

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Дікань Л.В.

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ

Конспект лекцій

Харків, ХНЕУ, 2008

Рецензент – к.е.н., доцент, завідувач кафедри «Обліку бюджетних і фінансово-кредитних установ» Харківського національного економічного університету *Тютюнник П.С.*

Затверджено на засіданні кафедри контролю і аудиту
Протокол № 5 від 12.01.2008р.

Дікань Л.В.

Державний аудит. Конспект лекцій для студентів спеціальності 8.050106 усіх форм навчання. / Л.В. Дікань. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2008. – 88 с. (Укр. мов.)

Розглянуто становлення та розвиток державного аудиту. Висвітлено світовий досвід організації державного аудиту. Визначено необхідність здійснення державного аудиту. Розкрито сутність та зміст державного аудиту, організації і методики державного аудиту. Надано характеристику нормативно-правовій базі, предмету, об'єкту, методів та принципів організації державного аудиту. Значну увагу приділено суб'єктам державного аудиту в Україні. Розглянуто особливості організації державного аудиту, який здійснює Державна контрольно-ревізійна служба України та Рахункова палата України. Розкрито аспекти здійснення державного аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також державного аудиту виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, державного і комунального майна. Розглянуто особливості державного аудиту, який здійснює Рахункова палата України.

Рекомендовано для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів.

© Харківський національний
економічний університет, 2008
© Дікань Л. В. 2008

Зміст

	стор.
Вступ	4
Модуль I Теоретичні та організаційні засади державного аудиту	
Лекція 1. Становлення та розвиток державного аудиту	5
Лекція 2. Сутність та організаційно-правові засади державного аудиту	15
Лекція 3. Класифікація державного аудиту	23
Лекція 4. Суб'єкти державного аудиту	27
Лекція 5. Організація державного аудиту, який здійснює ДКРС України	33
Лекція 6. Організація державного аудиту, який здійснює Рахункова палата України	42
Модуль II Методика державного аудиту, який здійснюють ДКРС та Рахункова палата України	
Лекція 7. Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ	48
Лекція 8. Методика державного аудиту виконання бюджетних програм	57
Лекція 9. Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	67
Лекція 10. Методика державного аудиту виконання місцевих бюджетів	69
Лекція 11. Методика державного аудиту, який здійснює Рахункова палата України	75
Лекція 12. Методика аудиту державного і комунального майна	83
Використана література	89

Вступ

Трансформаційні процеси, що здійснюються в Україні, зумовлюють необхідність реформування системи державного фінансового контролю, бо вона в умовах ринкових перетворень здобуває особливий характер. Таке реформування здійснюється шляхом запровадження в діяльність контролюючих органів нової форми державного фінансового контролю, а саме державного аудиту законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна.

Проведення державного аудиту на різних рівнях управління потребує зміни підходів і принципів щодо організації, методології та методики здійснення державного фінансового контролю й аудиту в різних сферах економіки.

Тому набуває все більшої необхідності цільова підготовка фахівців спроможних здійснювати аудит використання бюджетних коштів в розрізі всіх його форм (фінансово-господарський аудит бюджетних установ, аудит ефективності виконання бюджетних програм, аудит виконання місцевих бюджетів, аудит ефективності діяльності тощо).

Мета навчальної дисципліни – надання студентам знань з теорії та практики державного аудиту.

Предметом навчальної дисципліни є система економічних відносин на макро- і мікрорівнях з приводу систематичного спостереження, перевірки і вдосконалення ходу функціонування процесу ефективного управління бюджетними коштами відповідно до конституційних норм і законодавчого регулювання.

Завданням дисципліни є засвоєння студентами теоретичних основ державного аудиту; оволодіння знаннями з конкретних форм організації державного аудиту; вивчення сучасних методів та процедур державного аудиту.

Запропонований конспект лекцій відповідає програмі вивчення навчальної дисципліни «Державний аудит» та може бути рекомендований студентам економічних спеціальностей для самостійного вивчення дисципліни та підготовки до підсумкового контролю знань.

Модуль I

Теоретичні та організаційні засади державного аудиту

Лекція 1. Становлення та розвиток державного аудиту

1.1. Виникнення та розвиток державного аудиту

1.2. Еволюція державного аудиту на теренах України

1.3. Організація державного аудиту в окремих країнах

1.4. Міжнародні організації контрольних органів (INTOSAI, EUROSAI)

1.1. Виникнення та розвиток державного аудиту

За історіографічними джерелами можна стверджувати, що державний аудит має багатовіковий період розвитку.

Історичний екскурс в епоху становлення державного контролю свідчить, що перші згадки про рахункові відомства з'явилися в Китаї майже 3 тисячі років тому, а в Кореї — понад 1,3 тисячі років. Першою країною, що створила державну аудиторську систему, був Китай. Вже в 700р. до н.е. там існувала посада Генерального аудитора. Такий аудитор повинен був гарантувати чесність урядовців, які мали право користуватися державним майном. Обов'язки, права і форми державних аудиторських органів змінювалися від однієї династії до іншої. У результаті в 1983р. була створена Державна аудиторська адміністрація, яка діє і сьогодні.

У Європі найстарішими органами контролю були: Національне управління аудиту Великобританії — 1120 рік, Палата рахунків Франції — 1318 рік, Регулярна аудиторська організація Бельгії — 1386 рік. У Англії державні аудитори були зобов'язані питати, слухати і перевіряти всі державні кошти, а також позначати всі зауваження.

Автономні інститути аудиту Пруссії виникли в 1714 році (Генеральна палата рахунків), у Чехії — в 1761 році (Імперська облікова палата), в Австро-Угорщині — в 1768 році (Імперсько-Королівський Верховний суд аудиту), у Польщі — у 1808 році (Головна рахункова палата Варшавського Князівства), в Іспанії — у 1828 році (Суд рахунків), у Туреччині — у 1862

році (Вища бухгалтерська Рада Османської імперії), в Румунії — у 1864 році (Вищий суд аудиту).

На початку другої половини ХХ століття у процесі безперервного реформування державного управління на міжнародній арені відбулися суттєві перетворення і у сфері державного аудиту, зокрема у питаннях піднесення його авторитету в процесах управління та ефективності виконання контрольних функцій держави. Саме для впровадження ідей та досвіду вищих аудиторських організацій світу у 1953 році було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions). Конгрес INTOSAI проводиться раз на три роки. Результати роботи INTOSAI оприлюднюються у щоквартальних публікаціях Міжнародного журналу з державного аудиту (the International Journal of Government Auditing) та на офіційному сайті в Інтернеті (www.intosai.org). Регіональні робочі групи INTOSAI здійснюють професійну підтримку аудиту державного сектору шляхом обміну досвідом та ідеями, а також створення професійних стандартів, методичних рекомендацій, методологій та інших практичних матеріалів у сфері фінансового й адміністративного аудитів.

Крім цього у жовтні 1977 року на ІХ Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) прийнято Лімську декларацію про керівні принципи фінансового контролю (the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts).

Таким чином, правова держава та демократія є основними передумовами незалежного контролю державних фінансів та уособлюють підвалини, на яких базується Лімська декларація. Ідеї, представлені у Декларації належать до вічних, визначальних принципів, що впродовж років з часу їх прийняття залишаються в силі. Рішення щодо їх перевидання через 20 років після першої появи свідчить про якість та далекосяжність мислення авторів Декларації.

1.2. Еволюція державного аудиту на теренах України

Історію державного аудиту в Україні доречно розглядати з моменту становлення державного фінансового контролю. Історія державного фінансового контролю нерозривно пов'язана з історією становлення дер-

жавності України. Так, слід зазначити, що в Україні система контролю сформувалася на фундаменті командно-адміністративного устрою, де через сильну централізацію управлінських структур увага зосереджувалася на політичних функціях контролю і його масовості, що негативно позначалося на компетентності та об'єктивності. В результаті цього об'єкти управління поступово стали відходити від реального контролю, а процес контролю ставав все більш формальним, що передусім, позначилося на темпах розвитку економіки. Тому в умовах ринкових відносин стали формуватися нові органи державного контролю. Так після здобуття Україною незалежності виникла необхідність у підвищенні ролі державного фінансового контролю і в 1993 році було прийнято Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», а Указом Президента України від 27 серпня 2000 року №1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» Головному контрольно-ревізійному управлінню України надано статус центрального органу виконавчої влади. Також 11 липня 1996 року Верховною Радою України прийнято Закон України «Про Рахункову палату», де зазначено, що Рахункова палата є постійно діючим органом державного фінансового контролю.

Таким чином, у колишньому СРСР функціонував тільки державний контроль у формі ревізії, тобто «виявити і покарати». Нові ринкові умови господарювання, що сформувалися в Україні та в інших країнах СНД після краху командно-адміністративної системи (роздержавлення власності, створення приватних підприємств) об'єктивно зумовили необхідність розвитку нових форм фінансового контролю. Так з'явився аудит, як незалежна форма фінансового контролю.

Наступний етап розвитку аудиту в Україні характеризується вивченням можливостей використання аудиту в державному секторі. Так, Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна», який був прийнятий 15 грудня 2005р., вперше визначено, що державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю [6].

1.3. Організація аудиту державних фінансів у розвинутих країнах

У ряді країн світу державному фінансовому контролю належить провідне місце серед систем фінансового контролю, що зумовлюється роллю держави в процесах ринкової трансформації. З переходом до ринкових відносин суть контролю з боку держави змінюється, однак він зберігається як функція управління, яка дає можливість збирати, нагромаджувати, аналізувати інформацію про виконання прийнятих рішень, відхилення від заданих параметрів роботи суб'єктів регулювання, сприяє утриманню господарських суб'єктів в певних рамках діяльності, притягненню до відповідальності осіб, які ігнорують уставлені правила поведінки при вирішенні господарських і управлінських завдань.

Класичним прикладом щодо організації державного фінансового контролю в президентській республіці є Сполучені Штати Америки. Незважаючи на те, що законослухняність у США піднесена до рівня культу, окрім казначейства, державний контроль в галузі фінансів тут здійснюють ще Головне контрольно-фінансове управління (ГКФУ) Конгресу, Адміністративно бюджетне управління (АБУ) при Президентові США, Управління з добору і розстановки кадрів, Президентська рада по боротьбі з фінансовими зловживаннями в державних установах („Рада честі і ефективності“), інспектори Федеральної резервної системи, служба внутрішніх доходів (податкова служба) та інші органи. До функцій ГКФУ, зокрема, входить проведення перевірок дотримання процедури укладання і виконання державних контрактів, встановлення оцінки і складання оглядів про виконання федеральних програм, проведення спеціальних обстежень та перевірок обґрунтованості цін на продукцію тощо. Контролю піддаються урядові агентства, установи і підприємства оборони, енергетики, сільського господарства, охорони здоров'я, житлового будівництва та ін. з питань державних фінансів, податків, бухгалтерського обліку. При цьому перевіряється законність, доцільність та ефективність здійснених витрат.

В Німеччині фінансово-господарська діяльність підприємств також піддається державному регулюванню, а відтак і зовнішньому контролю. Під зовнішнім контролем тут розуміють як ревізію (її проводять фінансові органи з метою забезпечення правильності стягнення податків), так і обов'язкову перевірку річних балансів, рахунків прибутків і збитків та інших форм (її здійснюють господарські контролери). Зокрема, Федеральне ві-

домство з фінансів займається податковою перевіркою підприємств і оподаткуванням іноземних капіталовкладень, а Федеральна контрольно-ревізійна служба здійснює поточний контроль за бюджетом.

Одна з організаційно найскладніших структур – Рахункова палата Франції. Керівництво палати затверджується Радою Міністрів. До керівного складу палати входять прем'єр-президент (призначається довічно), генеральний прокурор (виступає в державних інтересах та є посередником між палатою, урядом і судовими органами) й генеральний прем'єр-адвокат. Палата діє на колегіальних засадах. У професійному штаті відомства 7 палатних президентів (за галузевими напрямками) та 200 магістратів (юридичні радники, фінансові інспектори, аудитори) [24].

У Болгарії державний фінансовий контроль здійснюється міністерством фінансів через Головне управління фінансового контролю і територіальні управління. Штат визначається Радою Міністрів. Фінансові ревізори призначаються та звільняються наказами міністра фінансів. Головне управління проводить єдину ревізійну політику, створює методичну базу, здійснює нагляд за відомчим контролем. План роботи затверджується міністром фінансів. Предметом контролю є законність фінансово-господарських операцій, достовірність бухгалтерської звітності, дотримання бюджетної та валютної дисципліни, приватизаційні операції тощо [81].

У Швеції, яка є парламентарною монархією, головним відомством у справах державного контролю та обліку є Державне ревізійне управління (яке ще в деяких джерелах називають Національним бюро аудиту). Його метою, як визначено урядом і досягнення високоякісного управління фінансовою діяльністю. Діяльність Управління характеризується двома напрямками-проведенням щорічних ревізій фінансово-господарської діяльності національних установ і підприємств та ревізій ефективності державних закупівель. На відміну від багатьох інших європейських країн міністерства Швеції не наділені повноваженнями безпосереднього управління урядовими відомствами. Тому конституція Швеції дає можливість парламенту та уряду мати власні структури контролю державного сектору. Так, контрольні функції парламенту виконують:

Уряд наділений функціями контролю через Управління канцлера юстиції у питаннях дотримання законності і захисту прав у державі та через

Національне ревізійне управління.

При цьому інститут парламентських аудиторів складається з 12 уповноважених Членів парламенту, 12-ти їх заступників та Управління парламентських аудиторів штатною чисельністю 30 державних службовців. Парламентські аудитори покликані вивчати ефективність використання ресурсів міністерствами та іншими центральними органами державного управління, оцінювати адміністративну діяльність виконавчої влади в цілому. Центральним адміністративним органом Державного фінансового аудиту Швеції є Національне ревізійне управління (НРУ) – незалежний інститут, наділений спеціальними контрольними функціями. Головним завданням НРУ є пошук недоліків і «вузьких місць» в управлінні державними ресурсами через дослідження (аудит) адміністративних і фінансових операцій суб'єктів державного сектору. Узагальнена інформація про результати аудиту та розроблені на його основі рекомендації передаються парламенту, уряду та урядовим відомствам для розгляду і прийняття відповідних рішень.

НРУ очолює Генеральний аудитор, який призначається урядом на 6 років з правом продовження терміну роботи на посаді. Колегіальним органом НРУ є Консультативна рада у складі 10 членів. Штат відомства становить близько 300 державних службовців і головним чином складається з економістів та соціальних дослідників. Роботу НРУ організовано у двох основних напрямках: фінансового аудиту та аудиту адміністративної діяльності. Відповідні оперативні підрозділи взаємодіють з Департаментом поточної діяльності в частині юридичної підтримки, інформаційних технологій, внутрішнього фінансового забезпечення, кадрової політики тощо, а також із Секретаріатом міжнародних зв'язків у виконанні міжнародних проектів. При цьому аудит обов'язково виконує контрольну функцію щодо дотримання фінансової дисципліни. Також робота НРУ націлена на результат, який може бути внеском у підвищення ефективності функціонування окремих організацій та складних розгалужених систем. Незалежність аудиту полягає в тому, що НРУ самостійно обирає об'єкти і методи аудиту та без зовнішніх впливів оголошує свої висновки. При плануванні аудиту пріоритет надається тим сферам, у яких спостерігається підвищений ризик низької продуктивності та створення матеріальних помилок.

Важливою місією Департаменту аудиту адміністративної діяльності є пошук недоліків у системі управління державним сектором. Аудиту підлягають усі державні відомства та організації і фонди, які фінансуються та контролюються урядом. Окружні та муніципальні органи управління не є підконтрольними об'єктами, однак в окремих випадках НРУ уповноважене одержувати від цих структур необхідну інформацію для проведення аудиту виконання програм або реформ, запроваджених парламентом чи урядом [77]. Аудит адміністративної діяльності впроваджений у Швеції в 1967 році і з того часу сфокусований на трьох загальних показниках, які найбільш повно характеризують стан управління державними ресурсами. А саме:

- 1) ефективність – дієвість, рівень досягання мети;
- 2) продуктивність – плодотворність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту;
- 3) ощадність – економія, ступінь мінімізації видатків з огляду на якість продукту.

Зразком найоптимальнішого підходу до питання використання функцій вищого органу контролю є досвід Бахрейну. Професійними складниками організаційної структури органу Державного фінансового аудиту цієї країни є секції:

- 1) фінансового аудиту (аналіз загального фінансового стану підприємств та установ; перевірка дотримання положень нормативно-регулювальних документів);
- 2) аудиту адміністративної діяльності (визначення економічності й ефективності, оцінка якості й кількості наданих послуг; аналіз досягнення об'єктом контролю поставленої мети);
- 3) аудиту комп'ютерних та бухгалтерських систем.

До цих трьох напрямів можна додати лише аудит навколишнього середовища, який у деяких розвинених країнах виділяють із аудиту адміністративної діяльності в окремий вид державного контролю.

Кваліфікаційні вимоги до аудиторів в зарубіжних країнах встановлюються та регулюються Директивою Європейського Союзу № 8. Згідно даного нормативного документа в країнах, що входять до складу Європейського Союзу висуваються вимоги до кваліфікації аудиторів. При цьому кожна

країна самостійно встановлює правила підготовки та атестації аудиторів, контролю якості їх роботи.

1.4. Міжнародні організації контрольних органів (INTOSAI, EUROSAI)

INTOSAI. INTOSAI – це міжнародна організація вищих контрольних органів (далі – ВКО), що діє під егідою Організації Об'єднаних Націй або її спеціалізованих агенцій. ВКО відіграють головну роль в аудиті державних фінансів та в розвитку прозорих фінансових систем і підзвітності урядів. INTOSAI дає аудиторам усього світу можливість обміну інформацією, що становить спільний інтерес, інформацією щодо сучасних напрацювань у сфері аудиту та застосування професійних стандартів і кращих методологій. Шляхом проведення кожні три роки конгресів, зустрічей комітетів та інших заходів INTOSAI розглядає основні питання, що постають перед ВКО, та допомагає організаціям- членам розробляти новітні методи вирішення спільних проблем. Відповідно до цих завдань, девізом INTOSAI є "Спільний досвід на користь всім". У 1953 р. (рік заснування) INTOSAI налічувала 34 члени, тепер – більше 180 ВКО є її членами. У 1977 р. INTOSAI прийняла Лімську декларацію про принципи здійснення аудиту, що містить основні філософські та концептуальні підходи, визначає цінності демократичності та незалежності. В якості міжнародно визнаного лідера аудиту державного сектору INTOSAI видає міжнародні керівні принципи управління фінансами, розробляє методології, забезпечує навчання та обмін інформацією між ВКО-членами. Офіційними мовами INTOSAI є наступні: арабська, англійська, французька, німецька та іспанська. INTOSAI визнана міжнародною організацією, що представляє інтереси ВКО, але вона залежить від професійної та фінансової підтримки ВКО-членів. INTOSAI визнає, що її перевага полягає в культурних, мовних та політичних відмінностях членів ВКО та прагне до балансу представництва різних регіонів і типів аудиторських систем. Рада керуючих INTOSAI, комітети та спеціальні групи створені для забезпечення рівноваги між регіонами і відображають різні типи ВКО та підходів. INTOSAI є демократичним утворенням, що діє на основі консультацій та консенсусу. INTOSAI наголошує на повазі до національної незалежності та рівності її членів незалежно від розмірів країн

та їх економічної потужності. У період між конгресами комітети й сім робочих груп INTOSAI відіграють центральну роль щодо розгляду ключових питань, посилення зв'язків між членами та обміну досвідом і знаннями. INTOSAI співпрацює з іншими організаціями в тій мірі, яка не суперечить принципам її незалежності, з метою вирішення питань, що становлять спільний інтерес. Усі рішення приймаються ВКО, які входять до складу INTOSAI. Кожний ВКО має один голос і жоден із них не має права вето. Відповідно до принципів сучасного управління, Рада керуючих є підзвітною членам організації; секретаріат організації надає підтримку як членам організації так і раді керуючих.

EUROSAI. Членами EUROSAI є національні вищі органи фінансового контролю (далі – ВОФК) сорока шести країн європейського континенту. Відповідно до статті 1 Статуту EUROSAI, основна мета організації – сприяти розвитку співпраці між національними ВОФК, які входять до неї, а також обміну інформацією і документацією, дослідженням в області контролю державних фінансів, створенню університетських кафедр по цій дисципліні та уніфікації термінології в області фінансового контролю.

EUROSAI є однією з регіональних організацій INTOSAI – Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю, яка об'єднує у своїх рядах вищі контрольні органи 183 країн і має ранг установи, що співпрацює з Організацією Об'єднаних Націй. Разом з EUROSAI членами INTOSAI є такі регіональні організації вищих органів фінансового контролю: ASOSAI, ARABOSAI, AFROSAI, CAROSAI, OLACEFS і SPASAI. Робочими органами EUROSAI є конгрес, керівний комітет і секретаріат. Офіційні мови організації – англійська, іспанська, німецька, російська і французька.

Конгрес, як найвищий орган EUROSAI, який складається з керівників усіх національних ВОФК - членів EUROSAI, скликається один раз на три роки. Перший, Засновницький Конгрес EUROSAI, відбувся в Мадриді (Іспанія) в 1990 році. Подальші Конгреси проходили в Стокгольмі (Швеція) в 1993 році, в Празі (Чеська Республіка) в 1996 році, в Парижі (Франція) в 1999 році і останній – в Москві (Російська Федерація) у травні 2002 року.

Починаючи з V Конгресу в Москві і до наступного в Бонні (Німеччина) у 2005 році, обов'язки Президента EUROSAI були покладені на голову Рахункової палати Російської Федерації. Керівний комітет складається з

тринадцяти чоловік – восьми повноправних членів (голів вищих органів фінансового контролю Німеччини, Данії, Іспанії, Італії, Литви, Російської Федерації, Словенії і Франції) і п'яти спостерігачів (голів ВОФК Австрії, Великобританії, Угорщини, Норвегії і Румунії).

При визначенні складу керівного комітету з метою забезпечення адекватного представництва всіх членів EUROSAI, враховуються як географічний чинник, так і необхідність представництва в керівних органах EUROSAI різних систем фінансового контролю, які склалися історично.

Керівний комітет збирається не рідше одного разу на рік. Його основне завдання полягає в забезпеченні діяльності EUROSAI відповідно до рішень, які приймаються Конгресом EUROSAI. Останні засідання Керівного комітету, XXV і XXVI, відбулися, відповідно 27 і 31 травня 2002 року в Москві, безпосередньо перед V Конгресом і зразу ж після нього.

Функції постійного Секретаріату EUROSAI виконує Рахункова палата Іспанії, на базі якої діє штаб-квартира організації. Секретаріат готує і організовує засідання Керівного комітету, розробляє і виконує бюджет організації, а також забезпечує виконання рішень, які приймаються Конгресом і Керівним комітетом. Секретаріат видає щорічний журнал "EUROSAI", а також щоквартальний бюлетень "EUROSAI Newsletter", формує і оновлює базу даних статутів і публікацій всіх ВОФК – членів організації. На Конгресі EUROSAI у Парижі в червні 1999 року була створена робоча група з аудиту у сфері охорони навколишнього середовища. Діяльність цієї групи координує Вища контрольна палата Польщі.

На своєму засіданні в Мадриді 16 лютого 2000 року керівний комітет EUROSAI ухвалив рішення щодо заснування Комітету з підготовки кадрів, до складу якого увійшли ВОФК Великобританії, Німеччини, Данії, Іспанії, Польщі, Португалії, Франції і Чеської Республіки. До складу Комітету також увійшла як спостерігач ВОФК Норвегії, яка з 1 січня 2001 року виконує функції секретаріату ініціативи в ім'я розвитку INTOSAI (IDI). Іншими спостерігачами у складі Комітету є ВОФК Угорщини, де у вересні 2002 року відбувся другий навчальний захід, Рахункова палата Російської Федерації як організатор V Конгресу EUROSAI, і вищий орган фінансового контролю Литви. Комітет ділиться на підгрупи і займається всіма питаннями підготовки і навчання кадрів в рамках EUROSAI під егідою керівного комітету.

У ході V Конгресу EUROSАI, що відбувся в Москві у травні 2002 року, була створена робоча група за інформаційними технологіями під головуванням ВОФК Нідерландів. Нині до складу групи входять 24 організації: ВОФК Андорри, Болгарії, Великобританії, Угорщини, Німеччини, Голландії, Данії, Ірландії, Іспанії, Кіпру, Литви, Норвегії, Польщі, Португалії, Російської Федерації, Румунії, Словаччини, Словенії, Фінляндії, Франції, Чеської Республіки, Швейцарії, Швеції і Естонії. Що стосується аудиторів EUROSАI, то функції внутрішнього аудиту, згідно з Розділом VII Статуту EUROSАI, прийняли на себе ВОФК Бельгії та Ісландії. EUROSАI підтримує особливо тісні відносини з OLACEFS, регіональною групою INTOSАI, яка об'єднує вищі органи фінансового контролю Латинської Америки і Карибського басейну. У рамках співпраці з цією організацією відбулися наступні заходи: Перша Євро-Американська конференція вищих органів фінансового контролю EUROSАI-OLACEFS в Мадриді 17 – 18 лютого 2000 року; Друга Євро-Американська конференція вищих органів фінансового контролю EUROSАI-OLACEFS в Картахена-де-Індіас 10 – 11 липня 2002 року. Останніми роками також були проведені зустрічі з EURORAІ – Європейською організацією регіональних органів фінансового контролю.

Перша конференція EUROSАI-EURORAІ на острові Мадейра (Португалія) відбулася з 31 травня по 1 червня 2001 року.

Лекція 2. Сутність та організаційно-правові засади державного аудиту

2.1. Необхідність, місце та значення державного аудиту в сучасних умовах.

2.2. Визначення поняття «державний аудит». Дискусійні питання.

2.3. Законодавче і нормативно-правове забезпечення державного аудиту в Україні.

2.4. Повноваження приватних аудиторів (аудиторських фірм) по проведенню аудиту в державному секторі.

2.1. Необхідність, місце та значення державного аудиту в сучасних умовах

Обов'язковою умовою успішного функціонування фінансової системи будь-якої держави, головною функцією її управління є державний

фінансовий контроль. Саме від його організації та форм прояву залежить рівень економічного і соціального розвитку держави, поліпшення якості роботи в усіх галузях суспільного життя.

Необхідність розвитку та вдосконалення державного фінансового контролю об'єктивно обумовлена вимогами часу. Так, стратегічним напрямом розвитку державного фінансового контролю є запровадження принципово нових для України видів і форм фінансового контролю за формуванням, рухом та використанням державних коштів і майна.

Донедавна ряд провідних вчених-економістів основною формою фінансового контролю визначали ревізію [16, 61, 25].

Але такі визначення на сьогодні не є актуальними, адже "ревізія" не передбачає можливості надання відповіді на запитання, чи об'єкти контролю "роблять те, що потрібно" і чи роблять це "у правильний і найдешевший спосіб" [45].

Водночас у світову практику вже давно увійшла така форма контролю, як державний аудит, що поєднує фінансовий аудит (перевірка виконання встановлених норм) та аудит ефективності.

Поява державного аудиту у вітчизняній практиці контролюючих органів зумовлена наступними обставинами:

необхідністю підвищення результативності, дієвості й ефективності державного фінансового контролю;

необхідністю істотного поліпшення діяльності виконавчих органів влади й інших організацій, що використовують державні ресурси;

необхідністю запровадження у бюджетній сфері нової, менш фіскальної, але більш оперативної та партнерської форми контролю.

Державний аудит суттєво відрізняється як від незалежного фінансового аудиту, так і від ревізії.

2.2. Визначення поняття "державний аудит"

В Україні сучасній теоретичній базі притаманна певна плутанина відносно визначення поняття "державний аудит". Одні джерела під державним аудитом розуміють "державний фінансовий аудит", а інші – аудит державних фінансів.

Щоб визначити сутність поняття "державний аудит", доцільно про-

аналізувати всі три словосполучення окремо за їх складниками.

Якщо розглядати державний фінансовий аудит, то перший термін "державний" розкриває особливості суб'єктів, які представлені відповідними державними органами. Другий термін – фінансовий – становить собою предмет та зміст відповідної діяльності. Нарешті, третій термін – аудит – пояснює форму контролю, враховуючи стадії, форми, методи її здійснення.

Аналіз словосполучення "аудит державних фінансів" показав, що це поняття містить в собі менше змісту, ніж "державний фінансовий аудит". Адже поряд з чітко визначеною предметною областю дослідження не враховує особливості суб'єктів, що здійснюють такий аудит.

Стосовно словосполучення "державний аудит", то на відміну від проаналізованих понять таке поняття не враховує предметної та змістовної сутності відповідної діяльності.

Таким чином, авторами запропоновано під державним аудитом розуміти саме "державний фінансовий аудит", що визначено в діючому законодавстві [3].

Слід зазначити, що в Україні склалася специфічна, не притаманна іншим країнам ситуація щодо застосування терміну "аудит". Так, згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність", прийнятим у 1993 році, аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідальності діючому законодавству та встановленим нормативам, який здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення [5]. Тобто в чинному законодавстві України до недавнього часу поняття "аудит" означало один із видів підприємницької діяльності, що не мав відношення до "державного аудиту" чи "аудиту державних фінансів", а відтак ці терміни потребували відповідного законодавчого уточнення [10].

Так, 15 грудня 2005 року Верховною Радою України прийнято Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна", яким внесено

зміни до Господарського кодексу та законів "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" та "Про аудиторську діяльність".

У законі окреслено два різновиди державного фінансового контролю: інспектування та державний фінансовий аудит. Важливо відмітити, що державний аудит вперше у вітчизняному законодавстві визначено як перевірку та аналіз фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [3].

Зокрема, законом встановлено, що об'єктом державного фінансового аудиту є як діяльність підконтрольних підприємств, установ і організацій, так і виконання державних (бюджетних) програм.

Отже, Закон чітко розмежовує нефіскальний контроль (державний фінансовий аудит) і фіскальне інспектування (у формі ревізії), що здійснюється з метою виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у цих порушеннях посадових і матеріально відповідальних осіб. Запровадження державного аудиту – безумовно позитивний процес, спрямований на зміцнення законності використання бюджетних коштів державного і комунального майна.

Для більш детального та глибокого пізнання теорії державного аудиту, а також визначення змісту цього поняття необхідно розглянути класифікацію державного аудиту, що детально представлено у наступній темі.

2.3. Нормативно-правове забезпечення здійснення державного аудиту в Україні

Сьогодні в Україні не існує базового закону, який би встановлював основні поняття у сфері державного фінансового контролю, а, отже, і у сфері державного аудиту. Відсутній закон, який би чітко розподіляв завдання, функції і повноваження між відповідними органами, регламентував відносини між суб'єктами і об'єктами контролю, визначав відповідальність і незалежність відповідних посадовців. На жаль, в Бюджетному кодексі України такі питання не визначено.

Враховуючи таку ситуацію, що законодавче поле державного аудиту в Україні вузьке та недосконале, воно вимагає ряду доповнень і змін. Як уже

зазначалося, державний аудит – це нова форма державного фінансового контролю, яка узаконена тільки в кінці 2005 року з ухваленням Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо попередження фінансових правопорушень, забезпечення ефективного використання бюджетних засобів, державного і комунального майна" № 3202-IV від 15.12.2005 р. [3].

Здійснення державного аудиту в Україні забезпечують наступні нормативно-правові документи: Господарський кодекс України; Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні"; Бюджетний кодекс України.

Також розроблені методичні рекомендації щодо проведення державного аудиту органами ДКРС України: Методичні рекомендації щодо організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, затверджені Наказом Головки КРУ України від 13.03.2007 №50; Методичні рекомендації відносно проведення Органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затверджені Наказом Головки КРУ України від 19.12.2005 №451; Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання від 25.03.2006 р. №361; Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм від 10.08.2004 р. №1017; Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової і господарської діяльності бюджетних установ від 31.12.2004 р. №1777.

Слід зазначити, що крім законодавчих актів, які регламентують проведення державного аудиту, державному аудитору необхідно володіти знаннями про об'єкти аудиторського дослідження.

Така інформація міститься в основних нормативно-правових актах, регулюючих бюджетні відносини, бюджетний процес, порядок формування і використання бюджетних коштів, правила ведення бюджетними установами бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Також діяльність контролюючих органів відносно здійснення державного аудиту в Україні ґрунтується на міжнародних стандартах державного аудиту.

Стандартизація державного аудиту — це встановлення норм, правил і характеристик, справедливих для всіх учасників аудиторської діяльності в державному секторі. Загалом стандартизація є одним із проявів організаційно-розпорядничих методів управління державним фінансовим контролем, одним із найважливіших засобів поліпшення, зниження складності його організації, реалізації державної контрольної політики.

Стандарт державного фінансового контролю (аудиту) — це база, зразок, еталон, повторюваність, стабільність, що забезпечують розуміння всіма його органами своєї діяльності та свого внеску у спільний результат [56].

Уніфікованими стандартами, які забезпечують організацію контрольної діяльності вищих аудиторських установ різних країн, у тому числі й України, є стандарти Міжнародної організації самих найвищих органів фінансового контролю (INTOSAI) (далі – стандарти аудиту INTOSAI).

Метою стандартів аудиту INTOSAI є узагальнення кращого світового досвіду в цій сфері і створення умов для ефективного управління державними ресурсами. [60]

Загальна основа системи стандартів аудиту INTOSAI була розроблена на базі Лімської і Токійської декларацій, документів, прийнятих на конгресах INTOSAI, а також доповіді групи експертів Організації Об'єднаних Націй з питань бухгалтерського обліку в державному секторі і контролю державних фінансів у країнах, які розвиваються.

Стандарти аудиту INTOSAI розділяються на чотири категорії:

базові принципи;

загальні стандарти (вони визначають питання незалежності, компетенції, незалежної старанності, відбору й навчання та підвищення кваліфікації персоналу, підготовки інструкцій, підтримки кваліфікації і досвіду);

стандарти проведення аудиту, (які визначають питання планування, нагляду та огляду, внутрішнього контролю, відповідності законодавству та нормативно-правовим актам, а також аудиторських доказів/фактів, аналітичних процедур);

стандарти звітування, котрі визначають правила складання звітів, повноти, завершеності, відповідності тематиці, своєчасності тощо.

Розроблені INTOSAI стандарти дозволяють визначити принципи і методи перевірки, зокрема перевірки систем, які застосовують автоматизовану обробку даних. Ці стандарти повинні розглядатися в конституційному, правовому й іншому контекстах самого найвищого органу фінансового контролю (БОФК).

Також організацією INTOSAI розроблено "Рекомендації щодо застосування аудиторських стандартів INTOSAI", які складаються з п'ятнадцяти керівних принципів — "європейських керівних принципів". Ці керівні принципи стосуються найважливіших питань методології аудиту: планування перевірки, оцінка роботи системи внутрішнього контролю, збір доказів у процесі перевірки, виконання аналітичних процедур, використання роботи інших аудиторів та експертів, підготовка звіту про проведену перевірку тощо.

Проте керівні принципи є лише загальною базою, на яку можна робити посилання та приймати як не обов'язкову основу для аудиторської діяльності у державному секторі. Вони не звільняють вищий орган державного фінансового контролю кожної країни від необхідності описувати процедури перевірок із урахуванням національних обставин, традицій та законодавства [17].

2.4. Повноваження приватних аудиторів (аудиторських фірм) по проведенню аудиту в державному секторі

На ринку аудиторських послуг необхідність регламентації дій та взаємодії незалежних аудиторів з клієнтами знаходить вираження у виданні правил (стандартів) аудиторської діяльності. Аудиторські стандарти має більшість країн (також і Україна), де розвинута аудиторська діяльність. Міжнародна асоціація бухгалтерів і аудиторів узагальнили досвід організації і методики аудиту в країнах з різними формами власності і господарювання у вигляді міжнародних норм аудиту, які певною мірою виконують функції стандартів з аудиту [39].

Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants – IFAC) – це всесвітня організація бухгалтерів-професіоналів, заснована у 1977 році. Її основна мета – служіння інтересам суспільства, вдосконалення бухгалтерської професії на міжнародному рівні та розвиток

сильної міжнародної економіки за допомогою впровадження та додержання високоякісних професійних стандартів, міжнародного зближення національних стандартів та висловлювання своїх думок в питаннях, що викликають широкий суспільний інтерес, де її професійні знання найбільш вагомі.

Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості розробляє Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА) та Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), що стосуються аудиту та завдань з огляду історичної фінансової звітності, та Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ), які стосуються завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

Ці стандарти встановлюють основні принципи та процедури для аудиторів та інших професійних бухгалтерів та надають їм інструментарій, що дозволяє відповідати на постійно зростаючі вимоги, що змінюються до звітності з фінансової інформації.

На сучасному етапі виникає потреба адаптації стандартів контролю і аудиту з метою використання в аудиті діяльності бюджетних установ. Цьому сприятимуть і багато спільних рис між цими формами фінансового контролю. Зокрема, аудит і ревізія досліджують один предмет — фінансово-господарську діяльність підприємств і підприємців, використовуючи при цьому спільні методичні прийоми і процедури фінансово-господарського контролю, які допомагають виявляти негативні явища в господарюванні з метою їх усунення та запобігання їм у наступні періоди, тобто активно впливають на виявлення причин безгосподарності, порушень законодавства і нормативних актів господарського права, сприяють відшкодуванню завданих збитків конкретними особами. Крім того, вони використовують однакові джерела інформації — законодавство і нормативні акти з питань фінансово-господарського контролю, первинну облікову документацію, реєстри бухгалтерського обліку, баланс і звітність суб'єктів підприємницької діяльності.

Процес запровадження стандартів аудиту полягає у профілактиці порушень фінансової дисципліни, недоліків у діяльності бюджетних установ, а іноді прямих зловживань посадових осіб, з'ясуванні їх причин, конкретизації відповідальності за них. Залишається методично невнормованим питання забезпечення контролю фактографічною інформа-

цією при запровадженні електронного документообігу (суб'єкти господарювання, виконання загальнодержавних програм, міжбюджетні відносини тощо) [58, с. 102 -105].

Слід зауважити, що в рамках МСА аудит у державному секторі розглядається як додаткові параграфи до основних розділів під назвами «Застосування у державному секторі» або «Особливості застосування у державному секторі» тощо. Певні МСА не мають особливих посилань на застосування у державному секторі.

Лекція 3. Класифікація державного аудиту

3.1. Фінансовий аудит як складова державного аудиту.

3.2. Аудит ефективності: сутність та види.

3.1. Фінансовий аудит як складова державного аудиту

Стандартами INTOSAI визначено, що державний аудит складається з двох основних видів — фінансового аудиту відповідності /правильності (regularity audit) та аудиту ефективності діяльності (performance audit) [59].

Фінансовий аудит — це дослідження фінансової звітності, систем внутрішнього контролю і аудиту та окремих трансакцій у підконтрольних організаціях. Його сутність полягає у встановленні порушень та розбіжностей між фактичними даними та законодавчими нормами. Він проводиться на щорічній регулярній основі стосовно чітко визначеного кола підконтрольних організацій [60].

Метою фінансового аудиту є оцінка достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Фінансовий аудит, або його ще називають аудитом фінансової та господарської діяльності, поділяється на:

аудит фінансових систем та/або операцій з метою оцінки їх відповідності існуючим законодавчим та нормативним актам;

підтвердження змісту та порядку подання фінансової звітності державними відомствами, що включає перевірку і оцінку фінансової документації та фінансової звітності, у разі необхідності — підготовку висновків про фінансові звіти;

аудит правомірності та доцільності адміністративних рішень, що при-

ймаються організацією – об'єктом перевірки;

аналіз звітності з будь-яких питань, що стосуються аудиту або є його наслідком і підлягають висвітленню.

Отже, аудит фінансово-господарської діяльності, про який іде мова, містить у собі елементи аудиту фінансової звітності та аудиту відповідності законодавству.

Аудит фінансової звітності виконується для визначення того, чи узгоджується фінансова звітність (тобто інформація, що перевіряється та піддається кількісній оцінці) з певними критеріями та чи відображає вона реальний фінансовий стан.

Аудит відповідності повинен визначити, чи дотримується установа тих конкретних правил, регулятивів, законів тощо, які впливають на результати її діяльності або фінансові звіти.

3.2. Аудит ефективності: сутність та види

Аудит ефективності діяльності (операційний аудит) – це перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінки економічності та результативності [60].

Аудит ефективності діяльності (performance audit) має також іншу назву – "аудит цінності за гроші" (value-for-money audit). Філософія та методологія аудиту ефективності діяльності пояснюється у стандартах державного аудиту INTOSAI (1992) та посібнику INTOSAI з аудиту ефективності діяльності (2004) [60].

У ході останнього здійснюється перевірка ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів, перевірка систем інформації, оцінка результатів та їх моніторинг, аналіз заходів, ужитих для усунення виявлених недоліків [60].

Аудит ефективності порівняно з традиційним фінансовим аудитом включає нові цілі та завдання і значно розширює предмет державного фінансового контролю.

Цілі аудиту ефективності:

- 1) аналіз та оцінка ефективності використання коштів державних і обласних регіональних бюджетів та інших державних ресурсів;
- 2) розробка обґрунтованих рекомендацій і пропозицій щодо підвищен-

ня ефективності використання державних ресурсів, а також оптимізації діяльності органів виконавчої влади.

Основними завданнями аудиту ефективності є: аналіз доцільності виділення бюджетотримувачу бюджетних коштів та інших ресурсів; аналіз і оцінка економічності ефективного використання бюджетних коштів та інших ресурсів; аналіз і оцінка повноти досягнення цілей, на які виділені бюджетні кошти та інші ресурси; оцінка повноти й своєчасності використання бюджетних коштів та інших ресурсів; виявлення й оцінка збитку, завданого державі при неефективному використанні бюджетних коштів та інших ресурсів; причинно-наслідковий аналіз неефективного використання бюджетних коштів та інших ресурсів; розробка рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів та інших ресурсів; оцінка наслідків реалізації рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів та інших ресурсів.

Предметом аудиту ефективності є: напрямки діяльності та функцій державного (регіонального) органу державної влади чи бюджетотримувача; кошти державного (регіонального) бюджету, які виділяються на вирішення державних (регіональних) завдань і цільових програм; державна власність, природні та інші ресурси; організація виконання бюджетного процесу; окремі найважливіші питання управління державними ресурсами; міжнародні і міжбюджетні угоди і відносини.

Об'єктами аудиту ефективності

на державному рівні є: державні органи виконавчої влади; одержувачі бюджетних коштів; організації, що використовують державну власність, природні та інші державні ресурси; організації, які мають надані державним законом податкові, митні та інші пільги; адміністрації суб'єктів держави в частині використання коштів державного бюджету, власності і природних ресурсів; державні позабюджетні фонди.

на регіональному рівні: адміністрації областей (регіонів) України; регіональні виконавчі органи; одержувачі коштів регіонального бюджету; організації, що використовують кошти регіонального бюджету, власність суб'єкта держави і пільги, які мають по податках та інших платежах, установлені регіональним законодавством; адміністрації муніципальних утворень, що використовують власність і кошти регіонального бюджету.

Предметом аудиту ефективності обумовлюються види аудиту ефективності.

В основі аудиту ефективності діяльності лежить теорія "трьох Е" ("3Е"), тобто тих основних елементів, які характеризують стан управління публічними ресурсами:

економічність (economy) — ощадність, бережливість, ступінь мінімізації витрат з огляду на якість продукту ("витрачати менше");

ефективність (efficiency) — продуктивність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту ("витрачати добре");

результативність (effectiveness) дієвість, успішність, рівень досягнення мети ("витрачати мудро").

При цьому результативність характеризує досягнення поставлених цілей, а економічність – ресурси, які використовуються для досягнення цих цілей.

Аудит економічності спрямований на оцінку: придбання, захисту та використання установою своїх ресурсів; причин непродуктивної або не-економічної роботи; дотримання установою законів і правил.

Аудит результативності, або цільових програм, включає визначення: ступеня досягнення бажаних результатів або отримання прибутку, що визначається чинним законодавством або уповноваженим органом; ефективності організацій, функціонування; дотримання законів і правил щодо даної програми [42].

Загалом метою аудиту ефективності діяльності є вдосконалення управління та звітності в державному секторі через ефективні дослідження.

Аудит ефективності діяльності суттєво відрізняється від фінансового аудиту. Разом з тим на практиці ці два типи аудиту можуть частково перетинатися. У цьому випадку тип аудиту буде залежати від його цілей [18].

Таким чином, усі аудиторські перевірки мають конкретну мету, що стосується одного виду або чітко окресленої групи видів діяльності, програм чи установ, які є об'єктом аудиту [18].

В Україні нова редакція Стандартів з аудиту, прийнята принципами стандартів INTOSAI, також передбачає здійснення аудиту законності і правильності та аудиту результативності (в Україні — аудит ефективності) [60].

Лекція 4. Суб'єкти державного аудиту

4.1. Правовий статус та структура державної контрольно-ревізійної служби України.

4.2. Основні завдання і функції Головки КРУ України при здійсненні державного аудиту

4.3. Рахункова палата України як вищий орган зовнішнього державного аудиту в Україні

4.1. Правовий статус та структура державної контрольно-ревізійної служби України

Згідно з діючим законодавством, в Україні суб'єктами державного аудиту є Державна контрольно-ревізійна служба України та Рахункова палата України [3].

Державна контрольно-ревізійна служба в Україні діє при Міністерстві фінансів та підпорядковується йому. За своїм статусом вона є органом державної виконавчої влади і складається з Головного контрольно-ревізійного управління України (Головки КРУ) та контрольно-ревізійних управлінь в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі, контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) у районах, містах та районах у містах, які підпорядковуються Головки КРУ.

Державна контрольно-ревізійна служба має централізовану організаційну структуру. Головне контрольно-ревізійне управління України очолює начальник, який призначається Кабінетом Міністрів України. Керівників регіональних контрольно-ревізійних управлінь і підрозділів призначають вищі керівники за підпорядкованістю. Структурні підрозділи контрольно-ревізійної служби є юридичними особами, мають самостійні кошториси, поточні та інші рахунки в банках.

Головки КРУ та його органи на місцях контролюють дотримання фінансової дисципліни підприємствами й організаціями по територіальному розподілу витрат коштів з державного бюджету на соціальні потреби, утримання органів державного управління й цільове використання.

4.2. Основні завдання і функції державної контрольно-ревізійної

служби України при здійсненні державного аудиту

У Законі України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" зазначено, що головним завданням ДКРС є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням; станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які одержують кошти з бюджетів усіх рівнів та з державних валютних фондів; подання пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень нормативних актів та запобігання їм у подальшій діяльності [2].

Згідно з Бюджетним кодексом України органи ДКРС здійснюють контроль за: цільовим і ефективним використанням коштів Державного бюджету і місцевих бюджетів; цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів, одержаних під гарантію Кабміну України; порядком ведення бухгалтерського обліку і достовірністю звітності про виконання Державного бюджету і місцевих бюджетів, кошторисів.

Функції державної контрольно-ревізійної служби полягають у проведенні ревізій та аудиту фінансової діяльності, стану збереження коштів і матеріальних цінностей, достовірності обліку і звітності у міністерствах, відомствах, підприємствах і організаціях, які утримуються за рахунок державного бюджету.

До її функції також належить проведення ревізій та аудиту правильності витрачання державних коштів на утримання місцевих органів державної виконавчої влади, установ і організацій, що діють за кордоном і фінансуються з державного бюджету, контролюють повноту оприбуткування, використання і збереження валютних коштів; перевіряють виконання рішень за результатами проведення ревізій.

Важливою функцією державної контрольно-ревізійної служби є складання нормативно-методичних документів щодо проведення контрольно-ревізійної роботи, узагальнення досвіду цієї роботи та поширення його в контрольно-ревізійних підрозділах, а також міністерствах і відомствах.

Ревізії, контрольні перевірки проводять на підставі розпорядчого документа, підписаного начальником служби, управління, керівником підрозділів служби в районі, місті. За ініціативою державної контрольно-ревізійної слу-

жби ревізія підприємства, установи, організації проводиться не частіше одного разу на рік. За дорученням правоохоронних органів ревізію проводять у будь-який час.

Скарги на дії ревізорів розглядаються і вирішуються керівниками підрозділів державної контрольно-ревізійної служби. Подання скарги не припиняє оскаржуваної дії службових осіб державної контрольно-ревізійної служби.

Органи державної контрольно-ревізійної служби проводять ревізії та аудит суб'єктів підприємницької діяльності незалежно від форм власності за постановою правоохоронних органів. Ці самі органи надають допомогу ревізорам у виконанні ними службових обов'язків.

Службові особи державної контрольно-ревізійної служби є представниками органів державної виконавчої влади. Законні вимоги ревізорів є обов'язковими для виконання службовими особами об'єктів, які ревізують. Ці особи при виконанні своїх службових обов'язків перебувають під захистом закону. Викладені функції державної контрольно-ревізійної служби в Україні, права і обов'язки посадових осіб цієї служби не поширюються на контроль місцевих Рад народних депутатів (муніципальний контроль), профспілковий і відомчий контроль.

Отже, Державна контрольно-ревізійна служба в Україні координує проведення контрольних заходів в економіці держави, сприяє правопорядку у фінансово-господарській діяльності.

4.3. Рахункова палата України як вищий орган зовнішнього державного аудиту в Україні

Рахункова палата є одним із органів, який має повноваження щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Рахункова палата є постійно діючим органом зовнішнього державного фінансового контролю, що функціонує в Україні з 1996 року.

Конституція України, прийнята Верховною Радою України 28 червня 1996 року, закріпила конституційний статус Рахункової палати як органу, діючого від імені Верховної Ради України і здійснюючого контроль за використанням коштів Державного бюджету України. 11 липня 1996 року Верховна Рада України прийняла Закон України "Про Рахункову палату

Верховної Ради України" [6].

Згідно з цим законом, завданнями Рахункової палати є: організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням; здійснення контролю за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів; контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля; контроль за дотриманням законності стосовно надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України; контроль за законністю та своєчасністю руху коштів Державного бюджету України та коштів позабюджетних фондів в установах Національного банку України та уповноважених банках; аналіз установлених відхилень від показників Державного бюджету України та підготовка пропозицій про їх усунення, а також про вдосконалення бюджетного процесу в цілому; регулярне інформування Верховної Ради України, її комітетів про хід виконання Державного бюджету України та стан погашення внутрішнього і зовнішнього боргу України, про результати здійснення інших контрольних функцій; виконання інших завдань, передбачених для Рахункової палати чинним законодавством України [6].

Рахункова палата відповідно до завдань виконує наступні функції:

1) здійснює контроль за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою України постанов, виконанням Державного бюджету України; фінансуванням загальнодержавних програм у частині, що стосується використання коштів Державного бюджету України;

2) здійснює за дорученням Верховної Ради України контроль за виконанням Державного бюджету України з поквартальним розподілом доходів і видатків відповідно до показників цього бюджету, в тому числі видатків по обслуговуванню внутрішнього і зовнішнього боргу України, витрачанням коштів цільових фондів;

3) перевіряє за дорученням комітетів Верховної Ради України викори-

стання за призначенням органами виконавчої влади коштів загальнодержавних цільових фондів та коштів позабюджетних фондів і подає за наслідками перевірки Верховній Раді України висновки щодо можливостей скорочення видатків за кожним фондом окремо та доцільності спрямування вилучених коштів на фінансування інших видатків Державного бюджету України;

4) контролює ефективність управління коштами Державного бюджету України Державним казначейством України, законність і своєчасність руху коштів Державного бюджету України, в тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів у Національному банку України, уповноважених банках та кредитних установах України;

5) надає консультації органам і посадовим особам, які обираються, затверджуються або призначаються Верховною Радою України, з питань витрачання коштів Державного бюджету України. У ході проведення перевірок і аналізу стану економіки розробляє заходи щодо вишукування можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету України і вносить відповідні пропозиції Міністерству фінансів України;

6) здійснює за дорученням Верховної Ради України, комітетів Верховної Ради України контрольні функції щодо фінансування загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля та інших програм, що затверджуються Верховною Радою України;

7) контролює інвестиційну діяльність органів виконавчої влади, перевіряє законність та ефективність використання фінансових ресурсів, що виділяються з Державного бюджету України на виконання загальнодержавних програм;

8) проводить попередній аналіз до розгляду на засіданнях комітетів та Верховної Ради України звітів Антимонопольного комітету України щодо здійснення ним державного контролю за дотриманням антимонопольного законодавства, а також звітів Фонду державного майна України та посадових осіб, які обираються, призначаються або затверджуються Верховною Радою України, щодо ефективного управління майном, які є основним національним багатством, власністю українського народу;

9) здійснює контроль за виконанням рішень Верховної Ради України про надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України, за касовим виконанням Державного бюджету України Національним банком та уповноваженими банками;

10) перевіряє за дорученням Верховної Ради відповідно до свого статусу кошторис витрат, пов'язаних з її діяльністю та діяльністю її апарату, допоміжних органів і служб Президента України й апарату Кабінету Міністрів України, а також витрачання коштів державними установами та організаціями, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок Державного бюджету України;

11) готує і дає висновки та відповіді на звернення органів виконавчої влади, органів прокуратури і суду з питань, що належать до її видання;

12) здійснює зв'язки з контрольними органами іноземних держав та відповідними міжнародними організаціями, укладає з ними угоди про співробітництво [6].

Рахункова палата створюється Верховною Радою України і підзвітна їй. Склад Рахункової палати призначає Верховна Рада України шляхом таємного голосування.

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

Висновки і пропозиції Рахункової палати направлені, перш за все, на усунення недоліків в самому бюджетному процесі, які призводять до неефективного використання бюджетних коштів.

Проводячи експертизу законопроектів про держбюджет, готуючи висновки Верховній Раді України про використання коштів Державного бюджету України, Рахункова палата безпосередньо бере участь в удосконаленні бюджетного процесу.

З метою підвищення ефективності використання коштів Державного бюджету України, належного забезпечення здійснення Рахунковою палатою функцій контролю, покладених на неї Конституцією і законами України, відповідно до Постанови Верховної Ради України від 15 червня 2004 року

були створені територіальні представництва Рахункової палати, що мають статус структурних підрозділів Рахункової палати в регіонах [6].

Рахункова палата є головним радником громадськості і керівництва держави з усіх питань, що стосується ефективного і прозорого управління бюджетними ресурсами країни. А також шляхом проведення кваліфікованого аудиту прибуткової і витратної частини Державного бюджету України Рахункова палата вирішує питання про скорочення або припинення видів державної діяльності, що стали недоцільними в ринковій економіці. Таким чином, Рахункова палата забезпечує право народу на контроль за прозорим, цільовим і ефективним використанням коштів суспільства – коштів платників податків.

Лекція 5. Організація державного аудиту, який здійснює ДКРС України

5.1. Сутність та принципи організації державного аудиту.

5.2. Стадії та етапи здійснення державного аудиту.

5.3. Планування державного аудиту.

5.4. Суть і зміст методичних прийомів державного аудиту.

5.1. Сутність та принципи організації державного аудиту

Державний аудит, який передбачає аналіз та дослідження діяльності щодо законного та ефективного використання державних коштів, можна віднести до інтелектуальної діяльності.

Організацією державного аудиту займається орган, уповноважений на здійснення державного аудиту.

Перш ніж розкривати сам процес організації державного аудиту, доцільно визначити понятійний апарат.

Аналіз спеціальної літератури показав, що не існує визначення такого поняття, як організація державного аудиту.

Узагалі під організацією розуміють сукупність процесів або дій, спрямованих на об'єднання елементів або частин в цілу життєздатну стійку систему [26].

Сучасний економічний словник визначає, що термін "організація" в перекладі з французького – "придаю гармонічний вигляд", це:

будова, структура системи;

складова процесу управління, суть якої – координація дій окремих елементів системи, набуття відповідності функціонування її частин [54].

Білуха М. Т. стверджує "організація, як смислове визначення передбачає впорядкованість, взаємодію окремих елементів, що знаходяться у функціональній залежності" [54].

Такі визначення характеризують загальне поняття "організація" і враховують такі ключові слова, як система, будова системи, структура системи, елементи системи; тому, на думку цього автора, під організацією державного аудиту слід розуміти систему (комплекс) заходів, спрямованих на функціонування та координацію дій взаємопов'язаних та взаємозалежних окремих частин (елементів) системи з метою оцінки законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів та майна.

До частин (елементів) системи організації державного аудиту належать:

суб'єкти державного аудиту – державні аудитори, які мають певні повноваження на здійснення державного аудиту і відповідають певним вимогам (розглянемо далі);

учасники державного аудиту – окремі особи або їх групи, які в тій чи іншій мірі беруть участь в здійсненні державного аудиту (наприклад, розпорядники бюджетних коштів);

аудиторські дії – які-небудь дії суб'єкта аудиторської діяльності, спрямовані на виконання програми державного аудиту;

аудиторські операції – сукупність взаємозв'язаних аудиторських дій, спрямованих на досягнення цілей державного аудиту;

засоби державного аудиту – інформаційно-законодавча база, яка забезпечує досягнення необхідного результату при проведенні державного аудиту;

способи державного аудиту – це конкретні шляхи досягнення наміченого результату державного аудиту за допомогою наявних засобів, обумовлених завданнями державного аудиту. Вони можуть бути гласні і негласні, базуватися на наукових, професійних знаннях;

результат аудиторських дій – висновок державного аудитора, складений на підставі вживання суб'єктами державного аудиту комплексу

способів і засобів державного аудиту.

Таким чином, наявність усіх перерахованих елементів і їх раціональна організація сприятиме успішному досягненню результатів державного аудиту.

Результативність та ефективність організації державного аудиту значною мірою залежить від дотримання певних принципів.

Так, організація державного аудиту ґрунтується на принципах: спеціалізація; кооперація; пропорційність; паралельність; прямоточність; ритмічність.

Перераховані принципи дозволяють організувати процес державного аудиту так, щоб повною мірою і ефективно розкрити всі питання аудиторської перевірки.

Однак дієва організація державного аудиту неможлива без знання державними аудиторами їх завдань, обов'язків та повноважень. Проводять державний аудит державні аудитори (головний, провідний, старший). Так, державний аудитор виконує такі завдання, обов'язки та повноваження:

здійснює державний фінансовий аудит виконання державних (бюджетних) програм (далі - аудит ефективності) або діяльності бюджетних установ, суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі - аудит діяльності);

здійснює підготовку до проведення аудиту діяльності, а саме: аналізує нормативно-правові документи, які регулюють діяльність підконтрольної установи, вивчає її фінансовий стан, мережу розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, бере участь у підготовці програми проведення аудиту діяльності або самостійно готує її проект;

проводить аудит діяльності особисто або бере участь чи очолює групу державних аудиторів;

реєструє аудиторський звіт та оформляє матеріали за закінченими аудитами діяльності згідно з порядком, установленим у ДКРС;

бере участь в узагальненні результатів аудитів діяльності;

за дорученням керівництва управління (відділу, сектору) готує матері-

али аудиту діяльності 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 аудитів діяльності;

бере участь у складанні звітності про роботу управління (відділу, сектору) за встановленими формами;

у межах своєї компетенції співпрацює з іншими структурними підрозділами Головки КРУ (регіонального КРУ), здійснює обмін інформацією, необхідною для своєчасного та якісного виконання покладених на нього функцій;

бере участь в організації роботи з підвищення кваліфікації працівників управління (відділу, сектору) згідно з затвердженим планом, а також систематично підвищує особистий професійний рівень шляхом самоосвіти;

здійснює роботу з документами у відповідності з чинним законодавством;

при виконанні покладених завдань та обов'язків забезпечує: захист державних, службових та комерційних таємниць відповідно до законодавства; дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку; законодавства з питань державної служби та боротьби з корупцією.

Таким чином, чітке визначення завдань, обов'язків та повноважень державного аудитора гарантує якісну організацію проведення державного аудиту.

5.2. Стадії та етапи здійснення державного аудиту

Під час здійснення державного аудиту виділяють такі стадії: організаційну, дослідну та стадію узагальнення і реалізації результатів державного аудиту.

Організаційна стадія включає вибір об'єкта державного аудиту та його організаційно-методичну підготовку.

Дослідна стадія процесу державного аудиту здійснюється державними аудиторами безпосередньо на об'єкті державного аудиту.

Узагальнення результатів державного аудиту полягає в систематизації виявлених недоліків та порушень у діяльності підконтрольного підприємства або бюджетної програми, а також розробці рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків та попередження їх у майбутньому.

Кожна стадія здійснення державного аудиту містить певні етапи. Визначати такі етапи в Україні доцільно в розрізі здійснення окремих видів державного аудиту.

Органи ДКРС можуть проводити такі види державного аудиту:

1. Державний аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ (далі – фінансово-господарський аудит).

2. Державний аудит виконання бюджетних програм (далі – аудит ефективності).

3. Державний аудит фінансової та господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки (далі – аудит діяльності суб'єктів господарювання).

4. Державний аудит виконання місцевих бюджетів (далі – аудит виконання бюджету).

Фінансово-господарський аудит здійснюється в три етапи.

Завданням першого етапу, який належить до організаційної стадії є детальне вивчення особливостей діяльності бюджетної установи, системи її бухгалтерського обліку, фінансової звітності і внутрішньогосподарчого фінансового контролю, здійснення оцінки ризиків і підготовка програми проведення фінансово-господарського аудиту.

На цьому етапі державний аудитор зобов'язаний:

1) визначити слабкі місця в управлінні фінансами і майном бюджетної установи, в здійсненні внутрішньогосподарчого фінансового контролю;

2) здійснити оцінку ризиків;

3) за наслідками оцінки ризиків скласти програму фінансово-господарського аудиту.

Підготовка до проведення фінансово-господарського аудиту здійснюється таким чином: керівнику бюджетної установи, в якій проводитиметься фінансово-господарський аудит, не пізніше ніж за 10 календарних днів до його початку посилається повідомлення про відповідальні за його здійснення посадовців.

Зміст другого і третього етапів фінансово-господарського аудиту, які належать до дослідної та узагальнюючої стадії відповідно, розглянуто в темі 7 навчального посібника.

Процес аудиту ефективності складається з таких основних

етапів: I етап. "Підготовка до аудиту";

II етап. "Проведення аудиту";

III етап. "Реалізація результатів аудиту".

Підготовка до аудиту полягає в початковому вивченні питань, пов'язаних з досліджуваною програмою (попередній аудит) в подальшій розробці програми аудиту.

Попередній аудит починається із збору даних про досліджувану бюджетну програму для збільшення знань аудитора про неї, визначення результативних показників бюджетної програми, або критеріїв оцінки .

Як правило, критеріями оцінки є результативні показники паспорта бюджетної програми. У разі недостатності таких показників паспорта бюджетної програми або за відсутності чітких показників виконання бюджетної програми необхідно разом з головним розпорядником (відповідальним виконавцем) визначити найбільш значимі звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети бюджетної програми.

5.3. Планування державного аудиту

Планування державного аудиту є першим і найбільш важливим етапом організації проведення державного аудиту, тому що від цього здебільшого залежить раціональне використання праці державних аудиторів, правильна організація перевірок та їх ефективність.

Нормативно планування державного аудиту базується на Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955 (із змінами і доповненнями) [44], Положенні про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого Наказом Головки КРУ від 26.10.2005 № 319 [43].

Взагалі поняття планування можна визначити таким чином:

Планування – це один з методів управління, який полягає в розробці й практичному вживанні планів, які визначають майбутній стан економічного суб'єкта, шляхи, способи та засоби його досягнення.

Державний аудитор повинен планувати свою перевірку з трьох при-

чин:

- 1) це допоможе одержати достатню кількість інформації для формування своєї думки;
- 2) допоможе скоротити матеріальні і тимчасові витрати на аудит;
- 3) допоможе уникнути непорозуміння з об'єктом перевірки.

Метою планування є концентрація уваги державного аудитора на важливих напрямках аудиту, виявленні проблем, які необхідно перевірити дуже детально. Планування допомагає керівнику групи державних аудиторів правильно організувати свою роботу й контролювати роботу інших учасників групи.

Порядок планування державного аудиту є частиною планування контрольно-ревізійної діяльності. Процес планування контрольно-ревізійної роботи (діяльності) включає підготовку річних і квартальних планів.

Річний план контрольно-ревізійної роботи складається на рік Головки КРУ і містить перелік наступних тем: державних аудитів, а саме аудитів ефективності виконання бюджетних програм, державних аудитів використання бюджетних коштів і ін., а також ревізій фінансово-господарської діяльності центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій; перевірок стану контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади (далі – контрольні заходи), а також рік проведення попередніх контрольних заходів щодо кожної запланованої теми і терміни інформування Кабінету Міністрів України і Міністерства фінансів.

Підстави для включення тем таких контрольних заходів у річний план:
законодавчі акти;

кількість звернень правоохоронних, юридичних і фізичних осіб;

пропозиції Рахункової палати, Міністерства фінансів, Міністерства економіки, Державної податкової адміністрації, Державної митної служби;
ініціатива органів ДКРС.

Ініціатива враховує такі критерії, як:

економічна і соціальна важливість питань, обов'язково включених в програми і плани дій Кабінету Міністрів України на відповідний період;

значний об'єм фінансових потоків, інших державних ресурсів, які направлялись на виконання бюджетних програм, утримання державних

органів;

публічна інформація про факти порушень і зловживань у фінансовій сфері і неефективного управління державним майном;

вірогідність виникнення фінансових порушень.

Квартальні плани контрольно-ревізійної роботи складаються на кожний квартал Головки КРУ і його структурні підрозділи в областях і районах. До кожного квартального плану Управлінням аудиту бюджетних програм прикладається перелік КРУ, які притягуються до проведення державних аудитів.

При визначенні переліку КРУ, які притягуються Головки КРУ до проведення державних аудитів, враховуються можливості відділів державного аудиту апаратів КРУ, виходячи з розрахункового часу проведення одного державного аудиту і планових масштабів робочого часу для проведення державних аудитів.

Одним із основних критеріїв відбору бюджетних установ, на яких планується проведення ревізії або державного аудиту, є сума бюджетних коштів, виділена на їх утримання – не менше 50 тис. грн. на одну установу.

Кількість аудиторів на одну бюджетну установу визначається залежно від наступних чинників: кількості бюджетних програм, учасником яких є бюджетна установа; об'ємів бюджетного фінансування; кількості структурних підрозділів; особливостей організації бухгалтерського обліку, системи внутрішньогосподарського фінансового контролю та інших чинників.

Структура плану державного аудиту повинна включати:

- 1) правові рамки аудиту;
- 2) стислий опис об'єкта аудиту;
- 3) підсумки минулих аудитів;
- 4) чинники, які впливають на аудит, – певні ризики;
- 5) цілі аудиту;
- 6) злагоджений масштаб аудиту:
 - а) аспекти систем, які повинні бути перевірені;
 - б) план тестування або вибірки;
 - в) істотність – грошова сума;
- 7) кадрові ресурси – аудитори, фахівці;
- 8) прізвища працівників міністерства, з якими зв'язуватиметься ауди-

тор;

9) графік проведення аудиту;

10) формат аудиторського висновку.

Після затвердження квартальних планів складаються примірні програми контрольних заходів.

Програма аудиту – це перелік аудиторських процедур, що деталізується. Цей перелік є детальною інструкцією для кожного учасника аудиторської групи і інших учасників аудиторського дослідження. Програма повинна бути настільки деталізованою, щоб можна було використовувати її як інструкцію для виконавців державного аудиту, які беруть участь у перевірці.

У програмі види, зміст і час проведення запланованих аудиторських процедур повинні співпадати з показниками плану контрольної-ревізійної роботи. Аудиторська програма містить перелік об'єктів аудиту, а також час, який необхідно витратити на кожний із напрямів аудиту або аудиторську процедуру.

5.4. Суть і зміст методичних прийомів державного аудиту

Відомо, що метод – це спосіб дослідження або прийом дії, а диверсифікація існуючих наукових методів указує на їх розмаїття. Зокрема, широку характеристику методів (прийомів) фінансово-господарського контролю дає М. Т. Білуха, поділяючи їх на загальнонаукові та методичні прийоми [12].

Загальнонауковими прийомами визнаються аналіз і синтез, індукція та дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація, системний і функціонально-вартісний аналіз.

Методичні прийоми державного аудиту, як і фінансового контролю, об'єднані в такі групи:

органолептичні (інвентаризація, контрольні заміри робіт, спостереження, технологічний контроль, службове розслідування, експеримент);

розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи);

документальні (інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання);

узагальнення і реалізація результатів контролю (групування недоліків,

документування результатів проміжного контролю, аналітичне групування, слідчо-юридичне обґрунтування, систематизований виклад недоліків у акті комплексної ревізії, прийняття рішень за результатами ревізій, контроль за виконанням прийнятих рішень).

Лекція 6. Організація аудиту ефективності діяльності, який здійснює Рахункова палата

6.1. Сутність організації аудиту ефективності діяльності;

6.2. Координація дій аудиторів з працівниками об'єкта перевірки;

6.3. Нагляд за проведенням аудиту. Документування процесу аудиту ефективності діяльності.

6.1. Сутність організації аудиту ефективності діяльності

Загальновідомо, що організація будь-якої діяльності обумовлює ефективність здійснення такої діяльності.

Розглядаючи процес організації аудиту ефективності діяльності, слід зупинитися на з'ясуванні наступних понять: організація, організація аудиторської діяльності, організація аудиту ефективності діяльності. Така послідовність забезпечить якісне розуміння такого процесу і дозволить швидко оволодіти теоретичними основами організації аудиту ефективності діяльності.

Під організацією аудиту ефективності діяльності слід розуміти систему комплексних заходів, направлених на координацію та функціонування дій взаємопов'язаних і взаємозалежних окремих елементів (частин) системи з метою оцінки економічності, ефективності та результативності адміністративної діяльності.

Процес організації аудиту ефективності діяльності є складним, оскільки сам аудит ефективності діяльності схожий на науково-дослідний проект із пропозиціями щодо шляхів розв'язання суспільно важливих, у тому числі соціальних, проблем, причиною виникнення яких може бути як діяльність, так і бездіяльність органів влади.

Однак дієва організація аудиту ефективності діяльності не можлива без знання аудитором і їх прав та обов'язків, а також прав і обов'язків об'єкта перевірки. відповідно до діючого Стандарту Рахункової палати "Поря-

док підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів". Так, зокрема, під час проведення перевірки *працівники Рахункової палати мають право* [56]: отримувати всю необхідну інформацію на об'єкті перевірки, від вищих установ і організацій, банків, інших установ і організацій, пов'язаних з діяльністю об'єкта перевірки;

безперешкодно входити до будь-яких приміщень та сховищ об'єкта перевірки, якщо інше не передбачено законами України; отримувати від посадових осіб об'єкта перевірки оригінали документів або їх копії та інші матеріали, дані на комп'ютерних електронних носіях, витяги з цих документів;

знайомитися з таємними документами та документами з обмеженим доступом за умови наявності допуску до державної таємниці та інших необхідних документів;

вимагати від посадових осіб об'єкта перевірки невідкладного усунення виявлених порушень та надання у визначений термін інформації про це;

отримувати пояснення від посадових осіб об'єкта перевірки, інших установ, організацій, підприємств, пов'язаних з діяльністю об'єкта перевірки;

у разі необхідності складати протоколи про адміністративні правопорушення.

При цьому *працівники Рахункової палати при здійсненні перевірки зобов'язані* [58]:

дотримуватися принципів законності, повноти, об'єктивності, достовірності та обґрунтованості під час проведення перевірки;

на будь-якій стадії перевірки приймати від посадових осіб об'єкта перевірки, подані за їх ініціативою заяви, зауваження, пояснення щодо предмета перевірки та проводити перевірку викладених у цих зверненнях питань, про що зазначати в акті перевірки;

не оприлюднювати матеріали перевірки щодо об'єкта перевірки до розгляду їх Колегією Рахункової палати;

у разі виявлення фактів, які свідчать про скоєння злочину, інформувати про це правоохоронні органи.

У свою чергу *посадові особи об'єкта перевірки мають право* [56]: вимагати від суб'єкта перевірки доручення на проведення перевірки;

надавати заяви, зауваження і пояснення щодо предмета перевірки, а також за її результатами.

Посадові особи об'єкта перевірки зобов'язані: сприяти нормальній роботі суб'єктів перевірки, не чинити їм перешкод, забезпечити їх робочими місцями та необхідними технічними засобами; надавати необхідні документи, пояснення щодо питань, які стосуються предмета перевірки; вживати невідкладних заходів відносно усунення виявлених порушень, відшкодування завданої шкоди та притягнення до відповідальності осіб, винних у скоєнні порушень.

Таким чином, чітке визначення прав та обов'язків як аудиторів Рахункової палати, так і посадовців об'єкта перевірки, гарантує якісну організацію проведення перевірок.

Існує думка, що організація аудиту здійснюється лише на попередніх етапах перевірки. Дуже часто її плутають з плануванням аудиту ефективності діяльності. Така думка є невірною, оскільки планування є першим етапом загальної методики проведення аудиту, тому що без планування здійснення перевірки неможливе. Однак слід зазначити, що *організація аудиту ефективності діяльності здійснюється і на етапі планування аудиту, і на стадії виконання перевірки, і навіть у процесі узагальнення результатів перевірки та складанні звіту за результатами перевірки.* На кожній стадії методики аудиту здійснюється відповідна стадія організації.

Відповідно до зазначеного рисунку доцільно розглянути кожен етап організації аудиту ефективності діяльності та вказати на їх взаємодію з етапами методики аудиту.

6.2. Координація дій аудиторів з працівниками об'єкта перевірки

Члени групи перевіряючих зобов'язані взаємодіяти з керівництвом організації, що підлягає аудиту, з найважливіших питань.

Умови, в яких проводиться аудит ефективності діяльності та його результати, багато в чому залежать від характеру взаємостосунків між членами групи перевіряючих і керівництвом організації, яка перевіряється. Якщо вони засновані на взаємній довірі та пошані і група перевіряючих прагне під час перевірки залучати до участі в ній керівників організації, що

перевіряється, то це є основою успішного проведення перевірки й отримання якісних та об'єктивних результатів.

У цілях формування таких відносин посадові особи Рахункової палати та керівники перевірок мають підтримувати зв'язки з керівниками відповідних органів центральної виконавчої влади та організацій, що перевіряються, інформувати їх про теми та час проведення перевірки, зустрічатися з ними для обговорення питань, які виникають у ході проведення перевірки, а також її результатів.

Під час перевірки необхідно взаємодіяти з керівництвом і спеціалістами об'єкта перевірки при визначенні джерел отримання необхідної інформації та фактичних даних, а також у процесі збору аудиторських доказів із питань перевірки. При цьому дуже важливо знати їх думки щодо зібраних перевіряючими фактичних даних та, в разі виникнення протиріч, отримати від них альтернативні дані чи інші джерела інформації про діяльність об'єкта перевірки.

Після закінчення перевірки слід провести заключну зустріч із представниками організації, що перевіряється, бажано в тому ж складі, який був на першій зустрічі. На цій зустрічі група перевіряючих має представити й обговорити з представниками організації, яку перевіряли, попередні результати аудиту ефективності діяльності, а також необхідні заходи, які можуть бути вжиті для усунення виявлених недоліків і вирішення проблем у цілях підвищення ефективності діяльності об'єкта перевірки.

Аудит ефективності діяльності використання державних фінансів є достатньо складним контрольним заходом, проведення якого потребує широкого діапазону знань, навичок, умінь та досвіду для його успішного проведення. З цією метою рекомендується для проведення перевірки залучати зовнішніх незалежних експертів, які за необхідністю можуть включатися безпосередньо до складу перевіряючих або ж виконувати окремі завдання, готувати аналітичні записки, надавати експертні оцінки.

6.3. Нагляд за проведенням аудиту. Документування процесу аудиту

Головним елементом забезпечення організації та проведення якісного аудиту є нагляд. Він необхідний для [35]: гарантування виконання цілей

аудиту; упевнення в тому, що члени аудиторської групи розуміють план аудиту; спрямування змісту та методів аудиту; координування дій аудиторів із підконтрольною організацією; недопущення помилок; гарантування, що аудит проводиться відповідно до аудиторських стандартів; ефективного використання ресурсів для проведення аудиту; контролю за графіком проведення аудиту; упевненості в тому, що робочі документи містять докази/факти для підтримки аудиторських висновків і рекомендацій; гарантування того, що аудиторський звіт містить належні висновки, оцінки та рекомендації.

Для здійснення якісного нагляду керівник групи повинен фіксувати свою діяльність шляхом документування своїх спостережень та висновків. У свою чергу, група перевіряючих також здійснює документування процесу перевірки. В аудиторській документації фіксуються ухвалені рішення та результати виконаної роботи на всіх етапах перевірки.

Термін "аудиторська документація" означає матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (і для аудитора) або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки, які зберігаються у нього. Робочі документи можуть бути у формі даних на папері, на плівці, на електронних або інших носіях.

Аудитор повинен готувати робочі документи, достатньо повні і детальні для забезпечення загального розуміння аудиторської перевірки. До складу документів, що оформляються під час проведення перевірки, належать [54]: план вивчення об'єкта перевірки; програма проведення перевірки; акти; робочі документи та матеріали; звіт, інші документи (протоколи про адміністративні стягнення, інформаційні листи), оформлені за результатами перевірки

Робочі документи, як правило, мають містити [56]: робочий план проведення перевірки; інформацію про галузь, економічне та правове середовище, в якому об'єкт перевірки здійснює свою діяльність; інформацію, що стосується організаційно-правової форми й організаційної структури об'єкта перевірки; аналіз найважливіших економічних показників діяльності об'єкта, що перевіряється, та тенденцій їх зміни; відомості про характер, часові рамки й обсяг процедур проведення перевірки з вказівкою їх виконавців і результатів виконання; висновки, пропозиції та рекомендації,

зроблені перевіряючими з найважливіших питань перевірки; оглядові, аналітичні та попередні звіти, що готуються на всіх етапах проведення перевірки; фрагменти або копії необхідних юридичних документів, угод і протоколів; копії фінансової звітності; копії листування з питань перевірки з керівниками об'єкта перевірки; копії повідомлень, направлених іншим організаціям, експертам і третім особам та одержаних від них.

Організація аудиту ефективності діяльності у своєму загальному вигляді поділяється на певні стадії (координація дій аудиторів з працівниками об'єкта перевірки; нагляд за проведенням аудиту; документування процесу аудиту), виконання яких є взаємопов'язаним і взаємо узгодженим процесом. Ефективність здійснення організації аудиту багато в чому залежить від наявності системного підходу при виконанні стадій організації аудиту. Такий підхід має забезпечити чітку послідовність дій аудитора, що, в свою чергу, робить сам процес перевірки більш зрозумілим і логічним, а її результати змістовними та лаконічними.

Модуль 2

Методика державного аудиту, який здійснюють ДКРС та Рахункова палата України

Лекція 7. Методика державного аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ

7.1. Поняття, об'єкти і задачі фінансово-господарського аудиту.

7.2. Методика проведення фінансово-господарського аудиту.

7.3. Оформлення і реалізація результатів фінансово-господарського аудиту і використання аудиторських звітів

7.1. Поняття, об'єкти і завдання фінансово-господарського аудиту

Державний аудит фінансово-господарської діяльності бюджетної установи (далі – фінансово-господарський аудит) – це форма державного

фінансового контролю, спрямована на попередження фінансових порушень в бюджетній установі і забезпечення достовірності її фінансової звітності.

Об'єктами фінансово-господарського аудиту є управлінські рішення керівництва бюджетної установи з питань її фінансово-господарської діяльності, планові документи, господарські договори, фінансово-господарські операції, бухгалтерський облік, фінансова і статистична звітність і внутрішньогосподарчий фінансовий контроль.

Базовим елементом фінансово-господарського аудиту є визначення ризиків і оцінка їх можливого впливу на результати фінансово-господарської діяльності бюджетної установи і показники її фінансової звітності. Визначення і оцінка ризиків здійснюється на кожному етапі фінансово-господарського аудиту.

Основним завданням фінансово-господарського аудиту є сприяння бюджетній установі в забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності і ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, формування достовірної фінансової звітності і організації дієвого внутрішньогосподарчого фінансового контролю.

Джерелами фінансово-господарського аудиту є: нормативно-правові акти та методичні документи, які регламентують фінансово-господарську діяльність бюджетної установи відповідного профілю; установчі документи (устав, організаційна та управлінська структура бюджетної установи та ін.); наказ про облікову політику; планові документи (кошториси, плани асигнувань, лімітні довідки тощо); Журнал-головна, реєстри бухгалтерського обліку та первинні документи; фінансова звітність бюджетної установи, а саме:

№ 1 "Баланс" (при складанні квартальної та річної звітності);

№ 2 "Звіт про виконання загального фонду кошторису установи";

№ 2-валюта "Звіт про виконання загального фонду кошторису установи";

№ 4-1 "Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами";

№ 4-2 "Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ";

№ 4-3 "Звіт про надходження і використання інших надходжень спеці-

ального фонду";

№ 4-4 "Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів";

№ 4-3.1 "Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)";

№ 7 "Звіт про заборгованість бюджетних установ";

№ 7.1 "Звіт про заборгованість, бюджетних установ за окремими програмами";

№ 5 "Звіт про рух необоротних активів (при складанні річної звітності);

№ 6 "Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування (при складанні річної звітності)";

№ 8 "Звіт про фінансові зобов'язання бюджетних установ";

№ 9 "Звіт про результати фінансової діяльності (при складанні річної звітності);

№ 15 "Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей в бюджетних установах" (при складанні річної звітності);

пояснювальна записка до звіту (при складанні квартальної та річної звітності).

7.2. Методика проведення фінансово-господарського аудиту

Фінансово-господарський аудит діяльності бюджетної установи, незалежно від її профілю, може проводитись за наступною схемою (див. рис. 10).

Проведення фінансово-господарського аудиту регламентовано Бюджетним кодексом України, Порядком проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, що затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777 й Методичними рекомендаціями з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затвердженими Наказом Головкиру України від 19.12.2005 № 451 [15].

Завданням державного аудитора на етапі "Проведення поточних аудиторських процедур" є підтвердження законності проведених операцій, достовірності їх відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звіт-

ності, а в разі виявлення недоліків або порушень – надання керівництву бюджетної установи рекомендацій щодо їх усунення і проведення моніторингу стану обліку бюджетної установи.

Фінансово-господарський аудит здійснюється шляхом проведення поточних аудиторських процедур: моніторингу, камеральних перевірок та обстеження.

Моніторинг – аудиторська процедура, яка полягає в безперервному відстеженні операцій на рахунках бюджетної установи, відкритих в органах Державного казначейства України, і показників її фінансової звітності з метою виявлення ознак, які можуть свідчити про фінансові порушення.

Основними завданнями моніторингу є:

1) виявлення ознак, що свідчать про відхилення від установлених законодавством принципів використання бюджетних коштів державного і комунального майна, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

2) зосередження уваги відповідальних посадових осіб бюджетної установи на виявлені ознаки з метою запобігання незаконним і неефективним використанням фінансових ресурсів, корекції управлінських рішень.

Моніторинг проводиться без виходу до бюджетної установи за допомогою відстеження операцій на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства України, аналізу періодичної (місячної, квартальної) фінансової звітності бюджетної установи. При необхідності може досліджуватися періодична статистична звітність.

Камеральна перевірка – аудиторська процедура, яка здійснюється без виходу до бюджетної установи з метою виявлення і аналізу відхилень між плановими і фактичними показниками фінансової звітності, неузгодженості між показниками, що містяться в різних формах звітності.

Основними завданнями камеральної перевірки фінансової звітності є:

1) виявлення шляхом суцільної перевірки фінансової звітності фактів неузгодженості між показниками, приведеними в різних формах звітності або в тих самих формах звітності за різні періоди бюджетного року;

2) аналіз виявлених відхилень у звітності і встановлення можливих причин їх виникнення;

3) зосередження уваги відповідальних посадових осіб бюджетної

установи на ці порушення і відхилення з метою оперативного усунення недоліків і порушень і забезпечення достовірності фінансової звітності;

4) визначення питань для обстеження під час виходу до бюджетної установи.

При проведенні камеральної перевірки періодичної фінансової звітності необхідно дати відповідь на такі основні запитання:

1) чи відповідають звітні показники запланованим;

2) у разі виявлення розбіжностей встановити, чи є вони об'єктивними;

3) чи узгоджуються між собою показники, приведені в різних формах звітності;

4) які операції (процеси, системи) необхідно обстежувати під час виходу до бюджетної установи.

При аналізі відхилень між фінансовими показниками можуть виникнути такі ситуації:

1) перевищення фактичних витрат над затвердженими асигнуваннями може свідчити про: невживання керівництвом установи необхідних заходів для приведення витрат у відповідність з бюджетними асигнуваннями, взяття зобов'язань більш ніж асигнувань, які є бюджетним правопорушенням, і приводить до утворення не бюджетної заборгованості; затвердження кошторису в сумах, які не забезпечують реальної потреби установи у відповідних засобах, наприклад, на підвищення мінімального розміру заробітної платні або у зв'язку з підвищенням цін, тарифів і т. п. використання (списання на фактичні витрати) запасів, що є на початок року; отримання (списання на фактичні витрати) робіт (послуг, товарів), які на початок року знаходилися у складі дебіторської заборгованості;

2) якщо фактичні витрати менше затверджених асигнувань, це може свідчити про: економне й раціональне використання бюджетних коштів; планування зайвих асигнувань, наприклад, через неврахування залишків запасів, дебіторської заборгованості, яка є на початок року (часто – на оплату комунальних послуг); невиконання плану з розвитку або функціонуванню мережі, штатів і контингенту, непроведення потрібних витрат, що негативно впливає на діяльність установи; утворення дебіторської заборгованості, накопичення запасів; невчасне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з фактичними витратами або недолі-

ками в здійсненні контролю за виконанням постачальниками (виконавцями) зобов'язань, узятих ними за укладеними з бюджетною установою договорами;

3) перевищення фактичних витрат над касовими може свідчити про: погашення дебіторської заборгованості, що враховувалася на початок року; утворення (в результаті отримання товарів, робіт, послуг без здійснення передоплати) кредиторської заборгованості на кінець звітної періоду; списання запасів, які були придбані раніше; неповне фінансування установи в порівнянні з затвердженими асигнуваннями;

4) якщо фактичні витрати менше касових, це може свідчити про: погашення кредиторської заборгованості, що враховувалася на початок року; збільшення запасів; утворення (в результаті здійснення передоплати) дебіторської заборгованості на кінець звітної періоду;

5) перевищення касових витрат над затвердженими асигнуваннями, як правило, свідчить про бюджетне правопорушення, наприклад, нецільове використання бюджетних коштів, фінансування установи з невідповідного бюджету або з двох бюджетів.

Необхідно з'ясувати, за рахунок яких кодів економічної класифікації проведено "додаткові" витрати, як це вплинуло на діяльність установи, встановити причини допущених перевитрат. Слід звернутися до відповідного органу Державного казначейства із запитом про підстави для таких операцій і затребувати вичерпні пояснення посадовців бюджетної установи.

Необхідно переконатися, що здійснені витрати пов'язані з діяльністю установи, затвердженою її засновницькими документами.

6) якщо касові витрати менше затверджених асигнувань, це може свідчити про: завищення асигнувань; неповне фінансування установи.

Обстеження – аудиторська процедура, яка здійснюється безпосередньо в бюджетній установі і полягає в дослідженні планових і бухгалтерських (первинних і зведених) документів, господарських договорів, фінансової і статистичної звітності, інших документів, пов'язаних з фінансово-господарською діяльністю, бухгалтерським обліком і внутрішньо-господарчим фінансовим контролем.

Обстеження здійснюється з обов'язковим виходом до бюджетної установи, під час якої кожний чинник ризику контролюється за

затвердженою програмою аудиту за допомогою документальних або фактичних методів, використовуються інформаційні й аналітичні матеріали, підготовлені за наслідками моніторингу і камеральних перевірок.

Основними завданнями обстеження є:

1) оцінка законності ризикових операцій, правильності їх віддзеркалення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, виявлення фактів її невірогідності, відхилень від установлених законодавством норм при використанні коштів і майна;

2) встановлення причин допущення фінансових порушень;

3) оцінка стану внутрішньогосподарчого контролю;

4) підготовка рекомендацій щодо виправлення недоліків, усунення фінансових порушень і їх наслідків.

При проведенні обстеження слід проаналізувати кожний чинник ризику відповідно до програми аудиту і встановити:

1) рівень організації документообігу і якість документації;

2) законність ризикових операцій і правильність їх документального оформлення;

3) повноту і своєчасність відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності ризикових операцій;

4) правильність вживання рахунків і субрахунків бухгалтерського обліку й бухгалтерських операцій, відповідність даних реєстрів бухгалтерського обліку даним первинних документів за відібраними ризиковими операціями;

5) реальність дебіторської і кредиторської заборгованостей, дотримання встановлених термінів для передоплати за відібраними ризиковими операціями;

6) проведення інвентаризації ризикових статей балансу відповідно до вимог законодавства;

9) дотримання встановленого порядку державних закупівель;

10) достовірність і відповідність показників фінансової звітності даним Журнал-головної, реєстрів бухгалтерського обліку і первинним документам за відібраними ризиковими операціями;

11) узгодженість показників фінансової звітності.

При виявленні порушень у веденні бухгалтерського обліку слід досліджувати ступінь їх впливу на фінансову звітність бюджетної установи.

Зокрема, необхідно проаналізувати, як вплинули на фінансову звітність події (господарські операції), які:

фактично відбулися, але не відображені в бухгалтерському обліку;

відображені в бухгалтерському обліку, але не відбулися;

відображені з порушенням встановленого порядку – за невідповідний період, в неправильних сумах, на невідповідних рахівницях, в невідповідних формах звітності або за невідповідними кодами програмної (функціональної), економічної класифікації доходів або витрат бюджету.

При оцінці стану внутрішньогосподарчого фінансового контролю бюджетної установи слід виходити з того, що він повинен забезпечувати:

недопущення фінансових порушень і мінімізацію їх наслідків;

своєчасне надання керівництву установи повної і достовірної інформації для ухвалення управлінських рішень;

внесення керівництву бюджетної установи обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних засобів, державного і комунального майна.

Враховуючи це, аналіз його організації потрібно проводити на трьох рівнях: на рівні керівника бюджетної установи; на рівні головного бухгалтера установи; на рівні спеціалізованого контрольного підрозділу установи (за наявності).

Кожна здійснена державним аудитором аудиторська процедура відображається в Журналі обліку роботи державного аудитора.

У разі виявлення недоліків, ознак порушень або порушень також складається довідка.

У довідці, складеній за результатами поточних аудиторських процедур (у тому числі моніторингу, камеральної перевірки, обстеження), наголошуються документи, які містять недоліки або ознаки порушень, а в разі виявлення порушень – по-можливості, їх суть, сума і наслідки, а також рекомендації щодо усунення недоліків (порушень) і недопущення їх у подальшому.

Державний аудитор має право давати керівництву бюджетної установи усні або письмові роз'яснення щодо застосованих їм методів оцінки фактів, висловлених у довідці.

У разі незгоди з фактами, висловленими в довідці, або рекомендація-

ми державного аудитора керівництво бюджетної установи має право спрямувати відповідному органу ДКРС письмові зауваження (заперечення) з обґрунтуванням своєї позиції, яка підтверджується нормативно-правовими актами, первинними документами, фінансовою звітністю і тому подібним.

Письмовий висновок за результатами розгляду зауважень (заперечень) складається державним аудитором і підписується керівником (заступником керівника) відповідного органу ДКРС в двох екземплярах. Один екземпляр висновку надається бюджетній установі під розпис не пізніше ніж через 10 робочих днів з дня отримання зауважень (заперечень) у разі їх камерального розгляду і не пізніше, ніж через 15 робочих днів, – у разі розгляду зауважень з виходом до бюджетної установи.

Стан виправлення недоліків або усунення порушень і їх наслідків державний аудитор досліджує під час чергового обстеження в бюджетній установі.

Державний аудитор веде облік наданих бюджетній установі впродовж бюджетного року рекомендацій в Журналі обліку роботи державного аудитора і здійснює постійний моніторинг і оцінку стану їх обліку керівництвом бюджетної установи.

Безпосередній керівник державного аудитора систематично контролює хід проведення аудиту, виконання його програми, дотримання термінів і повноту проведення аудиторських процедур, правильність висновків, про що робить відповідні відмітки (але при необхідності – зауваження) в програмі аудиту і журналі обліку роботи державного аудитора.

За результатами поточних аудиторських процедур:

не пред'являються обов'язкові до виконання вимоги (розпорядження) бюджетним установам;

не застосовуються фінансові санкції і заходи впливу, передбачені Бюджетним кодексом України;

не складаються протоколи про адміністративні правопорушення, визначені статтями 164-2, 164-12, 164-14 і 166-6 Кодексу України про адміністративні правопорушення [32];

не ініціюється пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

Аудиторське дослідження повинне бути завершене не пізніше, ніж через місяць після здачі бюджетною установою річного фінансового звіту.

7.3. Оформлення і реалізація результатів фінансово-господарського аудиту і використання аудиторських звітів

Результати фінансово-господарського аудиту відображаються в звіті, який повинен виключати можливість неоднозначного трактування будь-яких його положень і містити тільки обґрунтовану і об'єктивну інформацію.

Аудиторський звіт складається з вступної частини; описової частини (результати аудиту); аудиторського висновку; рекомендацій; доповнень.

У вступній частині містяться загальні відомості про об'єкт державного аудиту, а також про терміни перевірки та основні моменти, які підлягають перевірці.

У описовій частині (результати аудиту) висловлюється процес дослідження: які операції, процеси, системи контролювалися; які аудиторські процедури застосовувалися і в яких об'ємах; яких заходів вжито бюджетною установою для зміцнення фінансової дисципліни, виправлення бухгалтерського обліку і фінансової звітності; підвищення ефективності внутрішньогосподарчого фінансового контролю; який позитивний ефект від упровадження таких заходів (якщо його можна встановити і зміряти).

Незалежно від того, за чиєю ініціативою вжито таких заходів (бюджетної установи або державного аудитора), в аудиторському звіті вони висловлюються без посилання на рекомендації державного аудитора.

Тема 8. Методика державного аудиту виконання бюджетних програм

8.1. Мета, задачі і об'єкти аудиту ефективності.

8.2. Методика проведення аудиту ефективності.

8.3. Оформлення і реалізація результатів аудиту ефективності.

8.1. Мета, завдання і об'єкти аудиту ефективності

Ефективне використання бюджетних коштів – це одна з найважливіших проблем багатьох країн світу. Особливо актуальна ця проблема для України, яка здійснює свою бюджетну політику в умовах обмежених бюджетних ресурсів. Враховуючи це, основним завданням для органів державного фінансового контролю є визначення пріоритетів при розподілі

фінансових ресурсів, джерел їх фінансування і забезпечення контролю за цільовим, ефективним використанням бюджетних коштів.

Для успішного виконання цих завдань більшість розвинених країн уже давно застосовує програмно-цільовий метод формування бюджету. В Україні ж упровадження програмно-цільового методу почалося після ухвалення в 2001 році Бюджетного кодексу.

Програмно-цільовий метод спрямований на визначення головних цілей держави, складання програм для їх досягнення, забезпечення цих програм фінансовими ресурсами, оцінку ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання завдань програм.

Програмно-цільовий метод передбачає, що:

- 1) всі витрати бюджету повинні затверджуватися у вигляді програм (раніше фінансувалися тільки функції або установи);
- 2) кожна програма повинна мати свого виконавця;
- 3) програма повинна мати цілі і кількісне вимірювання.

У Бюджетному кодексі України визначено, що "бюджетна програма" – систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети і завдань, виконання яких пропонує і здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій [15]. Таке ж визначення бюджетної програми запропоноване в Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі [8].

Т. І. Єфименко, І. Б. Стефанюк та Н. І. Рубан визначають, що бюджетна програма є формою реалізації програмно-цільового методу в бюджетному процесі, метою застосування якого є встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів і результатами їх використання [60].

Бюджетна програма спрямована на: чітке визначення цілей і завдань, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти; встановлення джерел фінансування заходів, направлених на досягнення даних цілей і термінів їх виконання; забезпечення оцінки діяльності учасників бюджетного процесу щодо досягнення поставлених цілей і виконання завдань; чітке розмежування відповідальності за використання бюджетних коштів.

Саме аудит ефективності розглядає ефективність, законність і результативність виконання бюджетних програм.

В методичних рекомендаціях щодо проведення органами ДКРС аудиту ефективності виконання бюджетної програми визначено, що *аудит ефективності* – це форма контролю, спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розробки обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного і місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм [45].

Об'єктами аудиту ефективності є бюджетні кошти, направлені на виконання бюджетної (державної) програми, ефективність якої необхідно оцінити в процесі аудиту.

Метою аудиту ефективності є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми і розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави.

Основними завданнями аудиту ефективності є:

1. Оцінка ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, у тому числі відзначеними в паспорті бюджетної програми; порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування.

2. Виявлення порушень і недоліків організаційного, нормативно-правового і фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми.

3. Визначення ступеня впливу виявлених порушень і недоліків на досягнення запланованих показників.

4. Підготовка обґрунтованих пропозицій для більш раціонального і ефективного використання ресурсів держави, поліпшення організації виконання бюджетної програми, підвищення продуктивності програми і якості послуг, її подальшої реалізації.

Джерелами інформації аудиту ефективності є: нормативно-правові акти, в тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність головного розпорядника та реалізацію бюджетної програми; стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма); паспорт бюджет-

ної 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 й статистична звітність; внутрішньовідомчі річні звіти за сферою діяльності.

8.2. Методика проведення аудиту ефективності

Реалізація завдань аудиту ефективності виконання бюджетних програм передбачає визначення послідовності його здійснення.

Для проведення аудиту ефективності, як правило, створюється аудиторська група. Аудитори, які входять до складу цієї групи, повинні мати достатні знання та навички з проведення аналізу, написання звітів з складних питань, які вимагають логічного і обґрунтованого викладу.

До початку проведення аудиту ефективності головному розпоряднику бюджетних коштів за досліджуваною програмою (відповідальному виконавцю) не пізніше, ніж за 10 днів до початку проведення аудиту ефективності, направляється повідомлення про проведення аудиту ефективності.

Збір інформації в процесі аудиту ефективності може проводитися як за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу, так і за письмовим зверненням до нього органів ДКРС. Збір інформації за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу здійснюється на підставі направлення, виданого керівником органу ДКРС або його заступником.

Аудитор зобов'язаний пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу направлення на право проведення аудиту ефективності і на його прохання розписатися в журналі відвідування учасника бюджетного процесу.

На першому етапі проведення аудиту ефективності державним аудитором вивчаються питання, пов'язані з досліджуваною програмою. З цією метою державний аудитор збирає дані про досліджувану бюджетну програму, визначає результативні показники бюджетної програми або критерії її оцінки.

До критеріїв оцінки бюджетної програми відносять результативні показники паспорта бюджетної програми.

У відповідності з Правилами складання паспортів бюджетних програм

та інформації про їх виконання *паспорт бюджетної програми* — це документ, що визначає суму коштів, затверджену в державному бюджеті для виконання бюджетної програми, законодавчі підстави її реалізації, мету, завдання, напрями діяльності, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми, на основі яких здійснюється контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів і аналіз виконання бюджетної програми [49].

Результативні показники бюджетної програми – це кількісні та якісні показники, які дають змогу здійснити оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми для досягнення визначених мети та завдань бюджетної програми, виходячи з граничного обсягу взяття бюджетних зобов'язань у відповідному бюджетному періоді.

Результативні показники поділяються на такі групи:

1) показники затрат визначають обсяги та структуру ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми, характеризують структуру витрат бюджетної програми;

2) показники продукту використовуються для оцінки досягнення поставлених цілей. Показниками продукту є, зокрема, обсяг виробленої продукції чи наданих послуг у реалізації виконання бюджетної програми, кількість користувачів товарами (роботами, послугами) тощо;

3) показники ефективності в залежності від напрямів, що виконуються в ході бюджетної програми, можуть визначатися як: витрати ресурсів на одиницю показника продукту (економність); відношення максимальної кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до визначеного обсягу фінансових ресурсів (продуктивність); досягнення певного результату (результативність);

4) показники якості — сукупність властивостей, які характеризують досягнуті результати якості створеного продукту, що задовольняють споживача відповідно до їх призначення та відображають послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій у наданні послуг (товарів, робіт) споживачам за рахунок коштів бюджетної програми.

У разі недостатності показників паспорта бюджетної програми або за відсутності певних показників виконання бюджетної програми необхідно разом з головним розпорядником (відповідальним виконавцем) визначити

найзначущіші звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети бюджетної програми.

Дані доцільно зібрати за декілька років, що підвищить міру достовірності оцінки ефективності виконання бюджетної програми.

На підставі зібраних даних необхідно: оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми шляхом співвідношення фактично одержаних і запланованих результативних показників; оцінити ефективність програми порівнянням забезпеченого рівня виконання результативних показників програми до рівня їх фінансування.

Існує декілька рівнів оцінки виконання бюджетної програми, а саме:

ефективний (рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості перевищував або дорівнював рівню забезпеченого фінансування);

недостатньо ефективний (рівень виконання деяких показників продукту, ефективності, якості був менше забезпеченого рівня фінансування);

неефективний (рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості був значно менше забезпеченого рівня фінансування).

Якщо виконання бюджетної програми оцінено як ефективне, на етапі попереднього аудиту керівництвом органу ДКРС може бути ухвалене рішення про відміну проведення аудиторського дослідження.

Виходячи з аналізу виконання результативних показників бюджетної програми, залежно від того, які показники бюджетної програми виконувалися гірше за все, необхідно сформулювати проблему, котра існує у виконанні бюджетної програми, тобто проблему аудиту.

Проблема аудиту ефективності – це невиконання запланованих результативних показників бюджетної програми шляхом неефективного використання бюджетних коштів.

Сформульована проблема повинна бути актуального, реально існуючою, яка хвилює уряд, громадян, потребує глибокого вивчення на предмет її усунення.

Після визначення проблеми аудиту для підготовки програми аудиту збираються дані з різних джерел, які характеризують бюджетну програму.

Такими даними можуть бути: інформація про діяльність головного розпорядника бюджетних коштів за програмою (відповідального виконавця) і його органів на місцях, механізми управління і форми контролю головного розпорядника за виконанням програми, законодавче, економічне й інше середовище, заходи для забезпечення функціонування бюджетної програми і т. п.

На підставі аналізу зібраних даних визначаються гіпотези аудиту, які можуть стосуватися кожної стадії проходження бюджетних коштів: планування; розподілу; використання; контролю.

Гіпотези аудиту – припущення аудитора (здогадка) щодо причини виникнення і існування проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми.

За результатами проведеної роботи розробляється програма аудиту, в якій конкретизуються період, мета і процедури аудиту, зазначаються гіпотези аудиту і методи їх дослідження.

Проведення аудиту ефективності (II етап) складається з таких стадій:

збір даних, їх узагальнення і аналіз з метою підтвердження або спростування висунутих гіпотез аудиту;

підготовка висновків і пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень виконання бюджетної програми;

обговорення результатів з учасниками аудиту ефективності.

Безпосередній керівник аудитора (керівника аудиторської групи) систематично контролює хід проведення аудиту ефективності, виконання його програми, дотримання термінів та обґрунтованість висновків.

8.3. Оформлення і реалізація результатів аудиту ефективності

Завершальним етапом процесу державного аудиту є узагальнення та реалізація його результатів. За результатами державного аудиту державним аудитором складається *аудиторський звіт* – письмовий документ, в якому відображаються результати аудиторського дослідження.

У результаті аудиту ефективності державні аудитори в аудиторському звіті зазначають об'єми і результати виконаного аудиту ефективності.

При проведенні аудиту ефективності бюджетної програми державного бюджету на регіональному рівні складається інформація про участь в ауди-

ті ефективності, яка є складовою аудиторського звіту.

За результатами аудитів ефективності програм місцевих бюджетів складається аудиторський звіт.

За результатами аудиту ефективності у одержувачів бюджетних коштів складається довідка про участь в аудиті ефективності, один екземпляр якого залишається в одержувача бюджетних коштів. Рекомендується підписання довідки посадовцем, що проводило збір інформації для аудиторського дослідження за місцезнаходженням одержувача бюджетних коштів, і посадовцем одержувача бюджетних засобів.

Аудиторський звіт складається в довільній формі і повинен виключати можливість двоякого трактування й нечіткості і містити тільки ту інформацію, яка одержана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними і достовірними фактами аудиторського дослідження. Інформація аудиторського звіту повинна бути зрозумілою і конструктивною, пропозиції – короткими і чіткими. Кожне слово повинне бути точним і недвозначним. Слід уникати сленгових виразів, специфічних технічних термінів, повторів, літературних цитат. Звіт не повинен містити будь-яких звинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей.

За можливості інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, можуть бути оформлені як доповнення до звіту.

При посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно в тексті аудиторського звіту наголошувати на джерелах інформації. З метою незагромождження текстової частини аудиторського звіту посилання на джерела інформації в тексті позначати цифрами, які відповідають порядковому номеру використаних документів, приведеному в переліку, який є доповненням до аудиторського звіту.

Типовий аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) має наступну структуру:

Резюме (супровідний лист).

Вступ.

Фонова інформація

Причини проведення аудиту

Структура аудиту.

Опис досліджуваної бюджетної програми.

Результати аудиту.

Виведення аудиту.

Пропозиції.

Джерела інформації

Доповнення.

Резюме (супровідний лист) – короткий зміст проведеного аудиту ефективності (участі в аудиті ефективності) з описом найважливіших моментів (мети, методів, результатів, виведень аудиту ефективності), який призначений для тих, хто не має часу для вивчення всього звіту, але повинен зосередитися на найважливіших його аспектах.

"Вступ" може включати коротку характеристику сфери діяльності, в якій реалізується досліджувана бюджетна програма, опис мети і механізму державного фінансування, результати попередніх контрольних заходів, причини проведення аудиту ефективності саме відібраної теми.

У розділі "Структура аудиту" описується процес організації і поетапне здійснення роботи аудиторів. Цей розділ повинен бути коротким і надавати інформацію щодо масштабності досліджень, методів збору даних, учасників дослідження.

У розділі "Опис об'єкту аудиту" надається інформація щодо мети і напрямів впровадження бюджетної програми, її учасників, запланованих і досягнутих результатів. У цьому розділі надається оцінка ефективності програми, а також наголошується проблема аудиту.

У розділі "Результати" приводиться гіпотези аудиту щодо неефективного управління ресурсами держави, які досліджувалися, стисло описується процедура дослідження і наводяться результати, які підтверджують або спростовують ці гіпотези.

У розділі "Висновки" підводяться 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.

Існують наступні вимоги до пропозицій:

мають ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках;

зосереджуватися на тому, що потрібно змінити;

залишити на розсуд користувачів аудиторського звіту способи проведення змін;

повинні бути достатньо детальними і реальними, щоб їх можливо був упровадити;

по можливості, повинні бути диференційовані за рівнями і 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 при менших витратах ресурсів, більш чітке визначення програмних цілей, збільшення користі для юридичних і фізичних осіб, підвищення якості продукції, вдосконалення процесів планування, управління, контролю і тому подібне.

Розділ "Джерела інформації" містить перелік нормативно-інструктивних документів, облікових і звітних форм, інформаційних і аналітичних матеріалів, на які аудитор посилається в аудиторському звіті.

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 повинні бути враховані. Результати обговорення проекту звіту (інформації) оформляються протоколом.

Аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) може прямувати Верховній Раді України, Секретаріату Президента України, Кабінету Міністрів України, Мінфіну, відповідним органам державної влади і місцевого самоврядування, які причетні до виконання бюджетних програм, головному розпоряднику бюджетних коштів, а також зацікавленим науковцям, закладам освіти, підприємствам, установам і організаціям і тому подібне.

Орган ДКРС здійснює моніторинг і облік стану впровадження від-

ображених в аудиторському звіті (інформації про участь в аудиті ефективності) пропозицій.

Лекція 9. Методика державного аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки

9.1. Поняття, об'єкти і задачі аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

9.2. Методика проведення аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

9.1. Поняття, об'єкти і задачі аудиту діяльності суб'єктів господарювання

Державний аудит фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки полягає в перевірці та аналізі фінансово-господарської діяльності, а також правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Взагалі об'єктами аудиту діяльності суб'єктів господарювання є суб'єкти господарювання державного сектору економіки, а також інші суб'єкти господарювання, що 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.

Основним завданням державного аудитора під час здійснення аудиту діяльності суб'єктів господарювання є оцінка рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яка полягає в забезпеченні: дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління суб'єкта господарювання; достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності; збереження активів; досягнення певної мети і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання по виконанню показників економічності, продуктивності і результативності.

Джерелами інформації аудиту діяльності суб'єктів господарювання є:

нормативно-правові акти, засновницькі і інші документи суб'єкта господарювання; розпорядчі документи органу управління суб'єкта господарювання; фінансова і статистична звітність суб'єкта господарювання; матеріали попередніх контрольних заходів; фінансові та бізнес-плани; бухгалтерські (первинні і зведені) документи; договори й інші документи суб'єкта господарювання.

9.2. Методика проведення аудиту діяльності суб'єктів господарювання

Законодавчо проведення аудиту діяльності суб'єктів господарювання регламентовано Порядком проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. № 361 [45].

Аудит проводиться відповідно до плану контрольно-ревізійної роботи, який складається і затверджується в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України. Тривалість аудиту не може перевищувати 90 календарних днів.

Аудит діяльності юридичних осіб, які входять в асоціації (корпорації, консорціуми, концерни, інші об'єднання), проводиться, як правило, одночасно.

Процес аудиту складається з чотирьох етапів.

На першому етапі – планування аудиту – державний аудитор збирає інформацію про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, і досягнення суб'єктом господарювання певної мети і завдань або придбання кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання.

Під час другого етапу – підготовка програми проведення аудиту з урахуванням його плану: уточнюється інформація, зібрана на першому етапі, і конкретизуються і аналізуються недоліки і проблеми, які вплинули або можуть негативно вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання; готується програма проведення аудиту, яка затверджується керівником органу державної

контрольно-ревізійної служби. В програмі зазначається перелік ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, які передбачається перевірити, методи перевірки і процедура їх вживання, а також відповідальні особи і графік проведення.

Під час третього етапу – перевірка ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання – підтверджується або спростовується інформація щодо недоліків і проблем в управлінні такою діяльністю.

Вибрані методи перевірки і процедура їх застосування повинні забезпечувати обґрунтованість висновків за наслідками оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання.

У ході перевірки аналізуються: дані фінансових і бізнес-планів, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної й фінансової звітності, договорів, розпорядчих і інших документів суб'єкта господарювання; фактична наявність і стан активів.

Під час четвертого етапу – звітність про результати аудиту – готуються висновки за наслідками оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, виходячи з істотності їх впливу на фінансово-господарську діяльність за такими загальними розділами:

1) зовнішній – незалежний від суб'єкта господарювання, зокрема щодо достатності нормативно-правового забезпечення його діяльності, рівня її регламентації органом управління суб'єкта;

2) внутрішній – ухвалення рішень або бездіяльність посадовців суб'єкта господарювання, перш за все щодо організації системи внутрішнього контролю.

Керівник суб'єкта господарювання зобов'язаний інформувати орган державної контрольно-ревізійної служби про стан обліку рекомендацій, які містяться в аудиторському звіті.

У разі виявлення під час аудиту фактів порушення законодавства, що містять ознаки злочину, органами державної контрольно-ревізійної служби невідкладно інформується правоохоронний орган.

Лекція 10. Методика державного аудиту виконання місцевих бюджетів

10.1. Поняття, об'єкти і задачі аудиту виконання бюджету

10.2. Методика проведення аудиту виконання бюджету

10.3. Оформлення і реалізація результатів аудиту виконання бюджету.

10.1. Поняття, об'єкти і завдання аудиту виконання бюджету

Державний аудит виконання місцевих бюджетів (далі – аудит виконання бюджету) – це форма державного фінансового контролю, спрямована на виявлення причин, що перешкоджають ефективному формуванню та виконанню місцевих бюджетів, а також розробка пропозицій щодо усунення таких причин.

Об'єктами аудиту виконання бюджету є місцеві бюджети.

Відповідно до ст. 5 Бюджетного кодексу місцевими бюджетами визначаються бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах та бюджети місцевого самоврядування, бюджети територіальних громад (сіл, селищ, міст та їх об'єднань) [15].

Основними завданнями аудиту виконання бюджету є: надання оцінки формування і рівню виконання місцевого бюджету; установлення причин, що негативно впливають на виконання місцевого бюджету; визначення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним та комунальним майном, в тому числі можливості збільшення доходів бюджету.

10.2. Методика проведення аудиту виконання бюджету

Аудит виконання бюджету проводиться відповідно до планів контрольно-ревізійної роботи, які складаються та затверджуються відповідно до Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955 [44]. Відбір місцевих бюджетів щодо яких має проводитись державний фінансовий аудит здійснюється відповідно до критеріїв Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого Наказом

ГоловКРУ України від 26.10.2005 №319 [43]. Аудит виконання бюджету, як правило, розпочинається одночасно з ревізією поточного рахунку, обраного для дослідження місцевого бюджету.

Перед початком аудиту виконання бюджету (не пізніше ніж за 10 календарних днів до дати його проведення) відповідному органу місцевого самоврядування та місцевій державній адміністрації надсилається повідомлення про його проведення.

Здійснюючи аудит виконання бюджету, 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.

У процесі аудиту виконання 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 і комунального майна. Процес збирання у органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій відповідних даних здійснюється шляхом направлення запитів на їх адресу, а в учасників бюджетного процесу – також за місцем їх безпосереднього знаходження. Для збирання даних за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу посадовій особі органу ДКРС видається направлення встановленого зразка, підписане керівником відповідного органу ДКРС та скріплене печаткою цього органу. Посадова особа органу ДКРС зобов'язана пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу направлення на проведення аудиту виконання бюджету.

Попередній аудит (1 етап) включає в себе збір фонові інформації, тобто інформації, що характеризує досліджуваний бюджет, оцінку виконання бюджету, визначення ризиків у формуванні та виконанні бюджету, забезпеченні ефективного використання коштів бюджету та завершується складанням програми аудиту.

Мета збору фонові інформації – забезпечити формування загальної уяви щодо досліджуваного бюджету.

Джерелами фонові інформації є форми річних звітів про виконання

досліджуваного бюджету, програми соціально-економічного і культурного розвитку територій та звіти про їх виконання, статистична звітність, дані органів ДКРС щодо бази підконтрольних об'єктів, матеріали засобів масової інформації 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 у досліджений 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. На підставі зібраної інформації визначаються ризикові напрями у формуванні та виконанні досліджуваного бюджету (в залежності 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.

За результатами проведеної роботи розробляється програма аудиту. Метою розробки програми є визначення заходів, які необхідно виконати під час проведення аудиту виконання 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.

Проведення аудиту виконання бюджетів (II етап) складається з таких стадій: збір даних, їх узагальнення та аналіз з метою доказу визначених гіпотез або дослідження орієнтовних питань програми аудиту; підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень ефективності використання державних ресурсів; підготовка аудиторського звіту та об-

говорення результатів аудиту.

При виконанні I та II етапів аудиту доцільно направити запити до органів влади, підприємств, установ та організацій щодо отримання необхідних для доказу гіпотез даних. Доцільним також є отримання від органів місцевого самоврядування даних щодо наявної комунальної власності, стану виплати заробітної плати в регіоні тощо.

Після дослідження дохідної та видаткової частин бюджету 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 Державного казначейства відносно кількості відмов розпорядникам бюджетних коштів в оплаті рахунків та причин цього. За результатами проведених органами ДКРС контрольних заходів доцільно визначити обсяги незаконного, нецільового (форма 1-КР) та неефективного використання бюджетних коштів (окрім порушень, що наводяться при аналізі доходної та видаткової частини), провести аналіз стану відшкодування встановлених порушень.

Наведене має дати змогу визначити слабкі ланки в організації внутрішнього контролю.

На всіх етапах проведення аудиту виконання 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.

10.3. Оформлення і реалізація результатів аудиту виконання бюджету

Результати аудиту виконання бюджету відображаються в аудиторському звіті. Аудиторський звіт має містити розділи щодо: загальної характеристики, оцінки стану виконання досліджуваного бюджету та визначення проблеми аудиту; наявності причин існування проблем у невиконанні бюджету через неякісне наповнення його доходної частини з наведенням резервів (джерел та обсягу) її збільшення та неефективне використання бюджетних коштів і майна з наведенням обсягу резервів; пропозицій для вдосконалення процесу формування та використання ресурсів місцевого

бюджету.

Аудиторський звіт має виключати можливість двоякого трактування й нечіткість і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними й 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. Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, можуть бути оформлені як додатки до звіту.

При посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою не загромождження 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.

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 з 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 – і Мінфіну. Орган ДКРС здійснює моніторинг та облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті пропозицій.

Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту приймається кері-

вництвом органу ДКРС, що проводив аудит виконання бюджету.

Тема 11. Методика державного аудиту, який здійснює Рахункова палата України

11.1. Загальні положення методики аудиту ефективності діяльності

11.2. Планування аудиту ефективності діяльності

11.3. Проведення (виконання) аудиту ефективності діяльності

11.4. Звітування за результатами аудиту ефективності діяльності

11.5. Перевірка виконання пропозицій за результатами аудиту ефективності діяльності

11.1. Загальні положення методики аудиту ефективності діяльності

Методика *аудиту ефективності діяльності* – це певна послідовність застосування методів і прийомів аудиту ефективності, яка спрямована на оцінювання економічності, ефективності та результативності діяльності об'єкта перевірки.

Визначившись з поняттям методики аудиту ефективності діяльності, слід з'ясувати мету, предмет, об'єкт та суб'єкт його проведення.

Особливістю аудиту ефективності діяльності, що здійснюється Рахунковою палатою, є спрямованість виключно на дослідження діяльності тих органів, установ та організацій, які фінансуються виключно з Державного бюджету України.

Метою аудиту ефективності діяльності є перевірка законності та ефективності діяльності використання коштів Державного бюджету України, загальнодержавних цільових фондів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів, інших державних коштів, пов'язаних з Державним бюджетом України, оцінка стану внутрішнього контролю об'єкта перевірки та надання пропозицій щодо усунення порушень чинного законодавства України.

Предметом аудиту ефективності діяльності є порядок використання коштів Державного бюджету України, загальнодержавних цільових фондів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів, державних коштів, пов'язаних з Державним бюджетом України, законодавчі акти, розпорядчі

та інші документи, пов'язані з діяльністю учасників бюджетного процесу в цій сфері.

Суб'єктом аудиту ефективності діяльності в даному випадку є посадові особи Рахункової Палати, особи, залучені Рахунковою палатою до проведення перевірки (спеціалісти або експерти).

Аудит ефективності діяльності, що здійснюється Рахунковою палатою України, проходить ряд етапів. Такі етапи є типовими як для аудиту ефективності діяльності незалежно як від суб'єктів здійснення, так і для незалежного аудиту.

На проведення одного аудиту ефективності діяльності відводиться, як правило, від 6 до 12 місяців.

У загальному вигляді процес аудиту ефективності діяльності має три основні етапи: 1) планування; 2) виконання; 3) звітування; 4) перевірка виконання пропозицій. У межах кожного етапу розрізняють окремі фази.

Таким чином, доцільно перейти до детального розглядання кожного етапу аудиту ефективності діяльності.

11.2. Планування аудиту ефективності діяльності

Здійснення аудиту ефективності діяльності передбачає правильну постановку цілей і задач аудиту, визначення об'єктів та предмету аудиту, аналіз законодавчої та правової нормативної бази. Всі ці елементи повинні бути взаємопов'язані і здійснюватись в певній логічній послідовності. Досягається це шляхом науково обґрунтованого планування діяльності Рахункової палати і кожного конкретного контрольного заходу зокрема.

Планування поділяється на два основні типи:

- 1) *стратегічне планування й обрання тем;*
- 2) *планування індивідуальних аудитів.*

Стратегічне планування є процесом визначення напрямів та цілей, а також найкращих шляхів їх досягнення.

Воно здійснюється, виходячи з природи аудиторської установи та очікувань зацікавлених осіб. Крім того, стратегічне планування безпосередньо залежить від можливостей аудиторської установи, зокрема доступних ресурсів для його реалізації.

Однією з важливих складових етапу планування аудиту ефективності

діяльності є аналіз ризиків. Цей взаємозв'язок можна показати такою схемою: I етап – розуміння підконтрольної організації й основна її характеристика; II етап – визначення ризиків та суттєвості; III етап – формулювання цілей аудиту; IV етап – визначення очікуваної корисності/вигідності від проведення аудиту; V етап – визначення критеріїв аудиту та деталізація питань.

Планування індивідуальних аудитів. При цьому слід розрізняти два окремі поняття "планування діяльності Рахункової палати" та "планування контрольного заходу." Обидва ці поняття безпосередньо стосуються аудиту ефективності діяльності.

Планування діяльності Рахункової палати – це вибір та обґрунтування тем і об'єктів перевірок.

При цьому саме в рамках такого планування і визначаються об'єкти проведення аудиту ефективності діяльності та теми таких аудиторських перевірок. Розрізняють як перспективне, так і поточне планування діяльності Рахункової палати України.

Планування контрольного заходу – це, в свою чергу, безпосередня підготовка до певного контрольного заходу, в тому числі до проведення аудиту ефективності діяльності (планування аудиту ефективності діяльності).

У межах планування аудиту ефективності діяльності розрізняють окремі фази.

Фаза 1. Підготовча фаза планування (вибір аудиторського завдання) Процес планування аудиту ефективності діяльності починається з вибору аудиторського завдання, який залежить від цілей і завдань перевірки, а також значущості об'єкта перевірки та його наявності в поточному чи перспективному плані.

Фаза 2. Попереднє планування аудиту ефективності діяльності Наступною фазою планування аудиту ефективності діяльності є проведення попереднього планування. На цьому етапі здійснюється попереднє вивчення об'єктів перевірки, а саме: збір необхідної інформації для визначення цілей і питань перевірки, вибір конкретних об'єктів перевірки та розробка відповідних критеріїв оцінки ефективності діяльності.

Фаза 3. Розробка програми аудиту Проект програми розробляється в

департаменті або іншому структурному підрозділі Рахункової палати під керівництвом члена Рахункової палати, відповідального за проведення аудиту, на підставі затверджених планів роботи Рахункової палати, її колеги та рішень колеги Рахункової палати про проведення позапланових перевірок. Програма аудиту підписується членом Рахункової палати, відповідальним за проведення аудиту, та затверджується головою Рахункової палати, першим заступником або заступником голови, а в разі потреби – колегією Рахункової палати.

Перед складанням програми аудиту член Рахункової палати, відповідальний за її проведення, організовує попереднє вивчення об'єктів та предмета аудиту, за такими питаннями: предмет аудиту; перелік об'єктів, які підлягають перевірці; напрями діяльності кожного об'єкта аудиту; джерела отримання інформації; строки аудиту; склад контрольної групи суб'єкта аудиту; інші питання.

Під час попереднього вивчення об'єктів та предмета аудиту проводиться аналіз: нормативно-правових актів, що стосуються предмета аудиту; даних щодо бюджетних призначень та фактичних витрат з Державного бюджету України, що стосуються об'єктів та предмета аудиту; фінансової та статистичної звітності, що складаються об'єктом аудиту; структури об'єкта аудиту; виконання об'єктом аудиту бюджетних програм та інших повноважень у частині, що стосується використання державних коштів; матеріалів попередніх перевірок, проведених Рахунковою палатою з питань, які перевіряються, а також результатів перевірок, що проводилися іншими контрольними органами; матеріалів засобів масової інформації.

Після затвердження програми перевірки керівник перевірки розподіляє завдання між членами групи, відповідно до яких вони готують і подають на затвердження керівника перевірки робочий план за кожним об'єктом перевірки. У цьому плані формулюються конкретні питання перевірки, визначаються методи збору фактичних даних, зазначаються джерела отримання необхідної інформації, терміни проведення перевірки та відповідальні виконавці.

11.3. Проведення (виконання) аудиту ефективності діяльності

Наступним після етапу планування є етап проведення (виконання)

аудиту ефективності діяльності. *Виконання аудиту ефективності діяльності* – це процес збирання, аудиторських доказів/фактів, їх кількісний та якісний аналіз із застосуванням статистичних і нестатистичних методів вибірки, порівняння з критеріями аудиту, виявлення причинно-наслідкових зв'язків та трансформації в аудиторські спостереження/відомості.

Даний етап включає наступні фази:

фаза 1. Вибірка;

фаза 2. Збирання аудиторських доказів.

Фаза 1. Вибірка. Один з основних елементів аналізу доказів – "методика вибірки". Застосування вибірки необхідне для збереження коштів і часу в процесі обробки великої кількості трансакцій та концентрації на найважливіших питаннях. Вибірка базується на таких положеннях:

1. Вибірка репрезентує загальну сукупність, і відповідно аудиторські спостереження/відомості поширюються на всю сукупність.

2. Вибірка є непов'язаною, і кожен елемент сукупності має однакові можливості потрапити у вибірку.

Висновки за результатами вибірки можуть відрізнятися від висновків за результатами аналізу масиву інформації, що називають "ризиком вибірки".

Фаза 2. Збирання аудиторських доказів. Аудиторськими доказами/фактами називають інформацію, яка генерується з набору даних і використовується для подальшого тестування з критеріями оцінки, результатом чого є підтвердження або спростування аудиторських гіпотез та підтримка аудиторських спостережень/відомостей.

Чинними стандартами встановлено, що докази/факти повинні бути: обґрунтованими (достатніми й переконливими для підтримання спостережень, виходячи з їх кількості, значущості, ризиків неправильних суджень, попереднього досвіду та знань); доречними (зрозумілими, логічними й такими, що відповідають цілям, джерелам і масштабу); надійними (такими, що витікають із фактичного стану справ і підкріплені з різних джерел, та переважно документальними, ніж усними).

Опрацювання доказів – важливий етап процесу виконання аудиту ефективності діяльності, адже висновки та рекомендації в аудиторських звітах базуються на аудиторських доказах. Після того, як докази зібрані, їх

необхідно проаналізувати для отримання аудиторських спостережень/відомостей, що є підставою для аудиторських висновків.

Аудиторськими спостереженнями/відомостями називають різницю між очікуваннями аудитора і тим, що він бачить насправді.

Головна мета аналізу – зменшення та трансформація великого масиву інформації в аудиторські спостереження й висновки, які повинні бути зрозумілими, значущими та справедливими.

Виділяють два типи аналізу доказів/фактів – кількісний та якісний.

11.4. Звітування за результатами аудиту ефективності діяльності.

Заключним етапом аудиту ефективності діяльності є звітування за його результатами діяльності.

Процес звітування передбачає формулювання попередніх аудиторських висновків, обговорення їх з менеджментом підконтрольної організації, підготовку аудиторського звіту.

Звітуючи про результати аудиту, потрібно: повідомити про результати аудиту посадових осіб усіх рівнів влади; зробити результати аудиту більш зрозумілими та переконливими; забезпечити публічне обговорення результатів аудиту; сприяти подальшому дослідженню.

Усі робочі папери (інтерв'ю, документи щодо "вхідної конференції" у підконтрольній організації, документи з обговорення, аудиторські нотатки та звіти виїзного аудиту) мають бути використані для створення завершального документа.

Як правило, розрізняють чотири основні типи звітів з аудиту ефективності діяльності, що висвітлюють докази/факти матеріальних недоліків. А саме звіти про:

- 1) систематичні недоліки в одній підконтрольній організації;
- 2) порівняльне дослідження однієї функції у двох або більше організаціях;
- 3) недоліки в управлінні одним великим проектом;
- 4) недоліки в результативності на центральному рівні.

Процес підготовки аудиторського звіту становить такий ланцюг: критерії аудиту (що має бути?) – аудиторські докази/факти (що є?) – аудиторські

спостереження/відомості ("що є" порівняно з тим, "що має бути") – визначення причин та ефекту/наслідків – підготовка аудиторських висновків та рекомендацій – оцінка практичності рекомендацій.

Аналіз аудиторських спостережень/відомостей веде до ідентифікації причин. Тому у фазі звітування при розгляді й опрацюванні аудиторських спостережень/відомостей аудитори повинні пам'ятати "п'ять С" ("5 C"): 1) критерії (criteria); 2) стан/умови (conditions); 3) причини (causes); 4) наслідки (consequences); 5) корегувальні дії (corrective action). [59].

Висновки – це сукупність таких елементів:

- 1) критерії (тобто стандарти, щодо яких оцінюється адміністративна діяльність);
- 2) стан/умови (тобто те, що аудитор фактично побачив);
- 3) спостереження (тобто розбіжності між стандартами та дійсністю);
- 4) причини (тобто чинники, що спричинили виникнення розбіжностей);
- 5) впливи/наслідки (тобто вплив розбіжностей).

Цінність висновків залежить безпосередньо від того, чи можуть вони переконати читача звіту. Переконливість спостережень/відомостей та висновків залежить від діапазону доказів/фактів і глибини аналізу. Однак діапазон може заважати глибині аналізу. Це спричинює серйозні випробування аналітичних здібностей аудитора.

Важлива ознака аудиторського звіту – користь, яку він приносить для покращення управління й прийняття рішень у державному секторі, а також для підвищення ефективності використання коштів платниками податків.

Логічним завершенням аудиту ефективності діяльності є аудиторські рекомендації. При підготовці рекомендацій аудитор повинен відповісти на такі основні запитання: що необхідно зробити; чому необхідно це зробити; де необхідно це зробити; коли необхідно це зробити; яким чином необхідно це зробити; хто повинен це зробити.

Рекомендації, ґрунтуючись на відповідних висновках, мають бути: направлені на усунення основних причин існування виявленого недоліку або проблеми; ясними, стислими та простими за формою, а також достатньо докладними за змістом для їх розуміння в разі якщо вони розглядаються окремо; орієнтованими на вжиття конкретних заходів та адресовані організаціям і посадовцям, що відповідають за здійснення відповідних

заходів і уповноважені на це; позитивними за тональністю та змістом; практичними, тобто такими, що можуть бути здійснені в розумний термін і враховують правові та інші обмеження; економічно ефективними, тобто витрати пов'язані з їх виконанням не повинні перевищувати одержувану вигоду; орієнтованими на результати, які можна оцінити або виміряти; сформульовані так, щоб можна було перевірити їх виконання.

Звіти про аудити ефективності діяльності – складова звітності аудиторської установи про результати її роботи.

Таким чином, зроблені висновки є відображенням сформованої аудитором незалежної думки стосовно ефективної діяльності організації, яка перевіряється і складається з побаченої загальної картини результатів діяльності об'єкта перевірки, простежених тенденцій та виокремлених проблемних ділянок.

Наступним етапом процесу узагальнення результатів аудиту ефективності є ознайомлення керівництва організації, що перевіряється з результатами проведеної перевірки. Такі дії здійснюються для того, щоб отримати офіційну думку керівництва організації, яка перевіряється, щодо висновків та рекомендацій за результатами перевірки, а також отримати інформацію про заходи, які об'єкт перевірки має намір здійснити для виконання запропонованих рекомендацій, пропозицій і висновків.

Складання звіту є другим етапом процесу звітування. Відповідно до стандартів INTOSAI, які застосовуються в роботі аудиторів Рахункової палати, звіт – це документ, який містить висновок та зауваження аудитора щодо констатації фактів, виявлених під час контролю ефективності результатів роботи об'єкта перевірки.

11.5. Перевірка виконання пропозицій за результатами аудиту ефективності діяльності

Важлива складова завершального етапу аудиту ефективності діяльності – моніторинг виконання підконтрольною організацією рекомендацій аудиторів.

Стандарт Рахункової палати "Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів" визначає таку форму контролю, як "перевірка в порядку контролю". Однак усі зазначені автори під різними

формулюваннями розуміють один єдиний процес, а саме проведення додаткових контрольних дій з боку суб'єкта перевірки з метою моніторингу виконання об'єктом перевірки всіх рекомендацій по усуненню недоліків і підвищенню ефективності його діяльності.

Діяльність з перевірки виконання рекомендацій має бути направлена на забезпечення виконання рекомендацій, а не просто на виявлення фактів невжиття відповідних заходів. Під час перевірки основну увагу слід приділяти тому, як і наскільки перевірена організація усунула виявлені раніше недоліки.

Перевірка в порядку контролю проводиться, зокрема, в таких формах:

1) отримання поточної інформації про хід виконання об'єктами перевірки рекомендацій, направлених їм за результатами перевірки;

2) проведення спеціальної перевірки результатів виконання рекомендацій, яка здійснюється на основі отриманих від об'єкта перевірки відповідних документів, а також шляхом перевірки окремих рекомендацій безпосередньо на об'єкті перевірки. Такі контрольні перевірки проводяться не раніше, ніж через шість місяців, й не пізніше, ніж через рік після направлення рекомендацій;

3) проведення на об'єкті перевірки повторної перевірки за повною програмою. Основою такої перевірки є перевірка рекомендацій та вивчення усієї діяльності об'єкта перевірки в період, який пройшов від дня попередньої перевірки. Такі контрольні перевірки проводяться, як правило, коли предметом попередньої перевірки були суспільно значущі, резонансні сфери використання державних фінансових ресурсів з високим ступенем ризику. Їх періодичність повинна складати не більше одного разу на два роки.

Тема 12. Методика аудиту державного і комунального майна

12.1. Поняття державного і комунального майна.

12.2. Методика аудиту державного і комунального майна.

12.1. Поняття державного і комунального майна

Найголовнішим об'єктом управління будь-якої держави є її власність.

Адже забезпечення соціально-економічної стабільності та безпеки залежить від володіння і ефективного управління стратегічно важливих об'єктів у сфері оборони, правопорядку, енергетики тощо, а також природних ресурсів – таких, як земля, надра, водні ресурси. Ці та інші об'єкти і природні багатства і є об'єктом державного фінансового контролю.

Власність в Україні виступає в таких формах: приватна, колективна, державна.

До державної власності в Україні належать загальнодержавна власність і власність адміністративно-територіальних одиниць (комунальна власність).

Суб'єктом права загальнодержавної власності є держава в особі Верховної Ради України.

Суб'єктами права комунальної власності є адміністративно-територіальні одиниці в особі обласних, районних, міських, селищних, сільських Рад народних депутатів.

Право власності — це врегульовані законом суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження майном.

Перш ніж розглядати методику аудиту державного і комунального майна, необхідно визначити певний категорійний апарат, а саме такі поняття, як "майно", "державне майно", "комунальне майно", "аудит державного і комунального майна".

У законодавчій базі відсутнє чітке визначення сутності державного майна. Тому спочатку слід з'ясувати сутність майна взагалі.

Загальновідомо, що майно – це сукупність речей та матеріальних цінностей. В нормативно-правовій базі України є низка документів, які застосовують категорію майна.

Майно можна розглядати як фізичний об'єкт та як складну юридичну конструкцію. Як фізичний об'єкт майно – це матеріальні цінності, речі, що знаходяться у власності юридичних та фізичних осіб.

Розрізняють рухоме майно, здатне переміщуватися, і нерухоме – у вигляді землі та розміщених на ній об'єктів. Такий поділ майна бере початок від римського права і використовується практично всіма правовими системами. Він пов'язаний з правом приватної власності на природні об'єкти, насамперед на землю. До складу нерухомого майна належить земельна

ділянка та все, що з нею фізично пов'язане (насадження, будівлі, інші об'єкти) і не може бути відокремлене без порушення призначення речей. Рухомими речами називають усі інші матеріальні об'єкти, здатні переміщуватися або самостійно (наприклад, тварини), або з допомогою побічної сили (наприклад, меблі, устаткування, транспортні засоби, твори мистецтва).

Нерухомість виділяють із складу іншого майна. Вона важлива для економіки країни не лише тим, що включає природні ресурси і має безпосередній зв'язок із земельними ділянками, але й тим, що до нерухомості належать найбільш цінні і суспільно важливі об'єкти. Це вимагає посиленого контролю за їх використанням у розширеному виробництві. Особливого контролю потребують правовідносини, які виникають у процесі виробництва, а саме – зміст та порядок виконання договорів, предметом яких виступає нерухоме майно, запровадження особливих правил для придбання права власності на нерухомість.

З юридичної точки зору під майном розуміють сукупність майнових прав та зобов'язань юридичних і фізичних осіб. Майнові права – це будь-які права, пов'язані з майном, але відмінні від права власності, в тому числі і прав, що є складовими частинами права власності (права володіння, розпорядження, використання), а також інші специфічні права (права на здійснення діяльності, використання природних ресурсів і т. ін.) і права вимагання.

Під терміном "зобов'язання" слід розуміти оформлені договором відносини: одна сторона зобов'язана здійснити на користь іншої певні дії чи утриматися від них.

Термін "державне майно", так як і "комунальне майно", взагалі відсутній у понятійному апараті законодавства. За логікою державним майном слід назвати майно, що перебуває в державній власності, а комунальним – майно, що перебуває в комунальній власності. Аналізуючи Закон України "Про власність", можна зробити висновок, що у власності держави може бути в необмеженій кількості будь-яке майно за якісними та видовими ознаками. Відповідно до Закону (п. 1 ст. 34) загальнодержавну власність складають:

земля;

майно, що забезпечує діяльність Верховної Ради України та утворю-

ваних нею державних органів;

майно Збройних Сил, органів державної безпеки, прикордонних і внутрішніх військ;

оборонні об'єкти;

єдина енергетична система;

системи транспорту загального користування, зв'язку та інформації, що мають загальнодержавне значення;

кошти державного бюджету;

національний банк, інші державні банки та їх установи і створювані ними кредитні ресурси;

державні резервні, страхові та інші фонди;

майно вищих і середніх спеціальних навчальних закладів;

майно державних підприємств;

об'єкти соціально-культурної сфери або інше майно, що становить матеріальну основу суверенітету України і забезпечує її економічний та соціальний розвиток.

Крім того, у загальнодержавній власності може перебувати також інше майно, передане у власність України іншими державами, а також юридичними особами і громадянами (п. 2 ст. 34).

Призначення державного майна:

слугувати, приносити користь та бути основою для добробуту народу;

забезпечувати виконання державою її функцій;

приносити доходи до бюджету держави за рахунок оренди, приватизації;

допомагати розв'язувати соціальні та економічні проблеми, що виникають у державі.

У свою чергу комунальну власність складають:

майно, що забезпечує діяльність відповідних Рад і утворюваних ними органів;

кошти місцевих бюджетів, державний житловий фонд, об'єкти житлово-комунального господарства;

майно закладів народної освіти, культури, охорони здоров'я, торгівлі, побутового обслуговування;

майно підприємств;

місцеві енергетичні системи, транспорт, системи зв'язку та інформації, включаючи націоналізоване майно, передане відповідним підприємствам, установам, організаціям;

інше майно, необхідне для забезпечення економічного і соціального розвитку відповідної території.

У комунальній власності перебуває також майно, передане у власність області, району чи іншої адміністративно-територіальної одиниці іншими суб'єктами права власності.

Державним майном володіє держава в особі державних підприємств. Державне унітарне підприємство утворюється на базі відокремленої частини державної власності, як правило, без поділу її на частки, і входить до сфери його управління. Майно державного унітарного підприємства перебуває в державній власності і закріплюється за таким підприємством на праві господарського ведення або праві господарського відання чи праві оперативного управління. Державні унітарні підприємства діють як державні комерційні підприємства або казенні підприємства.

Комунальні унітарні підприємства утворюються компетентним органом місцевого самоврядування в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини комунальної власності і входить у сферу його управління. В ст. 73 Господарського кодексу України визначено, що майно комунального унітарного підприємства перебуває в комунальній власності і закріплюється за таким підприємством на праві господарського відання (комунальне комерційне підприємство) або на праві оперативного управління (комунальне некомерційне підприємство).

12.2. Методика аудиту державного і комунального майна

Аудит майна державної і комунальної власності як суб'єкта фінансово-господарської діяльності характеризують ряд особливостей, котрі впливають на порядок проведення перевірки:

установи функціонують на правах державної або комунальної форми власності. Таке положення визначає порядок придбання цінностей за державні кошти, формування власного капіталу як основи в першу чергу і подальшого здійснення діяльності, відчуження майна;

установи відносяться до прибуткових організацій – метою їх дія-

льності є отримання прибутку, а також надання різного роду матеріальних і нематеріальних послуг.

Ухвалення Закону України "Про внесення змін до деяких актів України щодо запобігання фінансових правопорушень, забезпечення ефективного використання бюджетних засобів, державного і комунального майна" від 15.12.2005 р. №3202-4, ставить за мету – підвищення контролю за використанням бюджетних засобів і запобігання фінансових порушень, *забезпечення ефективного використання державного і комунального майна*. В Господарському кодексі України (далі ГКУ), в п. 3 ст. 363 вводиться нова форма контролю – державний фінансовий аудит для законного і ефективного використання державного і комунального майна. Право здійснення фінансового контролю п. 4 ст. 363 ГКУ делеговано Рахунковій палаті України і органам державної контрольно – ревізійної служби відповідно до законодавства.

Згідно зі ст. 49 Закону України "Про Державний бюджет України на 2007 рік", місцевим бюджетам на розвиток ЖКХ комунальної власності і на виконання інвестиційних проектів затверджена субвенція з держбюджету на суму 1 400 000 тис. грн.

Аудит державного і комунального майна як система контролю за наявністю і рухом бюджетних засобів виконує управлінську, контрольну і інформаційну функцію, має своїм предметом конкретні об'єкти у вигляді господарських засобів, установ, підприємств і джерела їх формування.

Так, *об'єктами аудиту державного і комунального майна є*: необоротні активи; оборотні активи; витрати; власний капітал; доходи; зобов'язання.

Під час аудиту майна, державних і комунальних підприємств слід враховувати те, що в складі активів відображаються основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, запаси, дебіторська заборгованість, грошові кошти, витрати.

Джерелами формування активів державних і комунальних підприємств є доходи, власний капітал і зобов'язання. Необоротні активи є невід'ємною частиною виробничого циклу підприємства, тому перевірка їхньої збереженості й ефективного використання являють собою найважливіше завдання аудита.

Використана література

1. Конституція України. – К.: Вища школа, 1996. – 36 с.
2. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26.01.93р. №2939-XII (зі змінами та доповненнями) // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". – 2007.
3. Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна" від 15.12.2005 р. № 3202-IV // Урядовий кур'єр. – 2006. – №2. – 5 січня. – С. 6.
4. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 № 996 – XIV // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. №6. – С. 9 – 13.
5. Закон України "Про державну аудиторську діяльність" від 26.01.93р. №2939-XII (зі змінами та доповненнями) // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". – 2007.
6. Закон України "Про Рахункову палату" від 26.01.93р. №2939-XII (зі змінами та доповненнями) // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". – 2007.
7. Закон України "Про внесення змін в Конституцію України" від 26.01.93р. №2222-IV (зі змінами та доповненнями) // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". – 2007.
8. Розпорядження Кабінету Міністрів України "Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі" від 14.09.2002 р. N 538-р // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга" – 2003.
9. Байбекова О.О. Про систему державного управління і контролю Швеції // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1.
10. Бариніна-Закірова М. В. Зовнішній фінансовий контроль у Литві // Фінансовий контроль. – 2005. – № 3 (26). – С. 61 – 66.
11. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти: Монографія. – К.: ВД "Корпорація", 2006. – С. 234.
12. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. / М. Т. Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко [За ред. засл. діяча науки і техн. України, д.е.н., проф. М. Т. Білухи. – Вид. друге перероб. і доп.

– К.: Українська академія оригінальних ідей. – 2006. – 888 с.

13. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія: Підруч. для студентів вузів спец. "Облік і аудит" / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. - 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с.

14. Бутинець Ф. Ф., Контроль і ревізія. / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.

15. Бутинець Ф. Ф., Контроль і ревізія: Підручник. / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко [За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с.

16. Бюджетний кодекс України. – Харків.: Право. – 2005. – 164 с.

17. Висновки за результатами аналізу та експертизи проекту Закону України "Про Державний бюджет України на 2007 рік" / Підготовлено департаментом з питань фінансової та бюджетної політики і затверджено Постановою Колегії Рахункової палати від 11.10.2006 № 25-4 – К.: Рахункова палата України, 2006. – Вип. 14. // www.ac-rada.gov.ua

18. Висновки за результатами аналізу та експертизи проекту Закону України "Про Державний бюджет України на 2007 рік" / Підготовлено департаментом з питань фінансової та бюджетної політики і затверджено Постановою Колегії Рахункової палати від 11.10.2006 № 25-4 – К.: Рахункова палата України, 2006. – Вип. 14.

19. Висновок щодо виконання Державного бюджету України за дев'ять місяців 2006 року / Підготовлено департаментом з питань фінансової та бюджетної політики і затверджено Постановою Колегії Рахункової палати від 21.11.2006 № 29-3. – К.: Рахункова палата України, 2006. – Випуск 18.

20. Висновок щодо виконання Державного бюджету України за перше півріччя 2006 року / Підготовлено департаментом з питань фінансової та бюджетної політики і затверджено Постановою Колегії Рахункової палати від 22.08.2006 № 20-2. – К.: Рахункова палата України, 2006. – Випуск 15.

21. Висновок щодо виконання Державного бюджету України за перший квартал 2006 року / Підготовлено департаментом з питань фінансової та бюджетної політики і затверджено Постановою Колегії Рахункової палати від 24.05.2006 № 13-8 – К.: Рахункова палата України, 2006. – Випуск 10. // www.ac-rada.gov.ua

22. Германчук П. К. Державний фінансовий контроль: ревізія та

аудит / П. К. Германчук, І. Б. Стефанік, Н. І. Рубан та ін. – К.: НВП "АВТ", 2004. – 424 с.

23. Господарський кодекс України (зі змінами та доповненнями) // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". – 2007.

24. Гриценко О. І. Рахункова палата: державно-правова природа, сучасний стан, перспективи розвитку: Монографія – Запоріжжя, Вид. ВАТ "Мотор Січ", 2004. – 140 с.

25. Державний фінансовий контроль у Радянському Союзі. – Харків, 1928. – 44 с.

26. Дікань Л. В. Контроль і ревізія. Навчальний посібник. – К.: Знання, 2007. – 328 с.

27. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.2 / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2002. – 870 с.

а. Єфименко Т. І., Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм / Т. І. Єфименко, І. Б. Стефанік, Н. І. Рубан та ін. – К.: НДФІ, 2004. – 320 с.

28. Звіт "Про результати контрольних заходів, проведених Рахунковою палатою у 2005 році, з питань державних закупівель, формування і розміщення державного замовлення", затверджений Постановою Колегії Рахункової палати від 7 лютого 2006 р. N 2-2 // www.as-rada.gov.ua

29. Звіт Рахункової палати України за 2004 рік "Контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата", затверджений Постановою Колегії Рахункової палати від 28 квітня 2005 р. N 9-1 // www.as-rada.gov.ua

30. Звіт Рахункової палати України за 2006 рік / Рахункова палата України. – К.: 2007. – 66 с.

31. Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні: Затв. наказом ГоловкиРУ України 03.10.97 № 121 і зареєстр. в Мін'юсті України 24.10.97 за № 497/2301 // Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Том 1. – К.: ДІЯ, 2001. – С. 65 – 96.

32. Кириленко О.П., Малиняк Б.С. Теорія і практика бюджетних інвестицій: Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 288 с.

а. Кодекс України про адміністративні правопорушення (зі змінами та доповненнями) // Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. Том 1. – К.: ДІЯ, 2001. – С. 18 – 19.

33. Козырин А. Новое законодательство о государственном финансовом контроле в Болгарии // Президентський контроль. – 1996. – № 5.

34. Концепції та методики державного аудиту. Посібник для самостійних занять. – К.: проект Тасіс

35. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності: етап виконання // Фінансовий контроль. – 2006. – № 3.

36. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності: звітування про результати // www.ac-rada.gov.ua

37. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності: концепція, цикл, планування // Фінансовий контроль. – 2006. – № 2.

38. Мамишев А. Трансформації органів контролю в епоху тоталітаризму // Фінансовий контроль. – 2003. – №2(15).

39. Методичні рекомендації з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, затверджені Наказом Головки КРУ України від 13.03.2007 №50. // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга" – 2007.

40. Методичні рекомендації з проведення Органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затверджені Наказом Головки КРУ України від 19.12.2005 №451. // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга" – 2006.

41. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року. / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС"", 2006. – 1152 с.

42. Петрик Е. Концептуальные основы интеграции и гармонизации аудита в Украине // Вестник налоговой службы Украины. – 2005. - №7. – С. 12 – 14.

43. Петрик О. А., Фенченко М. Т. Аудит у зарубіжних країнах. Навчально-методичний посібник для студентів вищих навчальних закладів. Петрик О. А., Фенченко М. Т. – К.: КНЕУ, 2002. – 168 с.

44. Положення про планування контрольно-ревізійної роботи орга-

нами державної контрольно-ревізійної служби, затверджене наказом Голо-
вКРУ від 26.10.2005 № 319 // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга" – 2006.

45. Порядок планування контрольно-ревізійної роботи органами
державної контрольно-ревізійної служби, затверджений Постановою
Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955 (зі змінами і доповненнями)
// Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга" – 2002.

46. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної
служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарюван-
ня від 25.03.2006 р. №361// Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга" – 2006.

47. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної
служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм від 10.08.2004
р. №1017 // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга" – 2004.

48. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної
служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ
від 31.12.2004 р. №1777 // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга" – 2005.

49. Постанова Колегії Рахункової палати від 27 грудня 2004 року №
28-6 "Про затвердження Стандарту Рахункової палати "Порядок підготовки
і проведення перевірок та оформлення їх результатів"" // www.as-rada.gov.ua

50. Правила складання паспортів бюджетних програм та інформації
про їх виконання, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від
29.12.2002 №1098 // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга" – 2003.

51. Про результати аналізу внутрішніх і зовнішніх запозичень на
фінансування державного бюджету України / Підготовлено департаментом
з питань державного боргу, міжнародної діяльності та фінансових установ і
затверджено Постановою Колегії Рахункової палати від 27.04.2006 № 11-1
– Київ: Рахункова палата України, 2006. – Випуск 11.

52. Про результати аудиту ефективності виконання Комплексної про-
грами профілактики злочинності на 2001-2005 роки / Підготовлено де-
партаментом з питань оборони та правоохоронної діяльності і затверджено
Постановою Колегії Рахункової палати від 24.05.2006 № 13-1 – Київ: Раху-
нкова палата України, 2006. - Випуск 13.

53. Про результати перевірки використання коштів Державного бю-
джету України, виділених на виконання Державної програми орга-

нізаційного забезпечення діяльності судів / Підготовлено департаментом з питань оборони та правоохоронної діяльності і затверджено Постановою Колегії Рахункової палати від 10.03.2006 № 6-1 – К.: Рахункова палата України, 2006. – Випуск 8.

54. Професійно-кваліфікаційна характеристика посади "державний аудитор (головний, провідний, старший)", затверджена Наказом Головки КРУ України від 26.07.2006 р. №228 // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга" – 2007.

55. Райзберг Б. А., Современный экономический словарь. / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский – М.: ИНФА-М, 1996. – 496 с.

56. Сакович В. Контрольная палата: проблемы становления // Президентский контроль. — 1994. — №4.

57. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К.: Знання України, 2006. – 280 с.

58. Соменков А. Д. Парламентский контроль за исполнением Государственного бюджета: Монография. — Элиста: АПП "Джангар", 1998.

59. Стандарт Рахункової палати "Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів", затверджений постановою Колегії Рахункової палати України від 27.12.2004. – <http://www.rada.kiev.ua>.

60. Стандарт Рахункової палати "Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів", затверджений постановою Колегії Рахункової палати України від 27.12.2004. – <http://www.rada.kiev.ua>.

61. Стандарти з аудиту INTOSAI, новий переклад, підготовлений для Рахункової палати України Проектом TESIS "Аудит державних фінансів".

62. Стефанюк І. Б. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження. – К.: Піраміда, 2005. – 144 с.

63. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія. Підручник. – К.: Знання-Прес, 2002. – 254 с.

64. Шохин С.О., Воронина Л.И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. обе — М.: Финансы и статистика, 1997. – с.

65. Эрк Ф. Управление казначейства: Пер. с фр. – Уфа: О-во

«Спектр», 1992. – 111 с.

66. [http: // www.dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua)

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ

**Конспект лекцій
для студентів спеціальності 8.050106
усіх форм навчання**

Автор: **Дікань Лариса Василівна**

Відповідальний за випуск **Дікань Л. В.**
Відповідальний редактор

Редактор
Коректор

План 2008 р. Поз. №

Підп. до друку Формат 60x90 1/16. Папір ТАТРА. Друк офсетний.

Ум.-друк. арк. __, __. Обл.-вид. арк. __, __. Тираж прим. Зам. №

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи
Дк №481 від 13.06.2001 р.

Видавець і виготівник – видавництво ХНЕУ, 61001, м. Харків, пр. Леніна, 9а