Калинівської міської ради, управління освіти Жмеринської міської ради, комунальний заклад «Загальноосвітня школа

⁶⁴ З повним текстом Звіту можна ознайомитись на сайті Рахункової палати

I-III ступенів № 10 Вінницької міської ради»; м. Київ – управління освіти Оболонської та Святошинської районних в м. Києві державних адміністрацій, школа I-III ступенів № 275 імені Кравчука Володимира Деснянського району м. Києва; м. Львів – середня загальноосвітня школа I-III ступенів № 95, Львівська загальноосвітня школа I-III ступенів № 82, відділ освіти Сихівського та Личаківського районів, відділ освіти Галицького та Франківського районів управління освіти департаменту гуманітарної політики Львівської міської ради; м. Одеса – КУ «Центр фінансування та господарської діяльності закладів та установ системи освіти Київського району м. Одеси», КУ «Центр фінансування та господарської діяльності закладів та установ системи освіти Суворовського району м. Одеси», КУ «Центр фінансування та господарської діяльності закладів та установ системи освіти Малиновського району м. Одеси», КУ «Центр фінансування та господарської діяльності закладів та установ системи освіти Приморського району м. Одеси»; м. Харків – департамент освіти Харківської міської ради, управління освіти 6 адміністрацій Московського, Немишлянського, Новобаварського районів Харківської міської ради. Запити надсилались до 35 центральних, місцевих органів влади, міжнародних та громадських організацій.

Критерії оцінки:

щодо ефективності використання коштів субвенції:

- продуктивність – установлення співвідношення між результатами діяльності розпорядників коштів субвенції та її обсягами, використаними для досягнення фактичних результатів;
- результативність – установлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядників коштів субвенції запланованим результатам;
- економність – стан досягнення розпорядником коштів субвенції запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу таких коштів або досягнення максимального результату при використанні затвердженого в бюджеті обсягу коштів субвенції;

щодо законності, своєчасності та повноти ухвалення управлінських рішень – установлення відповідності управлінських рішень, що ухвалювались розпорядниками коштів у процесі планування, розподілу й використання коштів субвенції вимогам законодавства;

щодо стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів – установлення організації та здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх установах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів.

Період проведення аудиту: 2019, 2020 роки та I півріччя 2021 року.

Методи проведення аудиту:

аналіз нормативно-правових, розпорядчих актів та інших документів, що врегульовують порядок надання державної підтримки особам з ООП та планування, розподілу, перерахування і використання коштів субвенції;

аналіз методів організації роботи об'єктів аудиту щодо забезпечення ефективного планування та використання коштів субвенції;

аналіз результатів діяльності об'єктів аудиту щодо розподілу та використання коштів субвенції;

аналіз планових, бухгалтерських документів, показників статистичної, бюджетної, бухгалтерської та іншої звітності, що стосується предмета аудиту;

огляд придбаних товарно-матеріальних цінностей;

аналіз отриманої інформації від місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування щодо коштів субвенції, організації інклюзивного навчання та з інших питань аудиту;

аналіз матеріалів засобів масової інформації, інтернет-видань тощо;

вибіркове анкетування батьків дітей з ООП, педагогічних працівників інклюзивних класів, учителів-дефектологів (корекційних педагогів), асистентів вчителів та керівників закладів освіти з питань аудиту.

За результатами контрольних заходів складено 20 актів.

ВСТУП

Приєднавшись до основних міжнародних договорів у сфері прав людини (Загальна декларація прав людини, Конвенція ООН про права осіб з інвалідністю, Конвенція про права дитини), Україна взяла на себе зобов'язання щодо дотримання загальнолюдських прав, зокрема забезпечення права на освіту дітей з ООП. З цією метою протягом останніх 15 років у країні ухвалено низку документів, спрямованих на реформування системи інституційного догляду та виховання дітей з ООП та розвиток інклюзивного навчання, але кардинальні зміни в цій сфері відбулися після ухвалення у листопаді 2016 року Кабінетом Міністрів України рішення припинити з 1 вересня 2017 року набір учнів до підготовчих та перших класів спеціальних загальноосвітніх шкіл (шкіл-інтернатів) для дітей із затримкою психічного розвитку, забезпечивши умови для навчання дітей із затримкою психічного розвитку в спеціальних або інклюзивних класах загальноосвітніх навчальних закладів. У серпні 2017 року також набрала чинності Національна стратегія № 526, серед завдань II етапу передбачено скорочення мережі спеціальних шкіл-інтернатів та навчально-реабілітаційних центрів⁵ із цілодобовим перебуванням дітей та кількості дітей, які в них виховуються та навчаються. Серед результатів очікується скорочення щороку (починаючи з 2019 року) мережі таких закладів на 5 відс. від їх кількості станом на 1 січня 2018 року та збільшення щороку (починаючи з 2018 року) кількості дітей, охоплених інклюзивним навчанням, на 30 відс. загальної кількості дітей з ООП. Такі зміни в системі інституційного догляду та виховання дітей мають на меті забезпечити догляд і виховання дитини в сімейному або наближеному до сімейного середовищі. У червні 2021 року внесено зміни до Національної стратегії № 526, якими завдання з реалізації реформи щодо скорочення мережі спеціальних шкіл-інтернатів та навчально-реабілітаційних центрів виключено. Натомість документ доповнено новим завданням: реформування закладів інституційного догляду та виховання дітей (крім спеціальних закладів загальної середньої освіти для дітей з порушенням

зору, слуху, дітей із складними порушеннями розвитку та закладів спеціалізованої освіти, зарахування до яких здійснюється за результатами конкурсного відбору) шляхом їх реорганізації та перетворення у заклади з денним наданням освітніх, культурних, медичних, реабілітаційних, соціальних та інших послуг для дітей та сімей з дітьми відповідно до їх потреб. Крім того, серед завдань також визначено забезпечення умов для здобуття дошкільної, повної загальної середньої освіти дітьми з порушенням зору, слуху, дітьми із складними порушеннями розвитку шляхом створення інклюзивних груп у закладах дошкільної освіти та інклюзивних класів у закладах повної загальної середньої освіти та закладах професійної (професійно-технічної), фахової передвищої чи вищої освіти (у разі провадження ними освітньої діяльності на певному рівні (рівнях) повної загальної середньої освіти). Отже, процес скорочення мережі спеціальних шкіл-інтернатів та навчально-реабілітаційних центрів зупинено, пріоритетним є створення умов для розвитку інклюзивного навчання для дітей з ООП.

За даними МОН, на початок 2020/2021 навчального року кількість дітей віком від 6 до 18 років з ООП становила 80,9 тис. осіб та щороку зростає. З метою державної підтримки дітей з ООП, які здобувають освіту в окремих закладах дошкільної освіти, ЗЗСО, закладах професійної (професійно-технічної) освіти державної та комунальної власності, з 2017 року з державного бюджету місцевим бюджетам спрямовується відповідна цільова субвенція. Законами про Державний бюджет України на 2019, 2020 та 2021 роки обсяги видатків субвенції затверджено в сумі 504,5 млн грн щороку.

За рахунок субвенції здійснюється оплата видатків на проведення (надання) додаткових психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових занять (послуг), визначених індивідуальною програмою розвитку осіб з ООП, та придбання спеціальних засобів корекції психофізичного розвитку для осіб з ООП, що допомагають опанувати навчальну програму. Однак у 2019 та 2020 роках 26 відс. коштів субвенції не використано на надання державної підтримки особам з ООП, що призвело до утворення на рахунках місцевих бюджетів станом на 01.07.2021 залишків цільових коштів у сумі понад 305 млн гривень. Крім того, результати аудиту 2018 року засвідчили наявність низки недоліків при управлінні бюджетними коштами, що стало причиною їх неефективного використання. Зважаючи на соціальну значущість питання державної фінансової підтримки осіб з ООП, а також проблеми, пов'язані з використанням бюджетних коштів, тема аудиту є актуальною.

ВИСНОВКИ

1. Реалізація Національної стратегії реформування системи інституційного догляду та виховання дітей на 2017-2026 роки, схваленої

розпорядженням Кабінету Міністрів України від 09.08.2017 № 526-р, дозволила запровадити з 2017 року надання з державного бюджету державної підтримки особам з особливими освітніми потребами та створила умови для розвитку інклюзивного навчання в Україні. Зокрема, спрямування з державного бюджету у 2019–2020 роках та протягом I півріччя 2021 року 1176,2 млн грн забезпечило оплату видатків на проведення (надання) додаткових психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових занять (послуг), надало можливість придбання спеціальних засобів корекції психофізичного розвитку для більше ніж 30 тис. осіб з особливими освітніми потребами (далі – ООП). Водночас прийняті Кабінетом Міністрів України у 2017 році рішення щодо реформування системи інституційного догляду та виховання осіб з ООП шляхом скорочення мережі спеціальних шкіл-інтернатів та навчально-реабілітаційних центрів і кількості в них учнів, повного припинення набору у ці заклади дітей із затримкою психічного розвитку розбалансували систему навчання осіб з ООП та надання їм безперервних психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових послуг, які ці діти отримували в таких закладах на постійній основі. Не забезпечено ефективного управління коштами субвенції: 2019 рік – 114,5 млн грн, 2020 рік – 250,1 млн грн, які не використано на надання державної підтримки осіб з ООП та залишено на рахунках місцевих бюджетів без використання. Як наслідок, більше третини осіб з ООП у 2019–2020 роках недоотримали психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових послуг відповідно до їх індивідуальної програми розвитку, спрямованої на корекцію порушень шляхом розвитку особистості, її пізнавальної діяльності, емоційно-вольової сфери та мовлення. Головні причини неефективного управління коштами субвенції – недосконалість нормативного забезпечення питань використання таких коштів, неефективні управлінські рішення Кабінету Міністрів України та МОН у частині визначення обсягу і розподілу коштів субвенції; розпорядників коштів субвенції за місцевими бюджетами (структурних підрозділів з питань освіти і науки місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування) у частині використання коштів на місцевому рівні. Безпосередньо на 19 об'єктах контролю, які здійснювали за рахунок коштів субвенції видатки для 440 закладів освіти та інклюзивно-ресурсних центрів, та під час оглядів у 41 закладі освіти зафіксовано 69 фактів фінансових порушень.

2. Нормативна база, що врегульовує питання надання державної підтримки особам з ООП, не враховує індивідуальних потреб таких дітей та розподілу коштів між місцевими бюджетами за єдиним критерієм – кількість осіб з ООП, що призводить до розпорошення коштів субвенції і недосягнення основної мети їх спрямування – забезпечення виконання індивідуальної програми розвитку дитини. Бюджетний кодекс України і Порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 14.02.2017 № 88 (далі – Порядок та умови № 88), не передбачають визначення обсягу видатків субвенції для місцевих бюджетів з урахуванням таких показників, як кількість годин додаткових психологопедагогічних і корекційно-розвиткових занять,

визначених в індивідуальних програмах розвитку дитини; потреба в спеціальних засобах корекції; залишки коштів субвенції на початок бюджетного періоду. У результаті цього не забезпечується об'єктивність визначення (планування) фінансового ресурсу. Як наслідок, з державного бюджету кошти розподіляються місцевим бюджетам у рівних пропорціях. Потреби кожної дитини при такому розподілі не враховуються. Наприклад, відділом освіти Сихівського та Личаківського районів управління освіти департаменту гуманітарної політики Львівської міської ради придбано за кошти субвенції та розподілено між 11 закладами у 2019 році 15 тифлоприладів на суму 22,5 тис. грн типу «Світлячок» для дітей зі зниженим зором та сліпих дітей. При цьому в зазначених закладах у 2019–2020 роках та січні-квітні 2021 року не навчалися особи з ООП, які б потребували корекційних засобів навчання.

3. Дефіцит фахівців для проведення (надання) додаткових психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових занять (послуг) спричинив невикористання коштів субвенції, утворення значних їх залишків та, як наслідок, незабезпечення надання послуг дітям відповідно до їх програм індивідуального розвитку.

3.1. Із 957,7 млн грн субвенції, спрямованої у 2019–2020 роках з державного бюджету, використано 707,6 млн грн (66 відсотків). У результаті на початок 2021 року 250,1 млн грн (50 відс. бюджетних призначень на поточний рік) не використано на державну підтримку осіб з ООП. Ці кошти перебували у залишках на рахунках місцевих бюджетів і бюджетних установ. За 6 місяців 2021 року залишки збільшилися ще на 55,5 млн грн і становили 305,6 млн грн (60 відс. річних призначень субвенції на цей рік), причини – відсутність фахівців з відповідною освітою для проведення корекційно-розвиткових занять, а також потреби в коштах на оплату таких послуг. З урахуванням темпів використання коштів субвенції у попередніх роках цю суму до кінця року ймовірно не буде використано на державну підтримку осіб з ООП, кошти залишаться на рахунках місцевих бюджетів.

3.2. За даними 22 регіональних органів освіти у 2019 році з 1,5 млн додаткових корекційно-розвиткових занять для дітей, які здобували освіту в інклюзивних класах (групах) закладів дошкільної та загальної середньої освіти, проведено 1 млн, тобто для кожної дитини в середньому не проведено 10 занять, при цьому їх кількість має становити близько 70 занять на рік. У 2020 році з 2,1 млн занять проведено 1,3 млн, тобто не проведено в середньому 36 занять при плані майже 92 заняття на рік. Ці показники є узагальнюючими, оскільки для кожної дитини визначено різну кількість занять, але свідчать, що майже третина занять через відсутність фахівців не проводиться. Погіршили статистику і карантинні заходи у зв'язку з поширенням на території України COVID-19: діти отримували необхідні послуги нерегулярно. Наприклад, у Харківській загальноосвітній школі І–ІІІ ступенів № 59 і Харківській гімназії № 65 не забезпечено проведення додаткових занять логопедом, дефектологом, реабілітологом, тифлопедагогом та сурдопедагогом з 19 особами з ООП. У дошкільних закладах освіти (яслах-садках) №№ 311, 429 та 454 не проведено

занять з п'ятьма особами з ООП, зокрема, у вересні–грудні 2019 року з логопедом, дефектологом, сурдопедагогом – по 4 години на тиждень; практичним психологом – 7 годин, вчителем реабілітологом і тифлопедагогом – по 1 годині на тиждень.

4. Через недоліки в управлінні коштами, недостатню фінансову дисципліну та недосконалість системи внутрішнього контролю розпорядники коштів субвенції за місцевими бюджетами використовували їх з порушенням вимог законодавства та неефективно.

4.1. На об'єктах контролю з порушенням вимог Порядку та умов № 88 і Типового переліку допоміжних засобів для навчання (спеціальних засобів корекції психофізичного розвитку) осіб з особливими освітніми потребами, які навчаються в закладах освіти, затвердженого наказом МОН від 23.04.2018 № 414, використано 4977,5 тис. грн субвенції (у т. ч. заподіяно матеріальної шкоди (збитків) громаді на 18,2 тис. грн), неефективно – 841,5 тис. грн, інші порушення законодавства становили 2237,7 тис. гривень. За результатами аудиту усунуто порушень (замінено товар та оплачено вартість наданих послуг) загалом на 211,1 тис. грн, притягнуто до відповідальності одну особу та накладено судом адміністративне стягнення у вигляді штрафу в розмірі 25,5 тис. гривень.

4.2. Аудит засвідчив такі порушення вимог законодавства: оплата послуг за відсутності договорів або актів приймання проведених (наданих) послуг; оплата послуг фахівцям, які не мають відповідної освіти; придбання спеціальних засобів корекції, які за технічними характеристиками не відповідають встановленим у законодавстві вимогам або не містяться в типовому переліку; невиконання умов договорів; проведення процедур закупівель з порушенням законодавства. Придбання спеціальних засобів корекції психофізичного розвитку, які тривалий час не використовуються або використовуються не за призначенням, а також придбання товарів неналежної якості призвело до неефективного використання бюджетних коштів. Наприклад, департаментом гуманітарної політики Дніпровської міської ради придбано та поставлено у 2019–2020 роках до 30 закладів освіти міста 123 од. спеціальних засобів корекції психофізичного розвитку дитини на загальну суму 188,6 тис. грн для застосування у навчальному процесі осіб з ООП. Однак це обладнання не застосовувалося для проведення відповідних корекційно-розвиткових занять у зв'язку з відсутністю фахівців. Отже, кошти використано нерезультативно.

5. Щорічна державна підтримка надала можливість більш як 30 тис. осіб з ООП (38 відс. загальної кількості осіб з ООП віком від 6 до 18 років) здобувати освіту в інклюзивних класах (групах) закладів освіти з метою отримання навичок соціалізації та адаптації, формування життєвих компетентностей, а закладам освіти – покращити матеріально-технічне забезпечення, в тому числі в частині задоволення потреб у необхідних навчально-методичних і наочно-дидактичних посібниках та індивідуальних технічних засобах навчання осіб з ООП. При цьому через недостатній рівень оплати послуг фахівців за проведення (надання) додаткових психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових занять (послуг) унеможливлено

залучення керівниками освітніх закладів таких фахівців. Щорічне збільшення кількості осіб з ООП, які навчаються в спеціальних та інклюзивних класах закладів загальної середньої освіти (2018/2019 навчальний рік – 18,1 тис., 2019/2020 – 24,6 тис., 2020/2021 – 30,9 тис. осіб), зумовлює зростання потреби у відповідних фахівцях і державній підтримці на оплату їх послуг. Водночас залучити за цивільноправовими договорами вузькоспеціалізованих фахівців на сьогодні майже неможливо у зв'язку з низькою оплатою послуг за рахунок субвенції за проведені у закладах освіти додаткові заняття порівняно із середньоринковою вартістю корекційних послуг (у м. Львові вартість годинного заняття з логопедом та логопедом-дефектологом у приватних закладах становить 200–700 грн, у м. Києві – 500–600 грн, у м. Харкові – 300–500 гривень). Наприклад, фахівцю, який живе у м. Жмеринка, для проведення занять (щонайменше 2 години на тиждень) з особами з ООП в с. Почапинці Жмеринської територіальної громади Вінницької області необхідно використати найкоротше автобусне сполучення з пересадкою в с. Людавка Жмеринського району та, за розрахунками, витратити на оплату проїзду за маршрутом м. Жмеринка – с. Людавка – с. Почапинці щонайменше 76 грн (з урахуванням повернення до м. Жмеринка). При цьому вартість однієї години заняття на сьогодні становить 108,9 грн, тобто за вирахуванням оплати за проїзд фахівець матиме 32,94 грн заробітку. Результати анонімного анкетування 106 вчителів-дефектологів і 80 керівників закладів освіти з різних регіонів, які проводять додаткові заняття, підтвердили незадоволеність рівнем оплати і наявністю проблем з підбором кадрів на посади асистентів вчителів, реабілітологів, дефектологів, психологів. Як наслідок, 250 батьками самостійно організовується проведення необхідних занять із залученням приватних фахівців, витрати на які становлять 10-80 відс. сімейного бюджету.

ПРОПОЗИЦІЇ

1. Рішення Рахункової палати і Звіт про результати аудиту ефективності використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами надіслати Верховній Раді України протягом 15 днів із дня затвердження.

2. Рішення Рахункової палати і Звіт про результати аудиту надіслати Комітету Верховної Ради України з питань освіти, науки та інновацій, Комітету Верховної Ради України з питань здоров'я нації, медичної допомоги та медичного страхування в порядку інформування.

3. Відомості про результати аудиту у формі рішення Рахункової палати надіслати Кабінету Міністрів України та рекомендувати:

3.1. Підготувати та внести на розгляд Верховної Ради України законопроект про внесення змін до частини третьої статті 1033 Бюджетного кодексу України, яким передбачити врахування при розподілі коштів субвенції між місцевими бюджетами таких параметрів: – кількість годин додаткових психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових занять, визначених в індивідуальних програмах розвитку дитини; – фактична наявність спеціальних

засобів корекції та потреба в них відповідно до індивідуальних програм розвитку.

3.2. Доручити Міністерству охорони здоров'я України забезпечити супроводження Міжнародного класифікатора функціонування, обмежень життєдіяльності та здоров'я і Міжнародної класифікації функціонування, обмежень життєдіяльності та здоров'я дітей і підлітків у Всесвітній організації охорони здоров'я з подальшим застосуванням після надання прав Україні на імплементацію перекладу.

3.3. Доручити Міністерству охорони здоров'я України, Міністерству освіти і науки України, Міністерству фінансів України актуалізувати нормативні акти щодо застосування Міжнародної класифікації функціонування, обмежень життєдіяльності та здоров'я і Міжнародної класифікації функціонування, обмежень життєдіяльності та здоров'я дітей і підлітків для поділу осіб з особливими освітніми потребами за ступенем тяжкості порушень психофізичного розвитку та визначення рівнів підтримки таких дітей у навчальному процесі за рахунок коштів державного бюджету.

3.4. Доручити Міністерству освіти і науки України спільно з Міністерством фінансів України переглянути умови оплати послуг фахівців з проведення (надання) додаткових психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових занять (послуг) та збільшити видатки державного бюджету за цим напрямом з метою принципового вирішення кадрової проблеми.

4. Рішення Рахункової палати і Звіт про результати аудиту надіслати Міністерству освіти і науки України і рекомендувати: – внести зміни до Положення про систему автоматизації роботи інклюзивно-ресурсних центрів, затвердженого наказом Міністерства освіти і науки України від 02.11.2020 № 1353, якими передбачити ведення обліку даних щодо кількості годин і напрямів проведення додаткових психологопедагогічних і корекційно-розвиткових занять з урахуванням особливостей психофізичного розвитку учня та типових навчальних планів спеціальних закладів освіти; кількості фактично проведених занять; переліку потреби в спеціальних засобах корекції, визначених в індивідуальній програмі розвитку, та фактичного забезпечення ними; – визначити потребу у фахівцях з проведення (надання) додаткових психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових занять (послуг) та подати пропозиції Міністерству економіки України щодо збільшення (за необхідності) державного замовлення на підготовку відповідних кадрів; – розглянути питання зміни змісту освіти у закладах вищої освіти шляхом зміни стандарту вищої освіти за спеціальністю у галузі знань «освіта/педагогіка» та внести пропозиції до стандартів за професією «вчитель»; – забезпечити підвищення ефективності планування, розподілу та використання коштів субвенції, а також системи внутрішнього контролю та оцінки ризиків на всіх етапах управління бюджетними коштами з урахуванням відповідності визначеного ресурсу реальним потребам одержувачів та фактичних залишків бюджетних коштів.

5. Рішення Рахункової палати і Звіт про результати аудиту надіслати департаменту гуманітарної політики Дніпровської міської ради; відділу освіти,

молоді та спорту Калинівської міської ради; управлінню освіти Жмеринської міської ради; комунальному закладу «Загальноосвітня школа I-III ступенів № 10 Вінницької міської ради»; управлінню освіти Оболонської та Святошинської районних в м. Києві державних адміністрацій; школі I-III ступенів № 275 імені Кравчука Володимира Деснянського району м. Києва; середній загальноосвітній школі I-III ступенів № 95 м. Львів; Львівській загальноосвітній школі I-III ступенів № 82; відділу освіти Сихівського та Личаківського районів та відділу освіти Галицького та Франківського районів управління освіти департаменту гуманітарної політики Львівської міської ради; комунальним установам «Центр фінансування та господарської діяльності закладів та установ системи освіти Київського району м. Одеси», «Центр фінансування та господарської діяльності закладів та установ системи освіти Суворовського району м. Одеси», «Центр фінансування та господарської діяльності закладів та установ системи освіти Малиновського району м. Одеси», «Центр фінансування та господарської діяльності закладів та установ системи освіти Приморського району м. Одеси»; департаменту освіти Харківської міської ради; управлінню освіти адміністрацій Московського, Немишлянського, Новобаварського району Харківської міської ради та рекомендувати розглянути рішення Рахункової палати, запланувати та вжити відповідних заходів.

6. Рішення Рахункової палати і Звіт про результати аудиту надіслати Тимчасовій слідчій комісії Верховної Ради України з питань розслідування випадків та причин порушення прав дитини під час здійснення децентралізації повноважень з питань охорони дитинства, реформування системи закладів інституційного догляду та виховання, реалізації права дитини на сімейне виховання та усиновлення, розвитку (модернізації) соціальних послуг в порядку інформування.

7. Повідомити Офіс Генерального прокурора про виявлені ознаки кримінальних правопорушень.

Заступник Голови Рахункової палати

А. В. Майснер

АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ
 про результати державного фінансового аудиту бюджету
 Куяльницької сільської об'єднаної територіальної громади
 (Куяльницької сільської ? Подільського району Одеської області) за
 період з 01.01.2018 р. до 30.06.2020 р.

ЗМІСТ

Резюме	
I. Вступ	
II. Структура аудиту	
III. Оцінка досліджуваного бюджету	
3.1. Оцінка стану виконання бюджету Куяльницької сільської об'єднаної територіальної громади за доходами	
3.2. Оцінка стану виконання бюджету Куяльницької сільської об'єднаної територіальної громади за видатками	
IV. Результати аудиту	
Гіпотеза 1. Невикористання наявних можливостей ефективного управління землями громади призводить до недоотримання доходів бюджетом громади та зменшення спроможності забезпечити ресурсами надання основних соціальних гарантій громадянам	
Гіпотеза 2. Порушення законодавства щодо оренди нерухомого комунального майна призводить до недоотримання фінансових ресурсів та можливості наповнення дохідної частини бюджету	
Гіпотеза 3. Спрямування коштів бюджету на реалізацію заходів програм, спрямованих на забезпечення діяльності державних органів, а також відсутність належного контролю за виконання програм не забезпечує достатньої концентрації бюджетного ресурсу для досягнення соціально-економічних цілей ОТГ та призводить до неефективного використання бюджетних коштів	
Гіпотеза 4. Не проведення оптимізації закладів соціальної сфери та надання ряду послуг об'єктами соціальної сфери жителям населених пунктів, які не ввійшли до складу ОТГ, при не забезпеченні отримання міжбюджетних трансфертів з відповідних місцевих бюджетів негативно впливають на видаткову частину бюджету.	
Гіпотеза 5. Відсутність внутрішнього фінансового контролю і недостатній рівень вимог до розпорядників бюджетних коштів щодо дотримання фінансової дисципліни спричинило втрати фінансових ресурсів та неефективне управління майном	
ВИСНОВКИ	
ПРОПОЗИЦІЇ	
ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ	
ПРОТОКОЛ УЗГОДЖЕННЯ	

ВСТУП

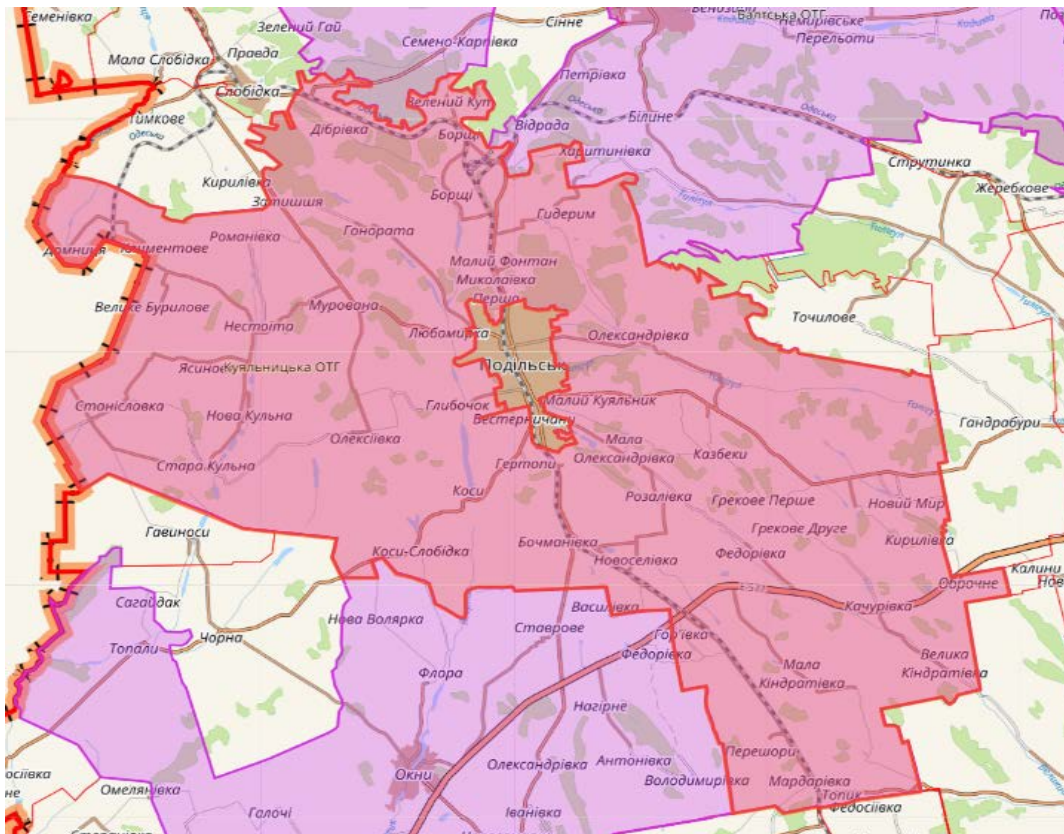
Фінансовий аспект є одним із найсуттєвіших, від якого великою мірою залежить успішність функціонування об'єднаних територіальних громад. Наявність економічно активних суб'єктів підприємницької діяльності, достатня кількість кваліфікованих трудових ресурсів, розвинена промислова та соціальна інфраструктура – все це та багато іншого є основою для успішного розвитку громади, що своєю чергою передбачає підвищення зацікавленості у збільшенні надходжень до бюджету, пошуку резервів їх наповнення, покращення ефективності адміністрування податків і зборів та необхідності формування найбільш оптимальної структури бюджетних видатків, створенні ефективного не надто чисельного управлінського апарату, здійсненні постійного аналізу витрачання бюджетних коштів і упередженні випадків їх нераціонального витрачання.

Показники виконання місцевих бюджетів відображають загальний соціально-економічний стан відповідної території та її потенціал до сталого розвитку. Наявність достатніх ресурсів у місцевих бюджетах є запорукою того, що територіальна громада має можливість надавати більш якісні та більш різноманітні послуги своїм жителям, реалізовувати соціальні та інфраструктурні проєкти, створювати умови для розвитку підприємництва, залучення інвестиційного капіталу, розробляти програми місцевого розвитку та фінансувати інші заходи для всебічного покращення умов проживання жителів громади.

Куяльницька сільська об'єднана територіальна громада в Подільському районі Одеської області утворена 18 серпня 2017 року в рамках адміністративно-територіальної реформи 2015 – 2020 років.

Зокрема, відповідно до Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» [8] та рішень Борщівської, Бочманівської, Великофонтанської, Гоноратської, Качурівської, Климентівської, Косівської, Липецької, Любомирської, Мардарівської, Нестоїтської, Новоселівської, Олексіївської, Петрівської, Станіславської, Старокульнянської, Ставківської сільських рад та Куяльницької сільських рад утворилася Куяльницька об'єднана територіальна громада з адміністративним центром в селі Куяльник.

Згідно з рішенням Куяльницької сільської ради від 21 листопада 2017 року № 9-VII «Про початок реорганізації Куяльницької сільської ради від 21.11.2017 № 9-VII «Про початок реорганізації Борщівської, Бочманівської, Великофонтанської, Гоноратської, Качурівської, Климентівської, Косівської, Липецької, Любомирської, Мардарівської, Нестоїтської, Новоселівської, Олексіївської, Петрівської, Станіславської, Старокульнянської, Ставківської сільських рад шляхом приєднання до Куяльницької сільської ради» проведено об'єднання усіх сільських рад Подільського району [72].



Відповідно до пункту 2 статті 8 Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» [8] в Одеській області, у зв'язку з припиненням повноважень рад, що об'єдналися в Куяльницьку сільську територіальну громаду, з 18 липня 2019 року виключено з облікових даних Борщівську, Бочманівську, Великофонтанську, Гоноратську, Качурівську, Климентівську, Косівську, Куяльницьку, Липецьку, Любомирську, Мардарівську, Нестоїтську, Новоселівську, Олексіївську, Петрівську, Ставківську, Станіславську, Старокульнянську сільські ради Подільського району. Включено до облікових даних Куяльницьку сільську раду Куяльницької сільської територіальної громади.

У 2018-2019 роках до Куяльницької ОТГ входило 59 сіл. Пізніше, відповідно до постанови Верховної Ради України «Про утворення та ліквідацію районів» від 17 липня 2020 року № 807-ІХ [55], села Казбеки, Липецьке і Олександрівка були віднесені до Подільської міської громади.

Адміністративний центр – село Куяльник. Адміністративний центр ОТГ – село Куяльник, розташоване за 3 км від районного центру м. Подільськ, біля гирла річки Великий Куяльник. Село Куяльник засноване у першій половині XIX століття.

Перші вибори до громади відбулися 29 жовтня 2017 року.

Кількість населення станом на 01.07.2020 – 25 448 осіб.

Куяльницька громада є найбільшою за територією в Одеській області.

Територію громади перетинають річки Тилігул, Ягорлик, Сухий Ягорлик, Тростянець. На території громади розташовано 47 ставків (загальна площа земель водного фонду – 601 га, в тому числі 14 га – річки, струмки, 587 га, – ставки).

Загальна площа земель Куяльницької ОТГ – 102 615 га, сільськогосподарські землі – 84 172,9 га, сільськогосподарські угіддя – 82 132 га, ліси та інші лісовкриті площі – 13 131,7 га, забудовані землі – 2 719,43 га, відкриті заболочені землі – 507,6 га, сухі відкриті землі з особливим рослинним покривом – 41,13 га, відкриті землі без рослинного покриву – 1462,30 га, води – 579,69 гектара.

Серед громад Одеської області у 2018 році Куяльницька ОТГ показала один з найбільших в області темп зростання доходів бюджету – 52,0 %.

II. Структура аудиту

Підстава для проведення державного фінансового аудиту: п. 3.8 Плану проведення заходів державного фінансового контролю Державної аудиторської служби України на III квартал 2020 року (в частині державних фінансових аудитів).

Мета аудиту: аналіз соціально-економічного розвитку Куяльницької об'єднаної територіальної громади, надання оцінки формування і рівня виконання сільського бюджету, установлення причин, що негативно впливають на його виконання; визначення шляхів удосконалення системи формування дохідної частини та управління бюджетними коштами, майном, землями громади, зокрема можливості збільшення доходів бюджету.

Об'єкт аудиту: кошти Куяльницької сільської ради та інших учасників бюджетного процесу в частині здійснення, відповідно до законодавства, функцій із складання та виконання сільського бюджету, використання комунальних коштів та майна, а також інших функцій, пов'язаних з управлінням коштами сільського бюджету, діяльністю головних розпорядників бюджетних коштів.

Учасники аудиту:

- Південний офіс Держаудитслужби;
- Куяльницька сільська рада;
- Комунальне підприємство «Куяльницьке»;
- Відділ житлово-комунального господарства, будівництва, благоустрою та розвитку інфраструктури Куяльницької сільської ради;
- Відділ розвитку культури та туризму Куяльницької сільської ради;
- Відділ освіти Куяльницької сільської ради;
- Комунальне неприбуткове підприємство «ЦРЛ Подільського району Куяльницької сільської ради»;
- Комунальне неприбуткове підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги Куяльницької сільської ради Подільського району Одеської області»;
- Інші учасники бюджетного процесу.

Період дослідження: з 01.01.2018 до 30.06.2020.

Методи аудиту: під час дослідження використано законодавчі та нормативні акти, матеріали фінансової та статистичної звітності, дані

бухгалтерського обліку, публікації в пресі, матеріали фінансового контролю та інші матеріали тощо.

Ш. Оцінка досліджуваного бюджету

3.1. Оцінка стану виконання бюджету Куяльницької сільської ради (Куяльницької об'єднаної територіальної громади) за доходами

Доходи місцевих бюджетів є важливим інструментом місцевого самоврядування. Економічна самостійність місцевих органів влади та рівень розвитку місцевої інфраструктури значною мірою залежать від джерел наповнення бюджету.

Відповідно до статті 142 Конституції України [1] на державу покладається обов'язок брати участь у формуванні доходів місцевих бюджетів, фінансово підтримувати місцеве самоврядування, компенсувати витрати органів місцевого самоврядування, що виникли внаслідок рішення органів державної влади.

До бюджету Куяльницької сільської ради за 2018-2019 роки та січень-червень 2020 року загалом надійшло доходів з урахуванням міжбюджетних трансфертів (загальний та спеціальний фонд) у сумі 683 716,8 тис. грн (у тому числі: за 2018 рік – 242 782,4 тис. грн, за 2019 рік – 313 917,5 тис. грн та за січень-червень 2020 року – 127 016,9 тис. грн).

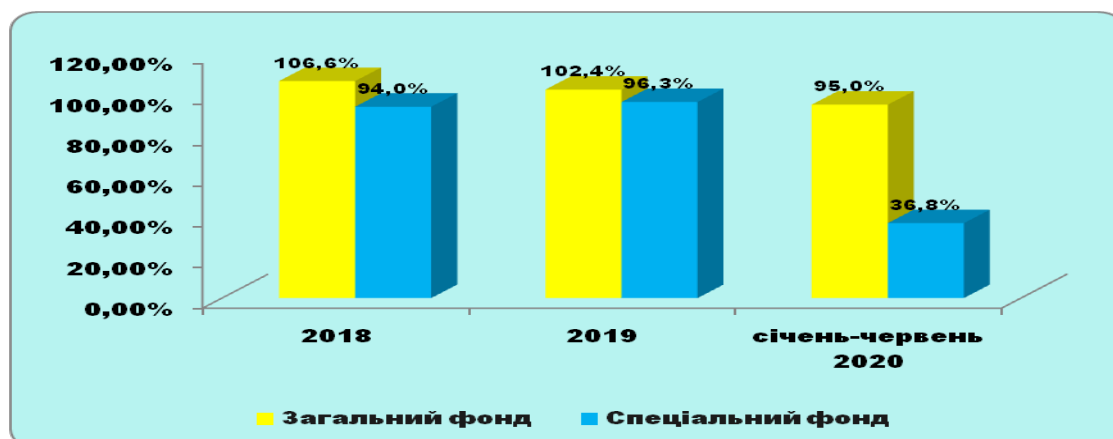


Рис. 1 Аналіз виконання плану доходів бюджету за період з 01.01.2018 до 30.06.2020

Загалом планові призначення виконані на 101,4 % (план 674 131,6 тис. грн). Зокрема, виконання дохідної частини бюджету відносно затверджених показників за 2018 рік становило 105,5 %, за 2019 рік – 102,0 % та за січень – червень 2020 року – 93,3 відсотка.

Обсяги дохідної частини бюджету Куяльницької сільської ради щорічно зростають.

За 2019 рік порівняно з 2018 роком надходження бюджету збільшилися на 29,3 відсотка, а у 2020 році планується отримати доходи в розмірі 90,4 відсотка (план 283 873,3 тис. грн) надходжень 2019 року.

Основними бюджетоутворюючими джерелами у складі доходів загального фонду є три джерела надходжень:

плата за землю, питома вага в структурі доходів становить 59,0 % від усіх власних надходжень (надійшло за 2018 рік, 2019 рік та 6 місяців 2020 року – 195 104,6 тис. грн);

податок та збір на доходи фізичних осіб – 26,8 % (надійшло за весь період 88 739,3 тис. грн);

єдиний податок – 12,5 % (надійшло за весь період – 41 286,6 тис. грн).

Питома вага земельного податку та орендної плати за землю в структурі власних надходжень загального фонду зросла з 44,9 % у 2018 році до 66,4 % у січні-червні 2020 року.

Варто зазначити, що частка податку та збору на доходи фізичних осіб у структурі надходжень загального фонду знизилась з 35,6 % у 2018 році до 24,2 % у 2019 році.

У структурі власних доходів загального фонду питома вага єдиного податку знизилась з 17,2 % у 2018 році до 10,8 % у 2019 році.

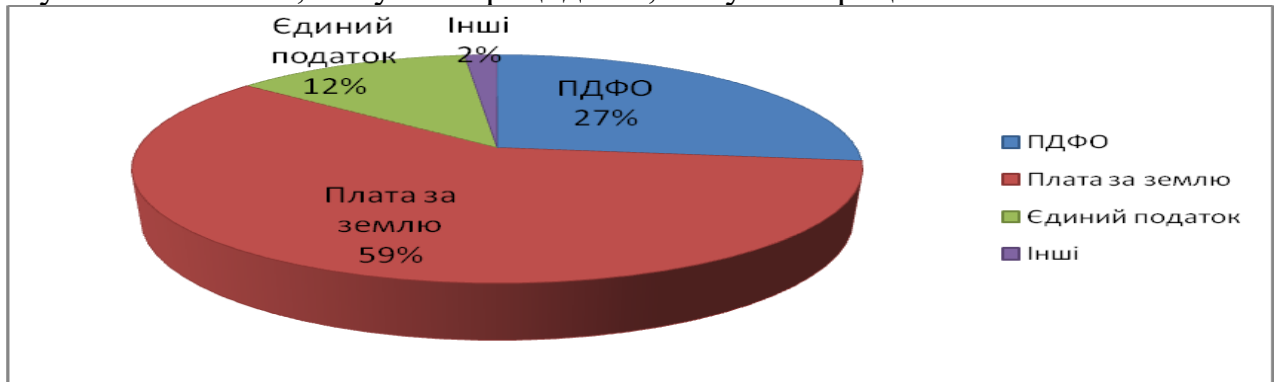


Рис. 3 Структура власних доходів загального фонду бюджету Куяльницької ОТГ за 2018-2019 рр. та січень-червень 2020 року

Доходи спеціального фонду з урахуванням міжбюджетних трансфертів становили 43 479,1 тис. грн (у тому числі: за 2018 рік – 22 205,2 тис. грн, за 2019 рік – 19 768,7 тис. грн та січень-червень 2020 року – 1 505,2 тис. грн).

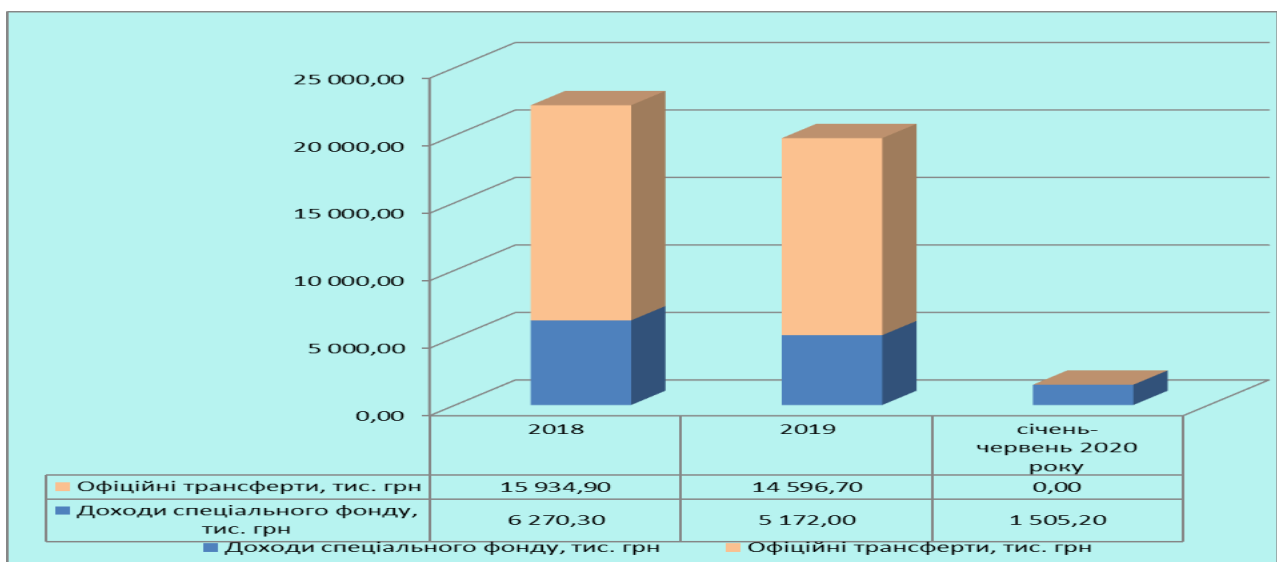


Рис. 4 Доходи спеціального фонду бюджету Куяльницької об'єднаної територіальної громади за 2018 рік, 2019 рік, січень-червень 2020 року

Загалом план надходжень доходів до спеціального фонду за весь період, охоплений аудитом, виконано на 75,7 %. Зокрема, за 2018 р. план надходжень виконано на 94,0 %, за 2019 р. – на 96,3 % та січень-червень 2020 р. – 36,8%.

До спеціального фонду бюджету громади надійшло власних надходжень (податкових та неподаткових) за весь період у загальній сумі 12 947,5 грн (у тому числі: за 2018 рік – 6 270,3 тис. грн, за 2019 рік – 5 172,0 тис. грн та січень-червень 2020 року – 1 505,2 тис. гривень). За вказаними надходженнями мало місце значне перевиконання плану в цілому – на 107,2 %. У 2018 році планові призначення перевиконані на 28,2 %, у 2019 році – виконання становило 88,5 % та у січні-червні 2020 року – 105 %.

За весь період, охоплений аудитом, до спеціального фонду надійшло трансфертів у загальній сумі 30 531,6 тис. грн, з якої: за 2018 рік – 15 934,9 тис. грн, за 2019 рік – 14 596,7 тис. грн, а в січні-червні 2020 року – надходжень не було.

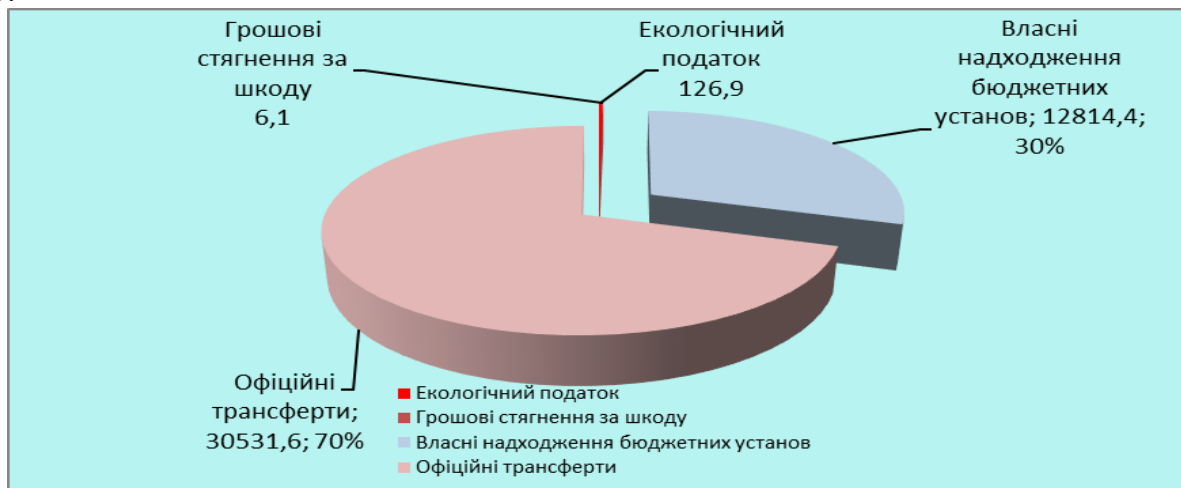


Рис. 5 Структура доходів спеціального фонду бюджету Куяльницької об'єднаної територіальної громади за 2018 рік, 2019 рік, січень-червень 2020 року (тис. грн)

У структурі надходжень до спеціального фонду власні надходження становлять значну питому вагу – 51,5 % (в основному надходження власних доходів бюджетних установ). У 2018 році частка власних доходів становить 28,2 %, у 2019 році – 26,2 % та в січні-червні 2020 року – 100 %.

Спеціальний фонд бюджету переважно сформовано за рахунок трансфертів із місцевих бюджетів різних рівнів, а саме: питома вага трансфертів у 2018 році становила 71,8 %, у 2019 році – 73,8 % (трансферти з обласного бюджету), за січень-червень 2020 року надходжень не було (при планових показниках 2 660,1 тис. грн).

Бюджет розвитку – доходи й видатки місцевого бюджету, які утворюються й використовуються для реалізації програм соціально-економічного розвитку, зміцнення матеріально-фінансової бази (ст. 1 розділу I Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [12].

Усього за охоплений аудитом період до бюджету розвитку громади спрямовано коштів у загальній сумі 159 462,1 тис. гривень.

Бюджет розвитку сільського бюджету (без урахування переданих коштів із загального фонду) формувався у відповідності до вимог статті 71 Бюджетного кодексу України [2] за рахунок надходження субвенцій з бюджетів вищого рівня, усього надійшло 29 854,6 тис. грн (2018 рік – 15 257,8 тис. грн, 2019 рік – 14 596,8

тис. грн, січень-червень 2020 року – 0,0 тис. грн), а саме: коштів субвенції на інвестиційні проекти.

3.2. Оцінка стану виконання бюджету Куяльницької сільської об'єднаної територіальної громади за видатками

Бюджет Куяльницької сільської об'єднаної територіальної громади за видатками з урахуванням міжбюджетних трансфертів за 2018-2019 роки та за січень-червень 2020 року виконано в загальній сумі 655 978,4 тис. грн (загальний фонд – 483 677,4 тис. грн і спеціальний фонд – 172 301,0 тис. гривень).

Зокрема:

за 2018 рік – 225 952,3 тис. грн (загальний фонд – 172 917,2 тис. грн і спеціальний фонд – 53 035,1 тис. грн);

за 2019 рік – 313 273,1 тис. грн (загальний фонд – 206 994,9 тис. грн і спеціальний фонд – 106 278,2 тис. грн);

за січень-червень 2020 року – 116 753,0 тис. грн (загальний фонд – 103 765,3 тис. грн і спеціальний фонд – 12 987,7 тис. грн).

Загалом за 2018-2019 роки та січень-червень 2020 року планові призначення за загальним і спеціальним фондами виконано на 90,5 % (план – 724 812,46 тис. грн).

За 2018 рік видаткова частина виконана на 95,6 % (план – 236 357,5 тис. грн), за 2019 рік на 95,0 % (план – 329 598,6 тис. грн) і планових призначень на січень-червень 2020 року – 73,5 % (план – 158 856,4 тис. грн).

Виконання річного плану на 2020 рік станом на 01.07.2020 року становить 38,3 % (план – 304 623,3 тис. грн).

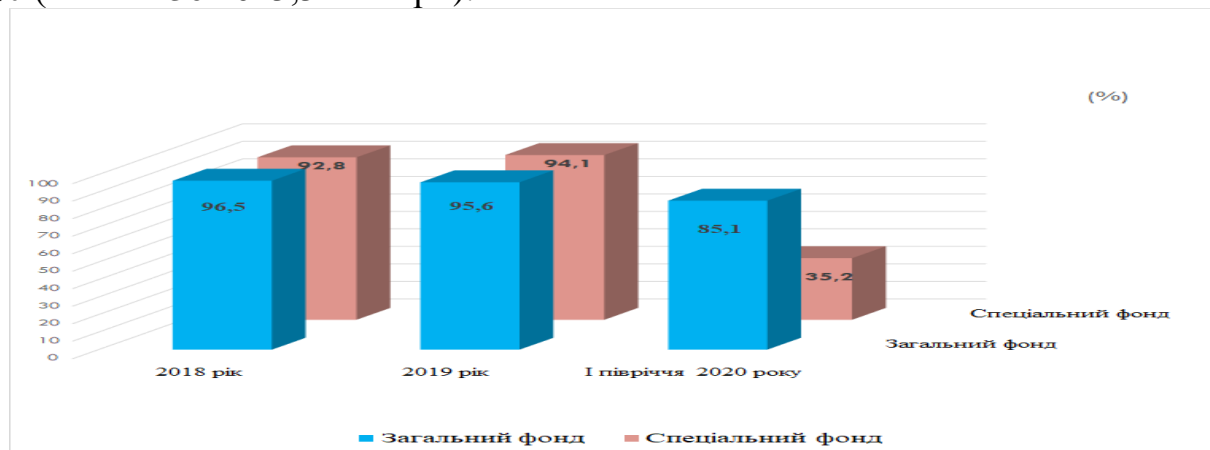


Рис. 7 Виконання бюджету Куяльницької сільської ради за видатками загального і спеціального фонду за 2018-2019 роки та січень-червень 2020 року

Видаткова частина загального фонду за 2018-2019 роки та I півріччя 2020 року виконана в цілому на 93,4 % (затверджено планом 474 192,3 тис. грн, фактично виконано на 517 756,1 тис. гривень). За 2018 рік планові показники виконано на 96,5 %, за 2019 рік – 95,6 % та за I півріччя 2020 року – на 85,1 відсотка.

Рівень виконання спеціального фонду бюджету в цілому становить 83,2 %. За 2018 рік планові призначення за спеціальним фондом виконані на 92,8 тис. грн (план – 57 164,5 тис. грн, факт – 53 035,1 тис. грн), за 2019 рік на 94,1 % (план – 112 982,7 тис. грн, факт – 106 278,2 тис. грн), за I півріччя 2020 року річні призначення на 35,2 % (план 36 909,2 тис. грн, факт – 12 987,7 тис. грн).

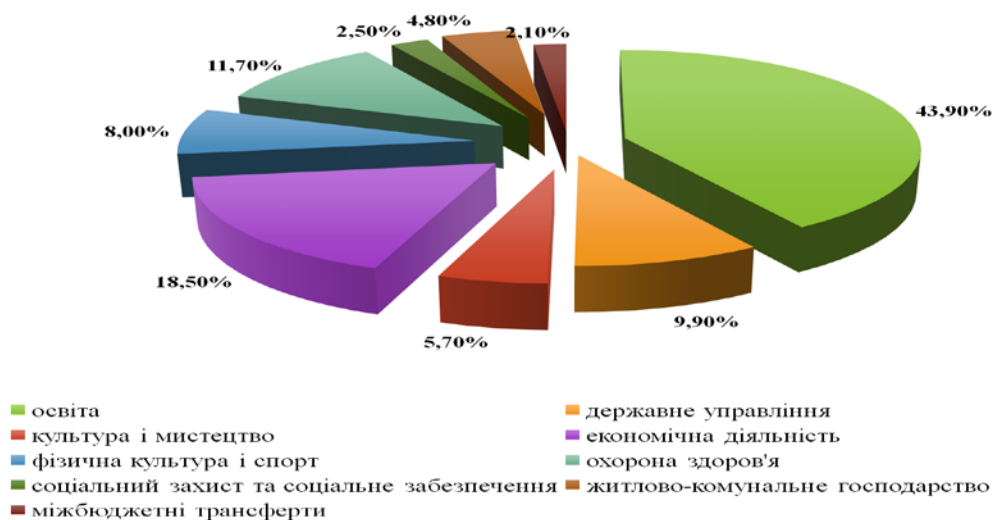


Рис. 8 Структура видаткової частини бюджету Куяльницької сільської ради за 2018-2019 роки та січень-червень 2020 року за програмною класифікацією видатків

У структурі видатків бюджету Куяльницької сільської об'єднаної територіальної громади (загальний і спеціальний фонди) за програмною класифікацією видатків у 2018-2019 роках та січні-червні 2020 року найбільша питома вага видатків припадає на освіту – 43,9 % (288 057,9 тис. грн), економічну діяльність – 18,5 % (121 521,8 тис. грн), охорону здоров'я – 11,7 % (76 483,9 тис. грн), державне управління – 9,9 % (65 043,4 тис. грн), культуру і мистецтво – 5,7 % (37 597,6 тис. грн), житлово-комунальне господарство – 4,8 % (31 274,5 тис. грн), соціальний захист та соціальне забезпечення – 2,5 % (16 493,8 тис. грн), міжбюджетні трансферти – 2,1 % (13 579,0 тис. грн), фізичну культуру і спорт 0,8 % (5 128,3 тис. грн), іншу діяльність – 0,1 % (798,1 тис. гривень).

Значна частина видатків (видатки за економічною класифікацією) припадає на оплату праці з нарахуваннями (КЕКВ 2100) – 48,6 %, капітальні видатки (КЕКВ 3000) – 24,4 %, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку (підприємства охорони здоров'я) – 9,4 %, оплату комунальних послуг (КЕКВ 2270) – 3,6 %, оплату послуг (крім комунальних) – 3,6 %, придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю (КЕКВ 2210) – 2,9 %, субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям) – 3,3 %, поточні трансферти органам державного управління інших рівнів (у тому числі підприємствам охорони здоров'я) – 1,8 % та інші. Указане свідчить, що в основному кошти бюджету Куяльницької сільської об'єднаної територіальної громади витрачаються на

поточні видатки, проте значна частка капітальних видатків свідчить про позитивні тенденції щодо використання коштів бюджету громади як інструменту фінансування інвестиційного розвитку та, на думку аудиторів, є виправданим за умови ефективного їх використання і має важливе значення для формування інфраструктури об'єднаної територіальної громади.

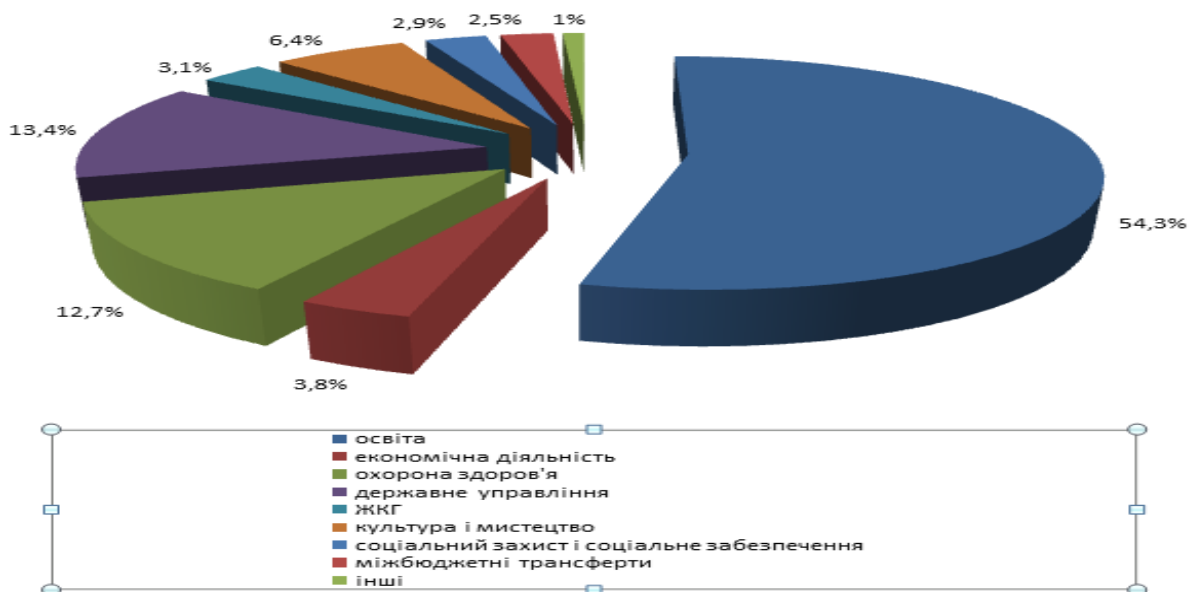


Рис. 9 Структура видаткової частини загального фонду бюджету Куяльницької сільської ради за 2018-2019 роки та січень-червень 2020 року за програмною класифікацією видатків

У видатковій частині загального фонду за функціональною класифікацією за 2018-2019 роки та січень-червень 2020 року найбільшу питому вагу становлять видатки на освіту – 54,3 % (262 488,9 тис. грн), державне управління – 13,4 % (64 660,1 тис. грн), охорону здоров'я – 12,7 % (61 299,4 тис. грн), культуру і мистецтво – 6,4 % (30 982,9 тис. гривень).

РОЗДІЛ III. Результати державного фінансового аудиту

Гіпотеза 1

Невикористання наявних можливостей ефективного управління землями громади призводить до недоотримання доходів бюджетом громади та зменшення спроможності забезпечити ресурсами надання основних соціальних гарантій громадянам.

Гіпотеза підтверджена.

Одним із найбільших джерел наповнення бюджету Куяльницької сільської ради (Куяльницької сільської об'єднаної територіальної громади (далі – Громада) є надходження плати за землю. Питома вага плати за землю в структурі доходів сільського бюджету становить 53,6 %.

За увесь період, що підлягав аудиту, в дохід сільського бюджету надійшло 194 114,6 тис. грн плати за землю, а саме:

земельного податку з юридичних та фізичних осіб надійшло в сумі 127 046,5 тис грн, що становить 65,5 % від загальної суми плати за землю; орендної плати за землю – 67 068,1 тис. грн, що становить 34,6 % від загальної суми плати за землю.

За даними Головного управління Держгеокадастру в Одеській області (лист від 02.09.2020 № 8-15-0.3-9017/2-20) [80] станом на 01.07.2020 року загальна площа земель Громади становить 102 615,0 га, у тому числі:

землі сільськогосподарського призначення – 83 200,79 га (81,1 % всіх земель), з яких рілля складає 59 709,06 га або 58 % від земель сільськогосподарського призначення та пасовища, сіножаті, багаторічні насадження – 23 491,73 га, або 42 % від земель сільськогосподарського призначення;

землі несільськогосподарського призначення – 19 414,12 га, або 18,9 % від загальної площі земель.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 31 січня 2018 р. № 60-р «Питання передачі земельних ділянок сільськогосподарського призначення державної власності у комунальну власність об'єднаних територіальних громад» Держгеокадастру та його територіальним органам було доручено передати сформовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення державної власності у комунальну власність ОТГ із використанням механізму, що передбачений статтею 117 Земельного кодексу України [4].

Фактично, відповідно до наказів Головного управління Держгеокадастру в Одеській області [81] та актів приймання-передачі земельних ділянок із державної у комунальну власність (далі – Актів) Куяльницькій сільській раді станом на 01.07.2020 за межами населених пунктів передано у комунальну власність 19 518,5159 га земель сільськогосподарського призначення, що становить 23,5 % від загальної площі земель сільськогосподарського призначення, а саме:

наказу від 21.12.2018 за № 15-7954/13-18-СГ за актом від 22.12.2018 передано 17 826,5853 га;

наказу від 21.06.2018 за № 15-4129/13-18-СГ за актом від 21.06.2018 передано 1,064 га;

наказу від 10.04.2019 за № 15-1884/13-19-СГ за актом від 10.04.2019 передано 517,6588 га;

наказу від 24.04.2019 за № 15-2149/13-19-СГ за актом від 24.04.2019 передано 647,9452 га;

наказу від 30.09.2019 за № 15-5620/13-19- СГ за актом від 30.09.2019 передано 525,2626 гектар.

На території Куяльницької сільської ради станом на 01.07.2020 по 111 укладеним та зареєстрованим договорам оренди земельних ділянок використовується 1 976,03 га земель сільськогосподарського призначення .

Аналіз управлінських рішень щодо розпорядження земельним фондом підтвердив наявність низки проблем, що негативно позначаються на ефективності використання земель та призводить до недоотримання бюджетом Громади фінансових ресурсів від орендної плати за землю.

Зокрема, відділом з питань агропромислового комплексу та земельних відносин Куяльницької сільської ради не забезпечується на належному рівні здійснення моніторингу використання земельних ресурсів. Оперативний облік орендарів земельних ділянок в межах та за межами населених пунктів, який би відображав нараховану (проіндексовану) орендну плату, її сплату та заборгованість в розрізі користувачів та укладених договорів взагалі не здійснювався.

1.1. Не внесення змін до довгострокових договорів оренди земель не сприяє наповненню дохідної частини бюджету

Протягом 2018 – 2019 років та I півріччя 2020 року на території Куяльницької сільської ради діяло 16 довгострокових договорів оренди земель, які укладено у 2006-2012 роках Подільською (Котовською) районною державною адміністрацією. В зазначених договорах оренди земельних ділянок розмір орендної плати було встановлено у фіксованій сумі – від 100 до 200 гривень за гектар, або від 0,42 до 1,18 відсотка від нормативної грошової оцінки переданих в оренду земельних ділянок. В подальшому, до укладених договорів зміни щодо збільшення орендної ставки, в основному, не вносилися.

Наприклад, договором оренди землі від 12.06.2012 (без номера), укладеним Котовською районною державною адміністрацією з фізичною особою Новіцьким В.Л. для ведення фермерського господарства йому на території колишньої Липецької сільської ради (за межами населеного пункту) в оренду була передана земельна ділянка загальною площею 35,0 гектарів.

Договір оренди укладено на 49 років (п. 8 Договору); орендна плата встановлена у розмірі 150,00 грн за 1 га ріллі на рік (п. 9 Договору) або 5 250,0 грн за всю земельну ділянку.

При цьому пунктом 13 Договору передбачено, що розмір орендної плати, у разі зміни розмірів земельного податку, підвищення цін і тарифів, зміни коефіцієнтів індексації, визначених законодавством, переглядається щорічно.

Проте, після передачі сільській раді зазначеної земельної ділянки (28.12.2018) та відповідно зміни власника, Куяльницькою сільською радою з фізичною особою Новіцьким В.Л. додаткові угоди про зміну розміру орендної плати за вказану вище земельну ділянку не уклалися, перерахунок нормативної грошової оцінки земельної ділянки не проводився. Як наслідок, за період з 01.01.2019 по 01.07.2020 року бюджетом сільської ради недоотримано за зазначеним договором 33,2 тис. грн орендної плати (при мінімальному розміру орендної ставки 3 %) або 132,9 тис. грн (при застосуванні орендної ставки в розмірі 12 % від нормативної грошової оцінки).

Щодо договору оренди земельних ділянок від 21.09.2006, укладеного Котовською райдержадміністрацією з СВК «Дружба народів» терміном на 14 років на загальну площу 88,7 га, розташованих на території Нестоїтської сільської ради з цільовим призначенням – для ведення товарного сільськогосподарського виробництва встановлено таке. Відповідно до рішення Куяльницької сільської ради від 25.04.2019 № 1797-VII «Про надання згоди на зміну сторони орендодавця у зобов'язаннях за договором оренди на земельну ділянку від 21.09.2006, що зареєстрований в Державному реєстрі земель

11.10.2006 за № 00616 та укладання додаткової угоди про внесення змін до договору оренди» сільською радою була укладена додаткова угода № 1 від 07.05.2019 та згідно з п. 9 якої ставка орендної плати встановлена у розмірі 8 % від нормативної грошової оцінки земельних ділянок. Проте за період з січня 2019 року по квітень 2019 року втрачена можливість отримання бюджетом доходів у сумі 24,7 тис. гривень.

Проведеними розрахунками встановлено, що внаслідок заниження ставок орендної плати та не переукладання договорів оренди земельних ділянок за 16 довгостроковими договорами (площа земельних ділянок 540,70 га) за період з 01.01.2019 та I півріччя 2020 року при розмірі мінімальної орендної ставки 3% від нормативної грошової оцінки бюджетом Куяльницької ОТГ недоотримано доходів на загальну суму **548,8 тис. гривень**. При застосуванні орендної ставки у розмірі 12 % від нормативної грошової оцінки резерв доходів Куяльницької сільської ради за період з 01.01.2019 та I півріччя 2020 року розрахунково становить **2 064,6 тис. гривень**. Розрахунок у додатку 1.

Довідково: відповідно до п. 288.5 ст. 288 Податкового кодексу України розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу не може бути меншою за розмір земельного податку, а саме для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких проведено: у розмірі не більше 3 відсотків їх нормативної грошової оцінки; не може перевищувати 12 відсотків нормативної грошової оцінки, але може перевищувати граничний розмір орендної плати, у разі визначення орендаря на конкурентних засадах.

Крім того встановлено, що до переданих у грудні 2018 року до комунальної власності Куяльницької сільської ради 12 договорами оренди на 318,92 га (укладені Котовською районною державною адміністрацією у 2011 – 2013 роках з ПК «Агродім», СФГ «Перля МТД», фізичними особами Скуртул М.М. та Скуртул С.М., СТОВ «Старокульнянське», ФК «Сільгосппродукт»), додаткові угоди щодо зміни розміру орендної плати у зв'язку із зміною нормативної грошової оцінки земель – не уклалися. Проведеними розрахунками встановлено, що внаслідок не перегляду розміру орендної плати в залежності від нормативної грошової оцінки земельних ділянок за зазначеними договорами за 2019 рік та I півріччя 2020 року втрачена можливість отримати до бюджету сільської ради додаткових надходжень у загальній сумі **293,0 тис. гривень**.

ВИСНОВКИ

Аудит засвідчив, що бюджет Куяльницької сільської ради має достатній ресурсний потенціал та спроможність самостійно забезпечити надання на належному рівні соціальних послуг жителям територіальної громади.

За 2018-2019 роки та січень-червень 2020 року до доходів загального та спеціального фондів Куяльницької сільського бюджету (із врахуванням трансфертів) надійшло коштів у сумі 683 716,8 тис. грн (загальний фонд – 640 237,7 тис. грн, спеціальний фонд – 43 479,1 тис. гривень).

За 2018-2019 роки і 6 місяців 2020 року з сільського бюджету проведено видатків на загальну суму 655 978,4 тис. грн, у тому числі: за загальним фондом – 483 677,4 тис. грн, за спеціальним фондом – 172 301,0 тис. гривень.

Протягом досліджуваного періоду видатки загального фонду бюджету мали тенденцію до зростання, із 172 917,2 тис. грн у 2018 році до 206 994,9 тис. грн у 2019 році.

Зокрема, відсутність в громаді належного обліку земель у розрізі власників/користувачів, цільового призначення, видів діяльності, відсутність контролю за виконанням договорів оренди землі, невикористання наявних земель, що знаходяться в комунальній власності, непроведення перегляду умов договорів оренди землі, наявність заборгованості зі сплати земельного податку та орендної плати призвело до втрати Куяльницьким сільським бюджетом можливих доходів у сумі 20 358,2 тис. гривень.

Відсутність чіткого розмежування підпорядкування водних об'єктів на території громади, відсутність повноважень Куяльницької сільської ради щодо управління об'єктами водного фонду за межами населених пунктів та можливості укладання договорів оренди цих об'єктів призвело до розрахункових втрат доходів бюджетом у сумі 680,55 тис. гривень.

Спрямування коштів бюджету на реалізацію заходів програм, які фактично використані на забезпечення діяльності державних органів негативно впливає на забезпечення достатньої концентрації бюджетного ресурсу для досягнення соціально – економічних цілей та відсутність належного контролю призвело до неефективного використання фінансових ресурсів на суму 1 086,4 тис. гривень.

У зв'язку з непроведенням вичерпних заходів із оптимізації закладів освіти, культури та охорони здоров'я неефективно використано бюджетних коштів на суму 37 363,98 тис. гривень.

Внаслідок надання об'єктами соціальної сфери Куяльницької ОТГ соціальних послуг жителям інших громад та неукладання договорів про надання трансфертів призвело до розрахункових втрат фінансових ресурсів на суму 18 846,88 тис. гривень.

Навчальне видання

Волкова Ольга Георгіївна
Луценко Ірина Сергіївна
Хомутенко Віра Петрівна
Хомутенко Алла Віталіївна

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

Навчальний посібник

*За загальною редакцією
професора Хомутенко А. В.*

Головний редактор
Коректор
Дизайн обкладинки

Яніна Яроченко
Ольга Іващенко
Ліе Гудзик

Державний аудит публічних фінансів: навчальний посібник / [авт. кол. : Волкова О. Г., Луценко І. С., Хомутенко А. В., Хомутенко В. П.] / за ред. проф. Хомутенко А. В. – Київ : ЯРОЧЕНКО Я. В., 2022 – 429 с. : рис., таблиці / Online-видання.



Видавець: ФО–П Яроченко Яніна Володимирівна
Україна, 04213, м. Київ, а/с 4. Тел. +38(093) 923-1410
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК 6692 від 21.03.2019
lie.gudzyk@gmail.com / Lie Gudzyk Studio® / www.liegudzyk.com
<https://liegudzyk.com/online-publishing>

