

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

*Дікань Л. В.
Вороніна О.О.
Голуб Ю.О.
Синюгіна Н.В.*

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ

**Навчально-методичний посібник
для самостійного вивчення дисципліни**

Харків, ХНЕУ, 2008

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів (лист 1.4/18 –Г – 716 від 28.03.2008р.)

Рецензенти: докт. екон. наук, проф., директор Харківського інституту банківської справи УБС НБУ *Тридід О.М.*; докт. екон. наук, проф., зав. кафедрою фінансів ХНАУ ім. В.В. Докучаєва *Олійник О.В.*

Рекомендовано вченою радою ХНЕУ як навчальний посібник.

Протокол №1 від 31.08.2007 р.

Дікань Л.В., Вороніна О.О., Голуб Ю.О., Синюгіна Н.В.

Держаний аудит. Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / За ред. канд. екон. наук, проф. Л. В. Дікань – Харків: Вид. ХНЕУ, 2008. – 164 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. Навчальний матеріал доповнюється рисунками та таблицями, запитаннями для самоперевірки, навчальними завданнями, наведено глосарій, що містить достатньо повний перелік термінів і понять.

Для студентів, аспірантів та викладачів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, фахівців у галузі державного фінансового контролю.

© Харківський національний
економічний університет, 2008

© Дікань Л. В.
Вороніна О.О.
Голуб Ю.О.
Синюгіна Н.В.
2008

Вступ

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 його видів і форм за формуванням, рухом та ефективним використанням державних коштів і майна.

Однією з таких форм є державний аудит, який здійснюється з метою встановлення законності та оцінки ефективності і доцільності витрачання коштів Державного бюджету України, використання коштів місцевих бюджетів, загальнодержавних цільових, позабюджетних фондів, державного й комунального майна та результативності виконання державних програм.

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

За таких умов ключовим постає питання підготовки кваліфікованих кадрів у області проведення державного фінансового контролю взагалі та державного аудиту зокрема.

Втім підґрунтям цього є, перш за все, опанування студентами певними знаннями та навичками в рамках відповідних курсів та, насамперед, курсу "Державний аудит", який є однією з нових перспективних дисциплін за навчальними планами економічних вузів і спеціальностей.

Головну мету даного посібника можна визначити як сприяння поглибленому вивченню та засвоєнню теоретичних основ державного аудиту, організації й методики здійснення державного аудиту такими суб'єктами державного фінансового контролю, як державна контрольно-ревізійна служба (далі – ДКРС) та Рахункова палата України.

Завданнями посібника є:

комплексне оволодіння теоретико-методологічними засадами з

питань державного аудиту;

здобуття та практичне застосування теоретичних знань для вирішення конкретних завдань щодо здійснення аудиторських досліджень;

оволодіння знаннями з організації та методики здійснення державного аудиту органами ДКРС України та Рахунковою палатою України.

Реалізація завдань забезпечує:

засвоєння теоретичних знань з приводу здійснення державного аудиту в Україні;

оволодіння методиками проведення державного аудиту різними суб'єктами державного аудиту;

прищеплення студентам навичок до самостійної роботи та практичного здійснення державного аудиту;

розвиток творчого мислення й індивідуальних здібностей студентів у вирішенні практичних завдань.

Предметом дослідження обрано державний аудит, його організацію, види, методи та прийоми здійснення аудиторських досліджень.

Посібник написано відповідно до програми курсу "Державний аудит", яка відповідає вимогам кредитно-модульної системи організації навчального процесу у вищих навчальних закладах та узгоджена з примірною структурою змісту навчальної дисципліни, рекомендованою Європейською кредитно-трансфертною системою (ECTS).

Структура даного посібника має інноваційний характер, а саме посібник розділено на дві частини згідно з модулями.

Так, **перша частина посібника** відповідає першому теоретичному модулю навчальної дисципліни – "Теоретичні та організаційні засади державного аудиту". В рамках даного модуля подано теоретичні питання здійснення державного аудиту, а саме – розглянуто етапи становлення та розвитку державного аудиту в Україні та в зарубіжних країнах, проаналізовано дискусійні питання щодо визначення сутності державного аудиту, зазначено організаційно-правові засади здійснення державного аудиту в Україні, подано класифікацію державного аудиту з урахуванням зарубіжного та вітчизняного досвіду, розглянуто статус та організаційно-правову природу таких суб'єктів державного фінансового контролю, як ДКРС України та Рахункова палата України. висвітлено основні аспекти організації державного аудиту в розрізі окремих контролюючих суб'єктів.

У другій частині посібника, що відповідає другому практичному модулю навчальної дисципліни – "Методика державного аудиту, який

здійснюють ДКРС та Рахункова палата України", визначено пріоритетні напрямки щодо методики здійснення державного аудиту в Україні. З метою глибшого та чіткішого опанування практичними аспектами здійснення державного аудиту автором окремо розглянуто особливості методики здійснення державного аудиту ДКРС України і Рахунковою палатою України.

Сприйняття матеріалу спрощує **глосарій основних термінів**, який містить достатньо повний перелік термінів та понять з курсу "Державний аудит". Закріпити теоретичний матеріал з кожної теми студент має можливість шляхом виконання **тестових та практичних завдань**, які складено з урахуванням компетентнісного підходу, що враховує рівень опанування студентами необхідних знань, вміннями та навичками з даної дисципліни (вміння та навички з шифрами представлено в додатку).

Таким чином, **характерними рисами посібника є:**

1. **Новизна структури та змісту навчальної дисципліни.** Ця мета досягається завдяки тому, що посібник побудовано на основі Робочої програми навчальної дисципліни "Державний аудит", яка відповідає вимогам кредитно-модульної системи організації навчального процесу у вищих навчальних закладах.

2. **Зручність викладення матеріалу.** Посібник побудовано в зручній для читача формі. Відповідно до цього в посібнику чітко та послідовно подано матеріал, який охоплює основні теоретичні положення здійснення державного аудиту. За кожною темою виділено ключові питання та терміни, а також наведено перелік контрольних запитань і навчальних завдань, які орієнтують на самостійну роботу.

3. **Застосування при написанні посібника нових практичних здобутків у діяльності органів державного фінансового контролю.** Так, посібник побудовано з урахуванням нових вітчизняних та міжнародних законодавчих актів, що регулюють питання державного аудиту як новітньої форми державного фінансового контролю.

Методичні рекомендації до вивчення тем

Модуль I

Теоретичні та організаційні засади державного аудиту

Методичні рекомендації до вивчення теми 1 "Становлення та розвиток державного аудиту"

Ключові терміни: Лімська декларація, принципи державних органів контролю, INTOSAI, EUROSAI

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

- 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).

Запитання і завдання для самоконтролю

Тестові завдання

Після вивчення цієї теми ви
будете
знати:

- 1) основні віхи розвитку державного аудиту у світі та в Україні;
- 2) організацію державного аудиту в окремих країнах світу;
- 3) статус та завдання міжнародних контрольних органів.

Після вивчення цієї теми ви
будете
вміти:

- 1) розрізняти особливості організації державного аудиту в різних країнах;
- 2) описувати етапи становлення державного аудиту в Україні.

1.1. Виникнення та розвиток державного аудиту

За історіографічними джерелами можна стверджувати, що державний аудит має багатомісячний період розвитку. Так, на рис. 1 зображено основні хронологічні етапи розвитку органів державного аудиту в світі.

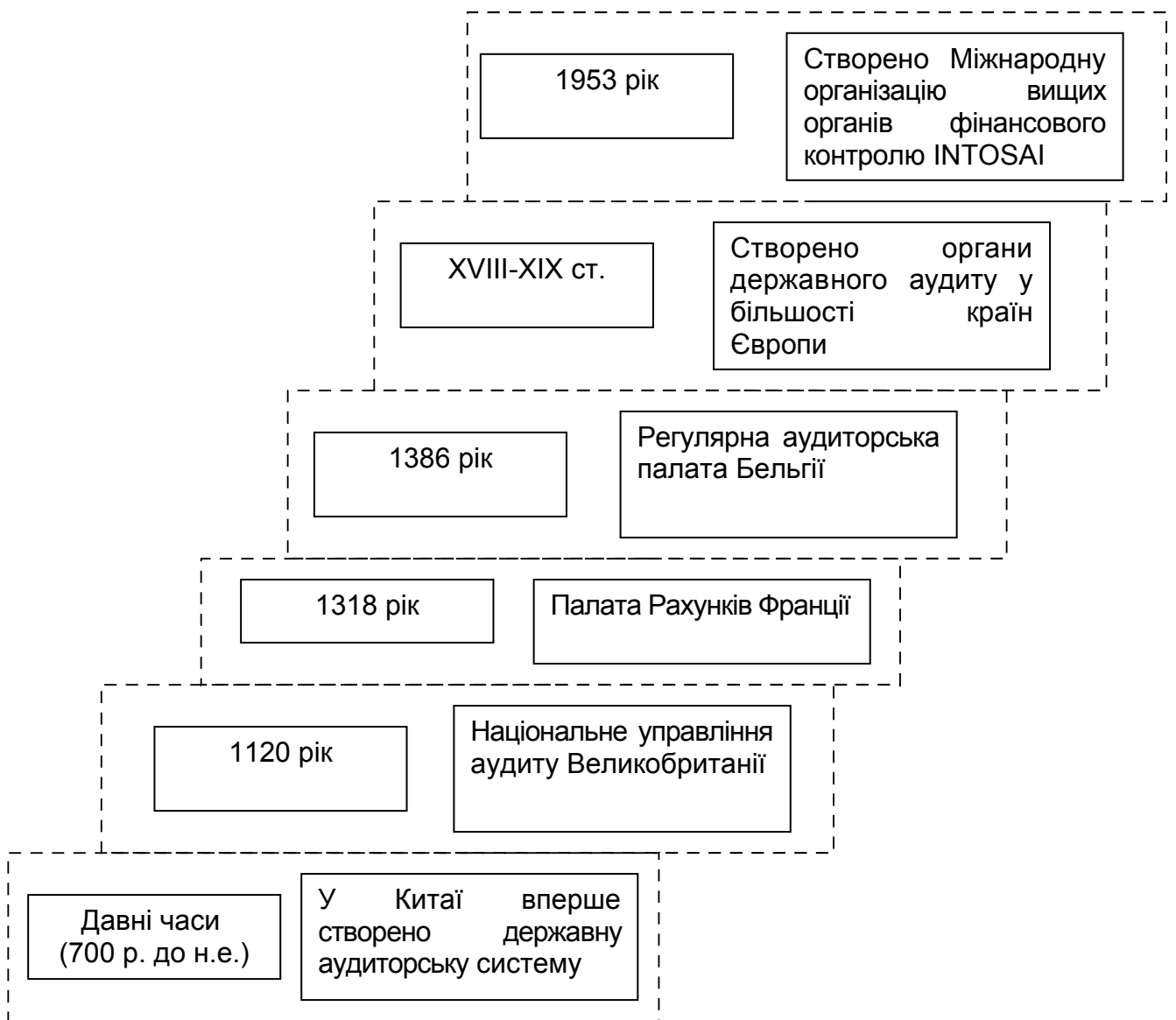


Рис. 1. Основні хронологічні етапи розвитку державного аудиту у світі

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 1983 р. була створена Державна аудиторська адміністрація, яка діє і сьогодні. Метою цього органу є повний державний контроль

доходів і витрат всіх міністерств, відомств і органів влади.

Варто відзначити, що ще в III ст. до н. е. римські керівники призначали квесторів, магістратів і урядовців казначейства, які були зобов'язані не тільки контролювати бухгалтерію, а й обговорювати одержані результати.

В Європі найстарішими органами контролю були: Національне управління аудиту Великобританії — час створення 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.

На початку другої половини XX століття в процесі безперервного реформування державного управління на міжнародній арені відбулися суттєві перетворення і у сфері державного аудиту, зокрема в 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), до якої входять понад 170 членів, а генеральний секретаріат перебуває у Відні (Австрія). 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 IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) прийнято Лімську декларацію про керівні принципи фінансового контролю (the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts). Хоча з погляду міжнародного права Лімська декларація необов'язкова до застосування, нею проголошено первинні положення розвитку державного контролю у демократичних країнах, зокрема:

- особливості організації контролю як елемента управління;
- сфера застосування контролю;
- принципи побудови системи фінансового контролю;

засади незалежності й підзвітності вищих контрольних органів, їхні повноваження тощо.

Поряд із цим Лімська декларація визначає загальноприйняті принципи контролю незалежних державних органів контролю (рис. 2), до яких відносяться:

1. Інституційна незалежність.
2. Фінансова незалежність.
3. Персональна незалежність аудиторів-контролерів.
4. Власна відповідальність за програму перевірок.
5. Достатність повноважень на отримання інформації.
6. Право на вжиття заходів.

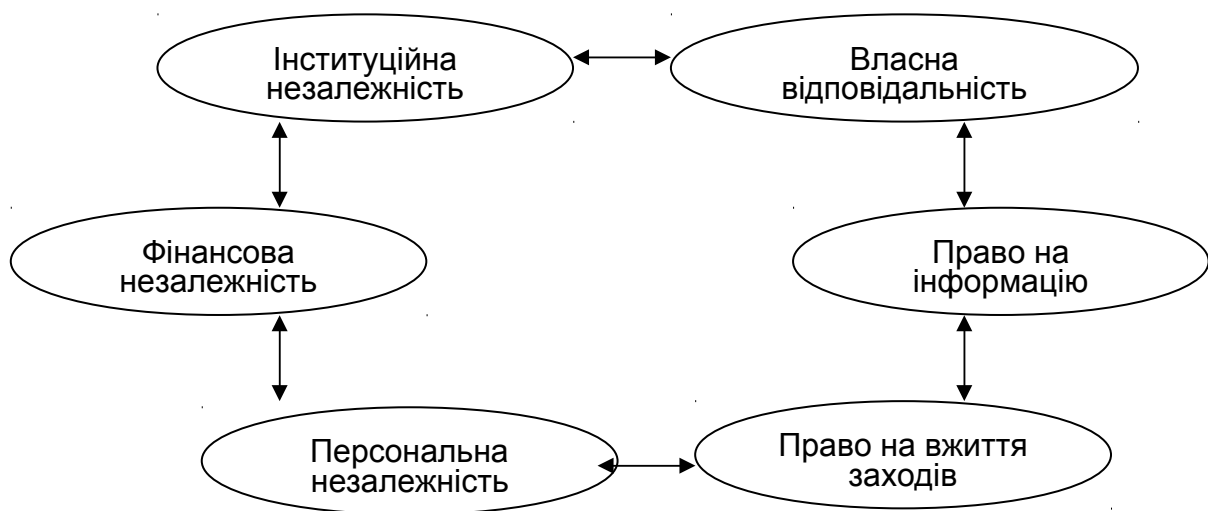


Рис. 2. Основні принципи Лімської декларації

Основною метою Лімської декларації є заклик до незалежності аудиту державних фінансів. Вищий орган контролю державних фінансів, що не відповідає цій умові, не може претендувати на свій статус. Тому й не дивно, що питання незалежності вищих органів контролю державних фінансів продовжує бути важливою темою для обговорення усередині INTOSAI. Проте необхідно відзначити, що цілі Декларації вважаються досягнутими лише за умови законодавчого закріплення цієї незалежності. У свою чергу, це вимагає існування органу контролю за дотриманням законодавства – органу, який функціонує лише в умовах демократії чи правової держави.

Таким чином, правова держава та демократія є основними передумовами незалежного контролю державних фінансів та уособлюють підвалини, на яких базується Лімська декларація. Ідеї,

представлені в 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 якості 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.

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, з метою "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 2005 р., вперше визначено, що державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю [3].

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 установлені 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 у 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 інші. з питань державних фінансів, податків, бухгалтерського обліку. При цьому перевіряється законність, доцільність та ефективність здійснених витрат.

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, аудиторів) [25].

У Румунії основу контролю складають такі його різновиди, як парламентський, урядовий та відомчий. Парламентський контроль здійснюється Рахунковою палатою (орієнтовно 300 чоловік), яка має свої дирекції в усіх регіонах (Румунія адміністративно розділена на 41 повіт). Урядовий фінансовий контроль здійснюється Міністерством фінансів (1320 чоловік), яке у своїй структурі має Генеральну дирекцію фіскального контролю та генеральні управління державних фінансів у кожному повіті (450 – 600 чоловік), які також мають дирекції фіскального контролю. Відомчий фінансовий контроль здійснюється Управлінням контролю і внутрішнього аудиту, які мають у складі галузевих міністерств. При цьому рахункова палата Румунії є незалежним органом, підпорядкованим і підзвітним тільки парламенту, її низові дирекції підпорядковані тільки центральному апарату палати. Місцеві управління державних фінансів підпорядковані безпосередньо Міністерству фінансів, а в частині делегованих повноважень – підзвітні повітовим радам народних депутатів. Органи відомчого контролю підпорядковані і підзвітні відповідним керівникам міністерств і відомств. Контроль, який здійснюють органи Міністерства фінансів та Рахункової палати, спрямований як на встановлення фактів порушень, так і на проведення аналізу. Крім того, місцеві управління державних фінансів проводять попередній аналіз фінансово-економічної діяльності підприємства чи установи до прийняття рішення про виділення з бюджету коштів. Органи відомчого контролю в основному проводять аудит в установах, підпорядкованих відповідному міністерству чи відомству, перевірки стану бухгалтерського обліку. Всі контролюючі органи Румунії мають повноваження перевіряти правильність і повноту сплати платежів до бюджету та використання бюджетних коштів і державного майна. Повноваження контролюючих органів поширюються на бюджетні установи і організації, на державні підприємства та суб'єкти

господарювання, в яких є частка державного майна, та інші суб'єкти, які отримують кошти з бюджету, державних фондів та від міжнародних організацій.

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, є 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:

1. Постійний парламентський конституційний комітет, який вивчає роботу уряду в цілому.
2. Парламентський омбудсмен, завданням якому є забезпечення законності дій державних органів.
3. Парламентські аудитори.
4. Уряд, наділений функціями контролю через Управління канцлера юстиції в 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 в 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 й 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 [25].

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 – плідотворність, 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 Бахрейна. 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-регульованих 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.

У Литві державний контроль очолює генеральний аудитор, який має двох заступників. Генеральному аудитору безпосередньо підпорядковані одинадцять департаментів, серед яких департамент організації аудиту ефективності, чотири департаменти аудиту ефективності та департамент аудиту державних доходів та розрахунків. Одному заступнику Генерального аудитора підпорядковано департамент організації фінансового аудиту та одинадцять департаментів фінансового аудиту. Характерним для департаментів аудиту ефективності та фінансового аудиту є те, що вони працюють за галузевим принципом поділу сфер контролю [9].

Особливістю діяльності Держконтролю Литви є те, що певні департаменти фінансового аудиту та аудиту ефективності здійснюють перевірку використання коштів Європейського Союзу.

Аудити здійснюються у плановому порядку. Обов'язковим є проведення аудиту виключно за постановою парламенту, а не за зверненням одного чи декількох депутатів.

Питома вага видів аудиту в Держконтролі розподіляється приблизно таким чином:

60% – фінансовий аудит;

30% – аудит ефективності;

10% – змішаний аудит (об'єкти – кошти Європейського Союзу, доходи бюджету, зовнішній борг тощо) [9].

У Литві аудит ефективності здійснюють у сферах охорони здоров'я,

науки, приватизації, використання державного майна, діяльності акціонерних товариств тощо.

Щороку фінансовим аудитом охоплюються усі міністерства, усі області, а також усі ті розпорядники бюджетних коштів, видатки яких перевищують один відсоток річних касових видатків держбюджету [9].

Вимоги до аудиту в економічно розвинених країнах наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Вимоги до аудиту в економічно розвинених країнах

Перелік вимог	Великобританія	Бельгія	Данія	Франція	Германія	Греція	Ірландія	Італія	Люксембург	Нідерланди	Португалія	Іспанія	Швеція
<i>Аудит є обов'язковим для:</i>													
крупних підприємств	+	+		+	+	+	+	+	+		+	+	+
середніх підприємств	+	-		-	+	-	+		+			+	
для компаній з обмеженою відповідальністю	+	-		+		-	+						+
<i>Аудитори при аудиті крупних компаній повинні бути членами Інституту присяжних бухгалтерів (професійних бухгалтерів)</i>	+	+					+		+		+		+
<i>Чи існує вимога незалежності аудитора</i>	+				-		+	+				+	

1.4. Міжнародні організації контрольних органів (INTOSAI, EUROSAI)

INTOSAI. INTOSAI – це міжнародна організація вищих контрольних органів, 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 (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 EUROSAI, 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 EUROSAI, то функції внутрішнього аудиту, згідно з Розділом VII Статуту EUROSAI, прийняли на себе ВОФК Бельгії та

Ісландії. EUROSАI підтримує особливо тісні відносини з OLACEFS, регіональною групою INTOSAI, 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 EURORAI – Європейською організацією регіональних органів фінансового контролю.

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

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Охарактеризувати хронологічні етапи розвитку державного аудиту у світі.
2. Перерахувати проголошені Лімською декларацією первинні положення розвитку державного контролю в демократичних країнах.
3. Перерахувати принципи Лімської декларації.
4. Визначити загальнодержавні економічні чинники, що спричинили перебудову державного фінансового контролю в Україні.
5. Виділити особливості організації державного аудиту в Румунії та Швеції.
6. Виділити особливості організації державного аудиту в Литві.
7. Перерахувати вимоги до аудиту в економічно розвинених країнах світу.
8. Охарактеризувати діяльність міжнародної організації INTOSAI.
9. Яка основна мета організації EUROSАI?
10. Який орган виконує функції постійного Секретаріату EUROSАI?

Тестові завдання

1. Лімська декларація визначає:

- а) особливості організації бухгалтерського обліку;
- б) особливості організації контролю як елемента управління;
- в) особливості складання фінансової звітності;
- г) особливості відносин між учасниками бюджетного процесу.

2. Основною метою Лімської декларації є:

а) методична допомога державним аудиторам;
б) заклик до незалежності державного аудиту;
в) правове регулювання здійснення державного аудиту у світі;
г) створення умов для ефективного управління державними ресурсами.

3. Основними принципами Лімської декларації є:

а) власна відповідальність, право на інформацію, персональна незалежність;

б) інституційна незалежність, фінансова незалежність, право на вжиття заходів;

в) правильні відповіді а і б.

4. В якій країні вперше створено державну аудиторську систему:

а) Китай;

б) Корея;

в) Великобританія?

5. В якому році державний аудит був законодавчо визначений в Україні:

а) 2005 р.;

б) 1991 р.;

в) 1996 р?

6. Одна з найскладніших організаційних структур фінансового контролю реалізована в:

а) Росії;

б) США;

в) Франції.

7. Де вперше був впроваджений аудит адміністративної діяльності:

а) Швеція, 1967 рік;

б) Румунія, 1950 рік;

в) Болгарія, 1970 рік?

8. Основним напрямком здійснення державного фінансового контролю в США є:

а) перевірка законності, доцільності та ефективності здійснення витрат державного бюджету;

б) аналіз фінансової звітності бюджетних установ;

в) поточний контроль за бюджетом;

г) перевірка правильності і повноти сплати платежів до бюджету та використання бюджетних коштів і державного майна.

9. Основним напрямком здійснення державного фінансового контролю в Румунії є:

а) перевірка законності, доцільності та ефективності здійснення витрат державного бюджету;

б) аналіз фінансової звітності бюджетних установ;

в) поточний контроль за бюджетом;

г) перевірка правильності і повноти сплати платежів до бюджету та використання бюджетних коштів і державного майна.

10. Державний контроль в Литві здійснюється в таких формах:

а) фінансового аудиту та ревізії;

б) перевірки й аудиту ефективності;

в) фінансового аудиту та аудиту ефективності;

г) аудиту результативності й аудиту ефективності.

11. Членами EUROSАI є:

а) вищі контрольні органи;

б) керівники вищих контрольних органів;

в) національні вищі органи фінансового контролю;

г) аудитори різних країн.

12. INTOSAI допомагає аудиторам:

а) складати аудиторський звіт;

б) висловлювати думку;

в) обмінюватися досвідом з приводу здійснення аудиту;

г) вивчати літературу стосовно теорії і практики аудиту.

13. Міжнародна організація вищих контрольних органів, що діє під егідою Організації Об'єднаних Націй або її спеціалізованих агенцій, це –

а) EUROSАI;

б) INTOSAI;

в) OLACEFS.

14. Членами якої міжнародної організації контрольних органів є 46 країн європейського континенту:

а) EUROSАI;

б) INTOSAI;

в) OLACEFS?

15. Основні функції INTOSAI:

а) видача міжнародних керівних принципів управління фінансами;

б) розробка методології фінансового контролю;

в) забезпечення навчання та обмін інформацією між членами ВКО;

- г) правильні відповіді а і б;
- д) усі відповіді правильні;
- е) правильна відповідь відсутня.

Правильні відповіді на тести

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
б	б	в	в	а	б	в	в	в	в	в	в	б	в	б

Методичні рекомендації до вивчення теми 2 "Сутність та організаційно-правові засади державного аудиту"

Ключові терміни: ревізія, аудит, державний аудит, стандартизація державного аудиту, стандарт державного фінансового аудиту, стандарти аудиту INTOSAI

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

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

2.2. Визначення поняття "державний аудит". Дискусійні питання.

2.3. Нормативно-правове забезпечення здійснення державного аудиту в Україні.

2.4. Повноваження приватних аудиторів (аудиторських фірм) щодо проведення аудиту в державному секторі.

Запитання і завдання для самоконтролю

Тестові завдання

Після вивчення цієї теми ви
будете
знати:

- 1) поняття державного аудиту;
- 2) законодавче й нормативно-правове забезпечення державного аудиту в Україні;
- 3) повноваження приватних аудиторів (аудиторських фірм) стосовно проведення аудиту в державному секторі

Після вивчення цієї теми ви
будете
вміти:

- 1) визначати місце державного аудиту в сучасних умовах;
- 2) визначати необхідність здійснення державного аудиту в Україні;
- 3) розрізняти державний аудит, незалежний фінансовий аудит та ревізію;
- 4) застосовувати міжнародні стандарти державного аудиту.

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.

Наприклад, Бутинець Ф. Ф., Бардаш С. В., Малюга Н. М., Петренко Н. І. стверджують, що ревізія – це метод документального контролю фінансово-господарської діяльності підприємства за дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірності обліку та звітності; спосіб документального виявлення недостач, розтрат, привласнення коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань [16].

Усач Б. Ф. уточнює, що ревізія – форма документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, дотриманням

законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності; спосіб документального викриття нестач, розтрат, привласнень чи крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань [61].

Л. В. Дікань вважає, що ревізія – це документальний спосіб перевірки діяльності суб'єкта господарювання з точки зору дотримання законності та доцільності здійснення господарських операцій, ефективності і якості роботи на основі використання даних обліку, звітності та інших джерел [25].

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.

Про необхідність підвищення результативності, дієвості й ефективності державного фінансового контролю свідчить аналіз статистичних даних. Так, на рис. 3 представлено динаміку виявлених порушень органами ДКРС України у 2004 – 2006 роках [63].

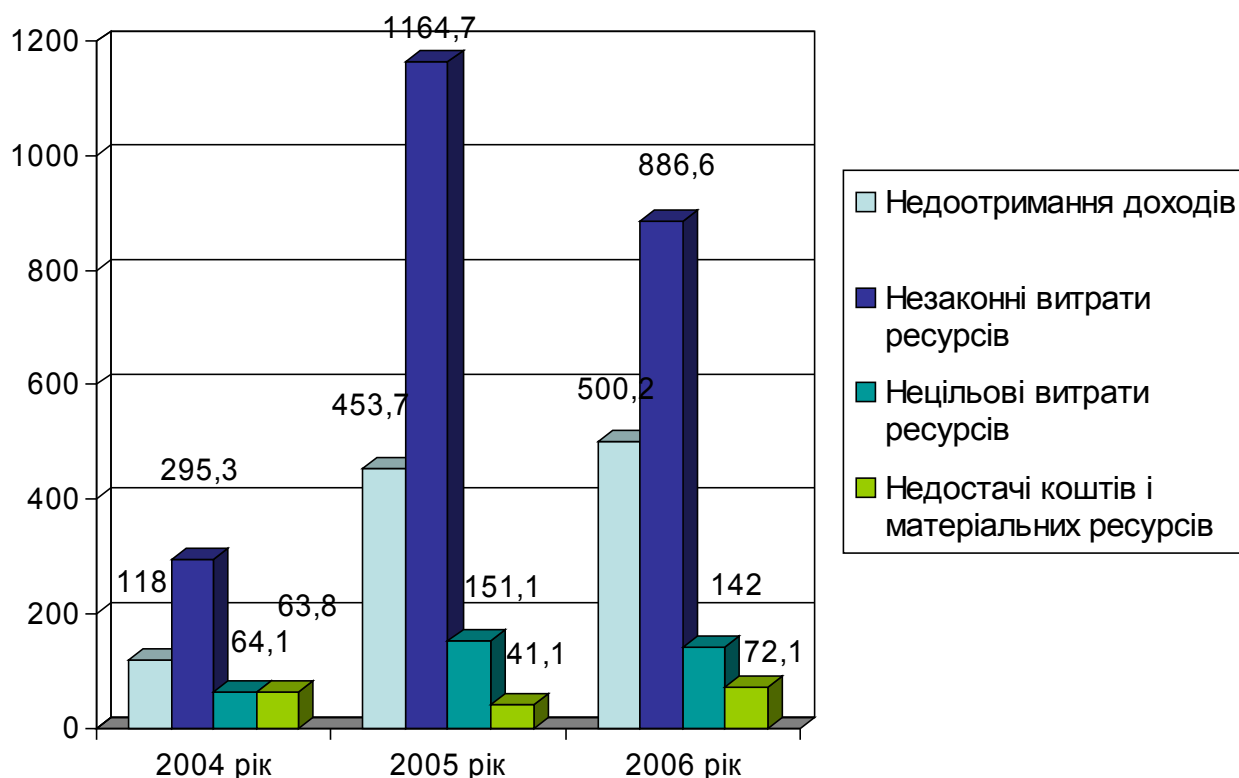


Рис. 3. Динаміка виявлених органами ДКРС України незаконних, нецільових втрат та недостач фінансових і матеріальних ресурсів, а також недоотримання фінансових ресурсів у 2004 – 2006 роках (млн. грн.)

У ході проведення аудиторами Рахункової палати контрольно-аналітичних і експертних заходів у 2006 році були виявлені, відповідно до статей 116 і 119 Бюджетного кодексу України [15], бюджетні правопорушення (незаконне, у тому числі нецільове), а також неефективне використання коштів Державного бюджету України і державних позабюджетних фондів на загальну суму 10 млрд. 738,3 млн. гривень. З цієї суми незаконне, в тому числі нецільове, використання коштів складає 6 млрд. 954,6 млн. грн., неефективне – 3 млрд. 787,7 млн. грн. (рис. 4) [30].

Таким чином, як видно з рисунків 3, 4, об'єми виявлених порушень зростають, що, в свою чергу, спонукає до запровадження нових, більш ефективних форм державного фінансового контролю.

Державний аудит суттєво відрізняється як від незалежного фінансового аудиту, так і від ревізії. Порівняльна характеристика зазначених форм фінансового контролю представлена в табл. 3.

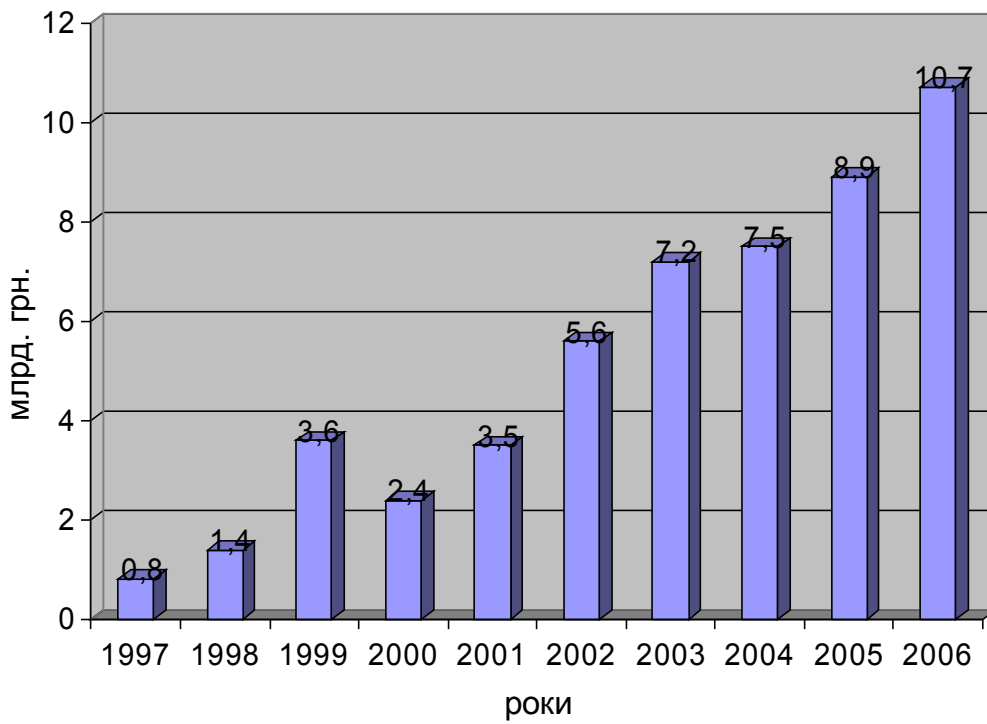


Рис. 4. Об'єми виявлених Рахунковою палатою правопорушень та неефективного використання бюджетних коштів у 1997 – 2006 рр.

Порівняльна характеристика основних форм фінансового контролю

Критерії оцінки	Аудит	Державний аудит	Інспектування (ревізія)
1	2	3	4
Законодавча база	Закон України "Про аудиторську діяльність", МСА	Закон України "Про контрольно-ревізійну службу в Україні", Постанова Кабміну "Про порядок проведення державного фінансового аудиту"	Закон України "Про контрольно-ревізійну службу в Україні", Постанова Кабміну "Про порядок проведення інспекції"
Мета	визначення достовірності і законності фінансово-господарської діяльності підприємств усіх форм власності, діагностика і попередження передкризових ситуацій	визначення законності й оцінка ефективності використання засобів державного бюджету України і результативності виконання бюджетних програм, попередження фінансових порушень	визначення достовірності і законності фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, розкриття недостач, крадіжок товарно-матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань підприємств
Задачі	оцінка системи обліку і внутрішнього контролю; оцінка аудиторського ризику; встановлення достовірності і законності обліку і звітності; розробка рекомендацій для зміцнення фінансового стану	оцінка ефективності і законності використання бюджетних засобів; розробка рекомендацій бюджетним установам для забезпечення правильності ведення бухгалтерського обліку, формування достовірної фінансової звітності і організації внутрішньогосподарського фінансового контролю	встановлення достовірності і законності обліку і звітності; оцінка організації бухгалтерського обліку з погляду забезпечення збереження державної власності; вживання механізму реалізації виявлених порушень у вигляді штрафів, кримінальних покарань і т. д.

1	2	3	4
Суб'єкти	аудиторські фірми, приватні аудитори	державні аудитори державної контрольно-ревізійної служби і Рахункової палати України	ревізори державної контрольно-ревізійної служби України
Об'єкти	система обліку і внутрішнього контролю, інформаційні системи	бюджетні програми, система обліку і внутрішньогосподарський фінансовий контроль державної власності	система обліку і внутрішньогосподарського фінансового контролю державної власності
Порядок організації	проводиться на основі укладеного договору з підприємством-замовником	проводиться планово (за винятком "ревізії по проханню правоохоронних органів") на основі наказу керівника місцевої контрольно-ревізійної служби	проводиться планово на основі наказу керівника місцевої контрольно-ревізійної служби
Порядок узагальнення контрольної інформації	Аудиторський звіт, аудиторський висновок	Аудиторський звіт	Акт ревізії
Методичні прийоми	Прийоми і способи документального і фактичного контролю, економічного аналізу		

Аналізуючи наведену табл. 3, цікаво відмітити, що метою фінансового аудиту і ревізії є оцінка законності і достовірності бухгалтерського обліку і звітності, а метою державного аудиту – ще й оцінка рівня економічності, ефективності і результативності державних заходів, програм та діяльності структур, які піддаються контролю [13]. Державний аудит і ревізія на відміну від фінансового аудиту спрямовані на перевірку тільки бюджетних коштів та майна.

Що стосується завдань наведених форм фінансового контролю, то аудитор і державний аудитор, крім виявлення порушень, розробляють рекомендації стосовно їх усунення і запобігання, а ревізор застосовує механізм реалізації виявлених порушень у вигляді адміністративних штрафів, кримінальної відповідальності і т. д.

Далі варто відзначити, що державний аудит і ревізія є формами державного фінансового контролю, тому суб'єктами такого контролю є державні органи.

Об'єкти фінансового аудиту, державного аудиту і ревізії відрізняються за формою власності (в першому випадку – це суб'єкти всіх форм власності, за винятком державної, а в другому і третьому – тільки державної власності).

Важливо відзначити, що ревізія і державний аудит – це планові перевірки, а незалежний фінансовий аудит – договірна перевірка і непланова (за винятком обов'язкового аудиту).

У результаті аудиторського дослідження складається аудиторський звіт та висновок, а ревізія закінчується актом ревізії.

Єдиною схожістю всіх указаних у таблиці форм фінансового контролю є методичні прийоми, які використовуються під час перевірки.

Таким чином, незалежний фінансовий аудит, державний аудит і ревізія, не дивлячись на деяку схожість, взагалі є різними формами фінансового контролю і не можуть одна одну замінити або виключити.

З огляду на обмеженість фінансових ресурсів, які сьогодні спрямовуються на реалізацію соціальних програм, на необхідність попередження порушень або хоча б мінімізацію наслідків уже вчинених порушень, впровадження державного аудиту є вкрай необхідним для України.

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 проаналізувати 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, автором 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:

1) Господарський кодекс України;

2) Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні";

3) Бюджетний кодекс України.

Також розроблені методичні рекомендації щодо проведення державного аудиту органами ДКРС України:

4) Методичні рекомендації щодо організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, затверджені Наказом Головкиру України від 13.03.2007 №50;

5) Методичні рекомендації відносно проведення Органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затверджені Наказом Головкиру України від 19.12.2005 №451;

6) Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання від 25.03.2006 р. №361;

7) Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм від 10.08.2004 р. №1017;

8) Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової і господарської діяльності бюджетних установ від 31.12.2004 р. №1777.

Основні законодавчі акти, що забезпечують здійснення державного аудиту в Україні та їх зміст представлені в табл. 4.

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.

Таблиця 4

Законодавчі акти, що забезпечують здійснення державного аудиту в Україні

Законодавчий акт	Зміст
Господарський кодекс України (ст. 363)	Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі 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. Державний фінансовий аудит здійснюється Рахунковою палатою і органами ДКРС відповідно до законодавства
Бюджетний кодекс України	Фінансовий контроль, а також аудит і оцінка ефективності використання бюджетних коштів здійснюються на всіх стадіях бюджетного процесу
Закон України "Про ДКРС в Україні" (ст. 2)	Державний фінансовий контроль реалізується ДКРС шляхом проведення державного фінансового аудиту та інспектування. Державний фінансовий аудит також проводиться Рахунковою палатою в порядку і способом, які визначені законом

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-розпорядницьких 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).

Базові принципи – це прогнози, передумови, логічні принципи і умови, які складають фундаменти розробки стандартів перевірки; ці загальні основи дозволяють аудитору скласти висновки і звіти.

Загальні стандарти аудиту описують рівень кваліфікації аудитора і /або ВОФК, якого вони повинні мати для компетентного й ефективного виконання свого завдання щодо вживання стандартів аудиту і правил складання звітів.

Мета стандартів проведення аудиту – це визначення критеріїв і загальної основи, які дозволяють аудитору виконувати свою роботу точно, системно і уважно. Стандарти проведення аудиту встановлюють порядок і методику збору аудиторських доказів.

Поняття "звіти" – це висновки аудитора і його інші міркування щодо всіх фінансових документів в цілому, висловлені за наслідками фінансового аудиту або аудиту законності, а також звіт, підготовлений після завершення аудиту ефективності.

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) щодо проведення 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 [40].

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 й надання впевненості розробляє Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА), Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), що стосуються аудиту і 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, інших професійних бухгалтерів, надають їм інструментарій, що дозволяє відповідати на постійно зростаючі вимоги, що змінюються до звітності з фінансової інформації.

У рамках федерації діє Комітет з питань державного сектору, який концентрує свою увагу на фінансовій звітності національних, регіональних, місцевих органів влади, супутніх державних агенцій та на аудиті. В центрі його діяльності на даний період є розробка Міжнародних стандартів обліку в державному секторі, де будуть сформульовані вимоги до фінансової звітності державних органів та інших організацій в державному секторі [40]. 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.

Виникає необхідність розробки стандартів зовнішнього і внутрішнього аудиту бюджетних організацій, якими слід передбачити організацію і методику здійснення фінансового контролю діяльності в бюджетних організаціях, виконання кошторису, надання платних послуг та використання їх коштів (це особливо стосується закладів охорони здоров'я, освіти, культури).

Запровадженню стандартів має передувати якісне поліпшення контролю, а не проста заміна понять "ревізія" на "аудит", адже це не синоніми. У зв'язку з цим виникають вимоги до стандартів аудиту бюджетних установ, організацій і навіть до державних підприємств, які повинні контролюватися контрольно-ревізійними органами.

Стандартизація аудиту діяльності бюджетних установ має ґрунтуватися на останніх досягненнях науки і практичного досвіду, визначати найбільш прогресивні й оптимальні підходи до виконання завдань державного фінансового контролю. Водночас вона повинна не тільки визначати рівень розвитку контролю, а й стимулювати його прогрес.

Процес запровадження стандартів аудиту сприяє 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 інформацією при запровадженні електронного документообігу (суб'єкти господарювання, виконання загальнодержавних програм, міжбюджетні відносини тощо) [60].

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.

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Що є стратегічним напрямом розвитку державного фінансового

контролю?

2. Які є основні форми фінансового контролю?
3. Розкрийте сутність поняття "державний аудит".
4. Сформулюйте основні завдання державного аудиту.
5. Сформулюйте основні завдання інспектування (ревізії)
6. Перерахуйте суб'єктів державного аудиту в Україні.
7. Що виступає суб'єктами інспектування (ревізії)?
8. Чим оформляється узагальнення контрольної інформації в аудиті?
9. Чим оформляється узагальнення контрольної інформації в інспектуванні (ревізії)?
10. Чим оформлюється узагальнення контрольної інформації в державному аудиті?
11. Які нормативно-правові документи забезпечують здійснення державного аудиту?
12. Перерахуйте основні повноваження приватних аудиторів.

Тестові завдання

1. Якими нормативно-правовими документами регулюється державний аудит в Україні:
 - а) Закон України "Про аудиторську діяльність" і МСА;
 - б) Закон України "Про контрольно-ревізійну службу в Україні", Господарський та Бюджетний Кодекс;
 - в) Постанова Кабінету Міністрів "Про порядок проведення інспекцій", Господарський Кодекс?
2. Якими обставинами зумовлена поява державного аудиту у вітчизняній практиці контролюючих органів:
 - а) необхідністю створення нових органів державного фінансового контролю;
 - б) необхідністю підвищення результативності, дієвості й ефективності державного фінансового контролю;
 - в) необхідністю запровадження у бюджетній сфері чіткого розподілу повноважень між розпорядниками бюджетних коштів?
3. Хто здійснюється державний аудит в Україні:
 - а) податкова та митна служби;
 - б) Рахункова палата і органи ДКРС;
 - в) аудиторські фірми, приватні аудитори?
4. Установлення норм, правил і характеристик, справедливих для

всіх учасників аудиторської діяльності в державному секторі, – це:

- а) стандартизація державного аудиту;
- б) сертифікація державних аудиторів;
- в) реєстрація державних аудиторів.

5. Які стандарти визначають правила складання звітів:

- а) базові принципи;
- б) загальні стандарти;
- в) стандарти звітування?

6. Загальні стандарти визначають питання:

- а) планування;
- б) внутрішнього контролю;
- в) незалежності і компетенції.

7. Метою якої всесвітньої організації є вдосконалення бухгалтерської професії на міжнародному рівні:

- а) Міжнародна федерація бухгалтерів;
- б) Міжнародна асоціація економістів;
- в) Рада з професійних стандартів?

8. Який орган в рамках Федерації бухгалтерів займається питаннями фінансової звітності національних органів влади:

- а) Комітет з питань державного сектору;
- б) Рада з міжнародних стандартів аудиту;
- в) Рада з міжнародних стандартів надання впевненості?

9. Формами державного фінансового контролю є:

- а) аудит і державний аудит;
- б) аудит і інспектування;
- в) інспектування і державний аудит.

10. Що є метою стандартів аудиту INTOSAI:

- а) визначення критеріїв відбору, які дозволяють аудитору виконувати свою роботу;
- б) узагальнення кращого світового досвіду у сфері аудиту і створення умов для ефективного управління державними ресурсами;
- в) служіння інтересам суспільства, вдосконалення індивідуальності бухгалтера?

11. База, що забезпечує розуміння всіма органами державного фінансового контролю своєї діяльності та свого внеску у суспільний результат, це:

- а) базовий принцип;

- б) стандарт аудиту;
- в) об'єкт державного аудиту.

12. Які стандарти визначають питання відповідності тематиці:

- а) стандарти звітування;
- б) стандарти проведення аудиту;
- в) загальні стандарти?

13. Що об'єднує такі форми фінансового контролю, як аудит, державний аудит і ревізія:

- а) об'єкти;
- б) суб'єкти;
- в) методичні прийоми?

14. Необхідність впровадження державного аудиту в Україні зумовлена:

- а) складною політичною ситуацією в державі;
- б) збільшенням правопорушень у сфері використання державних ресурсів і майна;
- в) значними перетвореннями в економічному і соціальному житті суспільства;
- г) ініціативою вищих органів фінансового контролю.

15. Основною відмінністю державного аудиту від інспектування є:

- а) об'єкти перевірки;
- б) суб'єкти перевірки;
- в) предмет перевірки;
- г) мета перевірки.

Правильні відповіді на тести

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
б	б	б	в	в	в	в	в	в	б	б	в	в	в	в

Методичні рекомендації до вивчення теми 3 "Класифікація державного аудиту"

Ключові терміни: фінансовий аудит, аудит фінансово-господарської діяльності, аудит фінансової звітності, аудит відповідності, аудит ефективності діяльності, аудит економічності, аудит результативності

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

3.1. Фінансовий аудит як складова державного аудиту.

3.2. Аудит ефективності: сутність та види.

Запитання і завдання для самоконтролю

Тестові завдання

<p>Після вивчення цієї теми ви будете <i>знати</i>:</p> <ol style="list-style-type: none">1) основні завдання та цілі фінансового аудиту в Україні;2) визначати поняття та зміст аудиту ефективності	<p>Після вивчення цієї теми ви будете <i>вміти</i></p> <ol style="list-style-type: none">1) розрізняти та розуміти види аудиту ефективності
---	---

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:

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

- 2) 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;

3) аудит правомірності та доцільності адміністративних рішень, що приймаються організацією – об'єктом перевірки;

4) 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 підвищення 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:

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

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

3) 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:

1) придбання, захисту та використання установою своїх ресурсів;

2) причин непродуктивної або неекономічної роботи;

3) дотримання установою законів і правил.

Аудит результативності, або цільових програм, включає визначення:

1) ступеня досягнення бажаних результатів або отримання прибутку, що визначається чинним законодавством або уповноваженим органом;

2) ефективності організацій, функціонування;

3) 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].

Для забезпечення високої результативності, дієвості та економічності виконання бюджетного процесу аудит ефективності, у свою чергу, має дотримуватися наступних принципів:

науковості (застосування наукових методів аналізу діяльності об'єкта аудиту і синтезу рекомендацій щодо вдосконалення його функцій, організації і методів управління);

системності (аналізу всіх можливих факторів і зв'язків у діяльності об'єкта аудиту);

об'єктивності (усунення всіх суб'єктивних оцінок і пріоритетів);

незалежності (захищеності від силових і матеріальних впливів будь-яких органів і посадових осіб);

гласності (доведення результатів аудиту ефективності після відповідного його провадження до керівних органів і громадськості).

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].

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Що включає в себе поняття "фінансовий аудит"?
2. Для чого виконується аудит фінансової звітності?
3. Що повинен визначити аудит ефективності?
4. Які цілі переслідує аудит ефективності?
5. Що є предметом аудиту ефективності?
6. Назвіть об'єкти аудиту ефективності на державному рівні.
7. Які три основних елементи характеризують стан управління публічними ресурсами?
8. Які визначення включає аудит ефективності?
9. Назвіть мету аудиту ефективності?
10. Яких принципів потрібно дотримуватись при виконанні бюджетного процесу аудиту ефективності?

Тестові завдання

1. Дати визначення терміну фінансового аудиту:

- а) це дослідження фінансової звітності, систем внутрішнього контролю і аудиту та окремих трансакцій в підконтрольних організаціях;
- б) перевірка ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів, перевірка систем інформації, оцінка результатів та їх моніторинг, аналіз заходів, вжитих для усунення виявлених недоліків;
- в) це перевірка правильності і повноти нарахувань та виплати податків, дотримання податкової політики.

2. Метою фінансового аудиту є:

- а) аналіз та оцінка ефективності використання коштів державних і обласних регіональних бюджетів і інших державних ресурсів;
- б) оцінка достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- в) розробка обґрунтованих рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів, а також оптимізації діяльності органів виконавчої влади

3. Дати визначення терміна "оперативний аудит":

- а) це дослідження фінансової звітності, систем внутрішнього контролю і аудиту та окремих трансакцій у підконтрольних організаціях;
- б) це перевірка обґрунтованості встановлених цін на замовлення;
- в) це перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінки економічності та результативності

4. Предметом аудиту ефективності є:

- а) напрямки діяльності та функції державного органу державної влади чи бюджету отримувача та кошти державного бюджету, які виділяються на вирішення державних завдань і цільових програм;
- б) державна власність, природні та інші ресурси;
- в) організація виконання бюджетного процесу та окремі найважливіші питання управління державними ресурсами;
- г) усі відповіді вірні.

5. Які основні елементи характеризують стан управління публічними ресурсами:

- а) ефективність, економічність, результативність;
- б) суттєвість, економічність, законність;

в) законність, результативність, прибутковість.

6. Аудит економічності спрямований на оцінку:

а) достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

б) придбання, захисту та використання установою своїх ресурсів; дотримання установою законів і правил; оцінка причин непродуктивної або неекономічної роботи;

в) придбання, захисту та використання установою своїх ресурсів й оцінку достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

7. Метою аудиту ефективності діяльності є:

а) удосконалення управління та звітності в державному секторі через ефективні дослідження;

б) аналіз та оцінка ефективності використання коштів державних і обласних регіональних бюджетів і інших державних ресурсів;

в) оцінка достовірності бухгалтерського обліку фінансової звітності.

8. Фінансовий аудит поділяється на:

а) аудит фінансових систем та корпорацій з метою оцінки їх відповідності існуючим законодавчим та нормативним актам

б) аудит правомірності і доцільності адміністративних рішень, що приймаються організацією, та аналіз звітності з будь-яких питань, що стосуються аудиту або є його наслідком і підлягають висвітленню;

в) аудит ефективності;

г) правильні відповіді а і б;

д) не має правильних відповідей.

9. Аудит фінансово-господарської діяльності містить у собі елементи:

а) аудиту фінансової звітності та аудиту відповідності законодавства;

б) аудиту та окремих трансакцій у підконтрольних організаціях;

в) аудит ефективності.

10. Основними завданнями аудиту ефективності є:

а) аналіз і оцінка економічності ефективного використання бюджетних коштів та інших ресурсів?

б) аналіз доцільності виділення з бюджетотримувачу бюджетних коштів і інших ресурсів та оцінка повноти і своєчасності використання бюджетних коштів та інших ресурсів;

в) розробка рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів та інших ресурсів

г) усі відповіді правильні.

11. Об'єктами аудиту ефективності на регіональному рівні є:

а) державні органи виконавчої влади та регіональні виконавчі органи;

б) одержувачі коштів регіонального бюджету та адміністрації областей (регіонів) України;

в) державні позабюджетні фонди;

г) правильні відповіді б і в;

д) немає правильних відповідей.

12. Об'єктами аудиту ефективності на державному рівні є:

а) 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;

б) адміністрації областей України, одержувачі коштів регіонального бюджету; регіональні виконавчі регіональні органи;

в) не має правильної відповіді.

13. Аудит результативності спрямований на оцінку:

а) ефективності організацій, функціонування;

б) дотримання законів і правил щодо даної програми;

в) ступеня досягнення бажаних результатів або отримання прибутку, що визначається чинним законодавством або уповноваженим органом;

г) усі відповіді правильні.

14. Який принцип аудиту ефективності характеризує усунення всіх суб'єктивних оцінок і пріоритетів:

а) об'єктивності;

б) незалежності;

в) системності;

г) гласності.

15. Який принцип аудиту ефективності характеризує аналіз всіх можливих факторів і зв'язків у діяльності об'єкта аудиту:

а) системності;

б) незалежності;

в) об'єктивності;

г) правильна відповідь відсутня.

Правильні відповіді на тести

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
с	с	с	с	с	с	с	с	с	с	с	с	с	с	с

Методичні рекомендації до вивчення теми 4 "Суб'єкти державного аудиту"

Ключові терміни: статус ДКРС України, задачі ДКРС України, функції ДКРС України, статус Рахункової палати України

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

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

4.2. Основні завдання і функції державної контрольно-ревізійної служби України при здійсненні державного аудиту

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

Запитання і завдання для самоконтролю

Тестові завдання

Після вивчення цієї теми ви будете *знати*:

- 1) статус та завдання ДКРС в Україні;
- 2) функції і зміст ГоловКРУ України при здійсненні державного аудиту;
- 3) структуру Рахункової палати і ДКРС в Україні

Після вивчення цієї теми ви будете *вміти*

розрізняти функції та завдання Рахункової палати і ГоловКРУ при здійсненні державного аудиту

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 (ГоловКРУ) 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 ГоловКРУ.

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.

ГоловКРУ 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.

Схема-структура апарату головного контрольно-ревізійного управління України зображена на рис. 5.

господарські
договори

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:

1) цільовим і ефективним використанням коштів Державного бюджету і місцевих бюджетів;

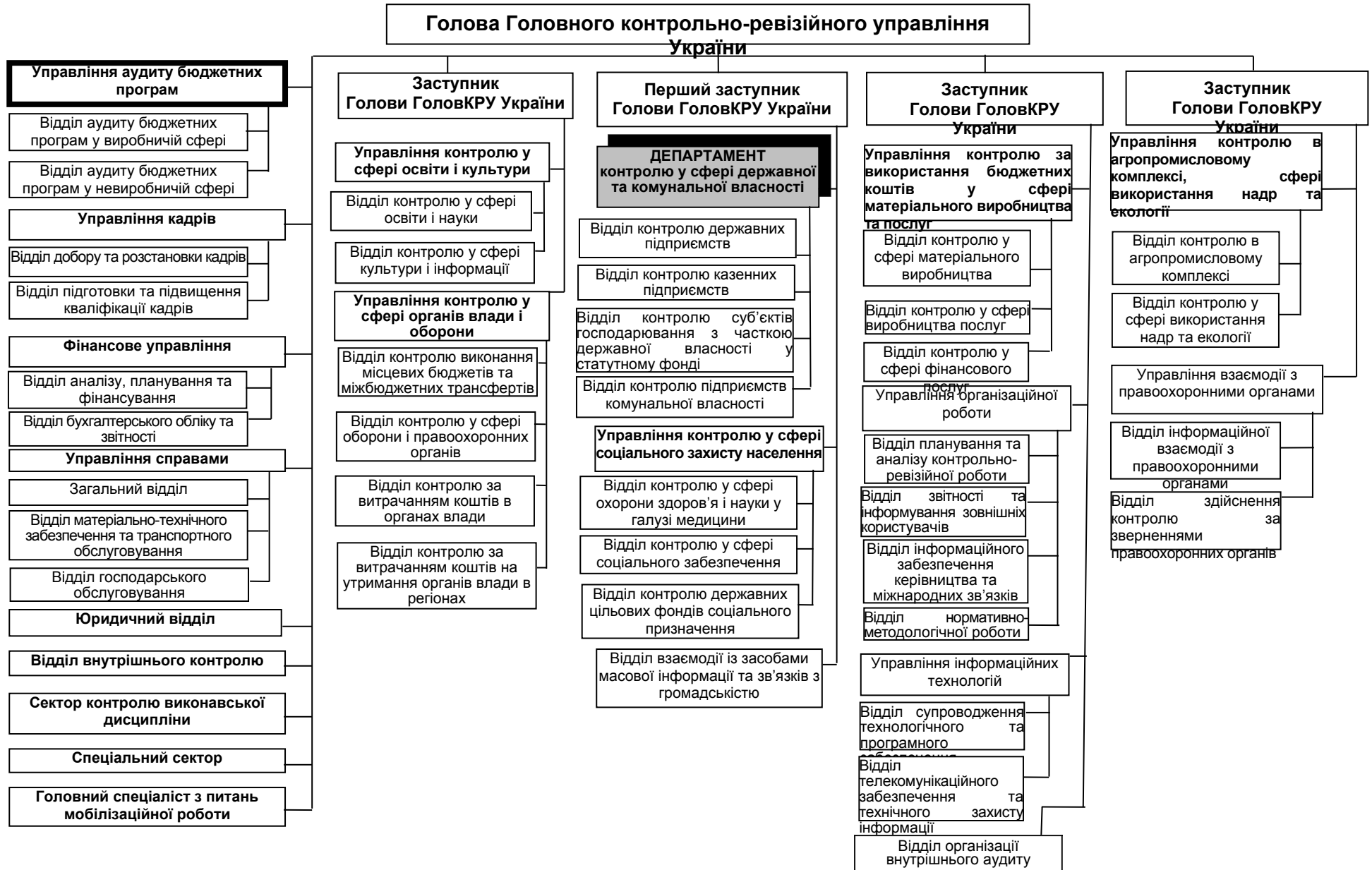


Рис. 5. Структура Головки України

2) цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів, одержаних під гарантію Кабміну України;

3) 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 служби 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 1997 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 використання 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.

Структура Рахункової палати України представлена на рис. 7.

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.

У своїй діяльності Рахункова палата керується певними принципами, що представлено на рис. 6.

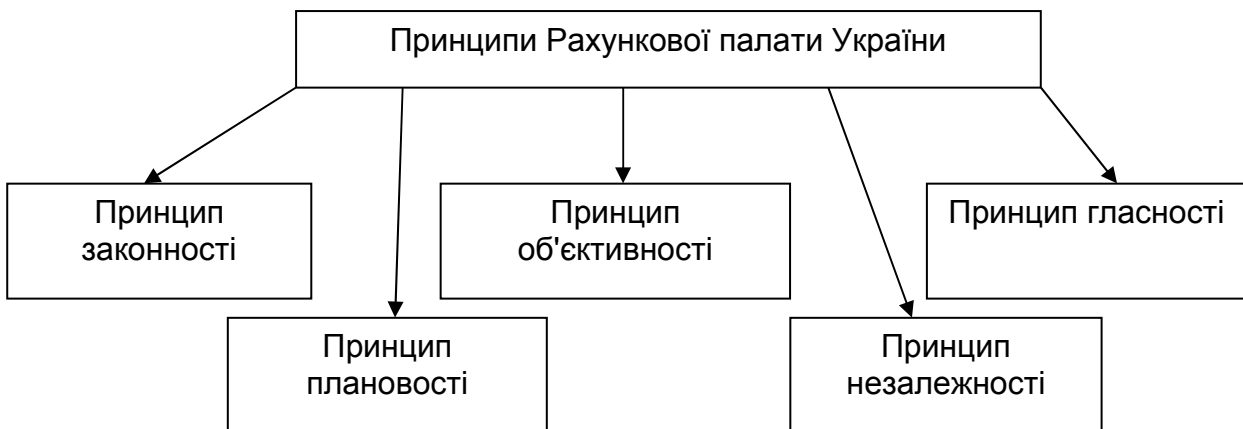


Рис. 6. Принципи діяльності Рахункової палати України

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.

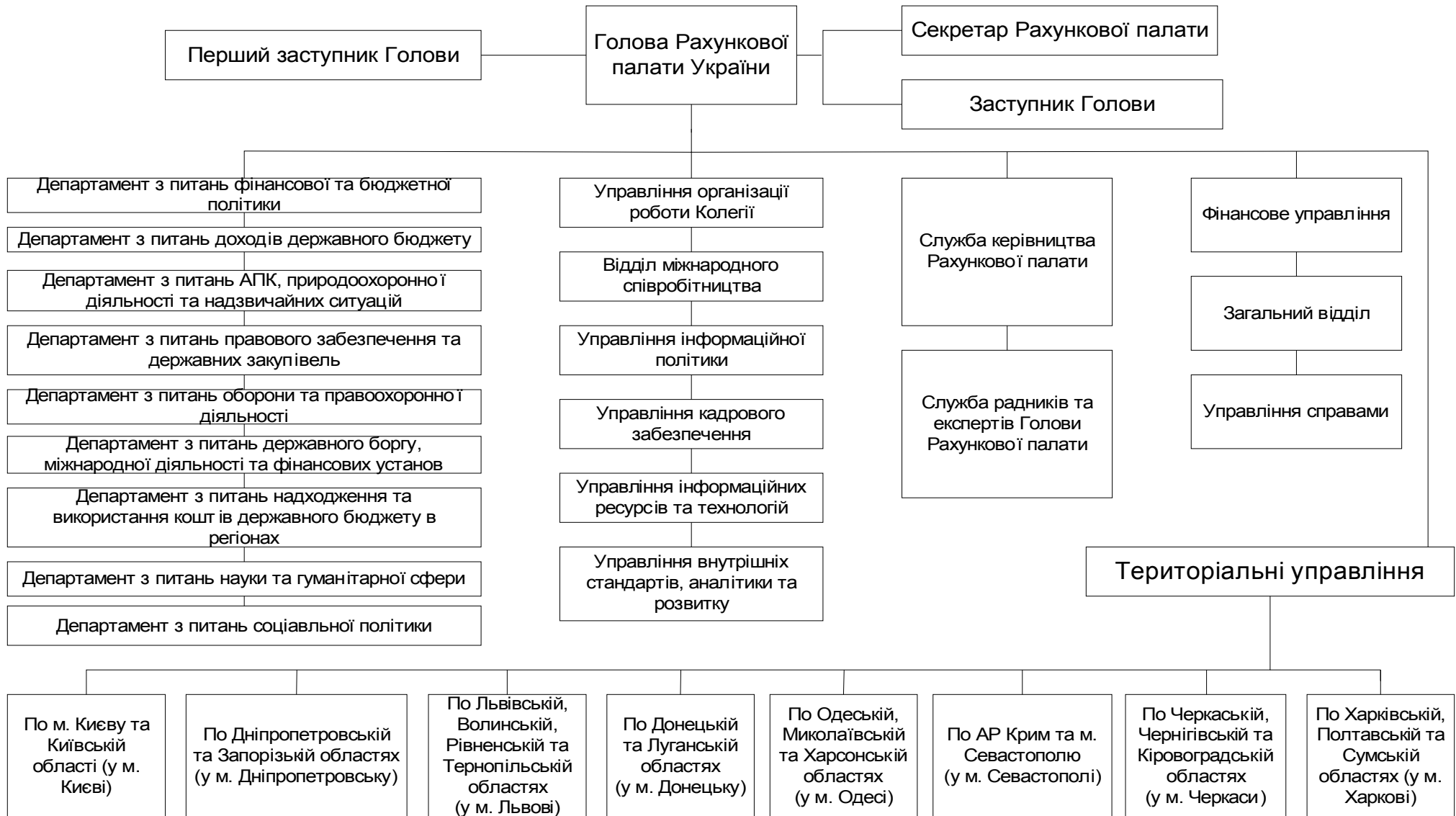


Рис. 7. Структура Рахункової палати України

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.

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте структуру державної контрольно-ревізійної служби.
2. Перерахуйте основні завдання ДКРС в Україні.
3. Назвіть основні функції ДКРС в Україні.
4. Які чинники впливають на кількість аудиторів на одну бюджетну установу, що проводять державний фінансовий аудит.
5. Дайте характеристику Рахункової палати України як вищого органу зовнішнього державного аудиту.
6. Кому підзвітна Рахункова палата України.
7. Назвіть повноваження Рахункової палати України.
8. Участь Рахункової палати в міжнародних організаціях фінансового контролю.
9. Перспективні напрями роботи Рахункової палати.
10. Назвіть принципи діяльності Рахункової палати.

Тестові завдання

1. Державна контрольно-ревізійна служба в Україні діє при:
 - а) Кабінеті Міністрів України;
 - б) Міністерстві фінансів України;

в) Міністерстві юстиції України.

2. Яку структуру має контрольно-ревізійна служба України:

а) централізовану організаційну структуру;

б) функціональну структуру;

в) децентралізовану організаційну структуру?

3. Функції державної контрольно-ревізійної служби полягають:

а) у проведенні ревізії та аудиту фінансової діяльності, стану збереження коштів і матеріальних цінностей;

б) у проведенні ревізій та аудиту правильності витрачання державних коштів на утримання місцевих органів виконавчої влади;

в) у складанні нормативно-методичних документів щодо проведення контрольно-ревізійної роботи;

г) усі відповіді вірні.

4. З якого року Рахункова палата функціонує в Україні:

а) з 1995;

б) з 1996;

в) з 1997?

5. Який орган державної влади створює Рахункову палату та призначає її склад:

а) Верховна Рада України;

б) Кабінет Міністрів України;

в) Казначейство України?

6. Рахункова палата є постійно діючим органом:

а) зовнішнього державного фінансового контролю;

б) внутрішнього державного фінансового контролю;

в) немає правильної відповіді.

7. Які нові перспективні напрями роботи здійснює Рахункова палата останнім часом:

а) проведення аудиту інформатизації державного управління;

б) проведення аудиту державних закупівель;

в) проведення екологічного аудиту;

г) усі відповіді вірні.

8. У своїй діяльності Рахункова палата керується принципами:

а) законності та гласності;

б) плановості;

в) законності, плановості, об'єктивності, незалежності і гласності.

9. В якому році Рахункова палата України визнана членом INTOSAI:

- а) 1996 р.
- б) 1998 р.
- в) 1999 р.
- г) не є членом INTOSAI?

10. В якому році Рахункова палата України визнана членом EUROSAI:

- а) 1996 р.
- б) 1998 р.
- в) 1999 р.
- г) не є членом EUROSAI?

11. Правопорушення щодо використання бюджетних коштів виявляється:

- а) на рівні центральних органів влади;
- б) на рівні місцевих органів влади;
- в) на рівні центральних та місцевих органів влади.

12. Рахункова палата України надає пропозиції щодо:

- а) вдосконалення бюджетного законодавства;
- б) ефективного використання бюджетних коштів;
- в) визначення розмірів державного боргу України і організації управління ним;
- г) усі відповіді правильні.

13. Про найважливіші результати роботи Рахункова палата інформує :

- а) Голову держави;
- б) керівництво Верховної Ради України;
- в) український уряд;
- г) усі відповіді вірні.

Правильні відповіді на тести

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
б	в	в	в	в	в	в	в	в	в	в	в	в

Методичні рекомендації до вивчення теми 5 "Організація державного аудиту, який здійснює ДКРС України"

Ключові терміни: організація державного аудиту, принципи державного аудиту, план державного аудиту, програма державного аудиту

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

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.

Запитання і завдання для самоконтролю

Практичні завдання

Після вивчення цієї теми ви
будете
знати:

- 1) основні принципи організації державного аудиту ;
- 2) функції та зміст ГоловкиРУ України при здійсненні державного аудиту;
- 3) структуру Рахункової палати і ДКРС в Україні

Після вивчення цієї теми ви
будете
вміти

розрізняти функції та завдання Рахункової палати і ГоловкиРУ при здійсненні 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:

- 1) спеціалізація;
- 2) кооперація;
- 3) пропорційність;
- 4) паралельність;
- 5) прямоточність;
- 6) ритмічність.

Спеціалізація полягає в розподілі праці державних аудиторів для виконання різних процедур. Наприклад, в контрольно-ревізійному управлінні є спеціалізовані відділи контролю діяльності в галузі промисловості, сільського господарства, транспорту, капітального будівництва і т. д. Спеціалізація може конкретизуватися за об'єктами контролю – основний і оборотний капітал, операції менеджменту і маркетингу, фінансовий стан суб'єкта господарювання і тощо.

Кооперація полягає в об'єднанні зусиль працівників спеціалізованих відділів з метою всестороннього дослідження об'єкту державного аудиту.

Пропорційність полягає в дотриманні правильного співвідношення інформаційного забезпечення контрольно-ревізійних відділів бухгалтерією і обчислювальною технікою з метою забезпечення пропорційності надходження економічної інформації для використання державними аудиторами під час перевірки операцій з основними засобами, ТМЦ і ін.

Особливо необхідна пропорційність в організації державного аудиту в умовах використання обчислювальної техніки тощо.

Паралельність у процесі державного аудиту забезпечує одночасне паралельне виконання аудиторських процедур для перевірки різних за змістом господарських операцій, які здійснюються об'єктом перевірки.

Прямоточність дозволяє раціонально організувати інформаційні потоки між учасниками аудиторського процесу, не повторювати аудиторські процедури різними виконавцями.

Ритмічність процесу державного аудиту забезпечується рівномірним виконанням контрольних процедур, що передбачає правильну

організацію роботи всіх виконавців (членів аудиторської групи). Для цього складають графіки, за кожним аудитором закріплюють різні розділи перевірки.

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 матеріали 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:

I етап. "Підготовка до проведення фінансово-господарського аудиту";

II етап. "Проведення поточних аудиторських процедур";

III етап. "Дослідження річної фінансової звітності, документування результатів фінансово-господарського аудиту та реалізація його матеріалів".

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.

Державний аудитор зобов'язаний пред'явити керівнику бюджетної установи своє службове посвідчення і направлення встановленого зразка.

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.

Процес аудиту діяльності суб'єктів господарювання складається з чотирьох етапів:

I етап. "Планування аудиту";

II етап. "Підготовка програми проведення аудиту";

III етап. "Перевірка ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання";

IV етап. "Звітування про результати аудиту".

Перший і другий етапи аудиту діяльності суб'єктів господарювання є складовими організаційної стадії.

Процес аудиту виконання бюджету складається з таких основних етапів:

I. Попередній аудит.

II. Проведення аудиту.

III. Реалізація результатів аудиту.

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 причин:

- 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 контрольної-ревізійної роботи складаються на кожний квартал ГоловКРУ 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 ГоловКРУ 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– аудиторів, фахівців;
- 8) прізвища працівників міністерства, з якими зв'язуватиметься аудитор;
- 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 контрольно-ревізійної роботи. Аудиторська програма містить перелік об'єктів аудиту, а також час, який необхідно витратити на кожний із напрямів аудиту або аудиторську процедуру.

На рис. 8 наведено зразок програми проведення фінансово-господарського аудиту.

Програма проведення фінансово-господарського аудиту							
В _____							
за 200__ рік							
№ п/п	Елементи аудиторської процедури	Конкретна мета	Обсяг (кількість тестів, зразків, період тощо)	Робочий документ, що складатиметься	Виконавець (державний аудитор)	Запланована дата виконання державним аудитором	Запланована дата перегляду матеріалів вищим керівником державного аудитора

Рис. 8. Зразок програми проведення фінансово-господарського аудиту

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, широкую 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).

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Визначте понятійний апарат державного аудиту.
2. Охарактеризуйте елементи системи організації державного аудиту.
3. Дайте визначення принципам організації державного аудиту.
4. Охарактеризуйте стадії здійснення державного аудиту: організаційну, дослідну та стадію узагальнення і реалізації результатів державного аудиту.
5. Назвіть види державного аудиту, які можуть проводити органи ДКРС.
6. Охарактеризуйте три етапи фінансово–господарського аудиту.
7. Дайте визначення етапу процесу аудиту ефективності та процесу аудиту діяльності суб'єктів господарювання.
8. Дайте визначення поняттям: планування, мета планування, програма аудиту.
9. Охарактеризуйте структуру плану державного аудиту.
10. Охарактеризуйте групи методичних прийомів державного аудиту і фінансового контролю.

Практичні завдання

Завдання 1 (1.ПФ.Е.01.ПР.0.01 – шифр, який підтверджує вміння студента планувати основні завдання аудиторського дослідження щодо різних об'єктів та виконувати на кожному етапі аудиту (додаток)).

Визначити, які з наведених тем контрольних заходів повинні бути включені в річний план контрольної-ревізійної роботи, обґрунтувати свою думку і скласти план контрольної-ревізійної роботи: Вихідні дані

Планується контрольна-ревізійна робота на 2008 рік. Є така інформація:

1) у 2007 році здійснено ревізію фінансово-господарської діяльності ХНЕУ, виявлено порушень на суму 2000 грн.;

2) у 2007 році Державною податковою адміністрацією виявлено порушення в діяльності ВАТ "Турбоатом", внесено пропозиції ДКРС

щодо здійснення перевірки;

3) у 2006 році на виконання бюджетної програми "Освіта" направлено 200 000 грн.;

4) на утримання Вінницької обласної адміністрації у 2007 році направлено 100 000 грн.

Завдання 2 (1.ПФ.Е.01.ПР.0.02)

Розгляньте представлені фрагменти робочих документів аудитора.

Завдання

1. Установити, які саме документи представлено.
2. Визначити зайві чи відсутні структурні елементи документів.

1 робочий документ

№ п/п	Аудиторські процедури	Конкретна мета	Робочий документ, що складатиметься	Виконавець (державний аудитор)	Запланована дата виконання державним аудитором	Запланована дата перегляду матеріалів вищим керівником державного аудитора	Підпис державного аудитора
1	2	3	4	5	6	7	8

2 робочий документ

№ п/п	Перелік тем контрольних заходів	Форма перевірки	Виконавець (державний аудитор)	Запланована дата перегляду матеріалів вищим керівником державного аудитора
1	2	3	5	7

Завдання 3 (1.ПФ.Е.01.ПР.0.02)

До КРУ в Харківській обл. надійшло звернення правоохоронних органів щодо здійснення аудиту фінансово-господарської діяльності ВАТ "Завод "Потенціал". Необхідно оцінити та проаналізувати дану ситуацію, а саме: вказати, що є підставами для включення тем контрольних заходів в річний план; визначити критерії відбору бюджетних установ для здійснення державного аудиту.

Завдання 4 (1.ПФ.Е.01.ПР.0.02)

Відбувається процес складання квартального плану державного

аудиту. У фахівців є наступна інформація:

- 1) стислий опис об'єкта аудиту;
- 2) підсумки минулих аудитів;
- 3) кадрові ресурси;
- 4) формат аудиторського висновку.

Для складання плану такої інформації недостатньо. Необхідно доповнити даний перелік.

Завдання 5 (1.ПФ.С.02.ПР.Р.01)

Погодьте визначення з термінами, проставляючи біля них відповідні літери.

Терміни

- _____ 1. Спеціалізація
- _____ 2. Кооперація;
- _____ 3. Пропорційність
- _____ 4. Прямоточність
- _____ 5. Ритмічність
- _____ 6. Паралельність

Визначення

1. Одночасне виконання аудиторських процедур для перевірки різних за змістом господарських операцій, які здійснюються об'єктом перевірки.
2. Розподіл праці державних аудиторів для виконання різних процедур.
3. Дотримання правильного співвідношення інформаційного забезпечення.
4. Рівномірне виконанням контрольних процедур.
5. Об'єднання зусиль працівників спеціалізованих відділів з метою всебічного дослідження об'єкта державного аудиту.
6. Раціональна організація інформаційних потоків між учасниками аудиторського процесу.

Методичні рекомендації до вивчення теми 6 "Організація державного аудиту, який здійснює Рахункова палата України"

Ключові терміни: організація аудиту ефективності діяльності, принципи організації аудиту ефективності діяльності, нагляд за проведенням аудиту ефективності діяльності, аудиторська документація

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

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.

Запитання і завдання для самоконтролю

Практичні завдання

Після вивчення цієї теми ви
будете
знати:

- 1) основні принципи організації державного аудиту;
- 2) права та обов'язки аудиторів Рахункової палати та посадових осіб об'єкта перевірки;
- 3) основні стадії організації аудиту ефективності діяльності

Після вивчення цієї теми ви
будете
вміти:

- 1) координувати дії аудиторів з діями працівників об'єкта перевірки;
- 2) документувати процес 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.

Кращому усвідомленню значущості належної організації аудиту сприяє знання установлених норм і принципів аудиту.

До принципів організації аудиту ефективності діяльності відносяться такі: цілісність контролю, всебічність, субординація, адекватність, динамічність, системоутворюючі відносини, прямоточність, безперервність та ін. [35].

Принцип цілісності потребує розглядати об'єкт аудиту як систему, цілісне явище, сукупність складових, що володіють власними властивостями і між якими є своєрідна система зв'язків, що в сукупності визначають властивості об'єкта аудиту.

Дотримання принципу цілісності контролю об'єкта аудиту як системи полягає у комплексному використанні усіх джерел економічної інформації про нього.

Принцип усебічності контролю визначає необхідність врахування усіх внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на стан і функціонування системи контролю, її показників, зв'язків і відносин в системі, що визначають її структурні і функціональні особливості.

Принцип субординації означає, що контроль має здійснюватися за схемою, послідовністю, у відповідності до ієрархії структури системи господарювання, її елементів і зв'язків між ними за заздалегідь визначеними критеріями (відповідність зв'язків, взаємозалежність між елементами, точність використовуваних значень тощо). Відповідно до цього принципу контроль слід розглядати як систему дій зі збору і обробки інформації з ієрархічної структури підприємства тощо.

Принцип відповідності означає, що збір, формування і вивчення інформації при перевірці мають здійснюватися у відповідності до організаційної і технологічної структур об'єкта перевірки, до інших орієнтирів.

Принцип адекватності означає, що організаційно слід вирішувати питання стосовно спрощення аудиторського процесу, зниження обсягів перевірки за рахунок узагальнення тотожних ситуацій, застосування вибіркового методу для вивчення однорідних об'єктів контролю тощо.

Принцип динамічності встановлює, що організація роботи аудиторів має адаптувати їх дії відповідно до ситуації зі станом

господарювання, обліком на об'єкті перевірки тощо.

Принцип випереджуючого відображення означає, що аудитору завжди необхідно брати до уваги наявність у клієнта постійних проблем, розв'язання яких передбачає прогнозування і відображення найбільш вірогідного стану кожної системи підприємства в майбутньому. Це означає, що аудитор повинен вивчати факти і фактори, які можуть впливати на їх зміни і передбачати такі зміни.

Принцип системоутворюючих відносин потребує визначення і вивчення саме тих показників складових, зв'язків між частинами системи контролю, що забезпечують її цілісність, існування та розвиток і разом з тим найбільш характерно віддзеркалюють конкретні її частини. Розгляд системи як цілісної, об'єкта як цілісного утворення дозволяє виявляти його внутрішні зв'язки, разом з тим визначати їх вплив на розвиток об'єкта.

Принцип адаптивності аудиту означає пристосування його побудови, функцій, змісту висновків до потреб конкретних структур управління, потреб системи управління в контрольній інформації.

Принцип прямоточності означає побудову і організацію таких схем чи послідовностей виконання операцій дослідження чи окремого спостереження, що відповідають реальній спрямованості облікових операцій, в результаті яких формується доказова та інша інформація, яке поступово узагальнює діяльність об'єкта перевірки.

Принцип безперервності в організації аудиту означає, що аудиторський процес має бути організований як постійно діючий, тоді він забезпечить свою контрольну функцію. Тільки безперервність аудиту забезпечить запобігання перекрученню аудованої інформації в результаті помилок. Безконтрольність – підґрунтя для проявів шахрайства.

Принцип спеціалізації і кооперації – розподіл праці серед аудиторів та їх асистентів, експертів відповідно до компетентності, спеціальності, досвіду роботи в конкретних галузях тощо. Кооперування полягає в поєднанні професійних знань різних аудиторів чи спеціалізованих підрозділів для здійснення робіт із всебічного обстеження об'єкта перевірки і кооперованого формування необхідних доказів, висновків.

Принцип пропорційності – додержання правильності розподілення працівників і їхнього часу на опрацювання відповідно до обсягу інформаційного забезпечення аудиту за підрозділами бухгалтерії,

фінансового відділу тощо.

Можна назвати й інші принципи організації аудиту, зокрема ритмічність, паралельність.

Додержання таких принципів, як і орієнтація на інші, а також і власні принципи, дозволять аудиторам раціонально організувати процес перевірки, правильно розподілити інформаційні масиви і операції з ними між членів груп, визначити витрати часу на їх опрацювання, спрямувати аудиторський процес у русло найбільш ефективного формування доказів для складання аудиторського висновку. Однак дієва організація аудиту ефективності діяльності не можлива без знання аудиторами їх прав та обов'язків, а також прав і обов'язків об'єкта перевірки. відповідно до діючого Стандарту Рахункової палати "Порядок 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.

Найбільш наглядно взаємозв'язок стадій методики аудиту ефективності діяльності зі стадіями її організації зображено на рис. 9.

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



Рис. 9. Схема взаємозв'язку етапів методики аудиту ефективності діяльності зі стадіями її організації

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 взаєностосунків 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.

Перед початком перевірки доцільно провести зустріч членів групи перевіряючих із відповідними керівниками та провідними спеціалістами організації, що підлягає перевірці, для того щоб [56]:

проінформувати їх про цілі та терміни проведення перевірки;

роз'яснити повноваження перевіряючих щодо доступу до інформації, у тому числі до конфіденційної, а також відповідні обов'язки та відповідальність організації;

ознайомити з методологією проведення аудиту ефективності діяльності;

представити склад групи перевіряючих;

надати відповіді на питання представників організації.

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, уміння 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. Зовнішні експерти залучаються до проведення перевірки на договірній основі й, як і інші члени групи перевіряючих, мають добре знати цілі

аудиту ефективності діяльності, доручене їм завдання та методику перевірки.

Окрім роботи експертів, для проведення аудиту ефективності діяльності можна створювати спеціальну консультаційну групу з числа спеціалістів Рахункової палати, які мають відбиратися з урахуванням наявності в них відповідних знань та досвіду, рівня кваліфікації, а також розуміння предмета та проблеми даної перевірки.

Консультаційна група на основі одержаної від групи перевіряючих інформації має давати поради та рекомендації щодо [56]:

1) підготовки програми перевірки, формування її цілей і питань, які обираються для проведення перевірки;

2) визначення підходів і методів її проведення, вибору критеріїв оцінки ефективності діяльності, які застосовуватимуться під час перевірки;

3) обґрунтування сформульованих висновків і висновків за результатами перевірки.

Таким чином, група перевіряючих взаємодіє з консультаційною групою лише з найважливіших, найскладніших, а також непередбачених проблемних питань, що виникають під час проведення перевірки та потребують кваліфікованих рекомендацій для їх вирішення. Консультаційна група не повинна втручатися в хід проведення перевірки, вона не може підміняти групу перевіряючих і має нести відповідальність за свої рекомендації. Окремі члени консультаційної групи, які є незалежними експертами у своїй сфері, можуть включатися до складу групи перевіряючих як спеціальні консультанти [54].

Рішення про те, враховувати чи ні рекомендації консультативної групи, приймає відповідальний за проведення перевірки.

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.

Нагляд має дуже важливе значення для досягнення цілей аудиту та відмінного виконання роботи. Звідси виходить, що належні нагляд та контроль виконуваної роботи з аудиту є необхідними незалежно від професійного рівня аудиторів.

Нагляд повинен здійснюватися як стосовно змісту, так і стосовно методів аудиту.

Керівник повинен перевірити всю аудиторську роботу до підготовки остаточного варіанту висновків і звітів. Така перевірка має робитися на кожному етапі контрольного заходу (аудиту).

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.

Робочі документи мають бути складені й систематизовані так, щоб відображати особливості кожної конкретної перевірки та потреби членів групи перевіряючих під час її проведення. Вони також мають містити резюме з покажчиком і перехресними посиланнями на документи. Уся підтверджуюча інформація може, за необхідності, мати систему перехресних посилань на відповідну робочу документацію, а також на програму аудиту ефективності діяльності. Це дозволяє уникнути постійного перегляду інформації за всім файлом і забезпечує легкість доступу до всієї інформації, що стосується проведення аудиту ефективності діяльності.

Усі робочі документи, що оформлюються в процесі проведення перевірки, слід вважати конфіденційними. Організація, яка перевіряється, державні органи та громадськість не повинні мати доступу до робочої документації без офіційного запиту та відповідного дозволу керівництва Рахункової палати.

Виходячи з викладеного матеріалу, слід зробити висновки стосовно організації аудиту ефективності діяльності.

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.

Запитання й завдання для самоконтролю

1. Визначте, що є організацією, організацією аудиторської діяльності, організацією аудиту ефективності діяльності та який взаємозв'язок між цими поняттями.

2. Які основні принципи аудиту ефективності діяльності?

3. Які основні стадії організації аудиту ефективності діяльності?

4. З якою метою здійснюється координація дій аудиторів з діями працівників об'єкта перевірки?

5. З якою метою здійснюється нагляд?

6. Обґрунтуйте необхідність нагляду за проведенням аудиту.

7. Який порядок документування процесу аудиту ефективності діяльності?

8. Які вимоги висуваються до складання робочих документів державного аудитора Рахункової палати України?

9. Що повинні містити робочі документи державного аудитора Рахункової палати України?

10. Що є головним елементом забезпечення організації та проведення якісного аудиту?

Практичні завдання

Завдання 1 (1.ПФ.С.02.ПР.Р.02)

Установіть відповідність між практичними діями аудитора Рахункової палати України та загальновідомими принципами аудиту ефективності діяльності.

<i>Практичні дії аудитора</i>	<i>Принцип</i>
Аудитор розглядає об'єкт аудиту як систему	?
Аудитор враховує всі внутрішні і зовнішні	?

фактори	
Будується схема аудиту у відповідності до ієрархії структури	?
Аудитор використовує вибірккові методи дослідження	?
Аудиторський процес організовується як постійно діючий	?
Розподіл праці серед аудиторів та їх асистентів, експертів будується відповідно до компетентності та досвіду їх роботи в конкретних галузях	?

Завдання 2 (3.ПФ.Д.01.ПП.0.02)

Опираючись на вимоги до структури робочого документа складіть робочий документ "Порівняльна відомість видатків Державного бюджету України".

Вимоги до структури робочого документа, який повинен містити:

- найменування та ідентифікаційний номер;
- найменування організації, що перевіряється;
- період, що перевіряється;
- зміст документа;
- посилання на джерела відомостей, включених до його змісту;
- особистий підпис особи, що підготувала даний документ.

Завдання 3 (1.ПФ.С.02.ПР.Р.01)

Рахункова палата розпочинає перевірку міської райдержадміністрації. Перед початком перевірки аудитори провели зустріч з керівниками та провідними спеціалістами органу, на якій представили тільки програму аудиту ефективності діяльності. Проаналізувати дану ситуацію з погляду обов'язків державного аудитора щодо координації дій з працівниками об'єкта перевірки.

Завдання 4 (1.ПФ.С.02.ПР.Р.02)

Установіть відповідність між практичними діями державного аудитора та методичними прийомами державного аудитора.

<i>Практичні дії аудитора</i>	<i>Методичний прийом</i>
Аудитор перевіряє кошторис на наявність усіх реквізитів	?
Аудитор перевіряє суми кошторису	?

та плану асигнувань	?
Складається акт ревізії	?
Аудитор перевіряє наявність	?
матеріальних цінностей	
Аналізуються показники фінансової	?
звітності	
Виявлені недоліки заносяться до	?
робочого документу аудитора	

Модуль II

Методика державного аудиту, який здійснюють ДКРС та Рахункова палата України

Методичні рекомендації до вивчення теми 7 "Методика державного аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ"

Ключові терміни: державний аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи, об'єкти фінансово-господарського аудиту, джерела фінансово-господарського аудиту, камеральна перевірка, моніторинг, обстеження

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

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

7.2. Методика проведення фінансово-господарського аудиту.

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

Запитання і завдання для самоконтролю

Практичні завдання

Після вивчення цієї теми ви
будете
знати:

- 1) поняття державного аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетної установи;
- 2) об'єкти, задачі та джерела фінансово-господарського аудиту;
- 3) особливості здійснення фінансово-господарського аудиту

Після вивчення цієї теми ви
будете
вміти:

- 1) проводити державний аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи;
- 2) здійснювати моніторинг, камеральну перевірку та обстеження фінансово-господарської діяльності бюджетної установи;
- 3) скласти аудиторський звіт

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 регламен-

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

В обов'язки державного аудитора на цьому етапі входить:

- 1) проведення поточних аудиторських процедур (моніторингу, камеральних перевірок, обстеження і т. п.) щодо ризикових сфер, операцій, ділянок обліку і внутрішньогосподарчого контролю;
- 2) у разі виявлення нових чинників ризику уточнювати програму аудиту;
- 3) при виявленні недоліків, ознак порушень або порушень скласти довідку і надати її екземпляр керівництву бюджетної установи;
- 4) готувати (висновки) на письмові зауваження керівництву бюджетної установи;
- 5) готувати керівництву бюджетної установи (на його письмовий обіг) роз'яснення з питань проведення фінансово-господарських операцій бухгалтерського обліку, фінансової звітності і організації внутрішньогосподарчого фінансового контролю;
- 6) відстежувати усунення (виправлення) керівництвом бюджетної установи виявлених поточними аудиторськими процедурами недоліків і порушень;
- 7) вести облік роботи державного аудитора в спеціальному журналі тощо.



Рис. 10. Етапи проведення фінансово-господарського аудиту

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.

Для перевірки ув'язки між залишками коштів, об'ємами одержаного фінансування і касовими витратами застосовується формула

$$ЗК1 + ОФ - ЗК2 = КР \quad (6.1),$$

де: ЗК1 – залишок коштів на початок року;

ОФ – одержане фінансування за звітний період;

ЗК2 – залишок коштів на кінець звітного періоду;

КР – касові витрати за звітний період.

Для перевірки узгодженості між дебіторською і кредиторською заборгованістю і фактичними та касовими витратами застосовується формула (6.2)

$$Д32-К32+ФВ-Д31+К31-З31+З32 = КР \quad (6.2)$$

де: Д32 – дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду;

К32 – кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду;

ФВ – фактичні витрати за звітний період;

Д31 – дебіторська заборгованість на початок року

К31 – кредиторська заборгованість на початок року;

З31 – залишок запасів на початок року;

З32 – залишок запасів на кінець звітного періоду;

КР – касові витрати за звітний період.

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.

У кожному окремому випадку таких відхилень слід з'ясувати причини і чинники, які вплинули на них;

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

У випадку якщо бюджетна установа істотно понизила об'єм послуг, доцільно проаналізувати зміни в розрахунках та обґрунтованість проведених витрат;

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 звітного 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 звітного 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 внутрішньогосподарчим 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).

На рівні керівника бюджетної установи досліджується такі питання:

дотримання законодавчих обмежень при ухваленні на роботу обліково-фінансових і матеріально-відповідальних працівників, порядку і періодичності їх перепідготовки;

закріплення відповідальних за здійснення внутрішньогосподарчого фінансового контролю осіб і визначення для них кола обов'язків;

дотримання правил ухвалення рішень щодо використання коштів і майна і підписання фінансових документів;

забезпечення умов для збереження в установі коштів і матеріальних цінностей;

забезпечення законного, цільового і економного використання всіх видів ресурсів;

періодичне здійснення керівником (особисто) контролю за дотриманням відповідальними посадовими особами положень посадових інструкцій або заслуховування їх звітів про виконання посадових обов'язків;

дотримання законодавства щодо зберігання і знищення

бухгалтерських документів;

якість розгляду результатів зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю, пред'явлених за їх результатами вимог і внесених пропозицій.

На рівні головного бухгалтера бюджетної установи досліджується фактичне виконання таких питань:

обґрунтованість і повнота розподілу функціональних обов'язків між працівниками бухгалтерії, контроль за дотриманням ними положень посадових інструкцій;

наявність графіку документообігу і контроль за його дотриманням;

дотримання правил прийому документів на виконання;

дотримання термінів і правил проведення інвентаризацій, бухгалтерських звірок, передачі справ і інших процедур внутрішньогосподарчого фінансового контролю;

забезпечення повноти і точності первинних документів і якості первинної інформації, необхідної для успішного керівництва і ухвалення ефективних управлінських рішень;

дотримання правил реєстрації і обробки документів;

здійснення на постійній основі аналізу цільового і економного використання всіх видів ресурсів;

внесення за результатами контрольних заходів обґрунтованих пропозицій керівництву з метою вдосконалення внутрішньогосподарчого фінансового контролю установи.

На рівні спеціалізованого контрольного підрозділу бюджетної установи вивчається виконання таких питань:

обґрунтованість вживання контрольним підрозділом методів контролю;

своєчасність і повнота здійснюваних контрольним підрозділом, враховуючи наявні ризики, контрольних заходів і правильність документування виявлених порушень і недоліків;

своєчасність і обґрунтованість внесення за результатами контрольних заходів пропозицій керівництву установи з метою усунення виявлених порушень, забезпечення відшкодування нанесених збитків і вдосконалення внутрішньогосподарчого фінансового контролю;

повнота заходів, які уживаються керівництвом контрольного підрозділу для забезпечення обліку керівництвом установи вищезазначених пропозицій.

Кожна здійснена державним аудитором аудиторська процедура

відображається в Журналі обліку роботи державного аудитора (рис. 11).

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.

ЖУРНАЛ обліку роботи державного аудитора щодо здійснення аудиту фінансово–господарської діяльності						
за 200 ____ рік						
Дата	Виконана робота (елементи аудиторської процедури)	Обсяг виконаної роботи	Результати (при виявленні недоліків, ознак порушень чи порушень - їх суть, розмір та наслідки)	Внесені керівництву установи пропозиції (в т. ч. реквізити вихідного документа)	Стан врахування керівництво м бюджетної установи внесених пропозицій	Примітка (відмітки вищого керівника державного аудиту)
1	2	3	4	5	6	7

Рис. 11. Зразок Журналу обліку роботи державного аудитора

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 рекомендаціями 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 завершено 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.

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Розкрити поняття державного фінансово-господарського аудиту.
2. Перелічити джерела фінансово-господарського аудиту.
3. Назвіть основні етапи проведення фінансово-господарського аудиту.
4. Дайте визначення камеральної перевірки.
5. Перерахуйте основні завдання камеральної перевірки фінансової звітності.
6. Які ситуації виникають при аналізі відхилень між фінансовими

показниками.

7. Розкрити поняття "обстеження".

8. За якою формулою проводиться перевірка ув'язки між залишками коштів, об'ємами одержаного фінансування і касовими витратами.

9. За якою формулою проводиться перевірка узгодженості між дебіторською та кредиторською заборгованістю і фактичними та касовими витратами.

10. Про що може свідчити перевищення фактичних витрат над касовими.

Практичні завдання

Завдання 1 (1.ПФ.С.02.ПР.Р.02)

Погодьте визначення з термінами, проставляючи біля них відповідні літери.

Терміни

- _____ 1. Обстеження
- _____ 2. Камеральна перевірка
- _____ 3. Інвентаризація
- _____ 4. Моніторинг
- _____ 5. Анкетування

Визначення

1. Аудиторська процедура, яка полягає в безперервному відстеженні операцій на рахунках бюджетної установи.

2. Аудиторська процедура, яка полягає в дослідженні документів, пов'язаних з фінансово-господарською діяльністю, бухгалтерським обліком і внутрішньогосподарчим фінансовим контролем.

3. Аудиторська процедура, яка здійснюється з метою виявлення і аналізу відхилень між показниками фінансової звітності.

4. Аудиторська процедура, в результаті якої складаються анкети.

5. Аудиторська процедура, яка полягає в фактичній перевірці грошових коштів, матеріальних цінностей та ін.

Завдання 2 (1.ПФ.С.02.ЗП.0.03)

Визначити, які з наведених структурних елементів повинні відображатися в Журналі обліку державного аудитора:

- 1) дата;

- 2) аудиторські процедури;
- 3) робочий документ, що складатиметься за результатами перевірки;
- 4) методи та прийоми аудиту;
- 5) пропозиції;
- 6) результати аудиту;
- 7) фактор ризику;
- 8) зміст питання;
- 9) адреса об'єкта дослідження;
- 10) підпис державного аудитора.

Завдання 3 (2.ПФ.С.01.ПП.Н.01)

Державний аудитор має наступну інформацію про фінансові показники Лікарні № 23 на 01.01.2007 р.: залишок коштів на 01.01.2006 р. становить 35 000 грн., залишок коштів на 31.12.2006 р. – 20 000 грн., одержане фінансування за 2006 рік становило 70 000 грн.

Розрахувати суму касових витрат за звітний період, проаналізувати відхилення між фінансовими показниками та сформулювати відповідні висновки.

Завдання 4 (2.ПФ.С.01.ПП.Н.01)

Визначити фактичні витрати бюджетної установи за 2007 рік якщо відомо, що касові витрати за 2007 рік складають 44 000 грн., кредиторська заборгованість 5 900 грн. і 5 000 грн. на початок і кінець 2007 року відповідно; дебіторська заборгованість на початок 2007 року 3 000 грн.; залишок запасів на початок року 2 850 грн.

Проаналізувати відхилення між фінансовими показниками.

Завдання 5 (5.ПФ.Е.01.ЗР.Р.01)

За результатами фінансово-господарського аудиту бюджетної установи державним аудитором складено довідку, в якій містяться виявлені недоліки та порушення, рекомендації щодо усунення недоліків (порушень).

Чи є такі рекомендації обов'язковими до виконання бюджетною установою? Описати процес реалізації результатів фінансово-господарського аудиту.

Методичні рекомендації до вивчення теми 8

"Методика державного аудиту виконання бюджетних програм"

Ключові терміни: програмно-цільовий метод, бюджетна програма, аудит ефективності, паспорт бюджетної програми, результативні показники бюджетної програми, проблема аудиту ефективності, гіпотези аудиту ефективності, аудиторський звіт

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

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

8.2. Методика проведення аудиту ефективності.

8.3. Оформлення і реалізація результатів аудиту ефективності.

Запитання і завдання для самоконтролю

Практичні завдання

Після вивчення цієї теми ви будете знати:

- 1) поняття державного аудиту виконання бюджетних програм;
- 2) об'єкти, завдання та джерела аудиту ефективності;
- 3) особливості здійснення аудиту ефективності

Після вивчення цієї теми ви будете вміти:

- 1) проводити державний аудит виконання бюджетної програми;
- 2) формувати проблеми та гіпотези аудиту ефективності;
- 3) скласти аудиторський звіт

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 запровадження 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:

- 1) чітке визначення цілей і завдань, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти;
- 2) встановлення джерел фінансування заходів, направлених на досягнення даних цілей і термінів їх виконання;
- 3) забезпечення оцінки діяльності учасників бюджетного процесу щодо досягнення поставлених цілей і виконання завдань;
- 4) чітке розмежування відповідальності за використання бюджетних коштів.

На рис. 12 наведено приклад бюджетної програми.

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].

<p>Бюджетна програма «Захист від шкідливої дії вод сільських населених пунктів і сільськогосподарських угідь»</p> <p>1. Проведення робіт на річках та інших водних об'єктах: будівництво гідротехнічних споруд (захисні протипаводкові дамби, насосні і компресорні станції, водознижувальні свердловини, підпірні та регулювальні споруди, водоскиди і водозабори), що захищають від затоплення паводковими і повеневими водами, а також від підтоплення ґрунтовими водами сільські населені пункти та сільськогосподарські угіддя, гідрометричних споруд, на яких проводиться вимірювання кількісних характеристик поверхневих вод; берегоукріплення; регулювання русел річок, очищення озер, ставків та інших водних об'єктів, забезпечення покращення санітарного стану річок; упорядження водовідведення в сільських населених пунктах (перебудовування систем водовідведення, відведення паводкових та повневих вод із затоплених територій).</p> <p>2. Проведення проектно-розвідувальних робіт (розроблення проектно-кошторисної документації та документації, пов'язаної з винесенням в натуру прибережних захисних смуг, водоохоронних зон, зон можливого затоплення паводковими і повневими водами).</p> <p>3. Будівництво та реконструкція об'єктів виробничого призначення для служб експлуатації протипаводкових споруд.</p> <p>4. Придбання устаткування, машин і механізмів для загонів з проведення невідкладних та аварійних робіт (створення аварійного запасу матеріалів для миттєвого реагування на ситуацію, що склалася внаслідок шкідливої дії вод на об'єктах будівництва, реконструкції та відновлення гідротехнічних споруд).</p> <p>5. Реконструкція та розширення існуючої мережі споруд для ведення гідрометеорологічних спостережень на річках та інших водних об'єктах.</p>
--

Рис. 12. Приклад бюджетної програми

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 бюджетної програми та обґрунтування до неї, кошториси, розрахунки до кошторисів та укладені договори по виконанню програми;

порядок проходження та використання бюджетних коштів;

порядок звітування про результати;

матеріали внутрішнього та зовнішнього контролю;

бухгалтерська 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.

На рис. 13 представлені етапи проведення аудиту ефективності та короткі вказівки щодо діяльності державних аудиторів на кожному з етапів.

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 (див. рис. 14).

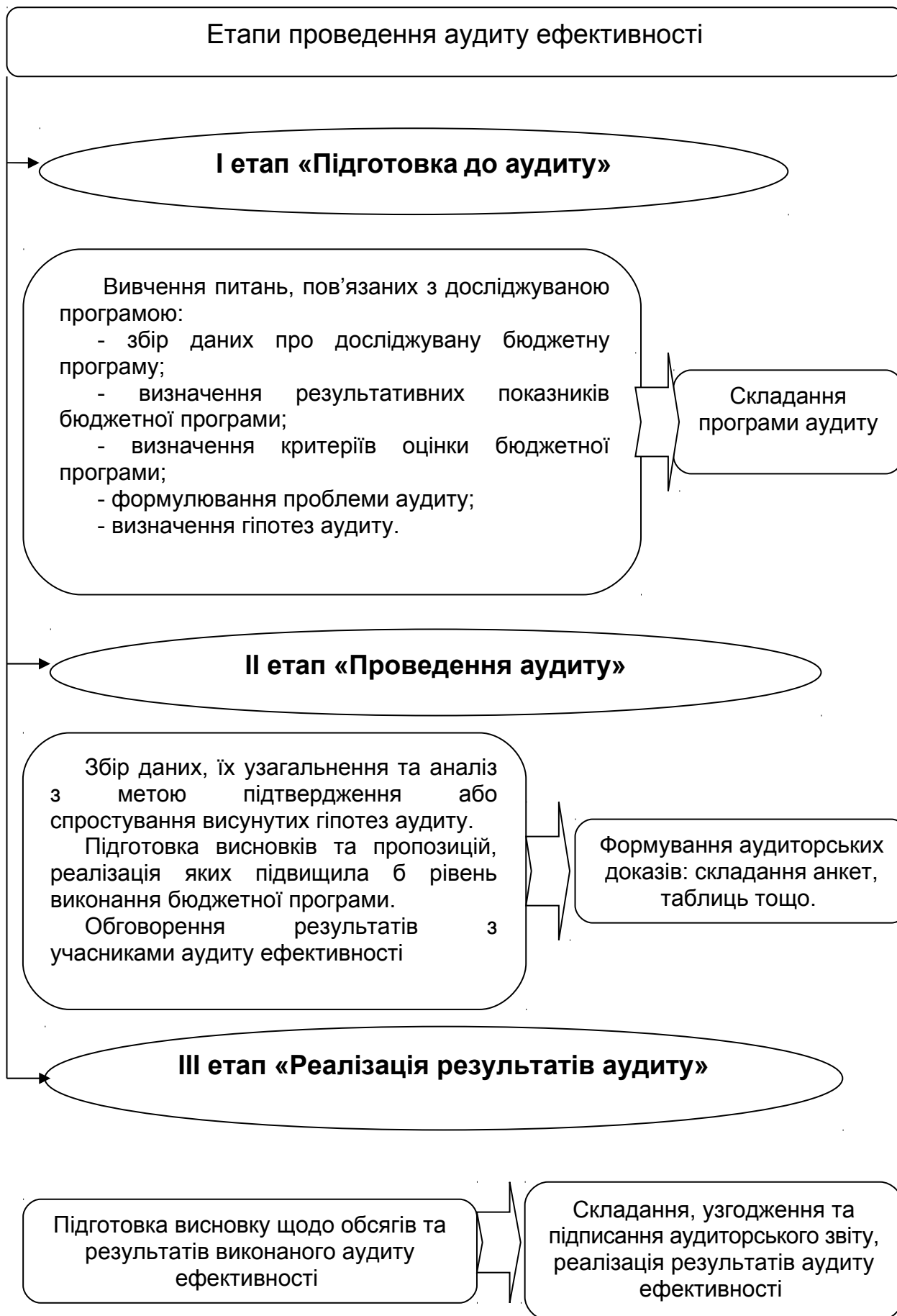


Рис. 13. Етапи проведення аудиту ефективності

(бланк органу ДКРС)

« ____ » _____ 200__р.
(дата)

№ _____
(посада керівника підприємства, установи,

організації, на ім'я якого надсилається

повідомлення про проведення аудиторського дослідження)

(ініціали, прізвище керівника) **Лист-повідомлення**

про проведення аудиторського дослідження

Шановний _____!

(назва органу ДКРС)

повідомляє, що на виконання вимог ст.ст. 26 та 113 Бюджетного кодексу України та згідно з _____

(підстава для проведення аудиторського дослідження)

з « ____ » _____ 200__р в

(назва підприємства, установи, організації, де буде проводитись аудиторське дослідження)

буде проведено аудиторське дослідження за темою _____

(назва теми аудиторського дослідження)

Метою даного аудиторського дослідження є _____

Просимо Вашого сприяння у наданні матеріалів, необхідних для проведення аудиторського дослідження.

З повагою,

(посада керівника органу ДКРС)

(підпис)

Рис. 14. Зразок листа-повідомлення про проведення аудиторського дослідження

(ініціали, прізвище)

На рис. 15 наведено приклад паспорту бюджетної програми (основні структурні елементи).

ПАСПОРТ бюджетної програми на 2005 рік	
1. 2300000 Міністерство охорони здоров'я України	
<hr/>	
(КПКВК ДБ) (найменування головного розпорядника)	
2. 2301000 Апарат Міністерства охорони здоров'я України	
<hr/>	
(КПКВК ДБ) (найменування відповідального виконавця)	
3. 2301050 0750 Розробки найважливіших новітніх технологій та фінансова підтримка підготовки наукових кадрів у сфері охорони здоров'я	
<hr/>	
(КПКВК ДБ) (КФКВК) (найменування бюджетної програми)	
4. Обсяг бюджетного призначення — 267,8 тис. гривень, у тому числі із загального фонду — 267,8 тис. гривень та із спеціального фонду — тис. гривень.	
5. Законодавчі підстави для виконання бюджетної програми: Закон України "Про вищу освіту" від 17.01.2002 р. N 2984 (2984-14) Закон України "Про наукову і науково-технічну діяльність" від 13.12.91 р. N 1977 Закон України "Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки" від 11.07.2001 р. N 2623 Закон України "Про пріоритетні напрями розвитку інноваційної діяльності" від 16.01.2003 р. N 433	
6. Мета бюджетної програми: Розробки найважливіших новітніх технологій та фінансова підтримка підготовки наукових кадрів у сфері охорони здоров'я	
7. Напрями діяльності:	
8. Категорії економічної класифікації видатків:	
9. Категорії класифікації кредитування:	
10. Розподіл видатків у розрізі територій:	
11. Перелік державних цільових програм, що виконуються у складі бюджетної програми:	
12. Результативні показники, що характеризують виконання бюджетної програми:	

Рис. 15. Паспорт бюджетної програми (основні структурні елементи)

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.

Згідно з рис. 13, 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.

Приклади формування проблеми аудиту ефективності представлені в табл. 5.

Таблиця 5

Приклади формування проблеми аудиту ефективності

Мета аудиту ефективності	Орієнтована проблема аудиту
Визначення продуктивності бюджетної програми	1. Чи існують шляхи підвищення продуктивності програми? 2. Чи можна було досягти кращих результатів при реалізації програми іншими шляхами?
Визначення економності бюджетної програми	1. Чи існують шляхи зменшення вартості продукту бюджетної програми? 2. Чому не забезпечено зменшення вартості продукту бюджетної програми?
Визначення результативності бюджетної програми	1. Чому не забезпечено виконання показників продукту програми?
Визначення якості виконаних робіт, наданих послуг, виготовлених товарів	1. Чи існують шляхи підвищення впливу бюджетної програми на зменшення негативних тенденцій (збільшення позитивного впливу) в досліджуваній сфері?

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.

Приклади гіпотез аудиту:

через недостатнє обґрунтування реальних потреб в коштах затверджені занижені асигнування, внаслідок чого не досягнута мета реалізації бюджетної програми;

відсутність чітких критеріїв відбору учасників виконання програми спричинила розподіл бюджетних коштів тим одержувачам, які не змогли їх освоїти;

відсутність, неузгодженість нормативно-правової бази щодо порядку проходження бюджетних коштів спричинила дублювання обов'язків учасників програми і уникнення відповідальності за досягнення результатів;

відсутність повної, достовірної і своєчасної інформації, взаємодії учасників бюджетної програми не дозволила оперативно управляти бюджетними коштами;

складна процедура оформлення документів, недоліки в обслуговуванні не сприяли своєчасному і повному використанню бюджетних коштів, внаслідок чого робота не виконана.

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.

Державний аудитор з метою аналізу висунутих гіпотез за

допомогою різних методів досліджує широке коло питань (табл. 6).

На всіх етапах і стадіях аудиту ефективності застосовуються такі методи порівняння:

в динаміці показників діяльності галузі, міністерства, підприємства, установи (до і після затвердження програми);

планових і звітних показниках;

відповідних показниках у одержувачів бюджетних коштів і суб'єктів господарювання, які не приймали участі у виконанні бюджетної програми;

з кращим з вітчизняним та зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, технологічними та іншими нормами тощо.

На всіх етапах і рівнях процесу дослідження може проводитися опитування у формі анкетування.

Основні вимоги до складання анкет:

анкета повинна містити не більше 12 питань;

питання формуються в порядку від простих до складних;

лаконічність питань (не більше 15 слів);

однозначність питань;

охоплення не менше 5% користувачів програми;

опитувані повинні бути завірені в тому, що анкети є анонімними і зібрані дані будуть використані в узагальненому вигляді.

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

Основні питання дослідження гіпотез аудиту ефективності

Орієнтовні питання	Методи збору даних	Джерела інформації
1	2	3
На рівні розпорядника бюджетних коштів		
<p>1) оцінити, чи зв'язані цілі досліджуваної бюджетної програми з метою довгострокової державної програми і відповідають функціям головного розпорядника;</p> <p>2) визначити, чи не дублює і чи не суперечить досліджувана програма іншим програмам;</p> <p>3) з'ясувати, чи визначав головний розпорядник показники, які необхідно досягти кожному виконавцю бюджетної програми, чи правильно вони визначені;</p> <p>4) дослідити відповідність фактичних одержувачів бюджетних коштів тим, яких були визначені на етапі планування, і з'ясувати причини відхилення;</p> <p>5) дослідити обґрунтованість розрахунків, наявність проектно-кошторисної документації і затвердженого механізму проходження коштів;</p> <p>6) проаналізувати достатність затверджених об'ємів бюджетних коштів для задоволення технологічних потреб, можливість залучення альтернативних джерел фінансування;</p> <p>7) проаналізувати ефективність упровадженої системи звітності, у тому числі щодо її орієнтації на продукт;</p> <p>8) визначити, чи робив звіт головний розпорядник щодо реалізації досліджуваних програм, а також наскільки його звіти є надійними;</p>	<p>аналіз</p> <p>синтез</p> <p>документальні прийоми</p> <p>розрахунково-аналітичні прийоми</p> <p>опитування (анкетування)</p> <p>індивідуальні інтерв'ю</p> <p>поштові та телефонні опитування</p>	<p>нормативно-правові акти, у тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність головного розпорядника та реалізацію бюджетної програми</p> <p>стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма);</p> <p>паспорт бюджетної програми і обґрунтування до нього, кошториси, розрахунки до кошторисів і укладені договори після виконання програми;</p> <p>порядок проходження і використання бюджетних коштів;</p> <p>порядок звітності про результати;</p> <p>матеріали внутрішнього і зовнішнього контролів;</p> <p>бухгалтерська і статистична звітність;</p> <p>внутрішні річні звіти за сферою діяльності.</p>

1	2	3
9) визначити, чи аналізував головний розпорядник можливість реалізації програми іншими шляхами або засобами; 10) установити, чи регламентований порядок проведення контролю за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів, чи дотримуються встановлені вимоги		
На рівні одержувачів бюджетних коштів		
1) проаналізувати забезпечення єдиного трактування існуючої нормативно-методологічної бази щодо цільового та ефективного використання бюджетних коштів, чи зрозумілими були вказівки розпорядника бюджетних коштів (відповідального виконавця) та стан їх виконання; 2) визначити, чи дозволяла матеріально-технічна база, наявні кадри тощо бути виконавцем бюджетної програми; 3) установити, чи звітність, яка направлялась розпоряднику бюджетних коштів (відповідальному виконавцю), була достовірною; 4) проаналізувати як вплинула ритмічність фінансування на досягнення запланованих результатів	аналіз синтез документальні прийоми розрахунково-аналітичні прийоми опитування (анкетування)	нормативно-правові акти, у тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність головного розпорядника та реалізацію бюджетної програми; паспорт бюджетної програми, кошториси, розрахунки до кошторисів і укладені договори після виконання програми; бухгалтерська і статистична звітність; внутрішні річні звіти за сферою діяльності.
На рівні користувачів результатами бюджетної програми		
1) визначити стан поінформованості громадян про існування досліджуваної програми; 2) визначити стан задоволення попиту громадян у програмі, якістю отриманих соціальних послуг за кошти бюджетної програми; 3) встановити доцільність функціонування досліджуваної бюджетної програми; 4) проаналізувати недоліки та прорахунки при виконанні програми, бачення шляхів їх усунення.	опитування (співбесіди, анкетування, інтерв'ювання) прес-опитування інтернет-опитування	анкети паспорт бюджетної програми і обґрунтування до нього, кошториси, розрахунки до кошторисів і укладені договори після виконання програми

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 аудиті 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 нечіткість 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 незагромадження 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.

Цей розділ аудиторського звіту є найбільшим за об'ємом. Зведені розрахунки, анкети, аналітичні матеріали, які підтверджують результати аудиту ефективності, у разі потреби залучаються до аудиторського звіту як доповнення. В тексті цього розділу наводяться лише узагальнені дані, іноді з приведенням 1-2 прикладів.

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

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Назвіть етапи проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм.
2. Визначить зміст аудиту ефективності.
3. Визначте мету, задачі та об'єкти аудиту ефективності.
4. Які джерела інформації аудиту ефективності ви знаєте?
5. Дайте визначення результативним показникам бюджетної програми та назвіть їх групи.
6. Дайте визначення поняттю гіпотези аудиту.
7. Назвіть основні вимоги до складання анкет.
8. Які ви знаєте основні питання дослідження гіпотез аудиту ефективності?
9. Визначте зміст етапу "Проведення аудиту".
10. Дайте визначення паспорта бюджетної програми.

Практичні завдання

Завдання 1 (2.ПФ.С.01.ПР.0.02)

Оцінити рівень виконання бюджетної програми "Освіта" та визначити необхідність проведення аудиторського дослідження, якщо відомо, що об'єм фінансування бюджетної програми становив 42 603 грн. Відповідно до паспорта бюджетної програми рівень виконання показників

продукту становить 42 508 грн., показників ефективності – 4 127 грн., показників якості – 80%.

Завдання 2 (2.ПФ.С.01.ПР.0.02)

Визначити показники ефективності бюджетної програми. Відомо, що обсяг фінансування бюджетної програми становив 50 000 грн., в ході виконання бюджетної програми надано послуг на суму 100 000 грн.; вартість однієї послуги становить 100 грн., а сума коштів, які необхідні для здійснення однієї послуги, становить 80 грн.

Завдання 3 (2.ПФ.С.01.ПР.Н.03)

Аудитори Рахункової палати здійснювали аудит ефективності діяльності місцевої райдержадміністрації. В ході аудиторського дослідження виникла необхідність перевірки документів з обмеженим доступом. Установити, чи є у аудиторів на це право і чи зобов'язані посадові особи місцевої райдержадміністрації надавати такі документи.

Завдання 4 (2.ПФ.С.01.ПР.0.02)

У ході оцінки бюджетної програми аудиторам визначено, що фактично результативні показники становлять 50 000 грн., а заплановано було 54 000 грн. Фінансування було у розмірі 60 000 грн.

Оцінити рівень досягнення результативних показників, оцінити ефективність програми, зробити відповідні висновки.

Завдання 5 (5.ПФ.Е.02.ПР.Р.01)

Користуючись наведеним прикладом на основі представленої інформації про аудиторські дослідження, сформулюйте проблему аудиту ефективності.

Наприклад, за результатами аналізу виконання результативних показників бюджетної програми „Державне пільгове кредитування індивідуальних сільських забудовників” за 2000 – 2003 роки аудиторська група прийшла до висновку, що з урахуванням отриманих обсягів фінансування в цілому кількісні показники програми щорічно виконувались. При цьому забезпечено нарощування кількості будинків з незавершеного будівництва, введених в експлуатацію, та газифікованих, збільшилася кількість сімей, що отримали кредити.

Водночас поряд з виконанням результативних показників продукту програми спостерігалась тенденція незабезпечення попиту на такий вид кредитів. Так, з 25 тис. заяв, які надійшли до Фондів підтримки індивідуального житлового будівництва на селі протягом 2000 – 2003 років, укладено кредитні угоди лише з половиною заявників (10,57 тис.), з яких фактично профінансовано 10,36 тис. кредитних угод, тобто задоволено лише 41,5% заяв щодо надання кредитів.

За висновками аудиторської групи здобутки бюджетної програми були б вагомішими, якби потреба сільського населення в кредитах була задоволена повною мірою. **Тому проблемою дослідження обрано питання:** *Чи можливо забезпечити потребу сільського населення в отриманні кредитів?*

Умови

1. При дослідженні ефективності використання бюджетних коштів, спрямованих у 2005 – 2006 роках на санаторно-курортне лікування хворих на туберкульоз у санаторних закладах Міністерства охорони здоров'я, встановлено, що санаторії були завантажені в середньому на 70 – 75%, а в окремі періоди – менше ніж наполовину.

При виконанні плану фінансування за загальним фондом у 2002 та 2003 роках – відповідно на 73,5 та 100%, план ліжокднів виконано відповідно на 68 та 73%, тобто рівень виконання результативних показників програми є нижчим від забезпеченого рівня фінансування.

Впродовж 2002 – 2003 років санаторними закладами на адресу медичних установ було надіслано 76 тис. путівок, з яких останніми використано 60,7 тисячі, або 80%. Відповідно фактична вартість лікування одного хворого була більшою за заплановану.

2. У ході аудиту ефективності використання бюджетних коштів на капітальні вкладення за 2001 – 2003 роки встановлено, що при загальному фінансовому забезпеченні на рівні 84% до затвердженого рівень виконання окремих показників продукту, а це будівництво очисних

споруд, водопроводів, поліклінік, лікарень, шкіл, газопроводів, перебував від 7 до 80%.

3. При дослідженні ефективності використання бюджетних коштів на підготовку робітничих кадрів у професійно-технічних навчальних закладах (далі – ПТНЗ) Міністерства освіти і науки України встановлено, що у 2002 – 2003 роках у систему профтехосвіти направлено 1542,6 млн. грн. бюджетних коштів, або біля 97% від затвердженого. При цьому в середньому по Україні державне замовлення протягом 2002 – 2003 років виконано на 100,6 та 100% відповідно. Таким чином, з врахуванням відсотку фактичного фінансування та виконання державного замовлення можна констатувати, що програмою досягнуто заплановані показники продукту – випуск підготовлених учнів. Однак, враховуючи, що загальною метою зазначеної бюджетної програми є забезпечення потреб економіки у кваліфікованих кадрах, конкурентоспроможних в умовах ринкових відносин, оцінку ефективності програми аудиторська група вирішила здійснювати через критерій якості – рівень працевлаштування випускників ПТНЗ. Шляхом направлення запитів до підприємств-роботодавців щодо підтвердження працевлаштування (згідно звітності) 38,6 тис. випускників ПТНЗ (8% від загальної кількості випуску), встановлено, що 10,4% із них, або 4 тис. випускників, так і не були працевлаштовані, 9,4%, або 3,6 тис. випускників пропрацювали не більше трьох місяців, ще 15,4%, або 5,9 тис., звільнились протягом першого року. Тобто закріпитися на першому робочому місці змогли лише 55% випускників ПТНЗ. Як свідчать дані органів державної служби зайнятості, працевлаштування випускників ПТНЗ за окремими професіями ускладнено. Так, в 2002 – 2003 роках до служби зайнятості звернулося понад 58 тис. випускників ПТНЗ, що становить понад 25% від кількості осіб, яких приймають щорічно на навчання за державним замовленням.

Таким чином, через високий рівень безробіття випускників робітничих професій не забезпечено максимальної віддачі від вкладених бюджетних коштів.

Методичні рекомендації до вивчення теми 9

"Методика державного аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання"

державного сектору економіки"

Ключові терміни: державний аудит фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки, об'єкти аудиту діяльності суб'єктів господарювання, джерела аудиту діяльності суб'єктів господарювання

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

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

9.2. Методика проведення аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

Запитання і завдання для самоконтролю

Практичні завдання

Після вивчення цієї теми ви будете знати:

- 1) поняття державного аудиту фінансової та господарської діяльності і суб'єктів господарювання державного сектору економіки;
- 2) об'єкти, задачі та джерела аудиту діяльності суб'єктів господарювання;
- 3) порядок здійснення аудиту діяльності суб'єктів господарювання

Після вивчення цієї теми ви будете вміти:

- 1) проводити державний аудит фінансової та господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки;
- 2) визначати ризики фінансової та господарської діяльності суб'єктів господарювання;
- 3) складати аудиторський звіт

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.

Інформацію можна одержувати як на письмовий запит посадовця органу державної контрольно-ревізійної служби, так і від суб'єкта господарювання за місцем його знаходження.

За наслідками опрацювання інформації складається план аудиту, який затверджує керівник органу державної контрольно-ревізійної служби.

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.

Результати аудиту можуть обнародуватися через засоби масової інформації.

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.

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Розкрити зміст державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки?

2. Які основні задачі відносяться до державного аудиту діяльності суб'єктів господарювання?

3. Назвіть об'єкти аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

4. Назвіть джерела інформації аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

5. Тривалість аудиту не може перевищувати...

6. Яку кількість етапів містить процес проведення аудиту?

7. На якому етапі проводиться збір інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарю-

вання?

8. Відповідно до якого документу контрольно-ревізійної служби проводиться аудит?

9. Які види аудиту проводяться одночасно?

10. На якому етапі проводиться перевірка ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання?

Практичні завдання

Завдання 1 (З.ПФ.Д.01.ПР.Р.01)

Визначити аудиторські процедури (вивчення діяльності бюджетної установи, ознайомлення з системою бухгалтерського обліку та ін.), в ході яких державний аудитор визначив фактори ризику.

<i>Фактори ризику</i>	<i>Аудиторські процедури</i>
значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості	?
керівництвом бюджетної установи не встановлено правила здійснення внутрішньогосподарського контролю – немає наказів, розпоряджень тощо	?
наявність асигнувань за кодами програмної (функціонально), економічної кваліфікації видатків, які не планувалися та не здійснювалися у попередньому році	?
створення відокремлених підрозділів	?
зміни схемних посадових окладів чи порядку розрахунку конкретних видів нарахувань заробітної плати	?
застосування бюджетною установою неліцензійних програм	?

Методичні рекомендації до вивчення теми 10 "Методика державного аудиту виконання місцевих бюджетів"

Ключові терміни: державний аудит виконання місцевих бюджетів, об'єкти аудиту виконання бюджету, аудиторський звіт

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

- 10.1. Поняття, об'єкти і завдання аудиту виконання бюджету
- 10.2. Методика проведення аудиту виконання бюджету
- 10.3. Оформлення і реалізація результатів аудиту виконання бюджету.

Запитання і завдання для самоконтролю

Практичні завдання

<p>Після вивчення цієї теми ви будете <i>знати</i>:</p> <ol style="list-style-type: none">1) поняття державного аудиту виконання місцевих бюджетів;2) об'єкти, завдання та джерела аудиту виконання бюджету;3) порядок здійснення аудиту виконання бюджету	<p>Після вивчення цієї теми ви будете <i>вміти</i>:</p> <ol style="list-style-type: none">1) проводити державний аудит виконання місцевих бюджетів;2) формувати проблеми і гіпотези державного аудиту;3) складати аудиторський звіт.
--	--

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 Головки КРУ 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.

На рис. 16 представлені такі прийоми та процедури.



Рис. 16. Прийоми і процедури, здійснювані державним аудитором під час проведення аудиту виконання бюджету

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.

Процес аудиту виконання бюджету складається з таких основних етапів:

- I. Попередній аудит.
- II. Проведення аудиту.
- III. Реалізація результатів аудиту.

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. На рис. 17 представлена послідовність збору фонові інформації.

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 масові 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 питомі ваги в загальному обсязі надходжень та темпів зростання у досліджений період.

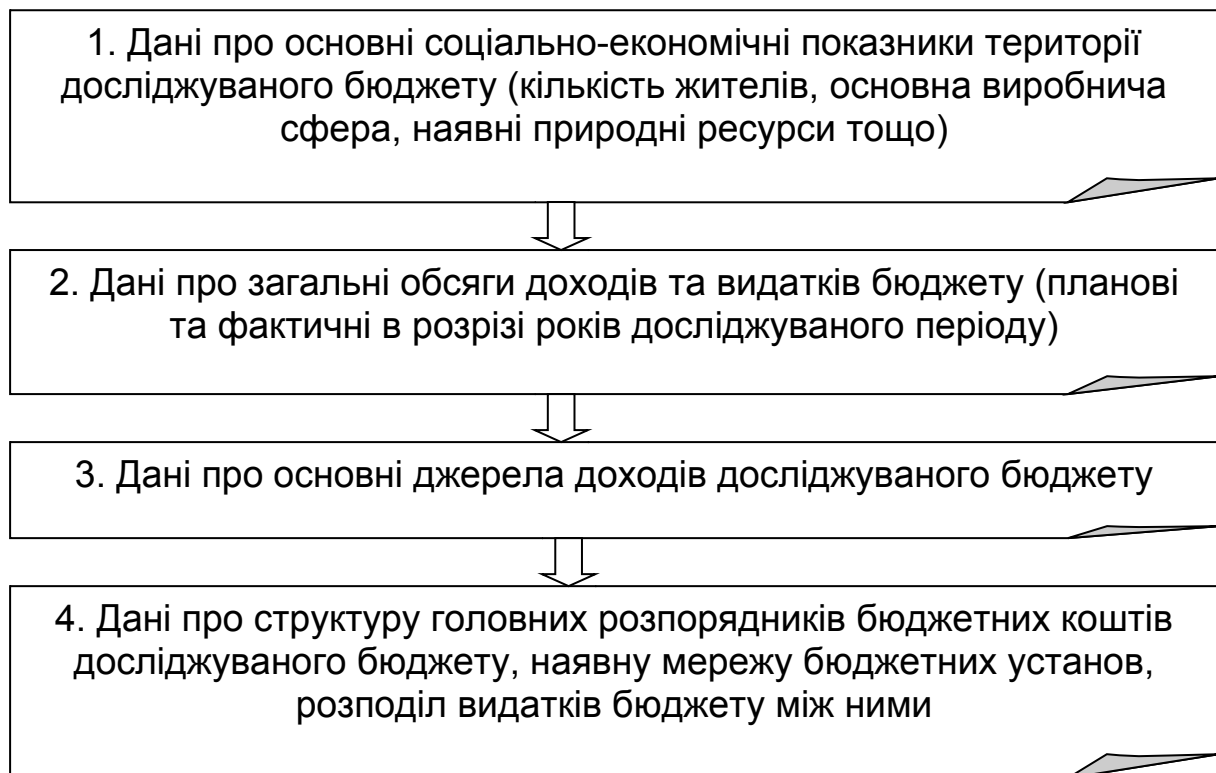


Рис. 17. Процес збору фонові інформації про досліджуваний бюджет

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.

Проблемою аудиту можуть бути питання:

Чи існують резерви збільшення ресурсної бази бюджету для подальшого їх спрямування на задоволення потреб територіальної громади?

Чому не виконано запланованих завдань за доходною частиною бюджету?

Чому при виконанні запланованих обсягів доходів місцевого бюджету не виконано заплановані видатки?

На підставі зібраної інформації визначаються ризикові напрями у формуванні та виконанні досліджуваного бюджету (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.

Гіпотези можуть стосуватись:

загальних проблем бюджетного процесу;

прорахунків у формуванні ресурсної бази;

незабезпечення ефективного використання бюджетних коштів і комунального майна;

вузьких місць в системі внутрішнього контролю.

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 обговорення 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. *Наприклад*, доцільно отримати дані органів державної податкової служби щодо податкової заборгованості з досліджуваного бюджету (в розрізі джерел надходжень та найбільших неплатників), кількості зареєстрованих договорів оренди землі, водоймищ (для порівняння з даними органів по земельних ресурсах), ставок місцевих податків та зборів, наданих пільг стосовно сплати податків та зборів до досліджуваного бюджету тощо. Доцільним також є отримання від органів місцевого самоврядування даних щодо наявної комунальної власності, стану виплати заробітної плати в регіоні тощо.

В табл. 7 представлені основні питання дослідження проблем аудиту виконання бюджету окремо за дохідною та видатковою частинами.

Основні питання дослідження проблем аудиту виконання бюджету

Орієнтовні питання	Методи збору даних	Джерела інформації
Проблеми у виконанні дохідної частини місцевого бюджету		
<p>1) дослідити ступінь відповідності затверджених та уточнених показників бюджету розрахунковим показникам Мінфіну, прогнозним показникам органів Державної податкової адміністрації (загалом у розрізі видів надходжень), обґрунтованість таких відхилень та їх вплив на стан виконання надходжень бюджету;</p> <p>2) визначити можливі причини невиконання (значного перевиконання) затверджених та уточнених обсягів окремих видів надходжень;</p> <p>3) визначити, чи правильно визначено склад доходів місцевого бюджету, тобто чи не включались до доходів бюджету надходження, які належать бюджетам інших рівнів, без наявних підстав;</p> <p>4) оцінити вплив пільг, наданих органом місцевого самоврядування суб'єктам господарювання щодо сплати податків, зборів тощо, на виконання дохідної частини бюджету. Необхідно дослідити чи визначалось цільове спрямування коштів, що вивільняються при наданні таких пільг, їх фактичне використання суб'єктами господарювання;</p> <p>5) визначитись щодо наявності фактів списання позик, які надавались з місцевого бюджету, неврахування у складі</p>	<p>аналіз синтез документальні прийоми розрахунково-аналітичні прийоми Опитування (анкетування) індивідуальні інтерв'ю поштові та телефонні опитування</p>	<p>нормативно-правові акти, у тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність розпорядників коштів місцевого бюджету. стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма); кошториси, плани асигнувань; порядок проходження і використання бюджетних коштів; порядок звітності про результати; матеріали внутрішнього і зовнішнього контролю; бухгалтерська й статистична звітність; внутривідомчі річні звіти за сферою діяльності.</p>

надходжень бюджету позик, що мають бути повернуті;

6) провести порівняння даних податкових органів щодо зареєстрованих платників орендної плати за землю та органів землевпорядкування відносно укладених договорів оренди землі для надання висновку стосовно повноти охоплення контролем орендарів земельних ресурсів;

7) проаналізувати стан відчуження майна та земельних ділянок несільськогосподарського призначення, що належать до комунальної власності, стан розрахунків за цими операціями, застосування конкурсних засад при здійсненні відчуження;

8) дослідити стан організації обліку комунального майна, розрахунків і оплати його використання, в тому числі своєчасність розрахунків, нарахування штрафних санкцій за порушення умов договорів, відповідність установлених ставок орендної плати комерційним розцінкам. Зробити порівняння доходних надходжень від оренди комунального майна з витратами на утримання цього майна, зокрема на проведення ремонтів тощо;

9) проаналізувати відповідність та періодичність змін цін (тарифів), встановлених на послуги, що надаються бюджетними установами та комунальними підприємствами, витратам на їх надання, обрахувати втрати (недонадходження) до бюджету з цієї причини;

10) проаналізувати практику встановлення місцевим органом самоврядування в межах законодавства додаткових податків і зборів, відповідність ставок діючих податків та

<p>зборів максимально визначеному розміру, проведення розрахунку можливих додаткових надходжень до бюджету;</p> <p>11) дослідити методику розробки, затвердження та справляння ставок єдиного податку для суб'єктів підприємницької діяльності-фізичних осіб</p>		
<p>Проблеми у виконанні видаткової частини місцевого бюджету</p>		
<p>1) провести аналіз формування показників місцевого бюджету, у т.ч. по бюджетних галузях та за кодами економічної класифікації видатків бюджету, на заходи, що не передбачені розрахунковими показниками Мінфіну, на предмет відповідності виділених асигнувань потребам;</p> <p>2) проаналізувати обґрунтованість висновків при внесенні до бюджету, як цього вимагає законодавство;</p> <p>3) проаналізувати пропорційність забезпечення асигнуваннями головних розпорядників коштів місцевого бюджету, стан погашення наданих кредитів, обґрунтування напрямів витрачання коштів резервною фонду;</p> <p>4) визначити, чи існували можливості спрямування видатків спеціального фонду бюджету на покриття зобов'язань, взятих за загальним фондом бюджету, чи здійснювалось таке спрямування;</p> <p>5) визначити причини утворення вільних залишків коштів на рахунках бюджету та проаналізувати напрями їх використання в наступному бюджетному році;</p> <p>6) проаналізувати стан дебіторської та кредиторської заборгованості бюджетних установ, в тому числі і не бюджетної, в розрізі головних розпорядників бюджетних</p>	<p>аналіз синтез документальні прийоми розрахунково-аналітичні прийоми опитування (анкетування)</p>	<p>нормативно-правові акти, у тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність розпорядників коштів місцевого бюджету. стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма); кошториси, плани асигнувань; порядок проходження і використання бюджетних коштів; порядок звітності про результати; матеріали внутрішнього і зовнішнього контролю; бухгалтерська і статистична звітність; внутрішні річні звіти за сферою діяльності.</p>

<p>коштів та кодів економічної класифікації видатків бюджету, стан претензійної роботи щодо зменшення обсягів дебіторської заборгованості, наявність випадків її списання;</p> <p>7) проаналізувати потребу та стан надходження дотацій та субвенцій з Державного бюджету, надання й погашення короткотермінових позичок, надання дотацій і субвенцій місцевим бюджетам нижчих рівнів, стану взаємних розрахунків з бюджетами нижчого рівня;</p> <p>8) здійснити аналіз забезпечення органом місцевого самоврядування незмінності призначень за захищеними статтями видатків місцевого бюджету;</p> <p>9) у разі наявності узагальнити факти здійснення видатків на утримання установ, що мають або можуть фінансуватись з бюджетів інших рівнів, інших джерел;</p> <p>10) проаналізувати доцільність надання коштів на кредитування підприємницької діяльності та інші першочергові видатки;</p> <p>11) за результатами попередніх ревізій обрахувати обсяг коштів, спрямований бюджетними установами на закупівлю товарів понад потребу (без потреби), у довготривалу дебіторську заборгованість</p>		
--	--	--

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.

За можливості інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. 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 загромадження 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 керівництвом органу ДКРС, що проводив аудит виконання бюджету.

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Дайте визначення державного аудиту виконання місцевих бюджетів.
2. Охарактеризуйте завдання аудиту виконання бюджету.
3. Визначить порядок організації аудиту виконання бюджету.
4. Опишіть порядок визначення проблем аудиту та формування гіпотез.
5. Назвіть основні питання дослідження проблем аудиту у виконанні дохідної частини місцевого бюджету.
6. Назвіть основні питання дослідження проблем аудиту у виконанні видаткової частини місцевого бюджету.
7. Опишіть порядок оцінки впливу фінансової дисципліни на виконання місцевого бюджету.
8. Охарактеризуйте структуру аудиторського звіту, в якому відображаються результати аудиту виконання бюджету.
9. Який порядок реалізації результатів аудиту виконання бюджету.
10. Які вимоги висуваються до складання звіту за результатами аудиту виконання бюджету.

Практичні завдання

Завдання 1 (2.ПФ.С.01.ЗП.О.04)

У 2006 році місцевий бюджет затверджено в сумі 128 000 грн.

Заплановано: податкових надходжень – 65 000 грн.; неподаткових надходжень – 25 000 грн.; видатків за спеціальним фондом – 15 000 грн.

Фактично виконано: податкових надходжень – 63 000 грн.; неподаткових надходжень – 28 000 грн.; видатків за спеціальним фондом – 17 000 грн.

Необхідно проаналізувати виконання доходів місцевого бюджету за 2006 рік.

Завдання 2 (5.ПФ.Е.02.ПР.Р.01)

Визначити, що є проблемою аудиту місцевого бюджету, а що є гіпотезою.

Вихідні дані:

1. Неправильно сформована ресурсна база місцевого бюджету.
2. Неефективний внутрішній контроль з боку органів місцевого самоврядування, що призвів до невиконання бюджету.

3. Чому не виконано заплановані завдання щодо дохідної частини бюджету?

4. Неправильно організовано процес використання бюджетних коштів.

Завдання 3 (5.ПФ.Е.02.ПР.Р.01)

У ході здійснення державного аудиту виконання місцевого бюджету, державний аудитор визначив проблему аудиту: "Чому не виконано заплановані завдання стосовно дохідної частини бюджету?" та сформував гіпотези аудиту.

Необхідно визначити дії державного аудитора щодо вирішення проблеми аудиту та доказу гіпотез.

Завдання 4 (5.ПФ.Е.02.ПР.Р.01)

У ході здійснення державного аудиту виконання місцевого бюджету державний аудитор визначив проблему аудиту "Чому при виконанні обсягів доходів місцевого бюджету не виконано заплановані видатки?" та сформував гіпотези аудиту.

Необхідно визначити дії державного аудитора щодо вирішення проблеми аудиту та доказу гіпотез.

Методичні рекомендації до вивчення теми 11 "Методика державного аудиту, який здійснює Рахункова палата України"

Ключові терміни: методика аудиту ефективності діяльності, об'єкти аудиту ефективності діяльності, стратегічне планування, планування діяльності Рахункової палати, ризик аудиту ефективності діяльності, виконання аудиту ефективності діяльності, аудиторський звіт

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

- 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

Запитання і завдання для самоконтролю

Практичні завдання

Після вивчення цієї теми ви
будете
знати:

- 1) мету, предмет, об'єкт та суб'єкт перевірки, яку здійснює Рахункова палата України;
- 2) основні етапи аудиту ефективності діяльності;
- 3) порядок здійснення планування аудиту ефективності діяльності;
- 4) порядок виконання аудиту ефективності діяльності;
- 5) види аудиторських доказів та її характерні риси

Після вивчення цієї теми ви
будете
вміти:

- 1) визначати, що є методикою аудиту та методикою аудиту ефективності діяльності;
- 2) визначати критерії аудиту ефективності діяльності;
- 3) обирати методи проведення перевірки;
- 4) обробляти аудиторську інформацію

11.1. Загальні положення методики аудиту ефективності діяльності

Важливого значення в сучасній практиці зовнішнього економічного контролю, який здійснює Рахункова Палата України набуває розвиток аудиту ефективності діяльності, спрямованого на оцінювання економічності, ефективності та результативності адміністративної діяльності в державному секторі економіки. Тому його проведення є складним і тривалим процесом. Аудитори Рахункової Палати постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірок, не знижуючи при цьому їх якості і не збільшуючи аудиторського ризику.

Вирішення даної проблеми можливе лише за умови формування чіткої, виваженої та обґрунтованої методики. Однак, перш ніж розглядати методику проведення аудиту ефективності діяльності, необхідно, передусім, визначитись з понятійним апаратом, а саме: слід з'ясувати сутність таких понять, як методика, методика аудиту і методика аудиту ефективності діяльності зокрема (див. основні терміни до розділу).

Розуміння понять "методика" та "методика аудиту" дає можливість, пропустивши крізь призму власного бачення, визначитись з

поняттям 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.

Слід зазначити, що мета, предмет, об'єкти та суб'єкти аудиту ефективності діяльності, що здійснюється Рахунковою палатою України, відрізняються від тих, що притаманні аудиту ефективності діяльності, коли його суб'єктом виступає контрольно-ревізійне управління України. Це обумовлюється специфікою розподілу діяльності Рахункової палати та контрольно-ревізійного управління України, що наведено на рисунку 18.

Таким чином, *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.

Тобто аудит ефективності діяльності різних об'єктів в частині використання коштів Державного бюджету України здійснює і Рахункова палата, і контрольно-ревізійне управління, але аудит місцевих фінансів здійснює виключно контрольно-ревізійне управління.

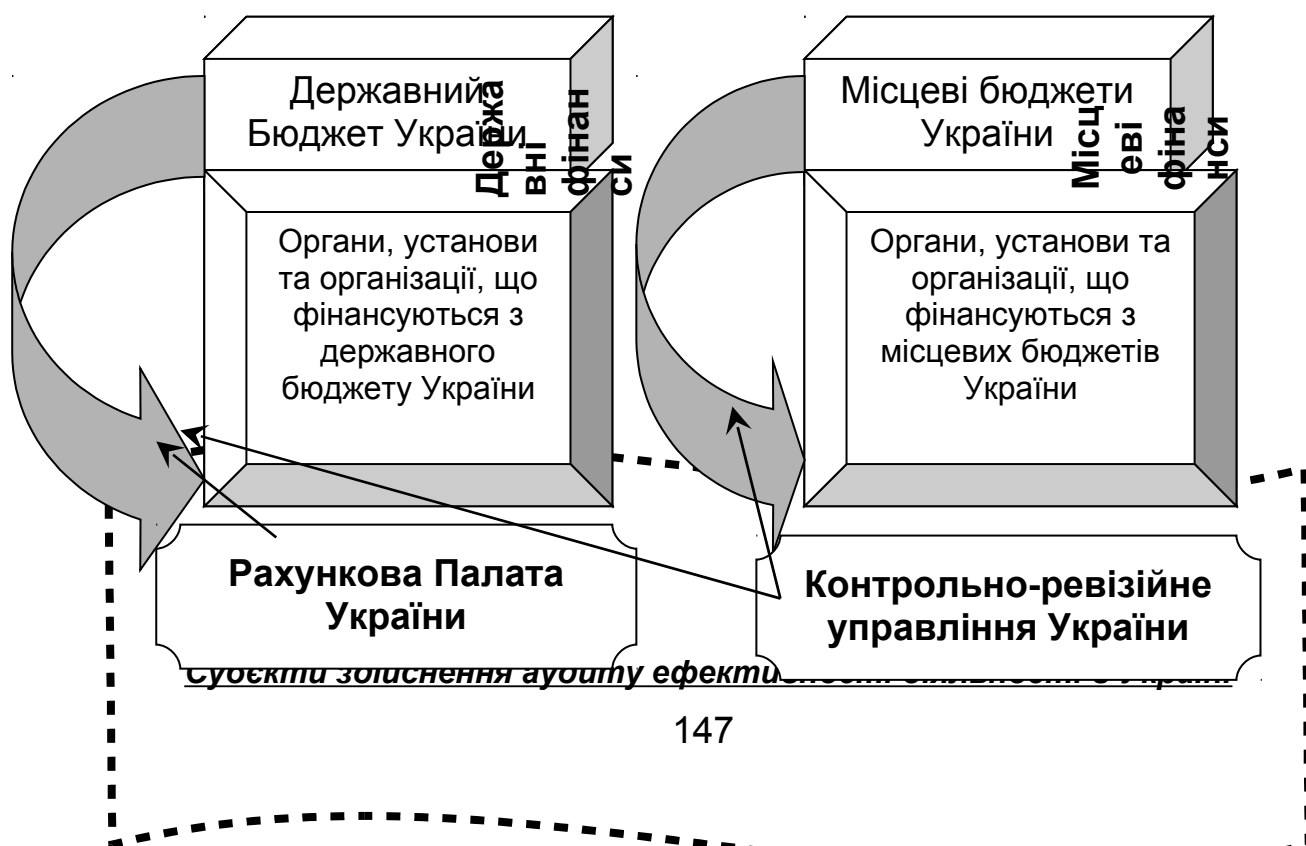


Рис.18. Розподіл діяльності Рахункової Палати України та контрольно-ревізійного управління України

При цьому така специфіка зумовлює відмінності в меті, предметі, суб'єктах та об'єктах здійснення аудиту ефективності діяльності, але методика проведення аудиту ефективності діяльності є типовою. Це зумовлено тим, що при здійсненні аудиту ефективності діяльності Рахункова палата України керується виключно Стандартами з аудиту державних фінансів INTOSAI, а ці стандарти є обов'язковими для всіх контролюючих органів [56].

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.

Ризик є характеристикою можливих помилок, втрат і несприятливих впливів, а в контексті аудиту ефективності діяльності він означає можливість того, що програма/проект підконтрольної організації не буде реалізована економічно, ефективно та результативно.

Розуміння ризиків допомагає визначити напрями аудиту, цілі аудиту, встановити найважливіші критерії для аудиту, а також обрати належні методи вибірки.

Виділяють два типи ризиків:

1) *невід'ємні ризики* (запровадження нових технологій, складність законодавства, динамічні зміни у нормативно-правових актах і правилах тощо);

2) *ризики середовища* (багаторівневність в системі виконання і звітування; відсутність, складність або непрозорість взаємовідносин з підзвітності/відповідальності).

Під час аналізу та оцінки ризиків аудиторам необхідно відповісти на запитання: що може йти не так, яка ймовірність того, що щось іде не так, які наслідки, чи можна мінімізувати або контролювати ризик.

Оцінка суттєвості ризику характеризується його інтенсивністю та можливими впливами і вимірюється за шкалою – низька, середня або висока (табл. 8). [59]

Обрання тем/предметів для аудиту враховує оцінку ризиків і є продуктом стратегічного планування. Вони повинні логічно витікати з процесу, а не з власного судження аудитора. Тому обрання тем має розвиватися за певними правилами.

Таблиця 8

Форма узагальнення результатів аналізу ризиків в аудиті ефективності діяльності

№ з/п	Вид діяльності	Ризик	Суттєвість ризику (низька, середня, висока)
1	2	3	4

Теми обираються, виходячи з проблем та наслідків. Основними параметрами при цьому є: значимість, суттєвість ризиків, зрозумілість питання, результати попередніх аудитів, результати оцінок впливів, можливість проведення аудиту, масштаб тощо.

Ознаками для обрання певної теми можуть бути: непрофесійне виконання; низька суттєвість діяльності при високих витратах; затримки; черги; невдоволення клієнтів; ознаки неналежної етики та культури в управлінні тощо.

Аудиторська група (а в деяких випадках і за участю представника підконтрольної організації) обговорює та погоджує напрями аудиту. А

першим завданням для них є формулювання запитань, на які необхідно отримати відповідь під час певної фази виконання аудиту.

Для обраної теми, що відзначається комплексністю та складністю, застосовується метод, який має назву "аналіз запитань" (issue analysis).

Як правило, розрізняють дескриптивні, нормативні та результативні запитання.

Дескриптивні запитання ставляться, щоб отримати дані описового характеру про процеси, умови, погляди тощо. Типовими є такі: скільки фермерів беруть участь у програмі зрошування? яким чином обиралися ці фермери?

Якщо мають намір порівняти поточну ситуацію із специфічними цілями, завданнями, показниками, то ставлять нормативне запитання. *Наприклад* чи було досягнуто мети щодо зрошування 100 тис. га земель, чи було виконано завдання зі зрошування 5 млн. га земель.

Результативне запитання ставлять тоді, коли мають намір визначити, що змінилося в результаті втручання. *Наприклад* чи було підвищено урожайність в результаті зрівняння земель, чи були збільшені доходи фермерів за підсумками реалізації проекту, які інші впливи (позитивні або негативні) спостерігаються після реалізації проекту.

У цілях фази планування аудиту ефективності діяльності запитання формулюється таким чином, щоби відповідь на нього була однозначною: "так" або "ні". Це дозволяє аудитору довести або відкинути припущення щодо певної проблеми.

Суть цього методу полягає в тому, що спочатку формулюють цілі аудиту щодо кожної підтеми, потім до кожної цілі аудиту ставлять головні запитання, після чого до них - підпитання, і нарешті, за необхідності, формулюють підпитання, обов'язково дотримуючись при цьому принципу: відповідь "так" або "ні".

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.

Перспективне планування передбачає вибір тем і об'єктів перевірок. Очевидно, що перевірити всі аспекти діяльності органів державної влади неможливо через велику їх кількість і розмаїття сфер і напрямів витрачання державних коштів. Тому на етапі перспективного планування здійснюються такі дії:

визначаються пріоритетні завдання на середньострокову перспективу, на вирішення яких буде концентруватися увага під час проведення перевірок;

на їх основі розробляється перспективний план з проведення аудиту (на період до 3 – 5 років, із розподілом за роками), що визначатиме, які міністерства та відомства, інші одержувачі бюджетних коштів та основні функціональні сфери їх діяльності будуть в цей період об'єктами і предметами перевірок.

Для визначення завдання з аудиту посадові особи Рахункової палати, які очолюють певні напрямки її діяльності, організують попередню роботу зі збору, аналізу й оцінки інформації про існуючі результати та наявність проблем:

використання державних коштів, які виділені органами державної влади та іншим одержувачам для виконання функцій і завдань, встановлених їм законодавчими та нормативними актами;

використання цільових програм;

організації управління державним майном і його використання;

в інших сферах діяльності держави, що фінансуються з Державного бюджету України.

Джерела інформації для проведення попередньої роботи наступні результати попередніх перевірок і матеріали перевірок інших контрольних органів;

результати оперативного контролю за ходом виконання Державного бюджету України;

результати перевірки виконання Державного бюджету України за звітний фінансовий рік;

матеріали звітів учасників бюджетного процесу;

матеріали засідань і комітетів Верховної Ради;

документи та матеріали уряду, колегій органів виконавчої влади;

матеріали засобів масової інформації;

звернення керівників організацій, а також громадян.

Зібрана інформація повинна бути достатньою для того, щоб перевіряючий мав добре уявлення про діяльність організації у відповідних сферах і на цій основі сформулювати пропозиції за конкретними темами й об'єктами можливих перевірок.

На основі складеного перспективного плану здійснюється поточне планування, яке передбачає розробку різноманітних планів, перелік яких наведено на рис. 18.

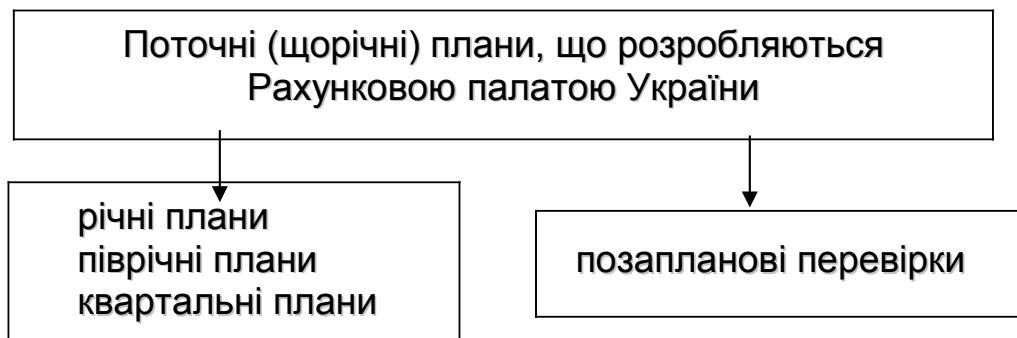


Рис.18. Схема поточного планування Рахунковою палатою України аудиту ефективності діяльності

Визначення певної кількості об'єктів перевірки на наступний рік відбувається з застосуванням певних критеріїв відбору видів діяльності чи бюджетних організацій, що перевірятимуться. Критерії дозволяють чітко визначитись зі сферами діяльності об'єктів, що підлягатимуть перевірці та головними питаннями, які вказують на предмет перевірки.

Також при виборі об'єкта перевірки застосовується принцип "ротації", за допомогою якого забезпечується те, що всі державні витрати та бюджетні установи вибираються для перевірки у рівні проміжки часу.

Наступним кроком поточного планування є складання поточного плану. Окрім планових перевірок в поточному періоді Рахункова палата може здійснювати і позапланові перевірки. Ці перевірки проводяться за дорученням певних органів.

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, наведені на рисунку 19

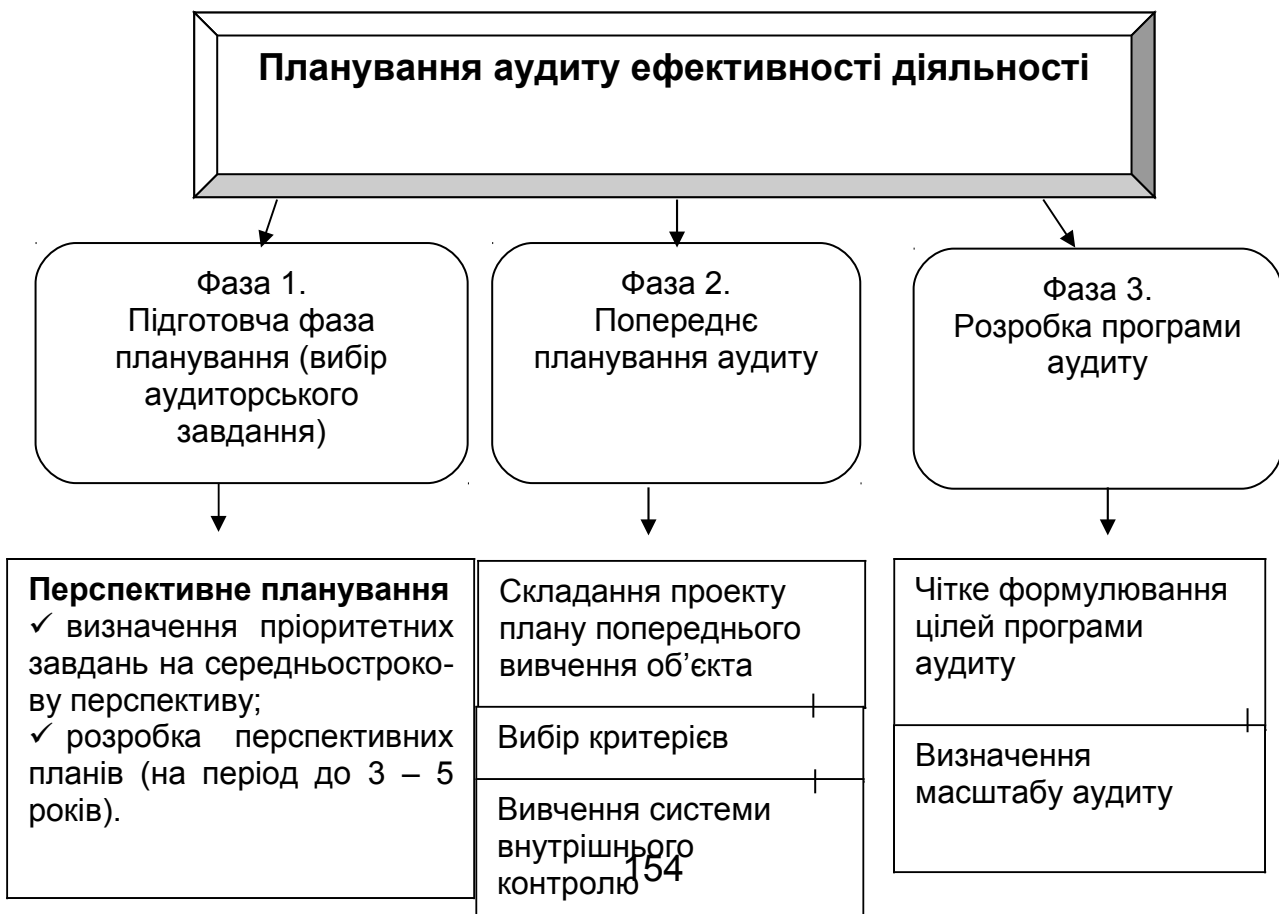
Фаза 1. Підготовча фаза планування (вибір аудиторського завдання)

Як наведено на рис. 6, 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.

Задля цього керівник перевірки має скласти проект плану попереднього вивчення об'єкта, який містить: предмет вивчення; конкретні питання для вивчення діяльності; джерела отримання інформації; терміни вивчення; склад групи перевіряючих; термін підготовки звіту про попереднє вивчення об'єкта й проекту програми проведення аудиту.



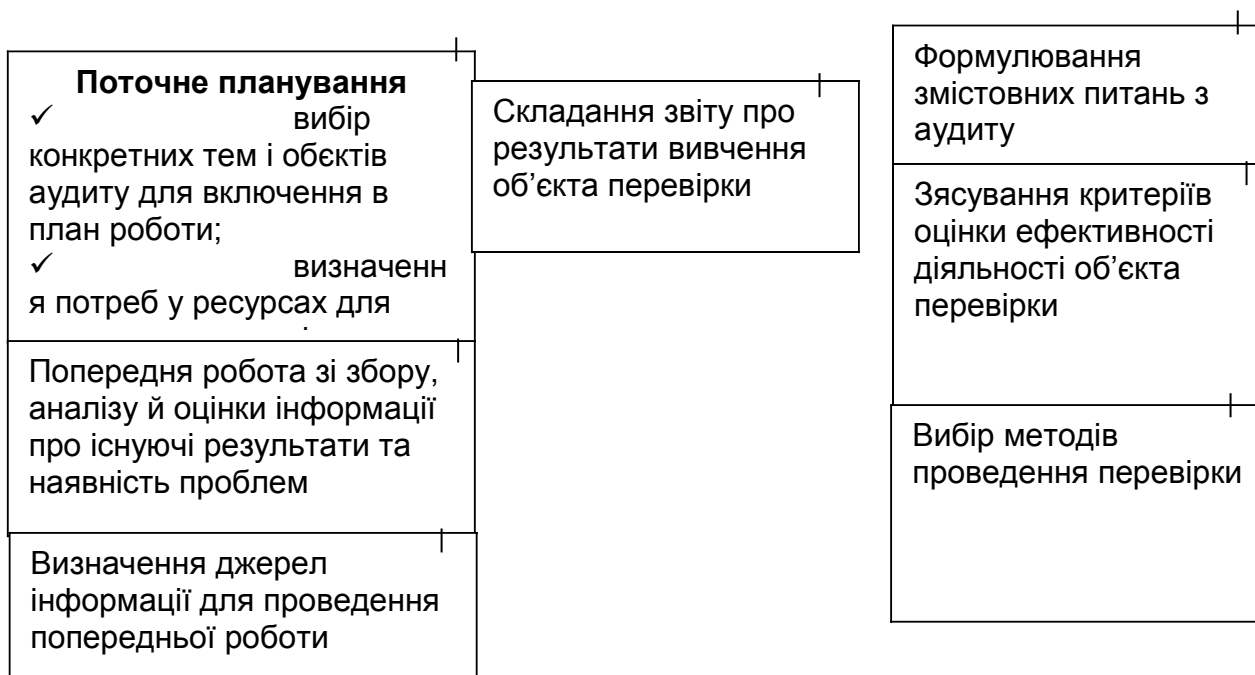


Рис. 19. Фази етапу планування аудиту ефективності діяльності

Проект плану на етапі попереднього вивчення об'єкта перевірки підписує член Рахункової палати, відповідальний за проведення цієї перевірки.

Група перевіряючих здійснює відповідно до плану попереднього вивчення об'єкта збір інформації, виконуючи наступні процедури:

аналіз нормативних правових документів;

аналіз звітів про виконану роботу, планів роботи та пріоритетних напрямів діяльності об'єкта перевірки;

вивчення організаційної структури, систем і механізмів контролю;

аналіз та оцінка основних ризиків, з якими стикається в роботі об'єкт перевірки;

консультації з незалежними організаціями з метою виявлення наявних досягнень і передових методів роботи у сфері що перевіряється і можливостей їх застосування для вдосконалення діяльності об'єкта перевірки;

вивчення матеріалів інших перевірок;

співбесіда з керівником об'єкта перевірки.

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 колегії та рішень колегії 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:

- 1) предмет аудиту;
- 2) перелік об'єктів, які підлягають перевірці;
- 3) напрями діяльності кожного об'єкта аудиту;
- 4) джерела отримання інформації;
- 5) строки аудиту;
- 6) склад контрольної групи суб'єкта аудиту;
- 7) інші питання.

Під час попереднього вивчення об'єктів та предмета аудиту проводиться аналіз:

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

За необхідності проводяться консультації з незалежними установами, організаціями та спеціалістами з метою виявлення досягнень у сфері, що перевіряється, і можливості їх застосування для

удосконалення діяльності об'єктів аудиту.

Відповідні запити щодо отримання інформації, яка стосується об'єкта та предмета аудиту, на стадії попереднього вивчення, підписує член Рахункової палати, відповідальний за проведення аудиту.

Під час попереднього вивчення в межах предмета аудиту досліджуються такі питання:

1) наскільки діяльність об'єкта аудиту відповідає вимогам чинного законодавства України. Стан розроблення та прийняття на їх виконання документів, необхідних для ефективного здійснення цієї діяльності;

2) розподіл функцій, повноважень та відповідальності на кожному рівні управління об'єкта аудиту;

3) система звітності та моніторингу діяльності об'єкта аудиту з метою отримання об'єктивної та достовірної інформації про результати його діяльності;

4) процедури й заходи щодо забезпечення збереження фінансових та матеріальних ресурсів тощо.

За результатами попереднього вивчення членом Рахункової палати, відповідальним за проведення аудиту, складається програма аудиту.

Наприкінці планування аудиторів повинні визначитись з методами проведення аудиту ефективності діяльності.

До речі, при проведенні аудиту ефективності діяльності аудиторів можуть застосовувати такі методи:

аналіз методів організації роботи об'єктів, що перевіряються;

аналіз результатів роботи об'єктів, що перевіряються;

аналіз конкретних ситуацій;

аналіз наявних даних;

обстеження.

*Аналіз методів організації роботи об'єктів, що перевіряються, є зазвичай початковим пунктом проведення аудиту ефективності діяльності. Його суть полягає в тому, що, перевіряючи, аналізують системи управління, планування, моніторингу та контролю, існуючі у сфері, яка перевіряється, або діючі в рамках об'єктів перевірки. Цей метод містить перевірку документації, *наприклад* бюджетів (кошторисів доходів і витрат), фінансової звітності, поточних і перспективних планів, положень із реалізації програм та окремих планів, інтерв'ю з керівниками та фахівцями об'єкта, що перевіряється, тощо.*

Аналіз результатів роботи об'єктів, що перевіряються. Основну увагу в процесі проведенні перевірки слід приділяти результатам роботи об'єкта, який перевіряється, незалежно від того, чи є її предметом програма, напрям діяльності, система або інструменти контролю. Під час перевірки будь-якого компонента програми перевіряючі повинні мати чітке уявлення про те, як цей компонент пов'язаний із запланованими результатами в рамках даної програми.

Аналіз конкретних ситуацій. Під час аудиту ефективності діяльності перевіряючими використовується такий загальний підхід, як аналіз конкретних ситуацій. Даний метод відрізняється від методу аналізу результатів роботи тим, що під час перевірки основний акцент робиться на конкретних ситуаціях, які всебічно та детально аналізуються як загалом, так і за їх окремими аспектами. Проте при цьому виникає проблема вибору конкретних ситуацій для аналізу з точки зору можливості й обґрунтованості їх узагальнення, тобто використання результатів перевірки конкретних ситуацій для висновків відносно всієї сфери, що перевіряється, або діяльності об'єкта перевірки.

Аналіз наявних даних. Під час проведення перевірки необхідно використовувати й аналізувати дані, які є в розпорядженні адміністрації об'єкта, що перевіряється, та в інших джерелах. Ці джерела можуть включати інформаційні системи управління, які використовуються на об'єкті, що перевіряється, для реалізації програм, а також інші матеріали та дані, що мають відношення до предмета перевірки.

Обстеження є одним із важливих інструментів, використовуваних для збору фактичних даних і доказів під час проведення перевірки. Воно проводиться в поєднанні з вищевикладеними методами проведення перевірки. Обстеження застосовується, наприклад, для отримання інформації від фахівців різних міністерств і відомств, що беруть участь у реалізації програми, котра перевіряється, з'ясування думки виконавців цієї програми (тобто тих, у чиїх інтересах вона здійснюється) про результати її виконання тощо.

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".

Розрізняють статистичні й нестатистичні методи вибірки.

Обрання певного числа трансакцій на основі власного досвіду аудитора без статистичного інструментарію та наукового обґрунтування називають "поверхневою вибіркою".

Статистичні методи вибірки не заміщають судження аудитора, а допомагають йому визначити рівень ризиків вибірки, що безпосередньо пов'язано з розміром вибірки.

Слід виділити такі основні шляхи одержання вибірки:

проста випадкова вибірка;

нашарована випадкова вибірка;

систематична/інтервальні вибірка;

блочна/кластерна вибірка;

імовірно-пропорційна вибірка;
багатоступенева вибірка.

Після завершення вибірки детально досліджуються обрані трансакції.

Таким чином, після проведення детальної перевірки шляхом застосування всіх перелічених методів проведення дослідження необхідно узагальнити отримані результати та зробити відповідні висновки.

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.

Схему процесу збирання та опрацювання доказів при проведенні аудиту ефективності діяльності можна представити наступним чином (рис. 20).



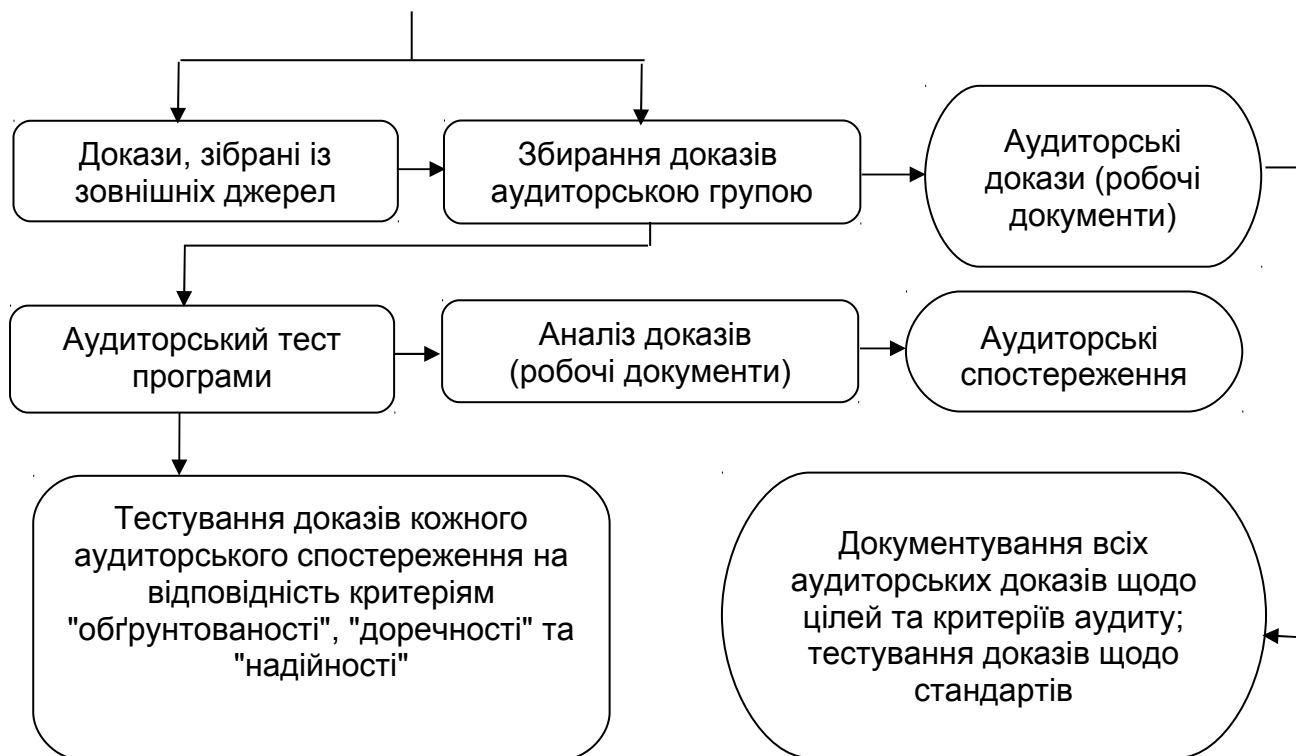


Рис. 20. Схема процесу збирання та опрацювання доказів при проведенні аудиту ефективності діяльності [57]

Розрізняють фізичні, документальні, свідчі й аналітичні докази/факти.

Фізичні докази/факти збираються шляхом безпосередніх перевірок людей, власності або подій та документуються у формі меморандуму, фотографій тощо.

Докази, отримані від інших людей в усній чи письмовій формі у відповідь на поставлені запитання (анкетування) або шляхом проведення інтерв'ю, відносять до категорії свідчень. Важливо, щоб свідчі докази були підкріплені письмовим підтвердженням від осіб, які були опитані, та іншими незалежними джерелами.

Документальні докази належать до найпоширеніших. Вони можуть бути внутрішніми і зовнішніми у формі листів, контрактів, бухгалтерських записів та ін.

Аналітичні докази створюються на основі аналізу даних, здобутих шляхом підрахунку, порівняння, розділення інформації на складові, і т. ін

Зібрані докази необхідно документувати в робочих паперах. Вони

повинні бути завершеними й точними, зрозумілими й лаконічними, чіткими й акуратними, доцільними й легкодоступними.

Після того, як докази зібрані, їх необхідно проаналізувати для отримання аудиторських спостережень/відомостей, що є підставою для аудиторських висновків.

Аудиторським 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.

При кількісному аналізі шукають відповіді на такі запитання:

- а) як розподілені отримувач за соціальними групами;
- б) який середній дохід отримувачів за програмою;
- в) яка частка учасників задоволена результатами програми;
- г) чи є результати статистично значущими;

Використовуючи цей метод, аудитори вимірюють тенденції (середнє, мода, медіана) та розбіжності (радіус дії, стандартне відхилення), здійснюють регресійний аналіз, а також використовують пропорції для порівняння.

Якісний аналіз даних використовується там, де основна мета полягає в детальному розумінні втручання.

Методи якісного аналізу можуть служити сильним інструментом для розгляду причинно-наслідкових зв'язків та заміщати кількісний аналіз.

Цей метод дає можливість знайти відповіді на такі запитання:

- а) чи було втручання відповідно до плану;
- б) які основні складнощі, що з ними стикнулися виконавці;
- в) чи існує будь-який неочікуваний вплив від реалізації програми?

Для якісного аналізу використовуються критерії, кодування, матриці, програмні моделі, блок-схеми тощо.

При здійсненні аналізу дуже важливо, щоб він відповідав вимогам, які є характерними для нього, а саме:

- аналіз повинен бути логічним і самодостатнім;
- висновки та тлумачення мають бути переконливими;
- аналіз повинен підтримувати аудиторські спостереження;
- повинна забезпечуватися основа для дискусії та контраргументів.

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.

Для досягнення загального порозуміння між аудитором та організацією, яка піддається аудиту, збалансованості та корисності звіту проводяться дискусії аудиторів із менеджерами цих організацій.

Стратегія дискусії з менеджментом полягає в тому, що аудитор повинен підготувати папери, які містять:

питання, з яких зворотня відповідь менеджменту на звіт була критичною;

питання внутрішнього контролю;

питання, з яких менеджмент і аудитори відстоюють різні позиції;

питання, з яких аудиторські висновки сформульовано на підставі інтерпретацій та припущень;

питання, з яких докази/факти були зібрані від третіх осіб (ЗМІ, Інтернет тощо).

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.

Рекомендації повинні носити досить конкретний характер і разом із тим уникати зайвої деталізації. Їх зміст залежить, перш за все, від поставлених цілей та одержаних результатів перевірки.

Перед тим, як вносити рекомендації до звіту, аудитор має пересвідчитися:

який очікується вплив від реалізації рекомендацій;

чи рекомендації є реальними до виконання;

чи можливі потенційні ризики в разі реалізації рекомендацій;

чи буде ефективним виконання рекомендацій з точки зору витрат?

Рекомендації вносяться у звіт за принципом пріоритетності:

1) фундаментальні;

2) значущі;

3) такі, що заслуговують на увагу.

Досконалий звіт повинен відповідати таким критеріям:

за змістом: повністю відображати процес аудиту, критерії, стан, причини, впливи/наслідки та висновки, а також мати чіткі рекомендації;

за структурою: бути логічно і стилістично довершеним;

за мовою: бути грамотним, стислим, логічним, вільним від невизначеності або двозначності;

за формою: бути переконливим, об'єктивним, своєчасним та конструктивним.

Конструктивність аудиторського звіту можна продемонструвати на

прикладі (табл. 9). [59].

Таблиця 9

Приклад конструктивного звітування про результати аудиту ефективності діяльності

Фактичний стан у підконтрольній організації	Фактично прозвітовано аудиторами	Фактично прозвітовано аудиторами
Роботу з підготовки посібника здійснено, але не завершено через внутрішні проблеми	Департамент провалив підготовку посібника	Департамент досі на стадії підготовки посібника

Якщо проект аудиторського звіту призначається для підконтрольної організації, то остаточний звіт призначений насамперед для парламенту та уряду.

Зважаючи на це, підконтрольна організація повинна отримати відповідні деталі щодо доказів/фактів, їх джерел, аналізу доказів/фактів для підтримання аудиторських спостережень/відомостей та висновків для надання відповіді. Парламентарії ж більше зацікавлені у спостереженнях/відомостях, висновках та рекомендаціях.

Загальноприйнятою стала практика внесення до остаточного аудиторського звіту відповіді підконтрольної організації про результати розгляду проекту звіту.

Для врахування цих особливостей проект повинен готуватися як остаточний аудиторський звіт. У додатках до нього необхідно подати всю інформацію (вибірку, джерела доказів/фактів, методи збору даних, аналіз доказів/фактів). Додатки можуть бути вилучені на завершальній стадії.

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.

З цією метою член Рахункової палати, відповідальний за проведення перевірки, має направити підготовлені групою перевіряючих висновки та рекомендації керівництву об'єкта перевірки, не менш, ніж за два місяці до встановленого терміну представлення звіту про результати перевірки на розгляд колегії Рахункової палати та запропонувати представити письмово відповіді на них із вказівкою:

зобов'язання розробити та вжити необхідних заходів відповідно до даної рекомендації;

вказати причини незгоди з висновками або запропонованою рекомендацією;

причини неможливості вжити відповідних заходів з цієї рекомендації у визначений термін.

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.

Звіт про результати перевірки ефективності представляє, зазвичай, значний інтерес для законодавчих і виконавчих органів державної влади, а також громадськості. Розрізняють п'ять основних категорій зацікавлених осіб:

ті, хто визначають обсяг коштів;

ті, хто розподіляють кошти;

ті, хто виділяють кошти;

ті, хто використовує кошти;

ті, хто отримує користь від цих коштів.

Загалом указані категорії виражаються у вигляді трьох суб'єктів фінансових інтересів, а саме: держави, як головного розпорядника

коштів, що встановлює обсяг коштів, визначає напрями їх витрачання та джерела отримання цих коштів; підприємства й організації, як одержувачі і користувачі державних коштів, та громадськість, як основного одержувача і споживача всіх благ, які є результатом використання державних коштів.

11.5. Перевірка виконання пропозицій за результатами аудиту ефективності діяльності

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

Цю діяльність різні автори тлумачать по-різному. Так Мамишев А. В. говорить про "подальше дослідження" (follow up), Симоненко В. К., Барановський О. І. та Петренко П. С. називають це перевіркою виконання рекомендацій за результатами перевірки; 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.

Указані контрольні дії проводяться з метою:

1) сприяння виконанню пропозицій Рахункової палати, стимулювання усунення виявлених недоліків, підвищення дієвості звітів про результати перевірок;

2) сприяння Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, іншим державним органам у розгляді та вжитті заходів, які забезпечують підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів;

3) визначення ефективності контрольної діяльності Рахункової палати;

4) аналізу повноти та ефективності впливу пропозицій Рахункової палати на роботу об'єкта перевірки.

Діяльність з перевірки виконання рекомендацій має бути направлена на забезпечення виконання рекомендацій, а не просто на виявлення фактів невиконання 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.

Під час проведення повторної перевірки з виконання рекомендацій необхідно скласти програму повторного аудиту й обґрунтувати витрати на його проведення.

Слід враховувати, що проведення повторної перевірки доцільне лише тоді, коли очікуваний ефект від її здійснення перевищить витрати на її проведення.

Такий ефект може містити як якісні та кількісні результати виконання первинних рекомендацій (може полягати в підвищенні економічності, продуктивності та результативності використання державних коштів, поліпшенні якості роботи державного органу, вдосконаленні системи управління державними фінансами тощо), так і виявлення нових додаткових можливостей для підвищення ефективності використання державних коштів організацією, що перевіряється.

Результати перевірки використання рекомендацій мають бути відображені у відповідних документах, в яких фіксується хід реалізації заходів щодо усунення виявлених недоліків, які проводяться перевіреною організацією, даються оцінки результатів їх виконання.

Для узагальнення таких перевірок рекомендована наступна

Форма узагальнення інформації під час подальшого дослідження в аудиті ефективності діяльності

Рекомендації у звіті аудиту ефективності діяльності	Дії організації, яка підлягає аудиту	Коментарі аудиторської установи
1	2	3

Якщо під час перевірки виконання рекомендацій виявлені нові ризики, що впливають на сферу діяльності або роботу перевіреної організації, а також одержана додаткова інформація про можливість підвищення ефективності використання державних коштів у даній сфері, це обов'язково має бути предметом розгляду під час вибору тем і об'єктів аудиту ефективності на черговий рік.

За результатами перевірки виконання рекомендацій готується звіт, який має бути складений відповідно до загальних вимог до звітів про результати аудиту ефективності. Разом із тим зміст таких звітів може бути різним залежно від вибраної форми проведення перевірки.

Організація, що підлягала додатковій перевірці, має бути ознайомлена з результатами цієї перевірки та повинна мати нагоду зробити свої зауваження щодо звіту. За наявності таких зауважень керівництво перевіреної організації представляє їх письмово. Член Рахункової палати, відповідальний за проведення перевірки, розглянувши дані зауваження, приймає або відхиляє їх, зазначаючи у звіті причини відхилення.

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Що є методикою, методикою аудиту та методикою аудиту ефективності діяльності, визначте взаємозв'язок між цими поняттями.
2. Визначте мету аудиту ефективності діяльності, що здійснюється Рахунковою палатою України.
3. Які основні фази аудиту ефективності діяльності?
4. Який порядок здійснення планування аудиту ефективності

діяльності?

5. Визначте критерії аудиту ефективності діяльності.

6. Які методи проведення аудиту ефективності діяльності?

7. Який порядок виконання аудиту ефективності діяльності?

8. Що є аудиторським доказом?

9. Які види аудиторських доказів та їх характерні риси?

10. Яким вимогам повинен відповідати Звіт за результатами аудиту ефективності діяльності?

Практичні завдання

Завдання 1 (1.ПФ.Е.01.ПР.О.01)

Опираючись на зразок 1, заповніть форму конвертації підтем та цілей аудиту ефективності діяльності. При цьому підтеми, цілі формуються вільно. А при формулюванні запитань необхідно пам'ятати, що: відповідь на запитання повинна бути однозначною: "так" або "ні". Це дозволяє аудитору довести або відкинути припущення стосовно певної проблеми;

підпитання повинні бути взаємовиключними (тобто такими, які не накладаються одне на одне);

підпитання повинні бути всебічними (тобто взаємодоповнюючими і такими, що у сукупності повністю характеризують задану тему);

підпитання повинні бути логічними, формулюватися у хронологічному порядку;

підпитання повинні бути структурованими;

підпитання повинні відповідати цілям аудиту;

їх кількість – від двох до семи.

Зразок 1

Найменування підтеми			
Цілі аудиту	Запитання для дослідження		
	Запитання	Підпитання	Підпідпитання
1	2	3	4

Завдання 2 (4.ПФ.Е.01.ПР.Н.02)

Опираючись на зразок, заповніть форму узагальнення інформації під час подальшого дослідження в аудиті ефективності діяльності та визначте мету її складання.

Зразок

Форма узагальнення інформації під час подальшого дослідження в аудиті ефективності діяльності

Рекомендації у звіті аудиту	Дії організації, яка підлягала аудиту	Коментарі аудиторської установи
1	2	3

Завдання 3 (4.ПФ.Е.01.ПР.Р.01)

При узагальненні інформації, необхідної для проведення аудиту ефективності діяльності, для кожної підтеми складається "матриця підготовчої стадії" (зразок 2).

Необхідно заповнити цю матрицю, ґрунтуючись на коментарях, наданих у зразку.

Зразок

Матриця підготовчої стадії аудиту ефективності діяльності

Найменування підтеми					
Запитання для дослідження	Критерії	Необхідні докази/факти	Джерела отримання доказів/фактів	Методи збирання даних	Методи аналізу даних
1	2	3	4	5	6
Про що ми бажемо дізнатися?	Які стандарти беремо для порівняння?	Які докази/факти будуть відповіддю на запитання?	Звідки ми плануємо отримати докази/факти?	Яким чином ми плануємо отримати докази/факти?	Що ми будемо робити з тим, що отримаємо?
...
відповідь повинна бути - "так" - "ні"	- Цілі - стандарти - минула діяльність - діяльність	- Факти (цифрові та дескриптивні / описові,	- Підконтрольна організація - інші державні установи	- Безпосередньо (огляд, аналіз документів, інтерв'ю,	- Кількісний аналіз (тенденції, порівняння, пропорції)

- "так, але" - "ні, але"	інших організацій - краща практика - закони та норми - професійні вимоги - очікування клієнтів або користувачі в	інформація щодо якості) - досвід - відчуття - погляди	- наукові звіти - клієнти - користувачі - зацікавлені особи	фокус-групи) - поштою, телефоном, електронною поштою (запити, анкети, опитування)	- якісний аналіз (кодування, форми) - системний аналіз - вивчення окремих прикладів
-----------------------------	---	---	---	--	--

Методичні рекомендації до вивчення теми 12 "Методика аудиту державного і комунального майна"

Ключові терміни: державне майно, комунальне майно, аудит державного і комунального майна, об'єкти аудиту державного і комунального майна

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

12.1. Поняття державного і комунального майна.

12.2. Методика аудиту державного і комунального майна.

Запитання і завдання для самоконтролю

Після вивчення цієї теми ви
будете
знати:

- 1) мету, предмет, об'єкт та суб'єкт аудиту державного і комунального майна;
- 2) поняття та складові державного майна;
- 3) поняття та складові комунального майна

Після вивчення цієї теми ви
будете
вміти:

- 1) здійснювати аудит 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

(насаджень, 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 утворених 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 діяльності 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 контролю – 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 збереження й ефективного використання являють собою найважливіше завдання аудита.

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Дайте визначення державного майна.
2. Дайте визначення комунального майна.
3. Охарактеризуйте складові державного майна в Україні.
4. Охарактеризуйте складові комунального майна в Україні.
5. Визначить призначення державного майна.
6. Назвіть суб'єктів державного майна в Україні та охарактеризуйте їх діяльність.
7. Назвіть суб'єктів комунального майна в Україні та охарактеризуйте

їх діяльність.

8. Опишіть особливості аудиту державного і комунального майна.

9. Що є об'єктами аудиту державного і комунального майна?

10. Охарактеризуйте суб'єктів аудиту державного і комунального майна в Україні.

Глосарій

А

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.

Аудиторські дії – це які-небудь дії суб'єкта аудиторської діяльності, спрямовані на виконання програми державного аудиту.

Аудиторська документація – матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (і для аудитора) або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки, які зберігаються у нього.

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

Аудиторські операції – сукупність взаємозв'язаних аудиторських дій, спрямованих на досягнення цілей державного аудиту.

Аудиторський звіт – письмовий документ, у якому відображаються результати аудиторського дослідження.

Г

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

Д

Державний аудит – це перевірка та аналіз фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю

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

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

Державне майно – це матеріальні цінності, речі, що знаходяться у власності держави в особі державних підприємств.

З

Засоби державного аудиту – це інформаційно-законодавча база, яка забезпечує досягнення необхідного результату при проведенні державного аудиту.

К

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.

Комунальне майно – це матеріальні цінності, речі, що знаходяться у комунальній власності області, району чи іншої адміністративно-територіальної одиниці в особі комунальних підприємств.

М

Майно – це матеріальні цінності, речі, що знаходяться у власності юридичних та фізичних осіб.

Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants – IFAC) – це всесвітня організація бухгалтерів-професіоналів, заснована у 1977 році, з метою служіння інтересам суспільства, вдосконалення бухгалтерської професії на міжнародному рівні та розвиток сильної міжнародної економіки за допомогою впровадження й 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.

Методика – це сукупність методів, способів та прийомів доцільного виконання будь-якої роботи.

Методика аудиту – це послідовність і порядок застосування прийомів (методів) аудиту з метою встановлення об'єктивної істини про

аудовану інформацію та доведення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів фінансової звітності й аудиту.

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.

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.

О

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 внутрішньогосподарчим фінансовим контролем.

Організація державного аудиту – це система (комплекс) заходів, спрямованих на координацію та функціонування дій взаємопов'язаних та взаємозалежних окремих частин (елементів) системи з метою оцінки законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів та майна.

Організація – це властивість усіх сфер управління, зокрема державою, діяльністю, технікою тощо. Вона стосується й діяльності об'єднання фахівців з обліку і контролю.

Організація аудиту ефективності діяльності – це система комплексних заходів, направлених на координацію та функціонування дій взаємопов'язаних та взаємозалежних окремих елементів (частин) системи з метою оцінки економічності, ефективності та результативності адміністративної діяльності.

П

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 якого здійснюється контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів і аналіз виконання бюджетної програми.

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

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

Програма аудиту – це перелік аудиторських процедур, що деталізується.

Принцип організації аудиту – це основні керівні правила організації виконання аудиторських перевірок .

Р

Ризик – це характеристика можливих помилок, втрат і несприятливих впливів, а в контексті аудиту ефективності діяльності він означає можливість того, що програма/проект підконтрольної організації не буде реалізована економічно, ефективно та результативно.

Результат аудиторських дій – це висновок державного аудитора, складений на підставі вживання суб'єктами державного аудиту комплексу способів і засобів державного аудиту.

Результативні показники бюджетної програми – це кількісні і 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.

Результат аудиторських дій – це висновок державного аудитора, складений на підставі вживання суб'єктами державного аудиту комплексу способів і засобів державного аудиту.

Ревізія (інспектування) полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю з метою забезпечення виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

С

Способи державного аудиту – це конкретні шляхи досягнення наміченого результату державного аудиту за допомогою наявних засобів, обумовлених завданнями державного аудиту. Вони можуть бути прилюдні і неприлюднені, базуватися на наукових, професійних знаннях.

Стандартизація державного аудиту — це встановлення норм, правил і характеристик, справедливих для всіх учасників аудиторської діяльності в державному секторі.

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. Фінансовий аудит — це дослідження фінансової звітності, систем внутрішнього контролю і аудиту та окремих трансакцій у підконтрольних організаціях.

Суб'єкти державного аудиту – це державні аудитори, які мають певні повноваження на здійснення державного аудиту і відповідають певним вимогам.

У

Учасники державного аудиту – це окремі особи або їх групи, які в тій чи іншій мірі беруть участь у здійсненні державного аудиту.

Ф

Фінансовий аудит – це дослідження фінансової звітності, систем внутрішнього контролю і аудиту та окремих трансакцій у підконтрольних організаціях з метою встановлення порушень та розбіжностей між фактичними даними й законодавчими нормами.

INTOSAI – це міжнародна організація вищих контрольних органів, що діє під егідою Організації Об'єднаних Націй або її спеціалізованих агенцій.

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, яка співпрацює з Організацією Об'єднаних Націй.

Рекомендована 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. Бариніна-Закірова М. В. Зовнішній фінансовий контроль у Литві // Фінансовий контроль. – 2005. – № 3 (26). – С. 61 – 66.
10. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти: Монографія. – К.: ВД "Корпорація", 2006. – С. 234.
11. 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.
12. 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.

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

14. 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.

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

16. 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

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.

18. 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.

19. 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.

20. 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

21. Германчук П. К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П. К. Германчук, І. Б. Стефаник, Н. І. Рубан та ін. – К.: НВП "АВТ", 2004. – с.

22. Господарський кодекс України (зі змінами та доповненнями)

// Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". – 2007.

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

24. Державний фінансовий контроль у Радянським Союзі. – Харків, 1928. – 44 с.

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

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

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

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

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

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

29. 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.

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

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

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

32. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності: звітування про результати // www.ac-rada.gov.ua
33. Мамишев А. В. Аудит ефективності діяльності: концепція, цикл, планування // Фінансовий контроль. – 2006. – № 2.
34. Мамишев А. Трансформації органів контролю в епоху тоталітаризму // Фінансовий контроль. – 2003. – №2(15).
35. Методичні рекомендації з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, затверджені Наказом Головкиру України від 13.03.2007 №50. // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга" – 2007.
36. Методичні рекомендації з проведення Органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затверджені Наказом Головкиру України від 19.12.2005 №451. // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга" – 2006.
37. 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.
38. Петрик Е. Концептуальные основы интеграции и гармонизации аудита в Украине // Вестник налоговой службы Украины. – 2005. - №7. – С. 12 – 14.
39. 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.
40. Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затверджене наказом Головкиру від 26.10.2005 № 319 // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга" – 2006.
41. 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.
42. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання від 25.03.2006 р. №361// Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ "Ліга" – 2006.
43. 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.

44. 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.

45. 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.ac-rada.gov.ua

46. 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.

47. 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.

48. Про результати аудиту ефективності виконання Комплексної програми профілактики злочинності на 2001-2005 роки / Підготовлено департаментом з питань оборони та правоохоронної діяльності і затверджено Постановою Колегії Рахункової палати від 24.05.2006 № 13-1 – Київ: Рахункова палата України, 2006. - Випуск 13.

49. Про результати перевірки використання коштів Державного бюджету України, виділених на виконання Державної програми організаційного 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.

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

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

52. Сакович В. Контрольная палата: проблемы

становлення // Президентский контроль. — 1994. — №4.

53. 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.

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

55. Стандарт Рахункової палати "Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів"

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

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

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

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

60. <http://www.dkrs.gov.ua>

Система змістовних модулів

Зміст уміння, що забезпечується	Шифр уміння	Назва змістовного модуля	Шифр змістовного модуля
1	2	3	4
планувати основні завдання аудиторського дослідження щодо різних об'єктів та виконувати на кожному етапі аудиту;	1.ПФ.Е.01.ПР.0.01	Сутність та організаційно-правові засади державного аудиту	01.02
		Організація аудиту ефективності діяльності, який здійснює Рахункова палата	01.06
		Організація державного аудиту, який здійснює ДКРС України	01.05
розробляти календарні графіки, програми й плани проведення аудиторських досліджень;	1.ПФ.Е.01.ПР.0.02	Організація державного аудиту, який здійснює ДКРС України	01.05
		Організація аудиту ефективності діяльності, який здійснює Рахункова палата	01.06
визначати економічну ефективність, результативність планування діяльності державних аудиторів	1.ПФ.Е.01.ПР.Р.03	Сутність та організаційно-правові засади державного аудиту	01.02
		Суб'єкти державного аудиту	01.04
		Організація державного аудиту, який здійснює ДКРС України	01.05
		Організація аудиту ефективності діяльності, який здійснює Рахункова палата	01.06
організовувати підготовку до здійснення державного аудиту різних об'єктів;	1.ПФ.С.02.ПР.Р.01	Організація державного аудиту, який здійснює ДКРС України	01.05
		Організація аудиту ефективності діяльності, який здійснює Рахункова палата	01.06
відбирати й застосовувати найбільш сучасні й ефективні методи і методи для отримання достовірної законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна та	1.ПФ.С.02.ПР.Р.02	Організація державного аудиту, який здійснює ДКРС України	01.05
		Організація аудиту ефективності діяльності, який здійснює Рахункова палата	01.06

ефективності управління державними коштами			
організувати облік результатів державного аудиту	1.ПФ.С.02.3П.0.03	Організація державного аудиту, який здійснює ДКРС України	01.05
		Організація аудиту ефективності діяльності, який здійснює Рахункова палата	01.06
проводити моніторинг, камеральні перевірки та обстеження фінансово-господарської діяльності бюджетних установ;	2.ПФ.С.01.ПП.Н.01	Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ	02.01
перевіряти результативні показники бюджетних програм;	2.ПФ.С.01.ПР.0.02	Методика державного аудиту виконання бюджетних програм	02.02
		Методика державного аудиту, який здійснює Рахункова палата	02.05
здійснювати перевірку показників фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарства державного сектору економіки	2.ПФ.С.01.ПР.Н.03	Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	02.03
		Методика аудиту державного і комунального майна	02.06
перевіряти формально ефективне використання бюджету	2.ПФ.С.01.3П.0.04	Методика державного аудиту виконання місцевих бюджетів	02.04
здійснювати моніторинг державного аудиту	2.ПФ.С.01.3П.Р.05	результатів	Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ
			Методика державного аудиту виконання бюджетних програм
			Методика державного аудиту виконання місцевих бюджетів

Продовження додатку

		Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	02.03
		Методика державного аудиту, який здійснює Рахункова палата	02.05
складати звіт за результатами державного аудиту	2.ПФ.С.01.3П.0.06	Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ	02.01
		Методика державного аудиту виконання бюджетних програм	02.02
		Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	02.03
		Методика державного аудиту виконання місцевих бюджетів	02.04
		Методика державного аудиту, який здійснює Рахункова палата	02.05
		Методика аудиту державного і комунального майна	02.06
		визначати ризикові об'єкти дослідження	3.ПФ.Д.01.ПР.Р.01
Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	02.03		
Методика державного аудиту виконання місцевих бюджетів	02.04		
Методика аудиту державного і комунального майна	02.06		
застосовувати методи збирання	3.ПФ.Д.01.ПП.0.02	Методика державного аудиту фінансової та	02.01

інформації про об'єкти аудиту		господарської діяльності бюджетних установ		
		Методика державного аудиту виконання бюджетних програм	02.02	
		Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	02.03	
		Методика державного аудиту виконання місцевих бюджетів	02.04	
		Методика державного аудиту, який здійснює Рахункова палата	02.05	
об'єктивно оцінювати і аналізувати інформацію, отриману в результаті виконання завдань	Продовження додатку 1	4.ПФ.Е.01.ПР.Р.01	Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ	02.01
			Методика державного аудиту виконання бюджетних програм	02.02
			Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	02.03
			Методика державного аудиту виконання місцевих бюджетів	02.04
			Методика державного аудиту, який здійснює Рахункова палата	02.05
узагальнювати й систематизувати матеріали аудиторського дослідження;	Продовження додатку 1	4.ПФ.Е.01.ПР.Н.02	Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ	02.01
			Методика державного аудиту виконання бюджетних програм	02.02
			Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	02.03
			Методика державного аудиту виконання	02.04

		місцевих бюджетів	
		Методика державного аудиту, який здійснює Рахункова палата	02.05
вносити пропозиції та рекомендації щодо реалізації матеріалів державного аудиту	5.ПФ.Е.01.3Р.Р.01	Суб'єкти державного аудиту	01.04
формувати проблеми та визначати гіпотези аудиту ефективності виконання бюджетних програм і місцевих бюджетів	5.ПФ.Е.02.ПР.Р.01	Методика державного аудиту виконання бюджетних програм	02.02
		Методика державного аудиту, який здійснює Рахункова палата	02.05
		Методика аудиту державного і комунального майна	02.06
розробляти заходи щодо впровадження більш ефективних форм організації та проведення державного аудиту	5.СП.Е.03.ПР.Р.01	Становлення та розвиток державного аудиту	01.01
		Класифікація державного аудиту	01.03
		Сутність та організаційно-правові засади державного аудиту	01.02

Закінчення додатку

Зміст

Вступ	3
Методичні рекомендації до вивчення тем	
Модуль I Теоретичні та організаційні засади державного аудиту	
Методичні рекомендації до вивчення теми 1 "Становлення та розвиток державного аудиту"	6
Методичні рекомендації до вивчення теми 2 "Сутність та організаційно-правові засади державного аудиту"	24
Методичні рекомендації до вивчення теми 3 "Класифікація державного аудиту"	42
Методичні рекомендації до вивчення теми 4 "Суб'єкти державного аудиту"	51
Методичні рекомендації до вивчення теми 5 "Організація державного аудиту, який здійснює ДКРС України"	63
Методичні рекомендації до вивчення теми 6 "Організація державного аудиту, який здійснює Рахункова палата України"	77
Модуль II Методика державного аудиту, який здійснюють ДКРС та Рахункова палата України	
Методичні рекомендації до вивчення теми 7 "Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ"	90
Методичні рекомендації до вивчення теми 8 "Методика державного аудиту виконання бюджетних програм"	107
Методичні рекомендації до вивчення теми 9 "Методика державного аудиту фінансової та господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки"	129
Методичні рекомендації до вивчення теми 10 "Методика державного аудиту виконання місцевих бюджетів"	134
Методичні рекомендації до вивчення теми 11 "Методика державного аудиту, який здійснює Рахункова палата України"	149
Методичні рекомендації до вивчення теми 12 "Методика аудиту державного і комунального майна"	177
Глосарій	183
Рекомендована література	188
Додаток. Система змістовних модулів	

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ

**Навчально-методичний посібник
для самостійного вивчення дисципліни**

Автори: **Дікань Лариса Василівна
Вороніна Олександра Олександрівна
Голуб Юлія Олександрівна
Синюгіна Наталія Вікторівна**

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

Редактор
Коректор

План 2007 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