

В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

Навчальний посібник

За загальною редакцією професора Хомутенко В. П.

Рекомендовано

*Вченою радою Одеського національного економічного університету
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

Одеса
«Атлант»
2016

ББК 65.052
УДК 657.6:35.073.52
Х 76

Рекомендовано Вченою радою Одеського національного економічного університету (протокол № 9 від 23.06.2016 р.)

Рецензенти:

Проскура К. П. – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри аудиту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»;

Немченко В. В. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри Обліку та аудиту Одеської національної академії харчових технологій;

Доніч М. С. – головний державний фінансовий інспектор відділу інспектування у сфері органів влади, оборони та місцевого самоврядування Державної аудиторської служби в Одеській області;

Мирошніков А. М. – начальник територіального управління Рахункової палати по Одеській, Миколаївській та Херсонській областях.

Х 76 Хомутенко В. П., Луценко І. С., Хомутенко А. В.

Державний аудит публічних фінансів: навч. посіб. – Одеса: «Кримполіграфпапір», 2016. – 412 с.

ISBN

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

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

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

ISBN

© Колектив авторів, 2016

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	7
РОЗДІЛ 1. ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ У СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	9
1.1. Сутність державного аудиту публічних фінансів як форми фінансового контролю.....	9
1.2. Суб'єкти державного аудиту публічних фінансів	19
1.3. Публічні фінансові ресурси як об'єкт державного аудиту ...	24
1.4. Види державного аудиту публічних фінансів	28
<i>Питання для самоконтролю</i>	32
<i>Тести</i>	33
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО - ПРАВОВІ ПОЛОЖЕННЯ ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ.....	40
2.1. Розвиток системи державного аудиту публічних фінансів на засадах стандартизації	40
2.2. Стандартні вимоги до вищих органів фінансового контролю та державних аудиторів	46
2.3. Стандарти проведення державного аудиту публічних фінансів.....	56
<i>Питання для самоконтролю</i>	72
<i>Тести</i>	73
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕКОНОМІЧНОЇ І СОЦІАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНИХ ЦІЛЬОВИХ ПРОГРАМ	79
3.1. Державні цільові програми як об'єкт аудиту ефективності...	79
3.2. Формалізована оцінка ефективності виконання державних цільових програм	82
3.3. Алгоритм розрахунку показників економічної ефективності реалізації державних цільових програм	93
3.4. Методи оцінки синергетичного економічного ефекту програмної взаємодії	94
3.5. Оцінка інтегральних показників соціальної та економічної	98

ефективності реалізації державних цільових програм за допомогою експертних методів.....	
<i>Питання для самоконтролю</i>	105
<i>Тести</i>	107
РОЗДІЛ 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ.....	113
4.1. Правові засади проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм.....	113
4.2. Методика проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм	121
4.3. Порядок проведення моніторингу оцінки ефективності виконання бюджетних програм.....	127
4.4. Аудиторський звіт про ефективність виконання бюджетних програм та реалізація його результатів.....	134
<i>Питання для самоконтролю</i>	138
<i>Тести</i>	139
РОЗДІЛ 5. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ.....	146
5.1. Місцеві бюджети як об'єкт державного аудиту ефективності.....	146
5.2. Організаційно-правові засади державного аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів.....	148
5.3. Методика проведення державного аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів.....	151
<i>Питання для самоконтролю</i>	164
<i>Тести</i>	165
РОЗДІЛ 6. ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМ БОРГОМ.....	170
6.1. Правові засади управління державним боргом України.....	170
6.2. Порядок здійснення внутрішнього аудиту ефективності управлінням державним боргом.....	177
6.3. Методика проведення зовнішнього аудиту ефективності управління державним боргом.....	180

<i>Питання для самоконтролю</i>	188
<i>Тести</i>	190
РОЗДІЛ 7. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ЗОВНІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ.....	194
7.1. Організаційно-правові положення проведення державного зовнішнього фінансового аудиту.....	194
7.2. Планування та складання програми проведення державного зовнішнього фінансового аудиту.....	200
7.3. Оцінка ризику та аудиторська вибірка.....	206
7.4. Аудиторські процедури при здійсненні державного фінансового аудиту.....	216
7.5. Звітування за результатами державного фінансового аудиту	223
<i>Питання для самоконтролю</i>	224
<i>Тести</i>	225
РОЗДІЛ 8. ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	232
8.1. Підприємницька діяльність суб'єктів господарювання як об'єкт державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання.....	232
8.2. Організація проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання державного сектора економіки.....	238
8.3. Методика проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання державного сектора економіки	253
<i>Питання для самоконтролю</i>	268
<i>Тести</i>	269
РОЗДІЛ 9. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ОКРЕМИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ	276
9.1. Організаційно-правове забезпечення проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій	276
9.2. Методика проведення операційного аудиту державних і комунальних підприємств та установ	282

9.3. Критерії та процедури відбору ризикових операцій при підготовці програми операційного аудиту.....	289
<i>Питання для самоконтролю</i>	292
<i>Тести</i>	293
РОЗДІЛ 10. ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ.....	300
10.1. Методичні підходи до оцінювання ефективності державного аудиту публічних фінансів	300
10.2. Моніторинг показників ефективності державного аудиту суб'єктів господарювання та окремих господарських операцій	307
<i>Питання для самоконтролю</i>	313
<i>Тести</i>	313
ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК.....	318
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА	331
ДОДАТКИ	340

ПЕРЕДМОВА

Сучасний етап розвитку України вимагає постановки масштабних загальнонаціональних соціально-економічних завдань, вирішення яких має здійснюватися на основі якісних перетворень в усіх сферах суспільного життя, зокрема й у сфері управління. Створення ефективної системи управління публічними фінансами, спрямованої на задоволення суспільних інтересів, повинно стати пріоритетом реформування соціально-економічного життя в країні. Особливість сучасного періоду управління структурними перетвореннями економіки полягає в тому, що на перший план висувається проблема пошуку ефективних методів, механізмів і векторів управління потенціалом країни, усіма елементами господарської ієрархії, включаючи державний фінансовий контроль на різних рівнях.

Державний фінансовий контроль дозволяє визначити ступінь досягнення запланованих соціально-економічних результатів, обґрунтувати напрями оптимізації публічних фінансів та підвищення фінансового потенціалу країни. Система державного контролю розкриває потенційні можливості структурних перетворень економіки з точки зору прийняття ефективних управлінських рішень, що забезпечують раціональне використання фінансових ресурсів з урахуванням суспільного розвитку країни.

Трансформації в економічній парадигмі бюджетних відносин обумовлюють необхідність модернізації інституту фінансового контролю та зміни підходів до державного контролю. У цьому контексті актуалізується значення поширеної у світовій практиці прогресивної форми фінансового контролю – аудиту. Державний аудит публічних фінансів носить превентивний характер. Такий контроль сприяє підвищенню відповідальності суб'єктів управлінської діяльності перед громадськістю, а отже, позитивно впливає на ефективність формування та використання суспільних фінансових ресурсів.

Державний аудит публічних фінансів – нова для вітчизняної практики управління форма взаємодії органів державної влади та суб'єктів, які використовують державні та місцеві фінансові ресурси. Саме тому постає об'єктивна необхідність формування якісного

нормативно-правового, методичного та кадрового забезпечення державного аудиту публічних фінансів.

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

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

Автори навчального посібника висловлюють щиру подяку рецензентам: доктору економічних наук, доценту К. П. Проскуровій та доктору економічних наук, професору В. В. Немченко, головному державному фінансовому інспектору відділу інспектування у сфері органів влади, оборони та місцевого самоврядування Державної аудиторської служби в Одеській області М. С. Донічу та начальнику територіального управління Рахункової палати по Одеській, Миколаївській та Херсонській областях А. М. Мирошнікову.

РОЗДІЛ 1

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ У СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Сутність державного аудиту публічних фінансів як форми фінансового контролю.

1.2. Суб'єкти державного аудиту публічних фінансів.

1.3. Публічні фінансові ресурси як об'єкт державного аудиту.

1.3. Види державного аудиту публічних фінансів.

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

1.1. Сутність державного аудиту публічних фінансів як форми фінансового контролю

Ефективне та цільове використання публічних фінансових ресурсів є запорукою виконання всіх покладених на державу функцій та забезпечення стабільності економіки, необхідних темпів економічного зростання й рівня суспільного добробуту. З метою реалізації своїх функцій, держава використовує частину суспільних фінансових ресурсів, за допомогою яких формуються публічні фінанси.

Публічні фінанси – це суспільні відносини, які носять імперативний характер і результатом яких є рух частини суспільних фінансових ресурсів, що формують централізовані фонди грошових коштів та фонди грошових коштів суб'єктів господарювання державної і комунальної форми власності з метою задоволення суспільних інтересів та надання суспільних благ і послуг населенню.

Управління публічними фінансами – сукупність форм і методів цілеспрямованого впливу держави на формування й використання централізованих та децентралізованих фондів публічних фінансових ресурсів, яке здійснюється за допомогою таких методів: планування і прогнозування, регулювання, обліку, контролю.

Контроль у широкому розумінні – це контрольні заходи з боку державних органів та відповідних інституцій за дотриманням

суб'єктами підприємницької діяльності, некомерційними організаціями та установами, юридичними й фізичними особами законів, інших правових норм, нормативних актів, а також за правомірним веденням фінансово-господарських операцій, своєчасною і повною сплатою податків, зборів, мита, формуванням, розподілом і використанням бюджетних коштів.

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

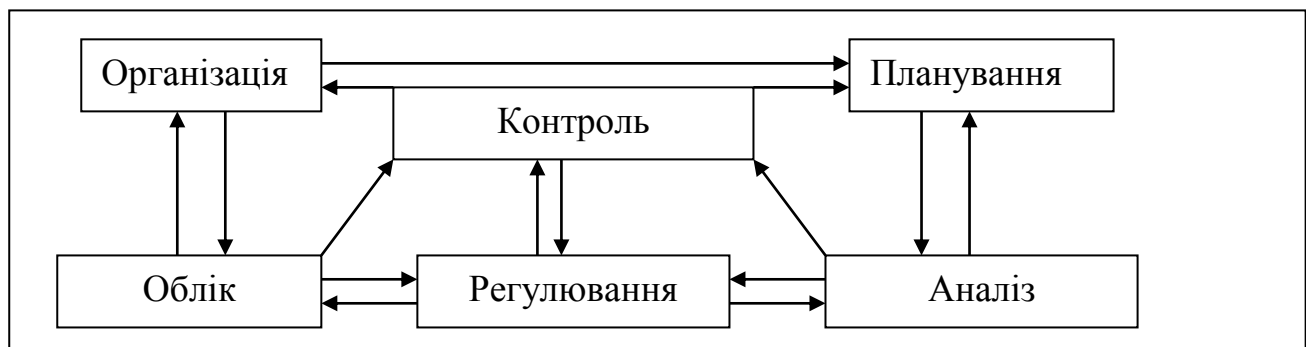


Рис. 1.1. Контроль у системі функцій державного управління

Контроль є завершальною стадією циклу державного управління, одночасно є і початком його нового циклу.

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

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

- як функцію управління державними фінансами – суть даного підходу полягає в тому, що для ефективного виконання державою покладених на неї функцій необхідно здійснювати контроль за державними фінансовими ресурсами;
- відповідно до мети здійснення;
- як контрольний процес – відповідно до даного підходу, державний фінансовий контроль виступає як у ролі методу, так і в ролі засобу, який необхідний для забезпечення реалізації фінансової політики на різних рівнях економіки (мікро-, макрорівні).

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

Державний фінансовий контроль покликаний забезпечувати законність і цільову спрямованість використання суспільних фінансових ресурсів; виявляти причини порушень фінансової дисципліни та запобігати виникненню подібних ситуацій у майбутньому; вимагати повернення незаконно використаних коштів централізованих фондів. Однак на сьогоднішній день, коли особливого значення набуває становлення громадянського суспільства, а саме – ефективна діяльність держави в інтересах її громадян, перед державним фінансовим контролем постають й інші, не менш важливі, завдання, які дозволяють дати об’єктивну оцінку економічній ситуації, яка склалася в країні, зокрема:

- визначення ефективності використання суспільних фінансових ресурсів;
- установлення законності, доцільності й економності використання на всіх етапах суспільних фінансових ресурсів;
- виявлення скритих резервів країни;
- формування достовірної та повної інформації стосовно державних фінансових потоків, фінансово-господарської діяльності економічних суб’єктів та органів державної влади тощо.

Державному фінансовому контролю в Україні підлягають:

- 1) органи державної влади (зокрема їх апарати);
- 2) державні підприємства й установи, а також підприємства, установи та організації за участю держави;
- 3) підприємства, організації, установи, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів або ті, що одержуюють державні субсидії;
- 4) державні бюджетні та позабюджетні фонди;
- 5) органи місцевого самоврядування, підприємства та організації незалежно від видів і форм власності, а також фізичні особи, якщо вони отримують, перераховують, використовують державні кошти або управляють ними, мають надані законодавством

або органами державної влади податкові, митні або інші пільги й переваги;

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

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

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

Характеристика цих форм державного фінансового контролю (ДФК) подана в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Форми державного фінансового контролю та їх визначення

Форма ДФК	Характеристика форми ДФК
Інспектування	форма контролю, що становить систему обов'язкових контрольних дій, спрямованих на документальне та фактичне обстеження здійснених підприємством, установою або організацією господарських операцій та їх наслідків, бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою виявлення незаконних мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів, недостачі коштів і матеріальних цінностей, нецільового і неефективного їх використання, установлення винних у порушенні законодавства посадових і матеріально-відповідальних осіб і спричинених порушеннями фінансових втрат
Перевірка	форма контролю, яка становить систему обов'язкових контрольних дій, пов'язаних з проведенням документального обстеження окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи або організації, з метою виявлення незаконних мобілізації, розподілу або використання фінансових ресурсів
Державний аудит	система зовнішнього, незалежного публічного аудиту діяльності органів державної влади з управління громадськими ресурсами (фінансовими, матеріальними, інтелектуальними) – що є одним із сучасних інститутів соціального контролю, який виникає в умовах поширення ідей гуманізму та свободи як інституційний відгук на зміну уявлень людей про ієрархію взаємин між державою, суспільством і людиною.

Державний аудит публічних фінансів є для нашої країни однією з новітніх форм контролю, впровадження якої вимагає не тільки інтеграцію України в європейське співтовариство, а й вітчизняну контрольну практику.

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

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

- здійснення перевірок, спрямованих на визначення законності та своєчасності руху бюджетних і позабюджетних коштів, які надаються відповідним підприємствам, організаціям;
- визначення ефективності й доцільності витрачання державних коштів і майна;
- надання оцінки формування і рівню виконання місцевого бюджету;
- аналіз виявлених відхилень від установлених показників;
- визначення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним та комунальним майном, у тому числі можливості збільшення доходів бюджету;
- організації дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю.

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

Основні принципи державного аудиту публічних фінансів зафіксовані в Лімській декларації керівних принципів контролю, що була прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів у жовтні 1977р.¹, однак не всі вони враховані в українських нормативно-правових актах. Так, у п.3.1 ст.3 Закону України «Про Рахункову палату» визначено, що «діяльність Рахункової палати ґрунтується на принципах законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості»² (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2

Порівняльний аналіз принципів державного аудиту публічних фінансів

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

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

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

² Закон України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року № 576-VIII. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19>

Проаналізуємо основні принципи державного аудиту публічних фінансів.

Законність – це конституційний принцип, закріплений у статті 6 Конституції України і передбачає, що діяльність усіх державних органів, а відповідно і контролюючих суб'єктів, має здійснюватися у встановлених Конституцією межах і відповідно до законів України. Отже, даний принцип спрямований на захист інтересів підконтрольних суб'єктів, бо передбачає виконання контролюючими суб'єктами повноважень лише в межах, передбачених законодавством.

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

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

Важливим у діяльності суб'єктів державного аудиту публічних фінансів є **принцип незалежності**, який передбачає організаційну та фінансову незалежність суб'єктів державного аудиту публічних фінансів як від виконавчої, так і від законодавчої гілки влади. Зауважимо, що статтею 36 Закону України «Про Рахункову палату» регламентовано незалежність Рахункової палати, натомість п.1.2 ст.1 закону встановлено підзвітність Рахункової палати Верховній Раді

України, тобто передбачене владне підпорядкування, зокрема шляхом виконання доручень ВРУ (ст. 6), спрямування діяльності Рахункової палати ВРУ (ст. 35) та інші. Крім того, ст. 38 Закону України «Про Рахункову палату» регламентовано, що обсяг коштів, необхідних на утримання Рахункової палати, установлюється ВРУ³, тобто Рахункова палата є фінансово та організаційно залежною від ВРУ, що свідчить про порушення принципу незалежності.

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

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

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

Принцип об'єктивності при здійсненні державного аудиту публічних фінансів забезпечує реальне відображення фактів і явищ, убезпечує підконтрольних суб'єктів від волюнтаризму та неправомірних дій з боку контролюючих державних органів. Для цього державний аудит повинен здійснюватись кваліфікованими фахівцями з використанням фактичних документальних даних, згідно

³ Закон України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року № 576-VIII. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19>

з порядком, визначеним законодавчо, шляхом використання методів, які б гарантували отримання повної і достовірної інформації.

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

Принцип безсторонності передбачає, що суб'єкти державного аудиту публічних фінансів під час здійснення своїх повноважень є незалежною від будь-якого стороннього, незаконного впливу, тиску або втручання. Крім того, незаконне втручання у здійснення ними наданих законом повноважень забороняється і тягне за собою відповідальність, установлену законом.

Першим кроком на шляху створення правових засад державного аудиту в Україні стала Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, прийнята розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 року № 538-р⁴. Згодом до нормативних документів було внесено низку змін та доповнень. Зокрема, Головне КРУ України ініціювало схвалені Урядом 15.10.2003 року зміни до постанови Кабінету Міністрів України від 8.08.2001 року № 955 «Про затвердження порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби», якою вперше передбачалося планування аудитів ефективності.

Важливу роль у формуванні нормативної бази відігравала Стратегія ДКРС в Україні на 2003–2005 роки, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 26.11.2002 року № 997. У цьому документі йдеться про «...впровадження у практичну роботу, нарівні з ревізіями та перевітками, аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ та аудиту ефективності виконання державних програм з метою оцінки повноти досягнення поставлених цілей»⁵.

⁴ Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі» від 14.09.2002 р. № 538-р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=52487&cat_id=51705.

⁵ Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Стратегії діяльності державної контрольно-ревізійної служби в Україні на 2003-2005 роки» від 26.11.2002 р. № 997. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uazakon.com/documents/date_75/pg_iywyow.htm.

У 2004 році Рахунковою палатою був прийнятий Стандарт про порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів⁶. Цей Стандарт розроблений відповідно до Закону України «Про Рахункову палату», Бюджетного кодексу України, інших нормативно-правових актів, які регулюють взаємовідносини у сфері контролю за використанням державних коштів та майна. Ним було встановлено правила та процедури проведення перевірок Рахунковою палатою з урахуванням стандартів аудиту INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів).

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

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

⁶ Постанова Колегії Рахункової палати «Про затвердження Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» від 27.12.2004р. № 28-6. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/283173?cat_id=121

1.2. Суб'єкти державного аудиту публічних фінансів

Головними суб'єктами державного аудиту публічних фінансів є Рахункова палата та Державна аудиторська служба України (до 2015 р. – Державна фінансова інспекція України та Головне контрольно-ревізійне управління України – до 2011 р.). Інші органи державної влади: Державна казначейська служби України, Державна фіскальна служба України та інші, проводять державний аудит як фіскальні заходи, тому по суті вони не є аудитом – як формою фінансового контролю, незважаючи на назву.

Особливе місце в системі державного аудиту публічних фінансів виділено ролі Рахункової палати. Рахункова палата, що функціонує з 1997 року, є вищим органом фінансового контролю в Україні. Діяльність Рахункової палати регламентується Законом України «Про Рахункову палату».

Рахункова палата утворюється Верховною Радою України і підзвітна їй. Склад Рахункової палати призначається Верховною Радою України шляхом таємного голосування.

Взаємовідносини Рахункової палати з Верховною Радою України будуються на основі підзвітності. При цьому зберігається її незалежний статус як органу спеціальної конституційної компетенції.

Рахункова палата щорічно звітує перед Верховною Радою України про результати своєї діяльності. За згодою Верховної Ради України її Комітети можуть заслуховувати доповіді, інформації (повідомлення) Рахункової палати про підсумки проведених перевірок, ревізій і обстежень відповідно до термінів, необхідних для виконання цих доручень.

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

Рахункова палата є одним з органів, який має повноваження з контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Згідно з Законом України «Про Рахункову палату» вона є постійно діючим органом контролю, утвореним Верховною Радою України, підпорядкованим і підзвітним їй. Оскільки Конституцією України до повноважень Верховної Ради України віднесено контроль за виконанням державного бюджету, цей контроль парламент здійснює як безпосередньо, так і через створену ним Рахункову палату, яка

стежити за законним використання коштів державного бюджету від імені Верховної Ради України.

Рахункова палата здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності⁷ щодо:

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

⁷ Ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року № 576-VIII. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19>

9) управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;
10) стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету;
11) інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням;
12) виконання кошторису доходів та витрат Національного банку України.

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

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

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

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

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

4) здійснює за зверненням органів місцевого самоврядування, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, державних підприємств та інших суб'єктів господарювання державного сектора економіки заходи державного

зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо відповідних місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів звернення;

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

6) аналізує реалізацію наданих Рахунковою палатою рекомендацій (пропозицій) з метою оцінки їх результативності;

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

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

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

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

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

12) здійснює інші повноваження, визначені законом.

Доцільно зауважити, що підконтрольними суб'єктами Рахункової палати при виконанні повноважень є державні органи, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи, у тому числі закордонні дипломатичні установи України, суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, Національний банк України та інші фінансові установи.

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

Республіки Білорусь, Грузії, Литовської Республіки, Угорщини, Республіки Корея, Китайської Народної Республіки. Вона плідно співпрацює з відповідними Комітетами INTOSAI та EUROSAI.

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

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

Станом на кінець 2015 року фактична чисельність працівників Рахункової палати становила 433 особи (або 88,4 % від затвердженої штатної чисельності – 490 одиниць), із них 407 – державні службовці. У центральному апараті Рахункової палати працювало 335 осіб, у територіальних управліннях – 98⁸.

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

- виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;
- цільовим використанням коштів державного і місцевих бюджетів;
- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;
- складанням бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;
- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в розпорядників бюджетних коштів;
- усуненням виявлених недоліків і порушень.

До складу органів Державної аудиторської служби України входять ДАС України та її територіальні органи – державні фінансові інспекції в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та

⁸ Щодо Звіту Рахункової палати за 2015 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/publish/article?jsessionid=C1948D88D>

Севастополі, районах, містах або міжрайонні, об'єднані в районах та містах державні фінансові інспекції, головні державні фінансові інспектори в районах та містах.

ДАС України є центральним органом виконавчої влади, входить до системи органів виконавчої влади і забезпечує реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю.

ДАС України та державні фінансові інспекції в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі є юридичними особами публічного права, мають печатки із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки, рахунки в установах Державної казначейської служби України.

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

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

1.3. Публічні фінансові ресурси як об'єкт державного аудиту

В умовах розвитку ринкових відносин в Україні виникла потреба в посиленні регулюючого впливу держави на рух частини публічних фінансових ресурсів, що формують централізовані фонди

грошових коштів та фонди грошових коштів суб'єктів господарювання державної і комунальної форми власності з метою задоволення суспільних інтересів та надання суспільних благ і послуг населенню.

Публічні фінансові ресурси – це сукупність грошових коштів у фондовій і не фондовій формі, що розподіляються і використовуються з метою задоволення публічних потреб населення відповідно до встановлених норм держави чи органів місцевого самоврядування, інформація щодо яких є відкритою і прозорою.

Суспільні відносини, пов'язані із задоволенням усіх видів публічного інтересу і виникають у процесі утворення, розподілу (перерозподілу) та використання фондів коштів держави, органів місцевого самоврядування та фондів коштів, за рахунок яких задовольняються суспільні інтереси, визнані державою або органами місцевого самоврядування, незалежно від форми власності таких фондів є публічними фінансами.

Сучасна система публічних фінансів в Україні включає такі ланки:

1) *публічні фінанси держави* – складаються із суспільних відносин, які виникають з приводу утворення, управління, розподілу (перерозподілу) та використання *публічних фондів коштів держави*;

2) *публічні фінанси органів місцевого самоврядування* – складаються із суспільних відносин, які виникають з приводу утворення, управління, розподілу (перерозподілу) та використання *публічних фондів коштів органів місцевого самоврядування* всіх видів;

3) *недержавні публічні фінанси суспільного (соціального) призначення* (за А.А. Нечай) – складаються із суспільних відносин, які виникають з приводу утворення, управління, розподілу (перерозподілу) та використання *публічних фондів коштів, за рахунок яких задовольняються суспільні (соціальні) інтереси, визнані державою або органами місцевого самоврядування, та які не є державною чи комунальною власністю.*

Матеріальною основою системи публічних фінансів України публічні фонди грошових коштів.

Публічні фонди грошових коштів – це фонди грошових коштів, які створюються з метою забезпечення публічних потреб, кошти яких акумулюються на спеціалізованому рахунку у відповідній фінансово-кредитній установі, які функціонують на засадах відкритості й прозорості та щодо яких визначений порядок формування, розподілу, використання, управління і контролю в нормативно-правових актах імперативного характеру.

Процес формування, розподілу, використання, управління публічними фондами грошових коштів є об'єктом державного аудиту.

Складовими матеріальної основи системи публічних фінансів України є:

- публічні фонди грошових коштів держави;
- публічні фонди грошових коштів органів місцевого самоврядування;
- недержавні публічні фонди грошових коштів.

До публічних фондів коштів держави в Україні, що є об'єктом державного аудиту, належать:

<i>Державний бюджет України</i> , включаючи кошти спеціального фонду Державного бюджету України, зокрема Фонд України соціального захисту інвалідів, що формується та витрачається відповідно до Закону України "Про основи соціальної захищеності інвалідів"; включаючи кошти спеціального фонду Державного бюджету України, у тому числі Фонд України соціального захисту інвалідів, що формується та витрачається відповідно до Закону України "Про основи соціальної захищеності інвалідів";	
<i>Державні позабюджетні фонди</i>	1) Пенсійний фонд України
	2) Фонд гарантування вкладів фізичних осіб, який утворюється за рахунок обов'язкових відрахувань комерційних банків згідно із законодавством України
	3) Інші позабюджетні грошові фонди, кошти яких є державною власністю та які утворюються відповідно до законодавства
<i>Спеціальні фонди грошових коштів</i>	1) Резерви Національного банку України
	2) Резерви інших кредитних організацій, які засновані на праві державної власності
<i>Грошові фонди коштів державних підприємств, установ та організацій</i>	

Об'єктом державного аудиту публічних фондів коштів органів місцевого самоврядування в Україні є такі фонди грошових коштів:

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

Складовою об'єктів державного аудиту є також публічні фонди коштів соціального призначення, які не є державною чи комунальною власністю та за рахунок яких задовольняються суспільні інтереси, визнані державою. В Україні до об'єктів державного аудиту цих фондів належать:

1) *публічні солідарні фонди коштів обов'язкового соціального страхування*, а саме: фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття; фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань; фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності;

2) *публічні накопичувальні фонди коштів обов'язкового соціального страхування*, а саме – недержавні пенсійні фонди, через які здійснюється накопичення, інвестування, розподіл та використання коштів обов'язкового державного накопичувального пенсійного страхування (коштів другого рівня пенсійної системи).

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

процесу покладено на суб'єктів як внутрішнього, так зовнішнього державного аудиту.

1.4. Види державного аудиту публічних фінансів

Стандартами INTOSAI аудит за метою проведення поділено на два основні види державного аудиту публічних фінансів: державний фінансовий аудит та державний аудит ефективності.

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

Доцільно зазначити, що фінансовий аудит, що здійснюється Рахунковою палатою України, має особливості та полягає в перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку й достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, установлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Державний аудит ефективності – це незалежне оцінювання в інтересах суспільства результативності та ефективності використання державних фінансових ресурсів при організації бюджетного процесу, виконанні окремих державних функцій органами виконавчої влади, реалізації державних та місцевих програм та проектів тощо.

Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності й повноти прийняття

управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів.

Функціями державного аудиту ефективності є:

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

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

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

Основні відмінності між фінансовим аудитом та аудитом ефективності подано в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

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

<i>Складові, що визначають сутність</i>	<i>Фінансовий аудит</i>	<i>Аудит ефективності</i>
Загальне поняття	Перевірка та аналіз фактичного стану справ щодо законного використання державних та комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю	Форма контролю, яка являє собою сукупність статистичних, ревізійних та аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності управлінських рішень щодо використання державних ресурсів та надання обґрунтованих пропозицій щодо підвищення їх ефективності
Головна мета	Установлення дотримання суб'єктами господарювання обмежуючих параметрів обігу фінансових ресурсів, визначення відхилень від прийнятих стандартів та внесення пропозицій щодо	Визначення слабких місць в організації управлінських рішень, оцінка ефективності використання державних ресурсів, аналіз їх впливу на досягнення цілей

	усунення виявлених недоліків і порушень	та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності
Предмет	Фінансові документи та звітність учасників управлінських рішень	Діяльність учасників прийняття управлінських рішень щодо використання державних ресурсів
Методи	Аналіз фінансової звітності, документальна та фактична перевірка операцій з державними ресурсами	Аналіз методів організації конкретних ситуацій і результатів роботи об'єктів перевірки на основі критеріїв оцінки ефективності
Звіт	Стандартизована форма, виявлення порушень, висновки на основі фінансових документів	Не стандартизований, висновки ґрунтуються на основі аргументів та доказів з наданням конструктивних рекомендацій
Інформативність	Матеріали перевірки, як правило, не оприлюднюються	Інформування громадськості (за стандартами INTOSAI)

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

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

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

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

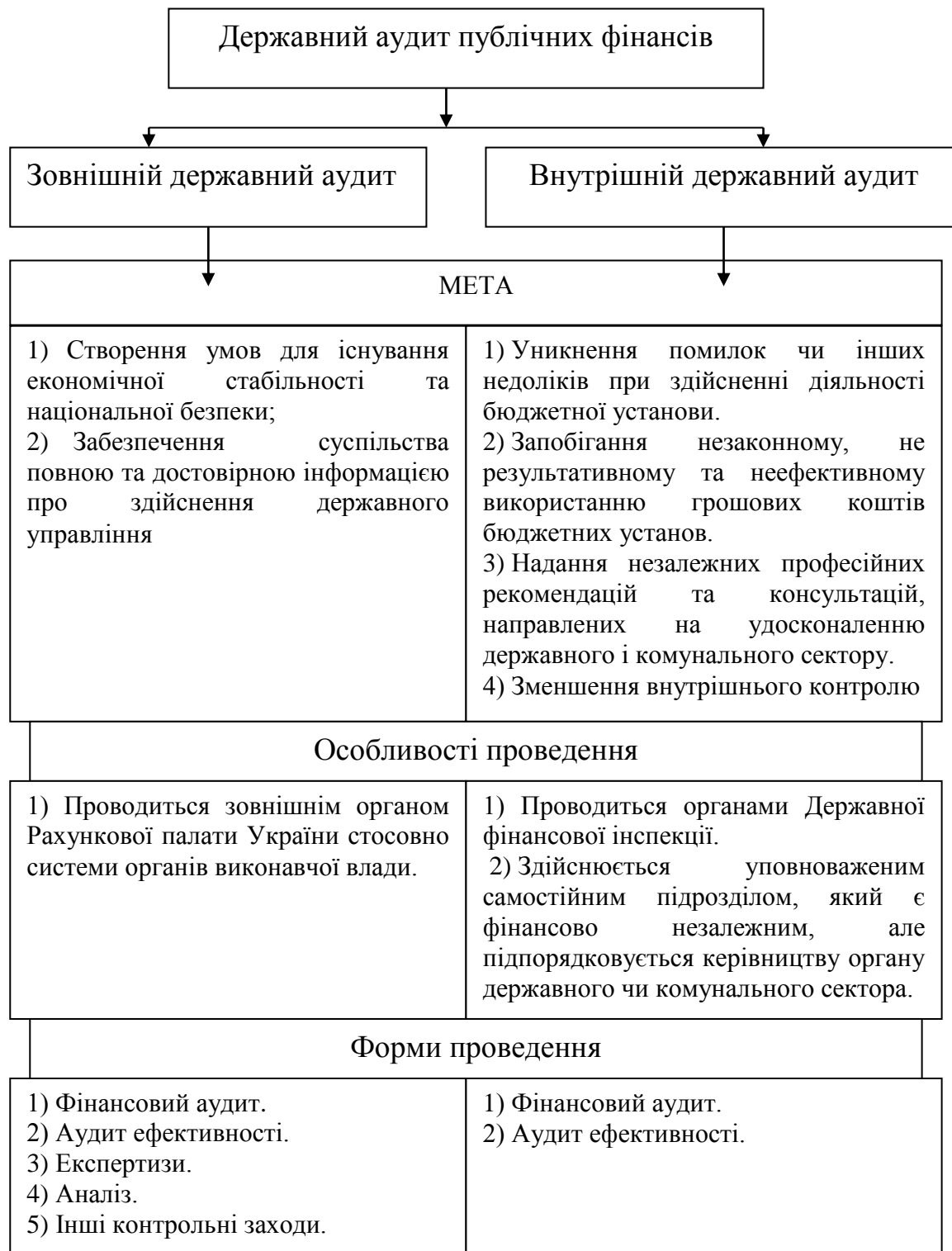


Рис. 1.2. Види державного аудиту публічних фінансів

Державна аудиторська служба України здійснює внутрішній державний аудит:

- 1) виконання бюджетних програм;
- 2) діяльності бюджетних установ;
- 3) діяльності суб'єктів господарювання;
- 4) виконання окремих господарських операцій;
- 5) виконання місцевих бюджетів.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Які бюджетні правопорушення є найбільш характерними для України?
2. Чи позначається стан внутрішнього контролю за витрачанням бюджетних коштів на фінансових порушеннях?
3. Чи впливає недостатність використання новітніх інформаційних технологій у бюджетному процесі на фінансові порушення?
4. Чим спричинений недостатній рівень підготовки фахівців для органів контролю держаних фінансів?
5. Що таке державний фінансовий контроль?
6. Які вирізняють форми фінансового контролю?
7. Дайте визначення поняттю «перевірка»?
8. Який контроль проводиться з метою виявлення незаконних мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів та встановлення винних у порушенні законодавства посадових і матеріально-відповідальних осіб?
9. Що було визначено в Бюджетному кодексі 2001 року в частині аудиту?
10. Який нормативно-правовий акт регламентує основні засади здійснення в Україні незалежного професійного аудиту?
11. Чим незалежний професійний аудит відрізняється від державного аудиту?
12. Опишіть хронологію становлення державного аудиту в Україні.
13. Що було передбачено у прийнятому 2004 року Рахунковою палатою України Стандарті про порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів?

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

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

16. Яке визначення державному аудиту дає Господарський кодекс України?

17. Назвіть основні відмінності фінансового аудиту та аудиту ефективності.

18. Які методи використовуються під час здійснення фінансового аудиту?

19. Яка головна мета здійснення аудиту ефективності?

20. Назвіть відмінності зовнішнього аудиту від внутрішнього.

21. Чим відрізняється діяльність Рахункової палати та Державної аудиторської служби від діяльності інших контролюючих органів?

22. Назвіть види незалежності Рахункової палати.

23. Які операції контролює Рахункова палата?

24. Яка структура органів Державної аудиторської служби України?

25. Якими повноваженнями наділені органи ДАС?

ТЕСТИ

1. Головними причинами фінансових порушень, що призводять до втрат фінансових та матеріальних загальнодержавних ресурсів є:

А) наявність значної кількості некваліфікованих управлінців державними фінансовими ресурсами;

Б) відсутність єдиної інформаційної бази для органів державного фінансового контролю, яка б спростила збір, зберігання, пошук та видачу інформації про всі здійснені контрольні заходи та їхні результати, слугувала для систематизації даних контролю й узагальнювального висновку;

В) часті зміни податкового законодавства;

Г) усі відповіді правильні.

2. Форма незалежного контролю, сутність якої полягає в загальному підтвердженні достовірності інформації фінансової звітності суб'єкта господарювання, діяльність якого здійснюється на умовах приватного капіталу називається:

- А) аудит;
- Б) ревізія;
- В) перевірка;
- Г) моніторинг.

3. Державний аудит – це:

А) форма контролю, що становить систему обов'язкових контрольних дій, спрямованих на документальне та фактичне обстеження здійснених підприємством, установою або організацією господарських операцій та їх наслідків, бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

Б) форма державного фінансового контролю, спрямована на сприяння бюджетним установам, державним підприємствам, а також суб'єктам господарювання, які отримують державні кошти, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанні бюджетних коштів державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності;

В) форма контролю, яка становить систему обов'язкових контрольних дій, пов'язаних з проведенням документального обстеження окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи або організації, з метою виявлення незаконних мобілізації, розподілу або використання фінансових ресурсів;

Г) форма незалежного контролю, сутність якої полягає в загальному підтвердженні достовірності інформації фінансової звітності суб'єкта господарювання, діяльність якого здійснюється на умовах приватного капіталу.

4. Вперше термін «аудит» було вжито у:

- А) Податковому кодексі України;
- Б) Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»;
- В) Бюджетному кодексі України;
- Г) Законі України «Про Рахункову палату».

5. Першим кроком на шляху створення правових засад державного аудиту в Україні було прийняття:

- А) Закону України «Про аудиторську діяльність»;
- Б) Концепції застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі;
- В) Бюджетного кодексу України;
- Г) Закону України «Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні».

6. Вказати, у якому нормативно-правовому акті було зазначено про необхідність «впровадження у практичну роботу, нарівні з ревізіями та перевітками, аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ та аудиту ефективності виконання державних програм з метою оцінки повноти досягнення поставлених цілей»:

- А) Стратегія ДКРС в Україні на 2003–2005 роки, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 26.11.2002 року № 997;
- Б) Постанова Кабінету Міністрів України від 8.08.2001 року № 955 «Про затвердження порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби»;
- В) Постанова Кабінету Міністрів України від 8.08.2001 року № 955 «Про затвердження порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби»;
- Г) Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993р. № 3125-XII.

7. Вказати, що було встановлено у прийнятому Рахунковою палатою Стандарті про порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів:

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

8. Принципи діяльності яких інституцій застосовує у своїй діяльності Рахункова палата:

А) Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) та Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI);

Б) Міжнародного валютного фонду;

В) міжнародних міжурядових організацій;

Г) Всесвітньої організації торгівлі.

9. Метою державного аудиту є:

А) установлення законності й ефективності використання державних фінансів;

Б) налагодження фінансової дисципліни, попередження порушенням та надання відповідних рекомендацій;

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

Г) установлення ефективності використання державних фінансів, налагодження фінансової дисципліни.

10. За метою проведення аудит є:

А) адміністративний;

Б) фінансовий;

В) економічний;

Г) професійний.

11. Фінансовий аудит, що здійснюється Рахунковою палатою, полягає у:

А) перевірці звітності щодо надходжень і витрат бюджету;

Б) перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету;

В) встановленні фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів;

Г) полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

12. Аудит ефективності передбачає:

А) встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень;

Б) встановлення продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами;

В) встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів;

Г) встановлення законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів.

13. Сутність державного аудиту визначають такі складові:

А) загальне поняття, головна мета, предмет, методи, звіт, інформативність;

Б) загальне поняття, завдання, предмет, методи, звіт, інформативність;

В) загальне поняття, об'єкт, методи, інформативність;

Г) предмет, методи, суб'єкт, інформативність.

14. Під час аудиту ефективності використовуються:

А) методи організації конкретних ситуацій і результатів роботи об'єктів перевірки на основі критеріїв оцінки ефективності;

Б) метод організації конкретних ситуацій і результатів роботи об'єктів перевірки;

В) аналіз фінансової звітності, документальна та фактична перевірка операцій з державними ресурсами;

Г) усі відповіді правильні.

15. Предметом аудиту ефективності є:

А) діяльність учасників прийняття управлінських рішень щодо використання державних ресурсів;

Б) фінансові документи та звітність учасників управлінських рішень;

- В) фінансові-господарські документи та звітність учасників управлінських рішень;
- Г) діяльність отримувачів державних ресурсів.

16. Зовнішній аудит:

- А) здійснюється Вищим органом фінансового контролю;
- Б) надає незалежну інформацію, гарантії та консультації Парламенту.
- В) проводить аудит і в багатьох випадках підтверджує фінансову звітність кожного міністерства;
- Г) усі відповіді правильні.

17. Внутрішній аудит:

- А) вивчає законність та обґрунтованість державних видатків;
- Б) оцінює економність та ефективність програм, проектів та діяльності, що фінансуються за бюджетні кошти;
- В) оцінює ефективність контролю внутрішнього управління в межах кожного міністерства;
- Г) усі відповіді правильні.

18. До підконтрольних суб'єктів Рахункової палати не належать:

- А) суб'єкти господарювання;
- Б) фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування;
- В) Національний банк України;
- Г) усі відповіді правильні.

19. Суб'єктами державного аудиту є:

- А) Рахункова палата та Державна аудиторська служба України;
- Б) Рахункова палата, Державна фіскальна служба України та Державна аудиторська служба України;
- В) Рахункова палата, Державна фіскальна служба України, Державна казначейська служба України та Державна аудиторська служба України;
- Г) немає правильної відповіді.

20. Вищим органом державного фінансового контролю в Україні є:

- А) Державна аудиторська служба України;
- Б) Державна фіскальна служба України;
- В) Рахункова палата України;
- Г) Міністерство фінансів України.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ПОЛОЖЕННЯ ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

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

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

2.3. Стандарти проведення державного аудиту публічних фінансів.

Основні терміни та поняття: державний фінансовий аудит, державний аудитор, доказова інформація, принципи аудиту, стандарти, фінансові звіти.

2.1. Розвиток системи державного аудиту публічних фінансів на засадах стандартизації

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

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

ІНТОСАІ як неурядова організація зі спеціальним консультативним статусом при Економічній і Соціальній Раді Організації Об'єднаних Націй, яка була заснована в 1953 році і в даний має 192 повноправних члени і 5 асоційованих членів.

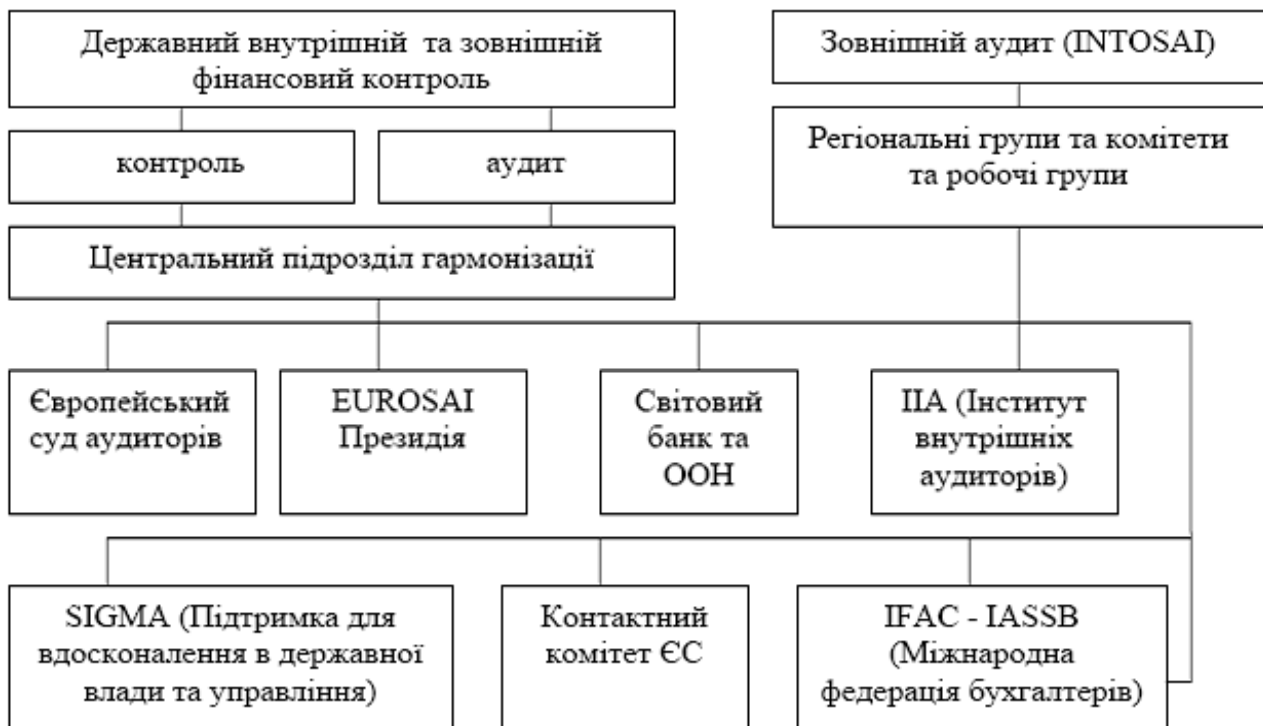


Рис. 2.1. Схема організації державного фінансового контролю в Європейському Союзі

Рада керуючих ІНТОСАІ визнала сім регіональних робочих груп:

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

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

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

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

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

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

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

Важливим кроком до розвитку системи державного фінансового контролю в Україні було приєднання Рахункової палати України до ІНТОСАІ. На сьогодні Україна активно розвиває співробітництво з ЄВРОСАІ.

ІНТОСАІ розроблено у 2007р. Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI), які містять професійні стандарти і керівні принципи найкращої практики для аудиторів державного сектора, офіційно уповноважених і схвалених Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю.

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

Класифікація стандартів державного аудиту публічних фінансів контрольних органів заснована на таких підходах:

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

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

Таблиця 2.1

Міжнародні стандарти Вищих органів аудиту (ISSAI)

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

Стандарт	Назва	Дата прийняття окремих стандартів	Визначений період перегляду
			переглядається
ISSAI 300	INTOSAI стандарти аудиту – проведення аудиту	2001	Кожні 9 років, у даний час переглядається
ISSAI 300*	Фундаментальні принципи аудиту ефективності	обговорюється	Заплановане прийняття у 2013 році
ISSAI 400	INTOSAI стандарти аудиту – стандарти звітності	2001	Кожні 9 років, у даний час переглядається. Нова версія – 2013 рік
<i>Рівень 4. Керівні принципи аудиту</i>			
<i>4.1 Загальні принципи аудиту</i>			
ISSAI 1000-2999	Керівні принципи аудиту для фінансового аудиту (Financial Audit)	2007; 2010	Переглядаються після 2013 року
ISSAI 3000-3999	Керівні принципи аудиту для аудиту ефективності (Performance Audit)	2004; 2010	Після 2014 року
ISSAI 4000-4999	Керівні принципи аудиту для аудиту на відповідність (Compliance Audit)	2010	Після 2016 року
<i>4.2 Керівні принципи з конкретних питань</i>			
ISSAI 5000-5099	Керівництво з аудиту міжнародних організацій	2004	Перший перегляд у 2013
ISSAI 5100-5199	Керівництво з екологічного аудиту	1998	Перший перегляд у 2013
ISSAI 5200-5299	Керівництво з аудиту приватизації	1998; 2001; 2004; 2007	Перший перегляд у 2013
ISSAI 5300-5399	Керівництво з IT-аудиту	1995	Перший перегляд у 2013
ISSAI 5400-5499	Керівництво з аудиту державного боргу	2007; 2010	Перший перегляд у 2016
ISSAI 5500-5599	Керівництво з аудиту коштів, виділених на попередження і ліквідацію наслідків	2006	Перегляд у 2013

Стандарт	Назва	Дата прийняття окремих стандартів	Визначений період перегляду
	катастроф		
ISSAI 5600-5699	Керівництво з експертних оцінок	2010	Кожні 3 роки, перший перегляд у 2013
<i>INTOSAI керівництво із сумлінного управління (INTOSAI GOV)</i>			
INTOSAI GOV 9100-9199	Внутрішній контроль	2007; 2010	Перший перегляд у 2016
INTOSAI GOV 9200-9299	Стандарти бухгалтерського обліку	1995; 1998; 2010	—

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

Рахункова палата у своїй діяльності застосовує Стандарт «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів»⁹, що замінив собою попередню Інструкцію про порядок проведення перевірок, ревізій Рахунковою палатою (яка уже втратила свою чинність). Однак цей стандарт має відмінності від вимог ISSAI, які є принциповими.

По-перше, використовувана термінологія не відповідає сучасним поглядам на роль і функції вищого органу аудиту, обмежується використанням понять «ревізія» і «перевірка», не містить визначення загальноновживаних у міжнародній практиці понять «фінансового аудиту», «аудиту ефективності», «аудиту на відповідність». Крім того, у Законі України «Про Рахункову палату»¹⁰

⁹. Постанова Колегії Рахункової палати «Про затвердження Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» від 27.12.2004 р. № 28-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/283173?cat_id=121

¹⁰ Закон України «Про Рахункову палату» від 11 липня 1996 року № 316/96-ВР. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80>

в переліку повноважень палати зазначене проведення ревізій, перевірок і обстежень. Останні в Стандарті не згадуються взагалі, що не дозволяє конкретизувати цей вид діяльності Рахункової палати, не сприяє зрозумілості процедури проведення обслідувань, порядку реалізації матеріалів за їх результатами тощо.

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

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

Разом з тим, застосування стандартів ISSAI в діяльності Рахункової палати могло б мати позитивні:

- широке використання професійних стандартів з урахуванням національних особливостей кожної країни;
- покращення якості аудиту державного сектора;
- підвищення вимог до аудиторських процедур, професіоналізму державних аудиторів, що в цілому забезпечуватиме надійність та довіру суспільства до аудиту державного сектора.

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

Кожним ВОФК відповідно до своєї політики проводяться процедури, які мають на меті:

- добір персоналу належної кваліфікації;
- створення умов для підвищення професійного та загальноосвітнього рівня персоналу з метою забезпечення ефективного виконання ним своїх завдань; визначення порядку

просування по службі державних аудиторів та інших співробітників ВОФК;

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

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

- аналізу результативності та ефективності внутрішніх стандартів і процедур ВОФК .

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

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

Державний аудитор здійснює державний фінансовий контроль у формі державного фінансового аудиту. Виконує підготовку до проведення державного фінансового аудиту. Проводить державний фінансовий аудит або бере участь чи очолює групу державних аудиторів (крім державного аудитора). Реєструє аудиторський звіт та оформляє матеріали за закінченими державними фінансовими аудитами згідно з установленим контролюючим органом порядком, Бере участь в узагальненні результатів державного фінансового аудиту. Готує матеріали за державними фінансовими аудитами для надання відповідному органу виконавчої влади або місцевого самоврядування, а у випадках, передбачених чинним законодавством, - правоохоронному органу. Здійснює контроль за виконанням рекомендацій (пропозицій), наданих за результатами здійснених державних фінансових аудитів. Бере участь у проведенні інших контрольних заходів, оформленні й реалізації їх результатів. Бере участь у складанні звітності щодо роботи підрозділу за

встановленими формами. Співпрацює з іншими структурними підрозділами контролюючого органу та її територіальних органів, здійснює обмін інформацією, необхідною для виконання покладених на нього функцій. Бере участь у роботі з підвищення кваліфікації працівників підрозділу згідно із затвердженим планом. Здійснює роботу з документами згідно з чинним законодавством. При виконанні покладених завдань та обов'язків забезпечує: захист інформації з обмеженим доступом відповідно до чинного законодавства; дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку; антикорупційного законодавства та законодавства з питань державної служби.

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

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

протипожежного захисту; основні принципи роботи на комп'ютері та відповідні програмні засоби; ділову мову; вільно володіти державною мовою.

Кваліфікаційні вимоги до державного аудитора наведено в таблиці 2.2

Таблиця 2.2

Кваліфікаційні вимоги до державного аудитора

Посада	Кваліфікаційні вимоги
Головний державний аудитор	<p>1) повна вища освіта фінансово-економічного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста;</p> <p>2) стаж роботи за фахом у ВОФК на посаді провідного державного аудитора та/або та їх територіальних органах на посаді провідного державного аудитора – не менше 1 року, або стаж роботи за фахом у державній службі – не менше 2 років, або стаж роботи за фахом в інших сферах діяльності – не менше 3 років;</p> <p>3) післядипломна освіта у сфері управління: магістр державного управління за відповідною спеціалізацією;</p> <p>4) періодичність підвищення кваліфікації - не менше 1 разу на 3 роки.</p>
Старший державний аудитор	<p>1) повна вища освіта фінансово-економічного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста;</p> <p>2) стаж роботи за фахом у ВОФК на посаді державного аудитора (контролера-ревізора) та/або їх територіальних органах на посаді державного аудитора (державного фінансового інспектора) – не менше 1 року, або стаж роботи за фахом у державній службі чи в інших сферах діяльності – не менше 1 року;</p> <p>3) післядипломна освіта у сфері управління: магістр державного управління за відповідною спеціалізацією;</p> <p>4) періодичність підвищення кваліфікації - не менше 1 разу на 3 роки.</p>
Державний аудитор	<p>1) повна вища освіта фінансово-економічного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста;</p> <p>2) без вимог до стажу роботи;</p> <p>3) після дипломна освіта у сфері управління: магістр державного управління за відповідною спеціалізацією;</p> <p>4) періодичність підвищення кваліфікації - не менше 1 разу на 3 роки.</p>

Загальні стандарти державного аудиту передбачають, що:

1) державний аудитор повинен бути незалежним;

2) ВОФК має слідкувати за тим, щоб між державними аудиторами та об'єктами аудиту не виникали *конфлікти інтересів*;

3) державний аудитор повинен мати належну *компетентність*;

4) державні аудитори повинні ретельно застосовувати Стандарти INTOSAI. Це означає, що вони ретельно планують контрольні заходи, виявляють, збирають та оцінюють докази, складають звіти та готують висновки за результатами перевірки, а також рекомендації.

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

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

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

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

Для незалежності ВОФК важливо, щоб виконавча гілка влади не давала йому жодних вказівок стосовно здійснення ним своїх повноважень. Вона не повинна зобов'язувати ВОФК ні здійснювати, ні

змінювати, ні відміняти перевірки, ні вилучати чи переробляти тлумачення фактів, висновків чи рекомендацій.

ВОФК та виконавча гілка влади може співпрацювати в деяких питаннях. ВОФК може консультувати виконавчу владу стосовно правил і стандартів бухгалтерського обліку чи форми фінансових звітів, не втручаючись у ці сфери прямо чи опосередковано, оскільки таке втручання зашкоджуватиме його незалежності.

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

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

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

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

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

Міцний статус вищих посадових осіб ВОФК також може сприяти посиленню незалежності цієї установи від виконавчої гілки влади. Тому було б доцільно, щоб положення стосовно закінчення повноважень чи відкликання посадової особи ВОФК приймалися у спеціальному порядку, схожому на порядок, який діє щодо суддів (магістратів) або інших відповідальних працівників. Що стосується

ВОФК, які здійснюють судові функції і найчастіше працюють за принципом колегіальності, то незалежність їхніх співробітників має забезпечуватися різними гарантіями: такими, як принцип незмінюваності суддів, юрисдикційний привілей, законодавче закріплення розміру заробітної плати та незалежність слідчого судді. Для того щоб ВОФК міг здійснювати свої функції не тільки з повною незалежністю від виконавчої влади, але й у спосіб, який підтверджує таку незалежність, необхідно, щоб усі громадяни добре розуміли, які вимоги висуваються до ВОФК та його незалежного статусу. Звідси випливає, що ВОФК має докласти зусиль у цьому напрямку та висвітлювати свою роль кожного разу, коли це можливо.

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

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

На відміну від того, що відбувається в приватному секторі, де державний аудитор отримує листа, у якому визначаються умови здійснення ним його функцій, об'єкт аудиту не може бути клієнтом ВОФК. ВОФК повинен здійснювати свої повноваження вільно та неупереджено, ураховувати точки зору керівництва об'єкта

контролю для формування своєї думки, робити висновки та рекомендації. Зі свого боку, керівники об'єкта аудиту жодним чином не вирішують, яку перевірку слід здійснювати та в якій сфері.

ВОФК не повинен брати участі в управлінні та операціях об'єкта аудиту. Державні аудитори, що проводять перевірку, не можуть входити до складу керівних органів об'єкта аудиту, а в разі необхідності надання порад має бути чітко зазначено, що йдеться лише про поради чи рекомендації. Якщо співробітник ВОФК має стосунки соціального, особистого чи іншого характеру із керівництвом об'єкта аудиту, які можуть зашкодити об'єктивності ВОФК, проводити аудит у цій структурі йому доручати не можна.

Державних державний аудиторів не можна примушувати доводити до відома персоналу об'єкта аудиту свої обов'язки. Коли ВОФК вирішує налагодити в об'єкті перевірки постійний контроль з метою полегшення відстеження результатів операцій, програм і діяльності, персонал ВОФК не повинен бути причетним до жодного рішення щодо суто адміністративної діяльності, прийняття якого належить до сфери компетенції його керівництва.

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

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

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

Статус ВОФК зобов'язує його формувати точку зору щодо фінансових документів, які перевіряються складати звіти, робити висновки та рекомендації. У деяких ВОФК це завдання покладається на самого керівника. У ВОФК, що функціонують за принципом

колегіальності, це завдання належить до сфери компетенції самого колегіального органу.

Широке обговорення в установі питань сприяє об'єктивності та авторитетності прийнятих рішень. У разі, коли ВОФК функціонує за принципом колегіальності, проголошені постанови та ухвали є обов'язковими для всього ВОФК. Коли ВОФК підпорядковується найвищому керівникові, ухвалені рішення та висновки вважаються такими, що прийняті безпосередньо цим керівником або від його імені. З огляду на те, що обов'язки та функції ВОФК накладають великі вимоги та обов'язки щодо звітування керівників державних установ, ВОФК повинен застосовувати найбільш адаптовані методологічні підходи та процедури для роботи з цими звітами. А для ефективного виконання свого обов'язку складати звіти за результатами перевірки, ВОФК має розробити практичні підходи до цього, що мають підтримуватися всім його персоналом або зовнішніми експертами, незалежно від того, чи то йдеться про стандарти, процедури, плани перевірок, методологічні рекомендації або інструкції з керівництва діяльністю.

Для ефективного здійснення своїх контрольних повноважень у галузі державного аудиту ВОФК повинен мати необхідних для цього фахівців і досвід. Незалежно від характеру аудиту, що їх має проводити ВОФК у рамках своїх повноважень, завдання здійснення таких перевірок має доручатися особам, рівень підготовки та досвід яких відповідають характеру, напрямку і складності завдання. ВОФК повинен бути озброєний усіма сучасними методологіями, інформаційними технологіями, методами аналітичних досліджень, статистичними вибірками та знаряддям для контролю автоматизованих інформаційних систем. Чим ширші або дискреційні повноваження ВОФК, передбачені його статусом, тим важче йому підтримувати на належному рівні якість своїх послуг на всіх напрямках своєї роботи. Водночас статус ВОФК надає йому право на власний розсуд визначати строки перевірок і характер інформації, що має надаватися, і це вимагає дуже високого професійного рівня роботи цієї установи.

Ретельність. Спільні для державного державний аудитор та ВОФК загальні стандарти передбачають, що державний аудитор і ВОФК мають ретельно застосовувати ці Стандарти INTOSAI. Це означає, що вони ретельно планують перевірки, виявляють, збирають та оцінюють докази, складають звіти та готують висновки за

результатами перевірок, а також рекомендації. Коли ВОФК перевіряє установи та підприємства державної форми власності, він повинен бути об'єктивним та сприйматися об'єктом перевірки таким же чином. Його оцінки та звіти про результати перевірки мають бути неупередженими.

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

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

У разі залучення ВОФК фахівців зі сторони слід упевнитися, що ці експерти мають необхідні для виконання відповідної роботи компетенцію та здібності. Цей принцип застосовується і до зовнішніх державних аудиторів, які працюють за контрактами. Крім того, такі контракти повинні містити положення, які дозволяють ВОФК планувати роботу, визначати рамки розслідування, порядок виконання перевірки і складання звіту.

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

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

Інформація, отримана в об'єкті аудиту в процесі аудиту, може використовуватися тільки для цілей перевірки, формування висновку

чи складання звіту, які передбачаються у завданні, дорученому державному аудитору. Важливо, щоб ВОФК гарантував конфіденційність інформації та документації, що підлягають перевірці. Втім, ВОФК повинен мати право інформувати компетентні судові органи про виявлені випадки шахрайства та порушення закону.

2.3. Стандарти проведення державного аудиту публічних фінансів

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

Стандарти проведення державного аудиту визначають рамки, у яких повинен проводитися аудит. Вони мають відношення до загальних стандартів аудиту, які у свою чергу містять головні вимоги, яких необхідно дотримуватися під час здійснення кроків, передбачених стандартами. Вони також ураховують правила складання звітів, які конкретніше зорієнтовані на завдання висвітлення результатів аудиту. Крім того, результати, отримані завдяки застосуванню прикладних стандартів контролю, складають головні елементи, на яких державний аудитор будує свій висновок та звіт.

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

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

Для організації перевірки державний аудитор повинен:

1) визначити головні елементи інституційного контексту об'єкта аудиту;

2) чітко визначити керівників на різних рівнях організаційної структури;

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

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

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

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

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

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

9) вибрати найбільш результативний та ефективний метод аудиту;

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

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

Як правило, план аудиту передбачає такі кроки:

<i>1 крок:</i> зібрати інформацію про об'єкт аудиту та його організаційну структуру з метою визначення підрозділів, що містять ризик і відносну важливість щодо перевірки всіх інших підрозділів.
<i>2 крок:</i> визначити цілі аудиту та питання, які підлягають перевірці.
<i>3 крок:</i> провести попередній аналіз з метою визначення підходу, який необхідно прийняти, характеру та масштабів майбутнього обстеження.
<i>4 крок:</i> приділити увагу особливим проблемам, які були виділені на стадії планування аудиту.
<i>5 крок:</i> підготувати кошторис і графік проведення аудиту.
<i>6 крок:</i> визначити потреби в кадрах і сформувати державний аудиторську групу.
<i>7 крок:</i> поінформувати об'єкт аудиту про масштаби, цілі та критерії аудиту; у разі необхідності обговорити ці питання із заінтересованими сторонами.

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

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

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

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

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

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

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

5) аудитор досягнув цілей аудиту;

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

Керівник повинен перевірити всю державну аудиторську роботу до підготовки остаточного варіанта висновків і звітів. Така перевірка має робитися на кожному етапі державного аудиту. Вона, крім того, дозволяє використовувати досвід і висновки осіб, які не брали участі в аудиті, та надає можливість упевнитися, що:

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

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

3) зміни та доповнення, необхідні для належного здійснення контрольних заходів у майбутньому, були виявлені, зареєстровані та

включені до процесу планування наступних аудитів і в програму підвищення кваліфікації персоналу.

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

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

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

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

Стандарт «Дотримання законів і нормативних актів». Стандарти проведення державного аудиту передбачають, що в разі здійснення фінансового аудиту необхідно перевіряти стан дотримання чинних законів і нормативних актів. Державний аудитор

має розробити заходи та процедури аудиту, які гарантують виявлення помилок і випадків порушення закону, що можуть безпосередньо та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах та в цілому на результати аудиту законності. Державний аудитор має пам'ятати про можливість такої ситуації, а саме – наявності випадків порушення закону, що можуть опосередковано та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах, чи результати аудиту законності.

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

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

Одним із важливих завдань, що постають перед ВОФК у випадках здійснення такого контролю, є слідкування всіма наявними засобами за тим, щоб бюджет відтворював реальні ресурси держави без жодних прогалин. У такому разі парламент чи орган, якому надаються результати аудиту, має можливість легко встановити загальну динаміку зобов'язань Державного казначейства та відстежити відповідні витрати по фінансових операціях. Маючи це на увазі, ВОФК здійснює перевірку рахунків і фінансових звітів державних органів влади, щоб упевнитися, що по всіх операціях і тільки по них були правильно взяті зобов'язання, отримані дозволи на витрату коштів, що вони були оптимально календарно сплановані, оплачені та зареєстровані. У разі відсутності жодних порушень з боку керівників процедура контролю, як правило, завершується наданням "quitus".

Перевіряти стан дотримання законів і нормативних актів особливо важливо у випадках аудиту виконання державних програм, оскільки високі посадові особи мають знати, чи дотримуються закони та нормативні акти, чи результати таких програм відповідають їхнім цілям, а якщо ні, то необхідність яких змін постає на порядку денному. Крім того, робота державних організацій, прийняті

програми, а також порядок роботи різних служб, різноманітні види діяльності та функції тих чи інших установ закріплюються законодавством і регулюються більш конкретними правилами та нормативними актами.

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

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

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

Як правило, за створення ефективної системи внутрішнього управління і контролю, яка забезпечує дотримання законів і нормативних актів, відповідає керівництво органу (організації), що перевіряється. Тому під час розробки заходів і процедур перевірки та оцінки стану дотримання законів і нормативних актів державні державні аудитори повинні з'ясувати стан системи внутрішнього управління і контролю об'єкта перевірки та оцінити, якою мірою цей об'єкт аудиту може бути нездатним запобігати випадкам порушення чинного законодавства чи виявляти їх.

Без шкоди для незалежності ВОФК, при розробці заходів та процедур перевірки випадків таких порушень, державні аудитори мають професійно застосовувати продуманий та обережний підхід з тим, щоб не зашкодити в майбутньому можливим розслідуванням або передбаченим законом подальшим процедурам. Такі підходи передбачають використання в разі потреби належної юридичної

допомоги та консультацій відповідних правоохоронних органів з метою визначення заходів і процедур, які необхідно застосовувати.

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

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

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

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

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

Достатню кількість задокументованих доказів необхідно зібрати для того, щоб:

- а) підтвердити висновки та звіти державного аудитора;
- б) підвищити рентабельність та ефективність аудиту;
- в) мати в розпорядженні інформацію, необхідну для підготовки звітів і відповіді на запитання підконтрольного органу (організації) чи будь-якої іншої сторони;
- г) підтвердити застосування державним аудитором стандартів аудиту;
- д) сприяти плануванню та управлінню контрольною діяльністю;

є) сприяти підвищенню професійного рівня державного аудитора;

е) мати можливість упевнитися, що робота, доручена іншим особам, була виконана належним чином;

ж) зберегти архіви виконаної роботи та мати можливість звертатися до них у подальшому.

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

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

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

а) фінансова документація ведеться із дотриманням прийнятих стандартів бухгалтерського обліку;

б) формат цієї документації відповідає конкретній ситуації об'єкта аудиту;

в) різні статті фінансових звітів супроводжуються всією необхідною інформацією;

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

Методи та техніка аналізу фінансової звітності значною мірою залежать від питань контролю, характеру та цілей аудиту, а також від глибини знань і точки зору державного аудитора. Якщо ВОФК має

підготувати доповідь щодо виконання законів про бюджет, аналіз повинен зосереджуватися:

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

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

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

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

Висновок державного аудитора щодо всіх фінансових документів загалом, як правило, викладається лаконічно та упорядковано. Він зосереджується на результатах, отриманих після проведення широкого кола державних аудиторських досліджень і різних операцій. Державний аудитор часто має зазначати, чи відповідає діяльність організації, де проводився аудит, чинним законодавчим і нормативним актам, і відзначати в разі необхідності недоліки механізмів системи внутрішнього управління і контролю, випадки наявності незаконних актів і шахрайства. Відповідно до Конституції та законів ВОФК може бути зобов'язаний скласти звіт щодо виконання закону про бюджет шляхом порівняння бюджетних пропозицій і передбачених видатків із реальними результатами виконання бюджету, згідно з даними, що наводяться органами державної влади.

Коли йдеться про аудит ефективності, у звіті державного аудитора зазначається рівень економії та результативності набутих і використаних ресурсів, а також уточнюється, чи в повному обсязі

були досягнуті заплановані цілі. Характер такого звіту та питання, що в ньому розглядаються, можуть істотно різнитися. Наприклад, у ньому може йтися про використання ресурсів, можуть наводитися висновки щодо результатів, отриманих від застосовування тих чи інших заходів і програм, чи надаватися рекомендації стосовно заходів з удосконалення діяльності.

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

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

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

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

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

Формат і зміст усіх висновків державного аудитора і всіх звітів повинні мати таку структуру, що наведена в таблиці 2.3

Таблиця 2.3

Структура висновків і звітів державного аудитора

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

Дотримання стандартів	У висновках і звітах мають зазначатися застосовані стандарти та методи, що надає зацікавленим особам можливість бути впевненим, що аудит здійснювався із дотриманням загальноприйнятих процедур.
Термін підготовки	Висновок чи звіт повинні складатися швидко, для того щоб вони могли бути корисними зацікавленим особам і зокрема тим із них, хто має вживати заходів за результатами аудиту.

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

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

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

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

Відповідно до загального підходу, державний аудитор, який складає висновок без застережень, не може посилається на окремі моменти фінансової звітності, бо таке посилання може призвести до непорозуміння та сприйматися як застереженням. Для запобігання можливості виникнення такої ситуації у висновку треба виділити

пункт(и) – «*Зосередження уваги на конкретному аспекті*». Втім, до такого засобу державному аудитору не слід вдаватися, якщо інформація по цих конкретних аспектах не міститься у фінансових звітах. Він не повинен підміняти висновок пунктом такого змісту і не повинен використовувати цей пункт для того, щоб уникнути висновку без застережень.

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

а) обсяг аудиту є обмеженим;

б) державний аудитор вважає, що фінансові звіти є неповними чи помилковими або що прийнятні стандарти бухгалтерського обліку застосовувалися необґрунтовано вільно;

в) щодо фінансової звітності існують сумніви.

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

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

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

Відсутність висновку. У випадках, коли державний аудитор не може скласти висновок щодо всіх фінансових результатів загалом через їхню неточність або через те, що обсяг перевірки не дозволяє йому провести поглиблений аналіз цього настільки важливого

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

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

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

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

На відміну від фінансового аудиту, які регулюються відносно конкретними положеннями та зміст яких є більш-менш передбачуваний, характер аудиту ефективності відрізняється більшою неоднозначністю, і державний аудитор більш вільний у своїх оцінках і тлумаченнях. Питання, що охоплюються такими перевітками, є більш вибілковими, а перевірки можуть здійснюватися не за один період бухгалтерської звітності, а за багаторічним циклом. Крім того, випадки, що аналізуються при розгляді фінансових звітів,

є більш конкретними і більш визначеними. Відповідно звіти за результатами аудиту ефективності є різноманітними та містять більше дискусій та аргументації.

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

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

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

згодою ревізованої структури. Може також виникати потреба, особливо коли ВОФК оприлюднює свою точку зору чи рекомендації, включити до звіту в повному чи скороченому обсязі відповіді, що надала ревізована структура щодо моментів, із яких у державного аудитора виникли питання.

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

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

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

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

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

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

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

23. Які положення містить Стандарт «Правила складання звітів»?

24. Що містить розділ звіту державного аудиту «Ідентифікація»?

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

ТЕСТИ

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

А) Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI);

Б) Європейська організація органів фінансового контролю (ESAI);

В) Міжнародний валютний фонд;

Г) усі відповіді правильні.

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

А) урядовою установою;

Б) неурядовою установою;

В) спеціальною установою;

Г) парламентською установою.

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

А) професійні стандарти і керівні принципи найкращої практики для аудиторів державного сектора;

Б) стандарти діяльності аудиторів;

В) керівні принципи фінансового контролю;

Г) усі відповіді правильні.

4. Нормативним актом, у якому закріплено базові принципи Вищих органів аудиту є:

А) Лімська Декларація керівних принципів аудиту державних фінансів;

- Б) Мексиканська декларація про незалежність вищих органів аудиту;
- В) Керівні принципи аудиту для фінансового аудиту (Financial Audit);
- Г) усі відповіді правильні.

5. Стандарт Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» не містить:

- А) деталізації з конкретних питань, що дозволять говорити про уніфікацію підходів до проведення аудитів і перевірок у самій Рахунковій палаті;
- Б) порядок надання консультацій державним органам і посадовим особам;
- В) порядок притягнення до відповідальності винних осіб;
- Г) усі відповіді правильні.

6. Упровадження стандартів ISSAI в діяльності Рахункової палати дозволить:

- А) покращити якість аудиту державного сектора;
- Б) підвищити вимоги до аудиторських процедур, професіоналізму державних аудиторів;
- В) забезпечити надійність та довіру суспільства до аудиту державного сектора;
- Г) усі відповіді правильні.

7. Процедурами, які проводяться вищими органами фінансового контролю (ВОФК) є:

- А) добір персоналу належної кваліфікації;
- Б) створення умов для підвищення професійного та загальноосвітнього рівня персоналу з метою забезпечення ефективного виконання ним своїх завдань; визначення порядку просування по службі державних аудиторів й інших співробітників ВОФК;
- В) підготовку посібників чи будь-яких інших документів, які містять директиви та інструкції стосовно проведення контрольних заходів;
- Г) усі відповіді правильні.

8. Фундаментальними принципами аудиторів державного сектора є:

- А) етика, контроль якості, аудиторський ризик, істотність;
- Б) професійний скептицизм, істотність, документація, відстоювання інтересів держави, незаангажованість;
- В) законність, суб'єктивність, демократичність;
- Г) усі відповіді правильні.

9. Дії, які проводяться державними аудиторами для складання звіту:

- А) оцінка матеріалів, попередній звіт, підготовка звіту;
- Б) збирання доказів, опрацювання зібраного матеріалу, отримання пояснень посадових осіб;
- В) підготовка проміжних звітів, отримання відповідних пояснень посадових осіб, підготовка звіту;
- Г) усі відповіді правильні.

10. ВОФК, зберігаючи свою незалежність, може погодитися на:

- А) залучення його до реформ, запланованих керівництвом підконтрольної організації в таких сферах, як бухгалтерський облік;
- Б) надання консультацій з питань розробки законопроектів або нормативних актів, які стосуються сфери компетенції ВОФК чи аудиту;
- В) передання свого досвіду в галузі управління фінансами;
- Г) усі відповіді правильні.

11. Для організації перевірки державний аудитор повинен:

- А) визначити головні елементи інституційного контексту об'єкта аудиту;
- Б) урахувати формат, зміст і користувачів рекомендацій, висновків і звітів;
- В) визначити цілі аудиту та шляхи, якими вони можуть бути досягнуті;
- Г) усі відповіді правильні.

12. Визначте послідовність складання плану перевірки:

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

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

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

Г) немає правильної відповіді.

13. З метою здійснення нагляду керівник ВОФК повинен пересвідчитись в тому, що:

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

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

В) аудитор досягнув цілей аудиту;

Г) усі відповіді правильні.

14. Шляхом проведення нагляду керівник ВОФК повинен упевнитися в тому, що:

А) всі оцінки та висновки спираються на достатні докази, є відповідними і аудит проведений у межах передбачених асигнувань;

Б) всі помилки, недоліки та незвичайні елементи були належним чином виявлені і підтверджуються документально;

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

Г) усі відповіді правильні.

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

- А) Стандарт «Нагляд за проведенням аудиту»;
- Б) Стандарт «Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю, яка застосовується на об'єкті, що перевіряється»;
- В) Стандарт «Дотримання законів і нормативних актів»;
- Г) Стандарт «Доказова інформація».

16. Достатню кількість задокументованих доказів необхідно зібрати для того, щоб:

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

17. Державний аудитор під час перевірки фінансової звітності повинен упевнитися в тому, що:

- А) фінансова документація ведеться із дотриманням прийнятих стандартів бухгалтерського обліку;
- Б) різні статті фінансових звітів супроводжуються всією необхідною інформацією;
- В) показники в різних статтях фінансової документації були правильно оцінені, підраховані й надані;
- Г) усі відповіді правильні.

18. Визначте структуру звітів державних аудиторів:

- А) назва, підпис і дата, цілі та обсяг;
- Б) повнота інформації, одержувач, ідентифікація;
- В) юридичне обґрунтування, дотримання стандартів, термін підготовки;
- Г) усі відповіді правильні.

19. Висновками, які складає державний аудитор є:

- А) висновок без застережень;
- Б) висновок із примітками;
- В) попередній висновок;
- Г) усі відповіді правильні.

20. Висновок без застережень складається у випадку, якщо:

- А) фінансова звітність була підготовлена із постійним дотриманням прийнятих стандартів бухгалтерського обліку та вказівок;
- Б) фінансова звітність відповідає вимогам чинних законодавчих і нормативних актів;
- В) всі суттєво важливі питання, які стосуються фінансової звітності, належним чином викладені;
- Г) усі відповіді правильні.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕКОНОМІЧНОЇ І СОЦІАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНИХ ЦІЛЮВИХ ПРОГРАМ

3.1. Державні цільові програми як об'єкт аудиту ефективності.

3.2. Формалізована оцінка ефективності виконання державних цільових програм.

3.3. Алгоритм розрахунку показників економічної ефективності реалізації державних цільових програм.

3.4. Методи оцінки синергетичного економічного ефекту програмної взаємодії.

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

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

3.1. Державні цільові програми як об'єкт аудиту ефективності

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

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

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

Правовою основою державних цільових програм є Закон України «Про державні цільові програми»¹¹ та постанови Кабінету Міністрів, а саме: Постанова Кабінету Міністрів України «Про скорочення кількості та укрупнення державних цільових програм» № 704 від 22.06.2011 р., Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання оптимізації державних цільових програм і національних проектів, економії бюджетних коштів та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України» № 71 від 05.03.2014 р. та інші, якими затверджувались безпосередньо самі ДЦП.

Державні цільові програми (далі – ДЦП) поділяються на загальнодержавні програми та інші програми (рис.3.1).

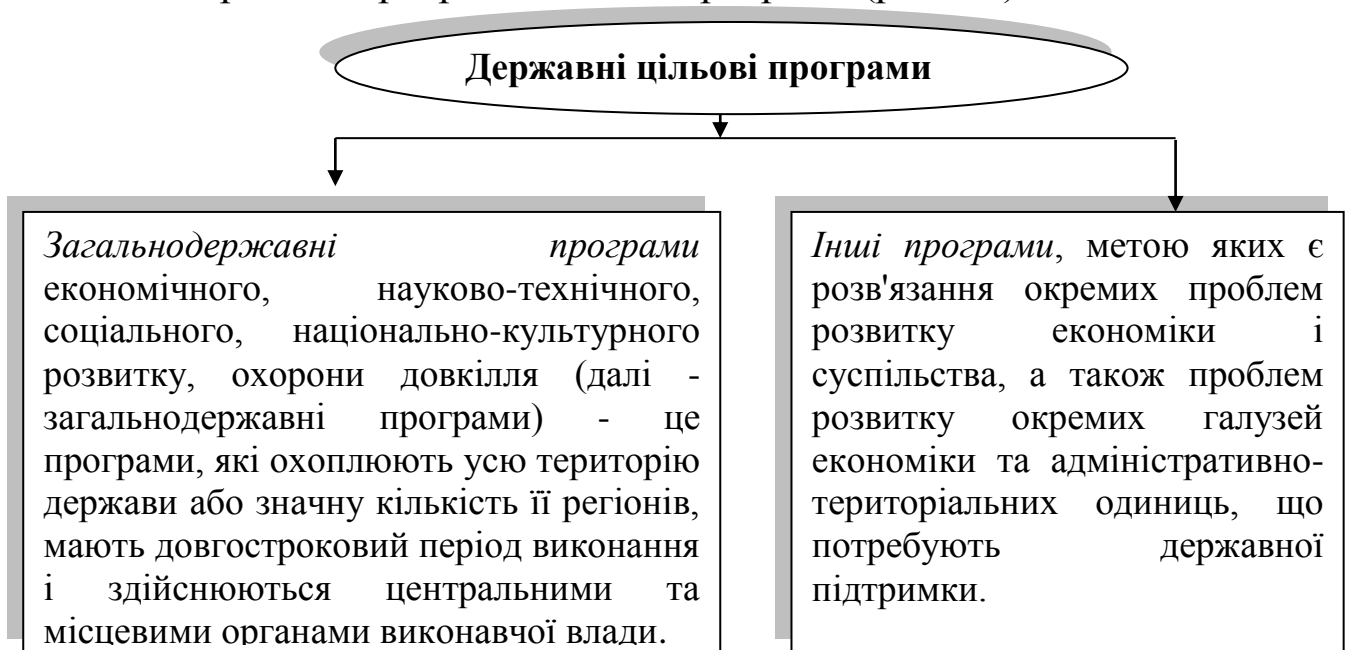


Рис. 3.1. Види державних цільових програм в Україні

¹¹ Закон України «Про державні цільові програми» від 18.03.2004 р. № 1621 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1621-15>

За своєю спрямованістю державні цільові програми поділяються на:

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

Слід зазначити, що за останні роки відбувається суттєве скорочення державних цільових програм (рис. 3.2).

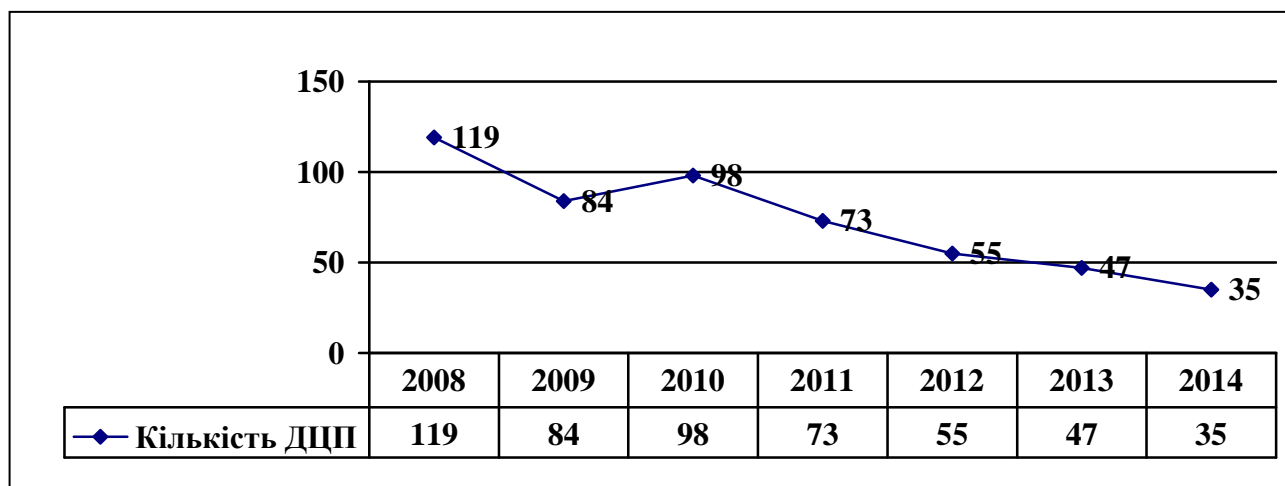


Рис. 3.2. Динаміка кількості ДЦП за період з 2008-2014 рр.

Варто зазначити, що головним чинником цього скорочення була політика уряду на оптимізації чинних державних цільових програм у зв'язку з їх неефективністю.

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

Доцільно зазначити, що оцінка ефективності ДЦП здійснюється відповідно до Методичних рекомендацій щодо проведення оцінки економічної і соціальної ефективності виконання державних цільових програм, затверджених наказом Міністерства економіки України від 24 червня 2010 року № 742.

3.2. Формалізована оцінка ефективності виконання державних цільових програм

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

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

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

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

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

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

- інтегрований показник фінансування програмних заходів;
- індикатор (показник) спів фінансування.

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

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

а) за річний період	$K^t = h \cdot \frac{C_{\phi}^t}{C_{nl}^t} + q \cdot \frac{V_{\phi}^t}{V_{nl}^t}, \quad g > h, \text{ для } t = 1, \dots, l, \dots, n;$ $H + q = 1;$	(3.1)
б) за період у цілому, включаючи 1-й рік	$\bar{K}^l = \frac{1}{l} \cdot \left[h \cdot \sum_{t=1}^l \frac{C_{\phi}^t}{C_{nl}^t} + q \cdot \sum_{t=1}^l \frac{V_{\phi}^t}{V_{nl}^t} \right], \quad \text{для } l = 2, \dots, n;$ $\frac{h+q}{l} = 1, \quad q > h.$ <p> C_{ϕ}^t, C_{nl}^t – відповідно фактичний та плановий (згідно із затвердженою програмою) обсяги фінансування програми за рахунок коштів державного бюджету у t-му році виконання програми; V_{ϕ}^t, V_{nl}^t – відповідно фактичний та плановий (згідно із затвердженою програмою) обсяги фінансування програми за рахунок інших джерел (місцевих бюджетів та позабюджетних коштів) у t-му році; n – кількість років періоду реалізації програми. </p>	(3.2)

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

Цей показник обчислюється:

а) за річний період	$R^t = K^t \cdot \left(\frac{1}{P} \sum_{p=1}^P \frac{Z_{\phi(p)}^t}{Z_{nl(p)}^t} \right) \cdot \left(\frac{1}{M} \sum_{m=1}^M \frac{E_{\phi(m)}^t}{E_{nl(m)}^t} \right) \cdot \left(\frac{1}{G} \sum_{g=1}^G \frac{Q_{\phi(g)}^t}{Q_{nl(g)}^t} \right)$ <p>для $t = 1, \dots, l, \dots, n$,</p> <p>де R^t – інтегрований показник, який характеризує результативність виконання програми в t-му році.</p>	(3.3)
б) за період реалізації програми, включаючи 1-й рік	$\bar{R}^l = \frac{\bar{K}^l}{l} \cdot \left(\frac{1}{P} \sum_{t=1}^l \sum_{p=1}^P \frac{Z_{\phi(p)}^t}{Z_{nl(p)}^t} \right) \cdot \left(\frac{1}{M} \sum_{t=1}^l \sum_{m=1}^M \frac{E_{\phi(m)}^t}{E_{nl(m)}^t} \right) \cdot \left(\frac{1}{G} \sum_{t=1}^l \sum_{g=1}^G \frac{Q_{\phi(g)}^t}{Q_{nl(g)}^t} \right)$ <p>де \bar{R}^l – інтегрований показник, який характеризує узагальнену результативність програми за роки її реалізації, що передують l-му році (включаючи l-й рік); $E_{\phi(m)}^t, E_{nl(m)}^t$ – відповідно фактичний та плановий показники економічної ефективності, які характеризують створення економічного ефекту відношенням отриманих результатів (показників</p>	(3.4)

	<p>продукту) до витрат бюджетних та інших коштів (які зумовили створення цього продукту) за m-ми позиціями формування економічного ефекту в t-му році;</p> <p>$Z^t_{\phi(p)}$, $Z^t_{nl(p)}$ – відповідно фактичний та плановий (згідно із затвердженою програмою) обсяги виконаних робіт або виробленої продукції, наданих послуг (показники продукту), що характеризують результат виконання програми в t-му році за p-ю позицією задіяних складових продукту ($p=1, \dots, P$);</p> <p>$Q^t_{nl(g)}$, $Q^t_{\phi(g)}$ – відповідно планові (передбачені програмою) та фактичні показники, які характеризують кількісні параметри якості виконаних робіт, виробленої продукції (або наданих послуг) за результатами виконання програми в t-му році за g-ю позицією складових якості ($g=1, \dots, G$).</p>	
--	--	--

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

а) за річний період:	$D^t = \frac{V^t_{\phi} / C^t_{\phi}}{V^t_{nl} / C^t_{nl}} = \frac{V^t_{\phi} \cdot C^t_{nl}}{V^t_{nl} \cdot C^t_{\phi}} \text{ для } t=1, \dots, n$	(3.5)
б) за період реалізації програми (включаючи l -й рік)	$\bar{D}^l = \frac{1}{l} \cdot \sum_{t=1}^l D^t, \quad l=2, \dots,$ <p>де: D^t – співвідношення фактичного та планового показників залучення коштів з інших джерел (місцевих бюджетів та позабюджетних джерел) на 1 грн. коштів державного бюджету в t-му році;</p> <p>\bar{D}^l – середньорічний показник залучення коштів з інших джерел на 1 грн. коштів державного бюджету за період реалізації програми (включаючи l-й рік).</p>	(3.6)

Індикатор співфінансування програми має використовуватися для прийняття рішень для оцінки дії державного замовника в частині

залучення коштів місцевих бюджетів та позабюджетних коштів як важливої складової організації програмного процесу.

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

- валова додана вартість;
- обсяг виробництва та реалізація продукції за видами, у тому числі на одного працівника (продуктивність праці);
- кількість працівників;
- енергоємність, матеріалоємність, динаміка основних засобів;
- індекс цін виробників продукції;
- рентабельність виробництва;
- середньомісячна заробітна плата тощо.

До специфічних індикаторів, наприклад, у будівельному секторі, належать:

- динаміка інвестицій в основний капітал;
- строки будівництва;
- обсяги введених в експлуатацію житла;
- виробничих і соціально-культурних об'єктів.

До специфічних індикаторів в аграрному секторі – врожайність основних сільськогосподарських культур, використання землі, підвищення родючості ґрунтів, питома вага продукції переробних галузей тощо.

Для інвестиційних, інноваційних та науково-технічних проектів, що входять до складу ДЦП, ефективність їх реалізації слід оцінювати окремо по кожному заходу із застосуванням критеріїв, що наразі використовуються у світовій практиці в умовах ринкової економіки, в основу яких покладено порівняння дисконтованих грошових потоків витрат, необхідних для виконання проекту (завдання, заходу), і доходів, що передбачається одержати в період експлуатації збудованих промислових та інших об'єктів, технологічних комплексів та систем тощо.

До вказаних вище критеріїв належать:

1) чистий дисконтований дохід (прибуток), що обчислюється як різниця між сумами доходів і витрат, тобто між усіма річними дисконтованими надходженнями і відтоками реальних грошей, що накопичуються протягом

життєвого циклу проекту, або між дисконтованими на створення і впровадження інновацій витратами та доходами від їх використання;
2) індекс дохідності (прибутковості) визначається як співвідношення чистого дисконтованого доходу та необхідної дисконтованої вартості інвестицій;
3) термін окупності визначається як період часу від початку реалізації проекту до того моменту, коли доходи від експлуатації програмного об'єкта стануть рівними інвестиційним витратам;
4) внутрішня норма дохідності являє собою таку ставку дисконту, за якої сумарні чисті приведені надходження коштів дорівнюють дисконтованій вартості витрат на проект.

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

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

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

- «Підвищення добробуту»;
- «Поліпшення стану здоров'я»;
- «Підвищення соціального добробуту»;
- «Відтворення населення»;
- «Духовно-етичний розвиток».

Загальними показниками соціальної ефективності нижчого рівня є:

- зайнятість населення;
- соціальний захист;
- безпека життєдіяльності;
- поліпшення споживання товарів та використання послуг;
- охорона праці;
- охорона довкілля тощо.

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

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

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

Згідно із програмою щодо боротьби з туберкульозом оцінюються такі індикатори:

1) зменшення кількості померлих на 1 тис. осіб наявного населення від хвороб органів дихання;
2) зменшення кількості хворих з діагнозом активного туберкульозу на 1 тис. осіб наявного населення;
3) призупинення темпів зростання кількості хворих на туберкульоз серед соціально дезадаптованих груп населення.

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

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

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

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

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

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

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

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

Для складових соціального ефекту програми (проекту), по яких встановлено нормативні вимоги до соціальних норм стандарту, наприклад, екологічні і санітарно-гігієнічні нормативи, можуть використовуватися нормативні показники оцінки ефективності реалізації програми (проекту).

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

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

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

3.3. Алгоритм розрахунку показників економічної ефективності реалізації державних цільових програм

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

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

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

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

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

Чистий дисконтований дохід (прибуток) ЧДД розраховується за формулою:

$$ЧДД = \sum_{i=0}^T \frac{P_t}{(1+d)^t}, \quad (3.7)$$

де

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

d – норма дисконтування;

t – роки реалізації інвестиційно-інноваційного проекту.

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

$$P_{ti} = \Pi_{ti} - Q_{ti}, \quad (3.8)$$

де

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

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

Дисконтування грошових потоків здійснюється відповідно до часу започаткування проекту.

Якщо $ЧДД > 0$, то рентабельність інвестицій перевищує мінімальне значення коефіцієнта дисконтування $\frac{1}{1+d}$ і проект (цільову програму) можна рекомендувати для подальшої реалізації.

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

$$ІД = ЧДД / ДВІ, \quad (3.9)$$

де ДВІ – дисконтована вартість інвестицій (вартість капітальних і одноразових витрат) у реалізацію проекту, тис. грн.

Проект (завдання, захід) програми слід продовжити, якщо $ID > 1$.

Термін окупності Ток інвестицій у реалізацію проекту визначається як період для відшкодування первісно започаткованих інвестиційних коштів на основі накопичених чистих реальних грошових потоків, зумовлених реалізацією проекту, тобто:

$$T_{ок} = \sum_{i=0}^T \frac{K_t}{ЧДД}, \quad (3.10)$$

де

K_t – вартість капітальних і одноразових витрат, тис. грн. [26].

Внутрішня норма дохідності ВНД визначається за таким виразом:

$$\sum_{i=0}^T \frac{P_{\epsilon}}{(1+d')^t} = 0, \quad (3.11)$$

де d' – внутрішня норма дохідності.

Рівняння 7.11 вирішується відносно невідомої його складової d' задля визначення мінімально допустимої норми ефективності, за якої чистий дисконтований дохід дорівнює 0, або дисконтовані прибутки дорівнюють започаткованим інвестиціям.

При реалізації інноваційних проектів ДЦП їх економічну ефективність доцільно також визначати із залученням ряду специфічних показників, що наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Показники економічної ефективності інноваційних проектів

Показник	Алгоритм розрахунку	№ з/п
1) Додана вартість (ДВ)	ДВ = ЗПвпп + А + ВП + Пн + Він, де	(3.12)
	ЗПвпп – заробітна плата, включаючи соціальні відрахування, тис. грн.; А – амортизація основних фондів і нематеріальних активів, тис. грн.; ВП – валовий прибуток, тис. грн. Пн – непрямі податки, тис. грн.; Він – інші витрати, тис. грн.	
	Показник ДВ є порівняно доступним для отримання об'єктивними методами, використовуючи щорічні звіти підприємств. Водночас його недоліком є трудність розподілу витрат на заробітну плату і амортизацію між	

	новою продукцією, отриманою в результаті реалізації інноваційних проектів, та традиційною продукцією підприємства.	
2) Коефіцієнт співвідношення інвестицій (Кі)	$K_i = O_{pi} / O_{di}, \text{ де}$ <p>О_{п_і} – обсяг приватних інвестицій у проект наростаючим підсумком з моменту початку реалізації проекту, тис. грн.; О_{д_і} – обсяг державних інвестицій у проект наростаючим підсумком з моменту початку реалізації проекту, тис. грн.</p> <p>Кі повинно бути ≥ 1.</p>	(3.13)
3) Коефіцієнт комерціалізації (Кком)	$K_{ком} = \frac{P_{op}}{P_{z(t-2)}} \rightarrow 1, \text{ де}$ <p>П_{др} – кількість проектів програми, результати яких досягли ринку; П_{з(t-2)} – загальна кількість проектів в програмі в t-2 році*.</p>	(3.14)
4) Коефіцієнт продаж нового продукту підприємства (K_{nn}^{np})	$K_{nn}^{np} = \frac{\sum_{i=1}^n D_{nni}}{D} \cdot 100\%, \text{ де}$ <p>Д_{нп_і} – доходи від продаж нового і-го продукту, вік якого менший 2 років, тис. грн.; Д – загальні доходи підприємства від продаж за аналогічний період, тис. грн.</p>	(3.15)
5) Коефіцієнт продаж нових продуктів програми (K_{nn}^{npg})	$K_{nn}^{npg} = \frac{\sum_{j=1}^m \sum_{i=1}^n K_{di} D_{nnij}}{D_{nn}} \cdot 100\%, \text{ де}$ <p>К_д – питома вага продаж нового і-го продукту j-го підприємства в загальних доходах від продаж нових продуктів згідно із програмою; m – кількість підприємств, що беруть участь у програмі; n – кількість нових продуктів; Д_{нп_і} – доходи від продаж нових продуктів на j-му підприємстві, тис. грн.; Д_{нп} – загальні доходи від продаж нових продуктів на підприємствах, що беруть участь у програмі, тис. грн.</p>	(3.16)

*У цьому разі цифровий показник – часовий лаг – означає строк початку реалізації проекту (наприклад, 2 роки)

	Підрахунок інтегрованого показника ефективності інноваційних проектів здійснюється шляхом експертних оцінок специфічних показників, отриманих за формулами 3.6-3.10, за методами, викладеними у розділі 5 Методичних рекомендацій.	
--	--	--

Визначення значення економічної ефективності окремих проектів (завдань, заходів) ДЦП підсумовуються для отримання економічного ефекту кінцевого (проміжного) результату програми Епрк:

$$E_{прк} = \sum_{i=1}^n E_{nzi}, \quad (3.17)$$

де E_{nzi} – економічна ефективність i -го проекту (завдання, заходу) ДЦП, тис. грн.;

n – кількість проектів (завдання, заходів), що реалізуються в рамках програми.

3.4. Методи оцінки синергетичного економічного ефекту програмної взаємодії

Синергетика* як вчення про взаємодію різних складових економічних систем, зокрема комбіноване використання взаємоузгоджених стратегій на макрорівні.

Синергетичний ефект програмної взаємодії $E_{прс}$ включає ефекти програмних централізації, концентрації, спеціалізації, кооперації та тиражування проміжних і кінцевих результатів ДЦП

$$E_{пре} = E_{прс}^ц + E_{прс}^{кц} + E_{прс}^с + E_{прс}^к + E_{прс}^м, \quad (3.18)$$

де

$E_{прс}^ц$ – ефект програмної централізації;

$E_{прс}^{кц}$ – ефект програмної концентрації;

* Синергетичний ефект (від грец. synergos – той, що діє разом) в Економічній енциклопедії під ред. В. Мочерного визначається як “поява нової продуктивної сили або якісно нових джерел розвитку, підвищення ефективності діяльності в результаті поєднання окремих частин, елементів, факторів в єдину систему за рахунок так званого системного ефекту (емергентності)”.

E_{nrc}^c – ефект програмної спеціалізації;

E_{nrc}^k – ефект програмної кооперації;

E_{nrc}^m – ефект тиражування проміжних і кінцевих результатів програми.

Таблиця 3.2

Ефект програмної централізації

Показник	Алгоритм розрахунку	№з/п
Ефект програмної централізації E_{nrc}^u	$E_{nrc}^u = \left(\frac{A_1}{P_1} - \frac{A_2}{P_2} \right) \cdot \Phi_{з.пл} \cdot K_c - \sum_{i=1}^n \frac{K_{ui}}{(1+d)^t}, \text{ де}$ <p> A_1, A_2 – обсяг випуску продукції (робіт, послуг) у рамках програми відповідно до і після здійснення заходів програмної централізації, тис. грн.; P_1, P_2 – умовний виробіток одного працівника відповідно за програмним і непрограмним варіантом, тис. грн.; $\Phi_{з.пл}$ – фонд заробітної плати, тис. грн.; K_c – коефіцієнт, що враховує відрядження на соціальне страхування; K_{ui} – вартість капітальних і одноразових витрат на програмну централізацію в і-му році; $\frac{1}{(1+d)^t}$ – коефіцієнт дисконтування. </p>	(3.19)

Централізація функцій планування й управління реалізацією цільових програм при створенні спеціальних програмних органів дозволяє за рахунок централізованого розподілу і перерозподілу ресурсів включати до програми найбільш ефективні заходи для досягнення кінцевої мети, фінансувати в повному обсязі особливо важливі роботи, що знаходяться на “критичному шляху”.

Можливість маневрування ресурсами в межах програми приводить до скорочення терміну реалізації вказаних заходів і програми в цілому.

Таблиця 3.3

Економічний ефект програмної концентрації

Показник	Алгоритм розрахунку	№з/п
Економічний ефект програмної концентрації	$E_{nrc}^{k_i} = [(C_{\bar{o}} + 3_{mp}^{\bar{o}}) - (C_k + 3_{mp}^k)] A_k - \sum_{i=1}^n \frac{K_{ki}}{(1+d)^t},$ <p>де</p> <p>$C_{\bar{o}}, C_k$ – собівартість випуску продукції (робіт,</p>	(3.20)

$E_{nrc}^{кц}$	<p>послуг) відповідно до і після здійснення заходів з оптимізації програмної концентрації, тис. грн.;</p> <p>z_{np}^b, z_{np}^k – відповідні транспортні витрати, тис. грн.;</p> <p>Ак – обсяг випуску продукції (робіт, послуг) після здійснення заходів з удосконалення програмної концентрації, у натуральних одиницях;</p> <p>Ккі – вартість витрат на проведення оптимізації програмної концентрації в і-му році.</p>	
----------------	---	--

Варто зазначити, що програмна концентрація включає як концентрацію ресурсів, так і концентрацію виробництва продукції (робіт, послуг). Об'єднання фінансових бюджетних ресурсів, а також учасників виконання програми, інвесторів у її централізований фонд дає можливість здійснити заходи, які не під силу окремим виконавцям (наприклад, створення виробничої та інноваційної інфраструктури).

Оптимальним є той рівень концентрації, який при заданих масштабах виробництва і споживання з урахуванням умов, що обмежують збільшення потужностей, забезпечують мінімізацію витрат на випуск і реалізацію продукції.

Економічний ефект від програмної спеціалізації E_{nrc}^c відображається в підвищенні масовості виробництва, що сприяє зростанню обсягів випуску продукції, впровадженню новітніх інновацій, підвищенню продуктивності праці, економії умовно-постійних витрат тощо.

Формула для визначення E_{nrc}^c аналогічна формулі для оцінки $E_{nrc}^к$.

Економічний ефект від програмної кооперації $E_{nrc}^к$ пропонується визначати за спрощеною формулою, основою на експертних оцінках, оскільки досі не розроблено більш точних методів визначення цього показника:

$$E_{nrc}^к = E_{nrc} \cdot K_k \quad (3.21)$$

де E_{nrc} – ефект кінцевого результату програми, тис. грн.;

K_k – коефіцієнт ефективності кооперації. Визначається за експертними оцінками в рамках кожної конкретної програми залежно від рівня рентабельності виробництва.

Від програмної кооперації може бути отриманий істотний ефект за рахунок поглиблення розподілу суспільної праці, виконання технологічно пов'язаних операцій при виготовленні кінцевого продукту, установа економично доцільних зв'язків між виконавцями програми виходячи із її кінцевої мети.

Цей аспект полягає в економії основних і обертових фондів за рахунок їх сталого використання; скороченні терміну виконання програми завдяки більш раціональному розподілу програмних завдань і заходів між виконавцями та організації їх синхронного виконання.

Економічний ефект від тиражування (збільшення в часі і просторі) проміжних і кінцевих результатів програм E_{nrc}^m за рахунок виділення додаткових ресурсів, як уже відмічалось, є більш притаманним науково-технічним та інноваційним програмам і проектам.

$$E_{nrc}^m = \sum_{i=1}^n \left[E_{nrc.n.k} - \frac{K_{c.n.i}}{(1+d)^t} \right] P \quad (3.22)$$

де $E_{nrc.n.k}$ – економічний ефект проміжних і кінцевих результатів програми, тис. грн.;

$K_{c.n.}$ – додаткові витрати споживачів програмної продукції, пов'язані з її тиражуванням, тис. грн.;

P – обсяг тиражування (у натуральному вираженні);

$i...n$ – сфера застосування.

Сумарний економічний ефект від реалізації ДЦП (з урахуванням синергетичного ефекту програмної взаємодії) E_p вираховується за формулою:

$$E_p = E_{nr} + E_{nrc} \quad (3.23)$$

Для більш точного визначення сумарного економічного ефекту реалізації цільових програм слід урахувати також ефект від міжпрограмних зв'язків, а також ефект від взаємозв'язку програмної концентрації, централізації, спеціалізації і кооперування, раціонального співвідношення заходів з їх оптимізації і подальшого розвитку.

Це, у свою чергу, потребує подальших досліджень щодо економічної оцінки посилення взаємозв'язку різних чинників програмної взаємодії.

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

Оцінку соціальної та економічної ефективності реалізації ДЦП в разі наявності множини індикаторів різновекторної спрямованості, різних за змістом, одиницями виміру, які можуть приймати як кількісний, так і якісний вираз, доцільно проводити шляхом їх “згортки”, що має переваги для забезпечення концентрованою інформацією осіб, які приймають рішення, за рахунок скорочення кількості параметрів ефективності досліджуваної програми.

Зведення множини приватних соціально-економічних показників реалізації ДЦП до інтегрального (комплексного) проводиться на основі простого адитивного зважування. При цьому чисельні параметри досягнення тієї чи іншої якісної мети (особливо, в разі оцінки соціального ефекту) визначаються шляхом оцінок коефіцієнтів відносної важливості тих чи інших показників у результаті експертного опитування і парних порівнянь показників, що розглядаються з використанням вербально-числових шкал.

Для забезпечення співставлення специфічних показників проводиться їх нормування за різними процедурами. Наприклад, найбільш поширеною процедурою нормування приватних показників інноваційності різних країн ЄС з метою отримання загального інноваційного індексу для кожної країни є ділення різниці фактичного значення показника конкретної країни і середнього значення для всієї сукупності країн ЄС (чисельник) на різницю максимального та мінімального значень для всієї сукупності за останні три роки (знаменник).

Обґрунтування коефіцієнтів відносної важливості показників ефективності ДЦП експертними методами здійснюється за двома взаємопов'язаними етапами:

- 1) вимірювання чи отримання даних;
- 2) обробка даних формалізованими математичними методами.

Кожному i -му показнику надається позитивне число V_i , $i = 1, \overline{m}$, що відображає відносну важливість показника.

Коефіцієнт відносної важливості факторів повинен задовольняти такі умови:

$$0 \leq V_i \leq 1, \quad \sum_{i=1}^m V_i = 1 \quad (3.24)$$

де m – кількість показників, що оцінюються (враховуються).

Числові оцінки такого типу називаються оцінками в шкалі відносин, а сама задача присвоєння показниками якісної (нечислової) природи числових значень має назву задачі шкалування в шкалі відносин.

Найбільш поширеним методом розв'язання цієї задачі є метод власних значень Т. Сааті.

При використанні методу власних значень на першому етапі здійснюються парні порівняння показників ефективності, що оцінюються, які заповнюють матрицю парних порівнянь:

$$Z^l = \begin{bmatrix} Z_{11}^l & Z_{12}^l & \dots & Z_{1m}^l \\ Z_{21}^l & Z_{22}^l & \dots & Z_{2m}^l \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ Z_{m1}^l & Z_{m2}^l & \dots & Z_{mm}^l \end{bmatrix}, l = 1, \bar{n} \quad (3.25)$$

де Z_{jk}^l – результат порівняння j -го показника з k -им, отриманий одним експертом.

Оцінки Z_{jk}^l визначаються відповідно до вербально-числової шкали значень таким чином:

$$\left\{ \begin{array}{l} 1, \text{ якщо } j\text{-ий, } k\text{-ий показник мають однакову важливість;} \\ 3, \text{ якщо } j\text{-ий показник є трохи важливіший від } k\text{-го показника;} \\ Z_{jk}^l = 5, \text{ якщо } j\text{-ий показник є важливішим від } k\text{-го показника;} \\ 7, \text{ якщо } j\text{-ий показник є значно важливішим від } k\text{-го показника;} \\ 9, \text{ якщо } j\text{-ий показник є абсолютно важливішим від } k\text{-го} \\ \text{показника.} \end{array} \right.$$

У разі, коли показник, указаний у стовпці, є важливішим від показника, наведеного в рядку – відмічається зворотна величина, тобто відповідно $1/3, 1/5, 1/7, 1/9$.

Можна керуватися і більш детальною класифікацією результатів якісного порівняння показників і назначити проміжні значення Z_{jk}^l , тобто 2, 4, 6, 8.

При заповненні матриці 3.25 накладається і враховується вимога взаємного доповнення оцінок:

$$Z_{jk} = \frac{1}{Z_{kj}}, \quad (3.26)$$

Тому заповнюється лише верхня права від діагоналі частина матриці.

Елементи матриці парних порівнянь Z_{jk} розглядаються як оцінки коефіцієнтів відносної важливості показників ефективності, тобто:

$$Z_{jk} = \frac{V_j}{V_k} \quad (3.27)$$

Для кожного показника ефективності визначається нормалізована величина Z_{jk}^l . Для цього в рядках матриці, заповнених кожним l -им експертом, перемножуються значення Z_{jk}^l і з цього добутку вираховується корінь ступеня j , тобто розраховується величина:

$$Z_j^l = \sqrt[j]{\prod_{k=1}^J Z_{jk}^l}, k = \overline{1, J}, l = \overline{1, L} \quad (3.28)$$

На основі реалізації отриманих чисел визначається коефіцієнт важливості тих чи інших показників ефективності з позиції кожного експерта V_j^l :

$$V_j^l = \frac{Z_j^l}{\sum_{j=1}^J Z_j^l}, k = \overline{1, J}, l = \overline{1, L} \quad (3.29)$$

при цьому повинна виконуватись умова: $\sum_{j=1}^J V_j^l = 1$

Визначаються середні арифметичні значення коефіцієнтів важливості кожного показника ефективності ДЦП з урахуванням думок цих експертів.

$$V_j = \frac{1}{L} \sum_{l=1}^L V_j^l, j = \overline{1, J} \quad (3.30)$$

Метод комплексної оцінки ефективності ДЦП

Для комплексної оцінки ефективності реалізації ДЦП не тільки з точки зору досягнення кінцевих результатів, але й управління процесом розроблення і ходом реалізації програм, стратегічного планування, своєчасного прийняття рішень доцільно

використовувати розроблений у США метод оцінки і рейтингування програм PART (Program Assessment Rating Tool).

Метод PART ґрунтується на відповідях щодо ряду запитань за 4 групами (критеріями):

1. Цілі і структура програми.
2. Стратегічне планування.
3. Управління програмою.
4. Результати виконання програми.

Кількість критеріїв (підкритеріїв) може змінюватись, у результаті чого запропонований метод є досить гнучким і може легко пристосовуватися до нових вимог. Відповіді на запитання повинні бути чітко обґрунтовані й підтверджуватися відповідними документами і коментарями інших експертів.

Кількість запитань (в оригінальній версії методу) варіюється від 4 до 8.

На кожне із запитань, що належать до критеріїв 1-3 групи, можна дати одну із відповідей: “так”, “ні” і “запитання не може бути застосовано (не по суті)”.

Для оцінки результативності реалізації програми (критерії четвертої групи) використовуються відповіді: “так”, “у значному ступені”, “у незначному ступені” та “ні”, що відповідає числовим значенням ваги відповідей 1, 0,67, 0,33 і 0.

Інтегральний рейтинг програми R розраховується за формулою:

$$R = \sum_{i=1}^N k_i R_i, \quad (3.31)$$

де k_i – ваговий коефіцієнт i -го критерія. $\sum k_i = 1$;

В оригінальній версії методики $k_1=0,2$; $k_2=0,1$; $k_3=0,2$; $k_4=0,5$;

N – число критеріїв. $N = 4$;

R_i – ефективність програми за i -м критерієм.

Оцінка за критеріями 1-3 вираховується за формулою:

$$R_i = a_i (100/N_i - b_i), \quad (3.32)$$

де a_i – кількість відповідей “так”;

N_i – кількість запитань (підкритеріїв) для i -го критерія;

b_i – кількість відповідей “запитання не може бути застосоване”.

Підсумкова оцінка за критерієм “Результати виконання програми” розраховується за формулою:

$$R_4 = \frac{100}{N} (a_{4.1} \cdot 1 + a_{4.2} \cdot 0,67 + a_{4.3} \cdot 0,33 + a_{4.4} \cdot 0) \quad , \quad (3.33)$$

де а 4.1 – кількість відповідей “так”;

а 4.2 – кількість відповідей “у значному ступені”;

а 4.3 – кількість відповідей “у незначному ступені”;

а 4.4 – кількість відповідей “ні”.

Якщо $R \geq 80\%$ – програма визначається ефективною, $50\% \leq R < 80\%$ – адекватною (помірно ефективною), $R < 50\%$ – програма вважається неефективною.

Таблиця 3.4

Визначення інтегральної оцінки результативності державної цільової програми “Заповідники” за 1-3 роки

Назва показника	Оцінка виміру	1-й рік			2-й рік			3-й рік		
		план	факт	% вико- нання	план	факт	% вико- нання	план	факт	% вико- нання
Вхідна інформація										
Фінансове забезпечення										
за рахунок коштів держбюджету	млн. грн.	135,7	85,5	63	180,2	93,7	52	167	116,9	70
за рахунок інших* джерел		0,26	0,17	65	0,16	0,22	132	1,73	0,21	12
Показники продукту										
Садіння і висівання лісу	га	3599	3554	98	3121	2499	80	1321	1466	112
Догляд за лісовими культурами (у переводі на однократний)	га	29370	23637	80	16612	20269	122	10216	12555	123
Влаштування протипожежних розривів	га	95,4	77,8	82	59,2	91,1	154	50	31	62
Показники ефективності										
Зміна витрат на вирощування 1 тис.шт.посадкового матеріалу в розсадниках	грн.	81	93	$\frac{87^{**}}{115}$	30	37	$\frac{81^{**}}{123}$	40	44	$\frac{92^{**}}{109}$
Зміна витрат на 1 год. Авіаохорони	грн./1год. д.	1631	2119	$\frac{77}{130}$	1637	2099	$\frac{78^{**}}{128}$	1627	2170	$\frac{75}{133}$
Показники якості										
Приживлюваність	%	80	78	97	86	82	95	85	80	94

лісових порід										
Результати розрахунків										
Інтегрований показник фінансування за кожен рік				0,643			0,953			0,388
за період, який включає 1 і 2 та 1,2 і 3 роки							0,806			0,659
Показник результативності за кожен рік				0,447			0,858			0,300
за період, який включає 1 і 2 та 1,2 і 3 роки							0,643			0,521
Рівень співфінансування за кожен рік				1,038			2,543			0,173
за період, який включає 1 і 2 та 1,2 і 3 роки)							1,358			1,251
Оцінка пріоритетності програми				1,2			1,2			1,3
Рейтингова оцінка фінансування програми										0,78

** Показник ефективності (чисельник) обчислено як обернений показник зростання питомих витрат (знаменник)

З обраних для дослідження трьох показників продукту в аналізованому періоді всі три показники не досягли запланованого рівня фінансування. Середньорічний рівень фінансування в 1 – 3 роках становив відповідно за показником продукту за позиціями: “Відтворення лісів” – 60,6 %, “Створено полезахисних лісових смуг” – 76,3 %, “Підготовка земель для створення смуг у наступному році” – 26,3 %.

Погіршилися показники ефективності: у середньому на 58 % перевищено плановий рівень витрат на проведення рубок у лісі в розрахунку на 1 га.

Суттєво знизилась показники якості виконання робіт: у 2-3 роках вдвічі зросли обсяги невивезеної вчасно деревини. Зросла кількість порушень правил відпускання деревини.

За всі три роки не досягнуто планового рівня бюджетного фінансування програми.

У першому році заходи програми профінансовано за рахунок бюджетних коштів на 63 %, а у другому та третьому роках – відповідно 52 і 70 %%. За весь період реалізації середньорічний показник рівня фактичного фінансування становив 65,9 %, у тому числі за рахунок коштів державного бюджету 61,6 % і за рахунок позабюджетних коштів та коштів місцевих бюджетів – 69,6 %.

Не виконані також показники ефективності: у середньому на 115,6 % збільшилися витрати на одиницю виконаних робіт. Знизилися показники якості через погіршення якісного складу лісових насаджень.

Результати розрахунків свідчать, що визначені показники результативності виконання програмних заходів для обох програм перебувають на низькому рівні:

- для програми “Ліси України” $\overline{R_1^3} = 0,15$;

- для програми “Заповідники” $\overline{R_2^3} = 0,52$.

Рейтингова оцінка фінансування за досліджений період, яка визначена з урахуванням заданих коефіцієнтів пріоритетності програм, для програми № 207 перебуває на рівні – 0,32, для програми № 11 – 0,78.

Аналіз виконаних розрахунків свідчить, що реалізація обох програм здійснювалась, коли дія багатьох негативних чинників призвела до неефективного використання бюджетних коштів. Недоліки системи фінансування розглянутих програм пов’язані насамперед з відсутністю встановлених пріоритетів поділу бюджетних коштів та наслідками впливу незбалансованості ресурсів з бюджету та з позабюджетних джерел. Це пов’язано значною мірою з відсутністю відповідного нормативно-правового забезпечення програмного процесу, коли недостатня віддача від бюджетних асигнувань на виконання зазначених програм була деякою мірою компенсована через зусилля головних розпорядників, спрямованих на пошук додаткових джерел програмного фінансування.

Ураховуючи результати експериментального апробування, можна зробити такі висновки.

Реалізація запропонованого методичного підходу до побудови результативних показників виконання програм дає змогу визначати параметри пріоритетності бюджетного фінансування державних цільових програм на наступний рік на основі обчислення комплексної оцінки фактичного ходу виконання чинних програм з урахуванням

відповідності досягнутих програмних результатів установленим пріоритетам соціально-економічного розвитку. Застосування в процесі визначення результативності досліджуваних програм багатоаспектних показників продукту, витрат, якості та ефективності, які відповідно до розробленого алгоритму обчислюються за багатьма позиціями, дає можливість оцінити підсумковий вплив різних ефектів шляхом побудови єдиного для кожної програми кількісно визначеного інтегрального параметра.

В умовах подальшого упорядкування процесів бюджетного програмування використання запропонованої методики обчислення інтегральних показників результативності створює підґрунтя для застосування системи рейтингування державних цільових програм як дієвого інструменту перерозподілу бюджетних коштів на виконання більш ефективних програм та проектів і підвищення на цій основі результативності використання бюджетних ресурсів.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Що таке державна цільова програма?
2. Що є метою розроблення державних цільових програм?
3. Назвіть нормативно-правову основу державних цільових програм.
4. Охарактеризуйте загальнодержавні програми.
5. Охарактеризуйте види державних цільових програм за спрямованістю.
6. Які критерії та показники використовуються для оцінки ефективності та результативності виконання державної цільової програми?
7. З якою метою використовують інтегрований показник фінансування програмних заходів?
8. Як розраховують інтегрований показник фінансування програмних заходів?
9. Як розраховують показник результативності державної цільової програми?
10. Для чого використовується індикатор співфінансування програми?
11. Які індикатори належать до специфічних у будівельній галузі?

12. Як оцінюється ефективність для інвестиційних, інноваційних та науково-технічних проектів?
13. Яким чином вимірюється ефективність реалізації державної цільової програми в суспільному секторі?
14. Які показники оцінюються по програмі щодо боротьби з туберкульозом?
15. Яким чином визначають соціальну ефективність програми щодо захисту дитинства і укріплення інституту родини в суспільстві?
16. Які показники використовують з метою визначення соціальної ефективності реалізації програми з інформатизації загальноосвітніх навчальних закладів?
17. Яку вартісну оцінку можуть мати окремі компоненти соціальної ефективності реалізації державної цільової програми?
18. Які показники використовують для проведення обґрунтування й оцінки ефективності проектів (програм) у рамках Всесвітнього банку та інших організацій ООН?
19. Який програмний продукт є найбільш відомим і чому?
20. За якою формулою розраховується чистий дисконтований дохід (прибуток)?
21. Як визначається термін окупності?
22. Як розраховується коефіцієнт чистого дисконтованого доходу?
23. Як розраховується коефіцієнт співвідношення інвестицій?
24. Як визначається ефект програмної централізації?
25. Яким чином устанавлюється ефект програмної концентрації?
26. Який рівень концентрації є оптимальним?
27. Як визначається економічний ефект від програмної кооперації?
28. У чому полягає ефект програмної кооперації?
29. Як визначається економічний ефект від тиражування?
30. Яким чином проводиться зведення множини приватних соціально-економічних показників реалізації ДЦП до інтегрального (комплексного)?
31. Яким умовам повинен задовольняти коефіцієнт відносної важливості факторів?
32. Опишіть метод комплексної оцінки ефективності державної цільової програми.

33. За якою формулою розраховується інтегральний рейтинг програми?

ТЕСТИ

1. Державні цільові програми поділяються на:

- А) бюджетні та позабюджетні;
- Б) загальнодержавні та інші;
- В) пріоритетні та не пріоритетні;
- Г) усі відповіді правильні.

2. За своєю спрямованістю державні цільові програми поділяються на:

- А) економічні, наукові та науково-технічні;
- Б) соціальні, національно-культурні та екологічні;
- В) оборонні та правоохоронні;
- Г) усі відповіді правильні.

3. Визначення результативності виконання державної цільової програми ґрунтується на:

- А) використанні системи показників (індикаторів);
- Б) установлені відповідальних осіб;
- В) виявленні проблем виконання державної цільової програми;
- Г) усі відповіді правильні.

4. Порівняння фактичних показників державної цільової програми із плановими (затверджені програмою) здійснюється шляхом:

А) оцінки витрат з державного бюджету та інших джерел на реалізацію програмних заходів (показників витрат);

Б) оцінки ступеня досягнення проміжних та кінцевих цілей реалізації програми з використанням показників обсягу виробленої продукції або виконаних робіт та наданих послуг унаслідок виконання програмних заходів (показників продукту);

В) визначення ступеня досягнення параметрів якості виробленої продукції або виконаних робіт та наданих послуг (показників якості);

Г) усі відповіді правильні.

5. Оцінка рівня залучення коштів із бюджетних і позабюджетних джерел та їх співвідношення (індикаторів співфінансування) здійснюється з метою:

- А) встановлення позичальників та кредиторів;
- Б) порівняння фактичних показників державної цільової програми із плановими;
- В) визначення потреби в додаткових фінансових ресурсах;
- Г) усі відповіді правильні.

6. Індикатор (показник) співфінансування обчислюється шляхом:

А)
$$D^t = \frac{V^t_{\phi} / C^t_{\phi}}{V^t_{nl} / C^t_{nl}} = \frac{V^t_{\phi} \cdot C^t_{nl}}{V^t_{nl} \cdot C^t_{\phi}} ;$$

Б)
$$R^t = K^t \cdot \left(\frac{1}{P} \sum_{p=1}^P \frac{Z^t_{\phi(p)}}{Z^t_{nl(p)}} \right) \cdot \left(\frac{1}{M} \sum_{m=1}^M \frac{E^t_{\phi(m)}}{E^t_{nl(m)}} \right) \cdot \left(\frac{1}{G} \sum_{g=1}^G \frac{Q^t_{\phi(g)}}{Q^t_{nl(g)}} \right) ;$$

В)
$$K^t = h \cdot \frac{C^t_{\phi}}{C^t_{nl}} + q \cdot \frac{V^t_{\phi}}{V^t_{nl}} ;$$

Г) усі відповіді правильні.

7. Економічна ефективність державних цільових програм, що сформована для реалізації в реальному секторі економіки відображається за допомогою основних і специфічних показників:

- А) валова додана вартість; обсяг виробництва та реалізація продукції за видами, у тому числі на одного працівника, (продуктивність праці);
- Б) кількість працівників; середньомісячна заробітна плата;
- В) енергоємність, матеріалоємність, динаміка основних засобів; індекс цін виробників продукції; рентабельність виробництва;
- Г) усі відповіді правильні.

8. До специфічних індикаторів в аграрному секторі належать:

- А) врожайність основних сільськогосподарських культур;
- Б) використання землі;
- В) підвищення родючості ґрунтів, питома вага продукції переробних галузей;

Г) усі відповіді правильні.

9. До критеріїв ефективності для інвестиційних, інноваційних та науково-технічних проектів, що входять до складу державної цільової програми, належать:

А) чистий дисконтований дохід (прибуток), що обчислюється як різниця між сумами доходів і витрат, тобто між усіма річними дисконтованими надходженнями і відтоками реальних грошей, що накопичуються протягом життєвого циклу проекту, або між дисконтованими на створення і впровадження інновацій витратами та доходами від їх використання;

Б) індекс дохідності (прибутковості) визначається як співвідношення чистого дисконтованого доходу та необхідної дисконтованої вартості інвестицій;

В) термін окупності визначається як період часу від початку реалізації проекту до того моменту, коли доходи від експлуатації програмного об'єкта стануть рівними інвестиційним витратам;

Г) усі відповіді правильні.

10. Показники соціальної ефективності державних цільових програм включають:

А) підвищення добробуту; поліпшення стану здоров'я; відтворення населення;

Б) підвищення соціального добробуту;

В) духовно-етичний розвиток;

Г) усі відповіді правильні.

11. Соціальна ефективність програм, направлених на розвиток ринку праці та соціальний захист, повинна оцінюватись за такими індикаторами, як:

А) рівень і тривалість безробіття серед жінок; кількість жінок, що навчались новим професіям та підвищили кваліфікацію; збільшення представництва жінок у державних органах влади;

Б) кількість зареєстрованих розлучень на 1000 осіб наявного населення;

В) коефіцієнт народжуваності; кількість дитячих будинків сімейного типу; кількість дитячих закладів культури, спортивних секцій, позашкільних виховних і клубних закладів для розвитку індивідуальної та колективної творчості дітей;

Г) усі відповіді правильні.

12. Показниками, які не використовують для визначення соціальної ефективності програм направлених на розвиток ринку праці та соціальний захист, є:

А) середній розмір пенсій і соціальної допомоги; мінімальна заробітна плата;

Б) рівень рентабельності підприємств; обсяги наданих послуг;

В) питома вага домогосподарств, чиї середньодушові доходи є нижчими за прожитковий мінімум;

Г) усі відповіді правильні.

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

А) кількість новостворених об'єктів природно-заповідного фонду;

Б) площа заліснених, раніше деградованих та забруднених земель;

В) кількість рідкісних і таких, що перебувають під загрозою зникнення, видів рослин і тварин;

Г) усі відповіді правильні.

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

А) чистого дисконтованого доходу (прибутку); індексу дохідності (прибутковості);

Б) періоду окупності інвестицій у реалізацію проектів;

В) внутрішньої норми дохідності.

Г) усі відповіді правильні.

15. Додана вартість визначається як:

А) добуток заробітної плати, амортизації основних фондів і нематеріальних активів та валового прибутку;

Б) сума заробітної плати, амортизації основних фондів і нематеріальних активів, валового прибутку, непрямих податків та інших витрат;

- В) сума заробітної плати, валового прибутку, непрямих податків та інших витрат;
- Г) добуток заробітної плати та непрямих податків;

16. Синергетичний ефект програмної взаємодії включає:

- А) ефекти програмних результатів централізації, концентрації, спеціалізації, кооперації та тиражування проміжних і кінцевих результатів державної цільової програми;
- Б) ефекти проміжних та програмних результатів державної цільової програми;
- В) ефекти кінцевих результатів державної цільової програми;
- Г) усі відповіді правильні.

17. Економічний ефект від програмної спеціалізації відображається в:

- А) зменшенні виробничих потужностей, що дозволяє оптимізувати фінансові ресурси;
- Б) підвищенні масовості виробництва, що сприяє зростанню обсягів випуску продукції, впровадженню новітніх інновацій, підвищенню продуктивності праці, економії умовно-постійних витрат;
- В) специфікації виробництва, що дозволяє виробляти товари певної категорії;
- Г) підвищенні масовості виробництва, що сприяє зменшенню обсягів випуску продукції, зменшенню продуктивності праці.

18. Від програмної кооперації може бути отриманий істотний ефект за рахунок:

- А) поглиблення розподілу суспільної праці;
- Б) виконання технологічно пов'язаних операцій при виготовленні кінцевого продукту;
- В) установлення економічно доцільних зв'язків між виконавцями програми виходячи з її кінцевої мети;
- Г) усі відповіді правильні.

19. Обґрунтування коефіцієнтів відносної важливості показників ефективності державної цільової програми експертними методами здійснюється такими етапами:

- А) отримання даних та їх узагальнення;

- Б) вимірювання чи отримання даних та обробка даних формалізованими математичними методами;
- В) вимірювання даних та їх обробка;
- Г) вимірювання чи отримання даних та їх узагальнення;

20. Метод PART ґрунтується на відповідях щодо ряду запитань за групами (критеріями):

- А) цілі і структура програми;
- Б) стратегічне планування та управління програмою;
- В) результати виконання програми;
- Г) усі відповіді правильні.

РОЗДІЛ 4

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

4.1. Правові засади проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм.

4.2. Методика проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм.

4.3. Порядок проведення моніторингу оцінки ефективності виконання бюджетних програм.

4.4. Аудиторський звіт про ефективність виконання бюджетних програм та реалізація його результатів.

Основні терміни та поняття: аудиторський звіт, бюджетна програма, показники якості та ефективності, моніторинг.

4.1. Правові засади проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм

Управління бюджетними коштами в Україні на сьогоднішній день є недосконалим, що негативно впливає на соціально-економічний розвиток нашої держави. Постійне невиконання планових бюджетних показників та неефективне використання бюджетних коштів призвело не лише до економічного спаду, а й до відсутності соціально-економічного ефекту від державного управління.

Сучасний стан економіки та фінансової системи потребує скоординованої фінансової політики, дієвого державного контролю за економічними процесами. А відтак важлива роль у цьому відводиться органам державного фінансового контролю й аудиту, діяльність яких спрямована на вдосконалення системи державного управління та підвищення ефективності використання бюджетних коштів. Виконати поставлені перед фінансовою системою завдання можна шляхом вдосконалення методів оцінки ефективності використання бюджетних коштів, застосування передової світової практики аудиту, забезпечення якості діяльності органів контролю та запровадження

нових підходів до здійснення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів.

Проте на сьогоднішній день залишаються нерозв'язаними проблеми формування та впровадження бюджетних програм при реалізації пріоритетів соціально-економічного розвитку держави.

Бюджетна програма – це систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.

При програмному бюджетуванні показники спожитих ресурсів, обсягів виконаних робіт, отриманого продукту і результату (ефекту) використовують для управління та контролю за діяльністю. Крім того, програмне бюджетування створює основу для застосування аналітичних методів, таких як аналіз альтернатив із погляду витрат та результатів.

Із запровадженням програмно-цільового методу складання бюджетів помітно змінюється характер обговорення державної політики. Акцент переноситься з контролю за виконанням зобов'язань на забезпечення ефективності: замість того, щоб ставити питання, чи правильно витрачаються кошти при виконанні бюджетного плану, порушуються питання про те, наскільки ефективно використовуються кошти при досягненні цілей державної політики. Головним в отриманні відповідей на ці питання є аудит ефективності виконання бюджетних програм.

Метою аудиту ефективності виконання бюджетних програм є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продуктивності, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та 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 т.ч. зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування; |
| 2) виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми; |
| 3) визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення |

запланованих показників;
4) підготовка обґрунтованих пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) більш раціонального та ефективного використання ресурсів держави, поліпшення організації виконання бюджетної програми з акцентом на можливостях зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення.

Слід зазначити, що результативні показники бюджетної програми (далі – результативні показники) – це особлива складова бюджетної програми, яка характеризує хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми¹².

Відповідно до нормативних вимог¹³ результативні показники бюджетних програм мають відповідати таким критеріям:

1) <i>реалістичність</i> (результативні показники визначаються з урахуванням показників поточного стану та існуючих потреб економіки та суспільства, показників, визначених прогнозними документами щодо економічного та соціального розвитку, з одного боку, та можливостями ресурсної частини державного бюджету, з іншого);
2) <i>актуальність</i> (результативні показники узгоджуються із програмними та стратегічними документами, стратегічними цілями головних розпорядників, показниками результату їх діяльності в середньостроковому періоді, характеризують найважливіші аспекти очікуваного результату);
3) <i>суспільна значимість</i> (результативні показники висвітлюють ефект, який отримують економіка та суспільство завдяки діяльності головного розпорядника, дають можливість оцінити вплив на економічний та соціальний розвиток, ефективність надання державних послуг).

Об'єкт аудиту ефективності виконання бюджетних програм – це бюджетні кошти, спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми, ефективність якої необхідно оцінити у процесі аудиту.

Предметом аудиту ефективності виконання бюджетних програм є результативні показники бюджетних програм.

¹² Наказ Міністерства фінансів України «Про результативні показники бюджетної програми» від 10.12.2010 р. № 1536 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 15.06.2015р. № 553). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0771-15>

¹³ Там само

Результативні показники ефективності виконання бюджетних програм поділяються на чотири групи, що наведено в таблиці 4.1

Таблиця 4.1

Характеристика результативних показників виконання бюджетних програм¹⁴

<i>Результативні показники</i>	
1) <i>Показники затрат</i> визначають обсяги та структуру ресурсів, які забезпечують виконання бюджетної програми, характеризують структуру витрат бюджетної програми та можуть включати штатну чисельність працівників бюджетної установи, у тому числі залучених до надання державних послуг, кількість осіб, які мають право на отримання державних послуг, розміри виплат, установлені нормативно-правовими актами, кількість обладнання, площу будівель тощо, які потребують обслуговування (ремонт, реконструкції, реставрації), загальний обсяг робіт, які необхідно виконати в поточному та наступних роках (загальна потреба), кошторисну вартість реалізації інвестиційних проектів (проектів будівництва).	2) <i>Показники якості</i> характеризують динаміку досягнення мети та виконання завдань бюджетної програми, відповідність створеного продукту установленим стандартам (нормативам), рівень реалізації інвестиційних проектів, виконання робіт, ступінь готовності об'єктів будівництва, якість створеного продукту; рівень задоволення користувачів державних послуг відповідно до їх призначення, рівень забезпечення державними послугами осіб, які мають на них право; висвітлюють послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій в економіці, користь для суспільства від реалізації бюджетної програми. Показники, що характеризують рівень освоєння бюджетних коштів, недоцільно включати до складу показників якості.
3) <i>Показники ефективності</i> характеризують економність при витрачанні бюджетних коштів, ефективність надання державних послуг, співвідношення між одержаним продуктом і витраченим ресурсом та визначаються як витрати ресурсів на одиницю показника продукту, відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до витраченого обсягу ресурсу.	4) <i>Показники продукту</i> характеризують результати діяльності головного розпорядника за відповідний бюджетний період у межах бюджетної програми, можуть відображати обсяг виробленої продукції, наданих державних послуг чи виконаних робіт, кількість осіб, яким надано державні послуги.

¹⁴ Наказ Міністерства фінансів України «Про результативні показники бюджетної програми» від 10.12.2010 р. № 1536 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 15.06.2015р. № 553). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0771-15>

Доцільно зазначити, що кількість результативних показників обумовлюється специфікою бюджетної програми та має задовольнити потреби аналізу виконання бюджетної програми, тобто головні розпорядники застосовують ті результативні показники, які найкраще характеризують ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми.

Здійснюючи аудит ефективності, державні аудитори вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки, що наведено в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

Перелік прийомів та процедур державного аудиту виконання бюджетних програм

1) Аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій у сфері реалізації бюджетної програми, стосовно якої проводиться аудит ефективності.
2) Аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів.
3) Аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності.
4) Порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетної програми із запланованими в динаміці за кілька років, з вітчизняним і зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, з технологічними стандартами тощо.
5) Інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетної програми та користувачів її продукту з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово).
6) Одержання інформації від юридичних осіб. Інформація, необхідна для проведення аудиту ефективності, може бути отримана від юридичних осіб за письмовими запитами органів ДАС України.

Для проведення аудиту ефективності, як правило, створюється аудиторська група. Аудитори, що входять до складу цієї групи, повинні мати навички проведення аналізу, написання звітів зі складних питань, що вимагають логічного й ретельного обґрунтованого викладу. Крім того, аудит ефективності може вимагати додаткової підготовки в таких галузях знань, як державне управління, економіка та соціальні науки.

У разі необхідності до проведення аудиту ефективності можуть залучатись фахівці підприємств, установ та організацій, оскільки в

окремих випадках тільки їхня кваліфікація та компетентність у специфічних питаннях дозволяють зробити відповідні висновки та підготувати аудиторський звіт й обґрунтовані пропозиції. Питання щодо залучення до аудиту таких фахівців, залежно від конкретних обставин, вирішує керівник органу ДАС з направленням відповідного звернення. Залучені фахівці з питань, які входять до їх компетенції, мають надати письмово відомості для використання їх при складанні аудиторського звіту.

Керівник аудиторської групи проводить інструктаж серед аудиторів та залучених фахівців щодо визначення ключових питань, методів дослідження тощо.

Керівнику аудиторської групи (аудитору – у разі, коли аудит ефективності проводиться одноосібно) необхідно враховувати, що в ході ревізій та перевірок розпорядників та/або одержувачів бюджетних коштів (які можуть бути проведені до початку аудиту ефективності), працівниками органів ДАС може бути зібрана корисна для аудиту ефективності інформація. За відповідним зверненням керівника аудиторської групи (аудитора) керівництвом органу ДАС, що проводить аудит ефективності, приймається рішення щодо надання доручень з отримання зазначеної інформації.

Планування проведення аудиту ефективності проводиться відповідно до вимог чинних нормативних актів¹⁵.

Проведенню аудиту ефективності передуює направлення головному розпоряднику бюджетних коштів за досліджуваною програмою (відповідальному виконавцю) не пізніше, ніж за 10 днів до початку проведення аудиту ефективності, повідомлення про проведення аудиту ефективності, що наведено на рис.4.1¹⁶.

Варто зазначити, що збір інформації в процесі аудиту ефективності може проводитися як за місцезнаходженням учасника

¹⁵ Постанова КМУ «Порядок планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби» від 08.08.2001 р. № 955 (із змінами та доповненнями). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z2224-13>;
Наказ ГоловкиРКУ «Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби» від 26.10.2005 р. № 319. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basejw/ua-qmtfuu.htm>

¹⁶ Наказ ГоловкиРКУ «Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми» від 15.12.2005 р. № 444. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/baseht/ua-dmpzbu.htm>

бюджетного процесу, так і за письмовим зверненням до нього органів ДАС.

Збирання інформації за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу здійснюється на підставі направлення, виданого керівником органу ДАС або його заступником. Аудитор зобов'язаний надати керівникові учасника бюджетного процесу направлення на право проведення аудиту ефективності та на його прохання розписатися в журналі відвідування учасника бюджетного процесу.

<div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;">(бланк органу ДАС)</div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> " ____ " ____ 200_ р. </div> <div style="text-align: center; margin-top: 5px;">(дата)</div> <div style="margin-top: 20px;"> N ____ </div>	<div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;">(посада керівника підприємства, установи,</div> <div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;">організації, на ім'я якого надсилається</div> <div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;">повідомлення про проведення аудиту ефективності)</div> <div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;">(ініціали, прізвище керівника)</div>	
<div>ЛИСТ-ПОВІДОМЛЕННЯ</div> <div>про проведення аудиту ефективності</div>		
<div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;">(назва органу ДАС)</div>		
<p>повідомляє, що на виконання вимог ст. 113 Бюджетного кодексу України, п. 6 постанови Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 N 1017 та згідно з _____</p>		
<div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;">(підстава для проведення аудиту ефективності)</div>		
<p>з " ____ " _____ 200_ р. в _____</p> <p style="text-align: center;">(назва підприємства, установи, організації, де буде проводитись аудит ефективності)</p>		
<p>буде проведено аудит ефективності за темою _____</p>		
<div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;">(тема аудиту ефективності)</div>		
<p>Метою даного аудиту ефективності є _____</p>		
<p>Просимо Вашого сприяння у наданні матеріалів, необхідних для проведення аудиту ефективності.</p> <p>З повагою,</p>		
<div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;">(посада керівника органу ДАС)</div>	<div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;">(підпис)</div>	<div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;">(ініціали, прізвище)</div>

Рис. 4.1. Лист-повідомлення про проведення аудиту ефективності

Аудит ефективності бюджетних програм, що фінансуються з державного бюджету, на рівні головного розпорядника бюджетних коштів, здійснюється фахівцями ДАС України із залученням для дослідження інших стадій проходження бюджетних коштів фахівців регіональних ДАС (участь в аудиті ефективності). Аудит ефективності бюджетних програм місцевих бюджетів здійснюється фахівцями органів ДАС відповідного рівня.

Рішення про необхідність залучення до аудиту ефективності підпорядкованих контрольно-ревізійних підрозділів приймається керівництвом відповідного органу ДАС самостійно, виходячи з необхідності цього.

Послідовність організації та проведення аудиту ефективності в часі наведено на рис.4.2.



Рис. 4.2. Схема організації та проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм

Таким чином, процес аудиту ефективності виконання бюджетних програм складається з таких основних етапів:

- 1 етап – підготовка до аудиту;
- 2 етап – проведення аудиту;
- 3 етап – реалізація результатів аудиту.

4.2. Методика проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм

Перший етап аудиту ефективності виконання бюджетних програм «Підготовка до аудиту».

Підготовка до аудиту полягає в попередньому вивченні питань, пов'язаних із досліджуваною програмою (попередній аудит), та в подальшій розробці програми аудиту (рис. 4.3).

<i>Дії</i>	<i>Джерела (форми) інформації</i>
<i>Підготовка до проведення аудиту ефективності</i>	
1 крок: Попереднє ознайомлення з бюджетною програмою	Дані про діяльність, законодавче, економічне середовище, систему контролю головного розпорядника бюджетних коштів
2 крок: Вивчення інформації про використання паспорта бюджетної програми, її результативних показників. Оцінка ефективності бюджетної програми та на її підставі визначення проблеми аудиту	Розрахунки, (нормативні) акти, публікації в пресі, результати анкетування, матеріали перевірок та інших контрольних заходів.
3 крок: Визначення проблем у виконанні бюджетної програми (гіпотез аудиту), підготовка програми та її узгодження з головним розпорядником бюджетних коштів за програмою (відповідальним виконавцем).	Законодавчі (нормативні) акти, публікації в пресі, результати анкетування, матеріали перевірок та інших контрольних заходів.

Рис. 4.3. Орієнтована схема дій та джерел інформації на першому етапі

Попередній аудит починається із збору даних про досліджувану бюджетну програму для збільшення знань аудитора про неї, визначення результативних показників бюджетної програми або критеріїв оцінки. Тому, як показує практика, успіх у здійсненні першого етапу майже цілковито залежить від фахової підготовки,

особистих якостей, уміння та бажання працівника, який проводить аудиторське дослідження.

Як правило, за критерії оцінки приймаються результативні показники паспорта бюджетної програми. У разі недостатності показників паспорта бюджетної програми або за відсутності чітко визначених показників виконання бюджетної програми необхідно разом із головним розпорядником (відповідальним виконавцем) визначити найбільш значущі звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети бюджетної програми.

Дані доцільно зібрати за кілька років, що підвищить ступінь достовірності оцінки ефективності виконання бюджетної програми. На підставі зібраних даних необхідно:

1) оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;

2) оцінити ефективність програми порівнянням забезпеченого рівня виконання результативних показників програми до рівня їх фінансування.

Виконання бюджетної програми може бути оцінено як:

1) <i>ефективне</i> (рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості перевищував або дорівнював рівню забезпеченого фінансування);
2) <i>недостатньо ефективно</i> (рівень виконання деяких показників продукту, ефективності, якості був менший за забезпечений рівень фінансування);
3) <i>неефективно</i> (рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості був значно менший за забезпечений рівень фінансування).

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

Виходячи з аналізу виконання результативних показників бюджетної програми залежно від того, які показники бюджетної програми виконувались найгірше, необхідно сформулювати проблему, яка існує у виконанні бюджетної програми, тобто проблему аудиту.

Проблема аудиту ефективності – невиконання запланованих результативних показників бюджетної програми через неефективне використання бюджетних коштів.

Тобто, повинна бути актуальна проблема, яка реально існує, хвилює уряд, громадян, потребує глибокого вивчення на предмет її усунення.

Таблиця 4.3

Перелік проблемних питань аудиту ефективності

<i>Проблема аудиту ефективності</i>	<i>Проблемні питання</i>
Якщо при проведенні аудиту ефективності планується зосередити увагу на продуктивності бюджетної програми (забезпечення максимального обсягу вироблених товарів (робіт, послуг) за виділених обсяг бюджетних коштів), орієнтовною проблемою аудиту можуть бути питання:	1) Чи існують шляхи підвищення продуктивності програми? 2) Чи можна було досягти кращих результатів при реалізації програми іншими шляхами?
Якщо при проведенні аудиту ефективності аудитор приділяє основну увагу економності (зменшення витрат на одиницю виготовлених товарів (робіт, послуг), проблемою аудиту можуть бути питання:	1) Чи існують шляхи зменшення вартості продукту бюджетної програми? 2) Чому не забезпечено зменшення вартості продукту бюджетної програми?
Якщо основна увага приділяється результативності (досягненню визначеного результату), то проблемою аудиту може бути питання:	1) Чому не забезпечено виконання показників продукту програми?
Якщо увага зосереджується на якості виконаних робіт, наданих послуг, вироблених товарів, то проблемою аудиту може бути питання:	1) Чи існують шляхи підвищення вплив бюджетної програми на зменшення негативних тенденцій (збільшення позитивного впливу) у досліджуваній сфері?

Після визначення проблеми аудиту для підготовки програми аудиту збираються дані з різних джерел, що характеризують

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

На підставі аналізу зібраних даних визначаються гіпотези аудиту, які можуть стосуватись кожної стадії проходження бюджетних коштів: планування, розподіл, використання та контроль.

Гіпотези аудиту ефективності виконання бюджетних програм припущення аудитора (здогад) щодо причини виникнення та існування проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми.

Також як гіпотези аудиту можливо розглядати:

1) недосконалість (недостатність, суперечливість) законодавчо-правової бази, нормативно-методологічного забезпечення;

2) відсутність (недосконалість) звітності про виконання бюджетної програми.

Приклади гіпотез аудиту:

– через недостатнє обґрунтування реальних потреб у коштах затверджено занижені асигнування, у результаті чого не досягнуто мети реалізації бюджетної програми;

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

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

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

– складна процедура оформлення документів, недоліки в обслуговуванні не сприяли своєчасному і повному використанню бюджетних коштів, у результаті чого роботи не виконано.

За результатами проведеної роботи розробляється програма аудиту, у якій конкретизуються період, мета та процедури аудиту,

зазначаються гіпотези аудиту та методи їх дослідження або орієнтовні питання для опрацювання в ході аудиту ефективності.

Метою розробки програми аудиту є визначення заходів, які необхідно виконати під час проведення аудиту ефективності, та надання детальної інструкції з роботи. Програма, як правило, узгоджується з головним розпорядником бюджетних коштів або з відповідальним виконавцем бюджетної програми.

В окремих випадках, за рішенням керівника органу ДАС, програма аудиту також може погоджуватись з ініціатором його проведення. У разі непогодження головного розпорядника бюджетних коштів або відповідного виконавця бюджетної програми з розробленою програмою аудиту, рішення про мету та процедури проведення аудиту ефективності приймає керівник органу ДАС, що його проводить.

Для спрощення процесу узагальнення інформації та забезпечення єдиних підходів до її збору та виду до програми аудиту доцільно розробляти таблиці, анкети тощо.

Другий етап аудиту ефективності бюджетних програм «Проведення аудиту».

Проведення аудиту ефективності складається з трьох стадій, що наведено на рис. 4.4.

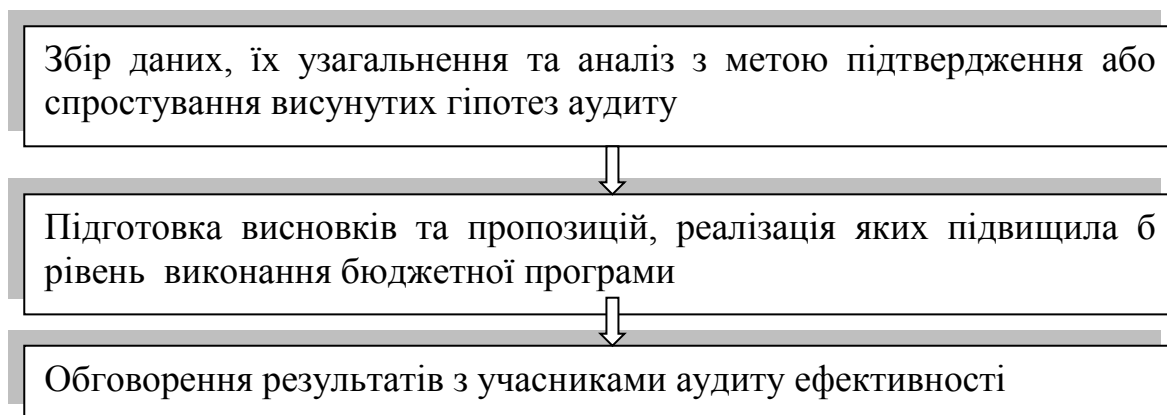


Рис. 4.4. Ланцюг опрацювання даних у процесі проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм

На рівні головного розпорядника бюджетних коштів для спростування чи підтвердження гіпотез аудиту мають бути досліджені такі орієнтовні питання:

1) оцінити, чи цілі досліджуваної бюджетної програми пов'язані з цілями довгострокової державної програми та відповідають функціям головного розпорядника;

2) визначити, чи не дублює та суперечить досліджувана програма іншим програмам;

3) з'ясувати, чи визначав головний розпорядник показники, яких необхідно досягнути кожному виконавцю бюджетної програми, чи правильно вони визначені;

4) дослідити відповідність фактичних отримувачів бюджетних коштів тим, які були визначені на етапі планування, та з'ясувати причини відхилення;

5) дослідити обґрунтованість розрахунків, наявність проектно-кошторисної документації та затвердженого механізму проходження коштів;

6) проаналізувати достатність затверджених обсягів бюджетних коштів для задоволення технологічних потреб, можливість залучення альтернативних джерел фінансування;

7) проаналізувати ефективність запровадженої системи звітності, у т.ч. стосовно її орієнтації на продукт;

8) визначити, чи звітував головний розпорядник щодо реалізації досліджуваних програм, а також наскільки його звіти є надійними;

9) визначити, чи аналізував головний розпорядник можливість реалізації програми іншими шляхами чи засобами;

10) установити, чи регламентовано порядок проведення контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, чи дотримуються встановлені вимоги.

З метою з'ясування цих питань дослідженню підлягають документи:

– нормативно-правові акти, у 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 та статистична звітність;
– внутрішньовідомчі річні звіти за сферою діяльності.

У розпорядників бюджетних коштів (відповідальних виконавців) аналіз зосереджується на механізмах, які дозволяють

ефективно управляти бюджетними коштами, виконувати вказівки вищого керівництва та своєчасно надавати надійну фінансову, бухгалтерську та іншу інформацію.

На рівні одержувачів бюджетних коштів необхідно проаналізувати:

1) чи забезпечено єдине 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) чи дозволяла матеріально-технічна база, наявні кадри тощо бути виконавцем бюджетної програми;

3) чи звітність, яка направлялась розпоряднику бюджетних коштів (відповідальному виконавцю), була достовірною;

4) як вплинула ритмічність фінансування на досягнення запланованих результатів.

На рівні користувачів результатами бюджетної програми методом опитування (співбесіди, анкетування, інтерв'ювання) з'ясовується:

1) стан поінформованості громадян про існування досліджуваної програми;

2) стан задоволення попиту громадян у програмі, якістю отриманих соціальних послуг за кошти бюджетної програми;

3) доцільність функціонування досліджуваної бюджетної програми;

4) недоліки та прорахунки при виконанні програми, бачення шляхів їх усунення.

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

4.3. Порядок проведення моніторингу оцінки ефективності виконання бюджетних програм

З метою подальшого розвитку програмно-цільового методу в бюджетному процесі та відповідно до ст. 20 Бюджетного кодексу України, у рамках проведення державного аудиту ефективності бюджетних програм здійснюється моніторинг оцінки їх ефективності.

Основними завданнями оцінки ефективності бюджетних програм при виконанні державного та місцевих бюджетів є:

1) визначення рівня ефективності та результативності бюджетної програми шляхом установлення взаємозв'язку між досягнутими результатами та використаним обсягом бюджетних коштів;
2) визначення ступеня досягнення запланованої мети, виконання завдань бюджетної програми шляхом аналізу виконання результативних показників;
3) виявлення чинників, що перешкоджають виконанню бюджетних програм та досягненню запланованих результативних показників бюджетної програми;
4) розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів;
5) прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Оцінка ефективності бюджетних програм передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів.

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється за всіма бюджетними програмами, крім бюджетних програм, за якими не складаються паспорти бюджетних програм¹⁷ та за бюджетними програмами, пов'язаними із забезпеченням функціонування апаратів центральних та місцевих органів виконавчої влади, інших державних органів, органів місцевого самоврядування.

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься в бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів, звітах про виконання паспортів бюджетних програм.

Для оцінки ефективності бюджетних програм можуть використовуватись офіційна державна статистична, фінансова та інша звітність, дані бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, інформація про результати контрольних заходів, проведених службою внутрішнього аудиту розпорядника бюджетних коштів тощо.

Організовуючи проведення оцінки ефективності бюджетних програм, державний аудитор визначає:

¹⁷ Наказ Міністерства фінансів України «Правила складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання» від 29.12.2002 р. № 1098. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0047-03>

1) обсяг і структуру інформації, на базі якої здійснюватиметься оцінка ефективності бюджетних програм, виходячи з особливостей своєї діяльності, мети та завдань кожної бюджетної програми;
2) джерела отримання інформації;
3) порядок та періодичність збору інформації, технологію обробки та аналізу отриманої інформації.

За результатами оцінки ефективності бюджетних програм державні аудитори надають рекомендації щодо підвищення ефективності бюджетних витрат.

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється шляхом аналізу:

1) відповідності бюджетної програми пріоритетам соціально-економічного розвитку країни та окремих галузей економіки (сфер діяльності, регіону);
2) відповідності бюджетної програми плану діяльності головного розпорядника на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди;
3) відповідності бюджетної програми нормативно-правовим актам, на підставі яких передбачається її виконання;
4) мети, завдань бюджетної програми та напрямів використання бюджетних коштів на предмет реалістичності та доцільності їх виконання у плановому бюджетному періоді, їх спрямованості на досягнення певного результату;
5) результативних показників бюджетної програми, яких передбачається досягти при виконанні бюджетної програми в плановому бюджетному періоді, щодо їх відповідності меті та завданням бюджетної програми;
6) фактичних результатів виконання бюджетної програми за попередні бюджетні періоди;
7) зобов'язань та стану розрахунків за ними.

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється з урахуванням критеріїв та за встановленою формою¹⁸.

В оцінці ефективності бюджетної програми, як правило, міститься така інформація:

<i>Пункт</i>	<i>Зміст</i>
У пунктах 1 - 3	наводяться відповідно коди і найменування головного розпорядника, відповідального виконавця бюджетної програми і

¹⁸ Додаток 4 до Методичних рекомендацій, затверджених Наказом Головки КРУ «Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми» від 15.12.2005 р. № 444. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/baseht/ua-dmpzbu.htm>

	код функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету, якому відповідає бюджетна програма;
У пункті 4	вказується мета бюджетної програми
У пункті 5	ефективність бюджетної програми оцінюється за такими критеріями:
у пункті 5.1	«Виконання бюджетної програми за напрямами використання бюджетних коштів»: <ul style="list-style-type: none"> а) проводиться аналіз виконання бюджетної програми на підставі порівняння обсягів проведених видатків (касових видатків) та наданих кредитів з бюджету за звітний рік із обсягами, затвердженими паспортом бюджетної програми, з урахуванням внесених протягом року змін, у тому числі за напрямами використання бюджетних коштів; б) наводяться пояснення причин відхилення фактичних показників від планових, у тому числі за кожним напрямом використання бюджетних коштів;
у пункті 5.2	"Виконання бюджетної програми за джерелами надходжень спеціального фонду" <ul style="list-style-type: none"> а) проводиться аналіз залишків надходжень спеціального фонду на початок та на кінець року, у тому числі за власними надходженнями та іншими надходженнями спеціального фонду, із поясненням причин їх наявності; б) проводиться аналіз надходжень спеціального фонду, у тому числі власних надходжень, надходжень позик, повернення кредитів, інших надходжень спеціального фонду, на підставі порівняння фактичних та планових обсягів із поясненням причин відповідних відхилень
у пункті 5.3	"Виконання результативних показників бюджетної програми за напрямами використання бюджетних коштів": <ul style="list-style-type: none"> а) проводиться аналіз виконання результативних показників за напрямами використання бюджетних коштів на підставі порівняння фактичних результативних показників за звітний рік із показниками, затвердженими паспортом бюджетної програми, із поясненням причин розбіжностей між ними (пояснення надаються за кожним показником окремо);
у пункті 5.4	"Виконання показників бюджетної програми порівняно із показниками попереднього року": <ul style="list-style-type: none"> а) проводиться аналіз динаміки показників бюджетної програми на підставі порівняння обсягів проведених видатків (касових видатків) та наданих кредитів з бюджету за звітний рік із відповідними показниками попереднього року, у тому числі за напрямами використання бюджетних коштів, та надаються пояснення щодо збільшення (зменшення) таких обсягів, а також щодо змін у структурі напрямів використання коштів за

	<p>бюджетною програмою;</p> <p>б) проводиться аналіз виконання результативних показників за напрямками використання бюджетних коштів на підставі порівняння фактичних показників за звітний рік із відповідними показниками попереднього року, та надаються пояснення щодо динаміки результативних показників за відповідним напрямком використання бюджетних коштів.</p>
у пункті 5.5	<p>"Наявність фінансових порушень за результатами контрольних заходів":</p> <p>а) вказуються обсяги виявлених фінансових порушень за бюджетною програмою (у тому числі тих, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, та тих, що не призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів);</p> <p>б) обсяги відшкодованих втрат фінансових і матеріальних ресурсів;</p> <p>в) обсяги усунутих інших фінансових порушень.</p>
у пункті 5.6	<p>"Стан фінансової дисципліни":</p> <p>а) проводиться аналіз стану дебіторської та кредиторської заборгованостей, у тому числі прострочених, і вказуються причини наявності або збільшення обсягів дебіторської та кредиторської заборгованостей, у тому числі прострочених.</p>
У пункті 6	<p>наводиться узагальнений висновок щодо:</p> <p>а) актуальності бюджетної програми – зазначається ступінь задоволення державних, місцевих потреб у ході реалізації програми, чи залишається програма актуальною для подальшої її реалізації, чи мало місце дублювання заходів програми та заходів інших програм;</p> <p>б) ефективності бюджетної програми – визначаються рівень досягнення мети та виконання завдань програми при використанні відповідного обсягу бюджетних коштів, можливості досягнення кращих результатів при використанні цих коштів, зазначаються недоліки та упущення організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, а також пов'язані з неналежним виконанням головним розпорядником функції з управління бюджетними коштами (зокрема несвоєчасність затвердження паспортів бюджетних програм та порядків використання бюджетних коштів, недотримання порядків використання бюджетних коштів, неналежна організація проведення державних закупівель, неналежна організація роботи із розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів тощо), а також надаються пропозиції щодо усунення недоліків при виконанні бюджетної програми та покращання управління бюджетними коштами;</p> <p>в) корисності бюджетної програми – зазначаються соціально-</p>

	економічні наслідки впровадження програми, перешкоди, які завадили досягненню необхідних результатів програми; г) довгострокових наслідків бюджетної програми – вказується, чи будуть результати програми використовуватись після завершення її реалізації.
--	--

Усі результативні показники бюджетної програми поділяються на стимулятори і дестимулятори:

<i>Показники-стимулятори</i> – результативні показники, для яких виконання планових значень є бажаним і має позитивний вплив на результат програми (наприклад, показником-стимулятором є кількість користувачів послуг, частка працевлаштованих, частка пільговиків, які отримали санаторно-курортне лікування, середня завантаженість залу тощо).
<i>Показники-дестимулятори</i> – це результативні показники, для яких перевиконання планових значень має негативний ефект на результативність програми (наприклад, показником-дестимулятором є рівень смертності, втрати енергоенергії, затрат на проведення одного заходу тощо).

Шкала аналізу ефективності бюджетної програми складається із трьох ступенів:

<i>Ефективність бюджетної програми</i>	<i>Кількість балів (пропонована шкала)</i>
Висока ефективність бюджетної програми	215 і більше балів
Середня ефективність бюджетної програми	190-215 балів
Низька ефективність бюджетної програми	Менше 190 балів

Методика аналізу передбачає порівняння фактичних показників виконання програми (показників ефективності та якості) із запланованими на звітній бюджетний період та з відповідними показниками попередніх періодів за алгоритмами, наведеними в таблиці 4.4.

Таблиця 4.4

Показники ефективності та якості виконання бюджетних програм

<i>Показник</i>	<i>Алгоритм розрахунку</i>	<i>Значення</i>
а) для розрахунку середнього індексу виконання	$I_{ef} = \sum (П\text{ еф.факт} / П\text{ еф план}) / Z\text{ еф} \times 100$	$\sum (П\text{ еф.факт} / П\text{ еф план})$ - це сума співвідношення фактичних та планових значень

показників ефективності бюджетної програми		усіх показників ефективності, що входять до бюджетної програми; $Z_{\text{еф}}$ – кількість показників ефективності бюджетної програми;
б) для розрахунку середнього індексу виконання показників якості бюджетної програми	$I_{\text{як}} = \sum (P_{\text{як.факт}} / P_{\text{як план}}) / Z_{\text{як}} \times 100$	$\sum (P_{\text{як.факт}} / P_{\text{як план}})$ - це сума співвідношення фактичних та планових значень усіх показників якості, що входять до бюджетної програми; $Z_{\text{як}}$ – кількість показників якості бюджетної програми;
в) для порівняння результативності бюджетної програми із показниками попередніх періодів	$I_1 = I_{\text{еф звіт}} / I_{\text{еф баз}}$	<i>звіт, баз</i> – підпорядковані індекси, що характеризують величини відповідного звітнього та попереднього бюджетних періодів; I_1 - середній індекс виконання показників ефективності бюджетної програми розрахований за вищенаведеною формулою.

Ефективність бюджетної програми визначається на основі порівняння суми набраних балів за кожним з параметрів оцінки із вищезазначеною шкалою оцінки.

Для розрахунку кількості набраних балів за параметром порівняння результативності бюджетної програми із показниками попередніх періодів використовується шкала, наведена в таблиці 4.5.

Таблиця 4.5

Критерії оцінки результативності бюджетної програми

Критерії оцінки	Кількість балів
$I_1 < 0,85$	0
$0,85 < I_1 < 1$	15
$I_1 \geq 1$	25

Доцільно звернути увагу, що при розрахунку показників - дестимуляторів потрібно використовувати обернене значення:

$$P_{\text{і план}} / P_{\text{і факт}} \quad (4.1)$$

Якщо фактичні значення показника значно перевищують запланований показник ($Pi \text{ план} / Pi \text{ факт} \geq 1,3$), тоді такий коефіцієнт ураховується лише за умови детального аналізу та обґрунтованості того, що це відбулося не через зниження планового показника. В іншому випадку такий показник не береться до уваги при розрахунках.

4.4. Аудиторський звіт про ефективність виконання бюджетних програм та реалізація його результатів

Результати аудиторського дослідження відображаються в аудиторському звіті.

Аудиторський звіт – письмовий документ, у якому керівник аудиторської групи (аудитор) повідомляє про обсяги та результати виконаного аудиту ефективності виконання бюджетної програми.

Аудиторський звіт має бути написаний відповідно до специфіки користувачів, для яких він призначений. Варто зазначити, що аудиторський звіт викладається в довільній формі, але має чітко визначену структуру. Крім того, він має виключати можливість двоякого трактування та нечіткості і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними фактами аудиторського дослідження.

Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення – короткими та чіткими. Кожне слово повинно бути точним і недвозначним. Слід уникати сленгових виразів, специфічних технічних термінів, повторів, літературних цитат. Звіт не повинен містити будь-яких обвинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей. За можливості інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують установлені факти, можуть бути оформлені як додатки до звіту.

При посилянні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно в тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою незагромодження текстової частини аудиторського звіту посилення на джерела інформації в тексті

позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному в переліку, який є додатком до аудиторського звіту.

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

Резюме (супровідний лист)
Вступ
Фонові інформація
Причини проведення аудиту
Розділ 1. Структура аудиту
Розділ 2. Опис досліджуваної бюджетної програми
Розділ 3. Результати аудиту
Розділ 4. Висновки аудиту
Розділ 5. Пропозиції
Розділ 6. Джерела інформації
Додатки

Розглянемо зміст структури аудиторського звіту. Так, зокрема, „резюме (супровідний лист)” – це короткий зміст проведеного аудиту ефективності (участі в аудиті ефективності) з описом найважливіших моментів (мети, методів, результатів, висновків аудиту ефективності), який призначено для тих, хто не має часу для вивчення всього звіту, але повинен зосередитись на найважливіших його аспектах.

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

У розділі „Структура аудиту” описується процес організації та поетапне здійснення роботи аудиторів. Цей розділ має бути коротким і надавати інформацію щодо масштабності досліджень, методів збирання даних, учасників дослідження.

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

У розділі „Результати” наводяться гіпотези аудиту щодо неефективного управління ресурсами держави, які досліджувались,

стисло виписується процедура дослідження та наводяться результати, які підтверджують або спростовують ці гіпотези. Цей розділ аудиторського звіту є найбільшим за обсягом. Зведені розрахунки, анкети, аналітичні матеріали, які підтверджують результати аудиту ефективності, у разі необхідності залучаються до аудиторського звіту як додатки. У тексті цього розділу наводяться лише узагальнені дані, іноді з наведенням 1-2 прикладів.

У розділі „Висновки” підбиваються підсумки проведеного аудиту ефективності, а саме: надається висновок щодо ефективності бюджетної програми, коротко наводяться причини неефективного використання ресурсів держави.

У розділі „Пропозиції” пропонуються необхідні дії щодо проведення якісних змін в управлінні ресурсами держави, підвищення ефективності використання бюджетних коштів, які повинні ґрунтуватися на результатах аудиту ефективності. При складанні цього розділу слід дотримуватись таких вимог до пропозицій:

- мають ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках;
- зосереджуватися на тому, що треба змінити;
- залишити на розсуд користувачів аудиторського звіту способи проведення змін;
- повинні бути достатньо детальними і реальними, щоб їх можливо було впровадити;
- по можливості, мають бути диференційовані за рівнями та виконавцями.

Під час складання пропозицій аудитор повинен передбачити їх майбутній корисний вплив на виконання бюджетної програми. При цьому може очікуватися: зменшення витрат, досягнення аналогічних результатів за менших затратах ресурсів, чіткіше визначення програмних цілей, збільшення користі для юридичних і фізичних осіб, підвищення якості продукції, удосконалення процесів планування, управління, контролю тощо.

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

Третій етап «Реалізація результатів аудиту».

Проект аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) передається для обговорення розпоряднику бюджетних

коштів (виконавцю). Не виключено, що оцінка стану виконання бюджетної програми може стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження мають бути враховані. Результати обговорення проекту звіту (інформації) оформляються протоколом, що наведено на рис. 4.5.

<p>ПРОТОКОЛ</p> <p>узгодження проекту аудиторського звіту</p> <p>(інформації про участь в аудиті ефективності)</p>	
<p>_____</p> <p>(посадова особа органу ДАС, що здійснив аудит ефективності)</p>	
<p>та _____</p> <p>(посадова особа розпорядника бюджетних коштів (виконавця))</p>	
<p>розглянули та обговорили проект аудиторського звіту за темою</p> <p>_____</p> <p>(найменування теми аудиту ефективності)</p>	
<p>Невраховані органом ДАС зауваження розпорядника бюджетних коштів (виконавця) до аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) наведено в додатку, що є невід'ємною частиною цього протоколу.</p>	
<p>_____</p> <p>(посада працівника органу ДАС)</p>	<p>_____</p> <p>(посада працівника розпорядника бюджетних коштів (виконавця))</p>
<p>_____</p> <p>(ініціали, прізвище)</p>	<p>_____</p> <p>(ініціали, прізвище)</p>
<p>"__" _____ 200_ р.</p>	<p>"__" _____ 200_ р.</p>

Рис. 4.5. Протокол узгодження проекту аудиторського звіту

Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) приймається керівництвом органу ДАС, що проводив аудит ефективності.

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

Аудиторський звіт ефективності виконання програми державного бюджету може вноситись на розгляд колегії головного розпорядника бюджетних коштів чи Міністерства фінансів України.

Слід зазначити, що аудиторські звіти регіональних програм та інформацій про участь в аудиті ефективності програм державного бюджету можуть вноситись на розгляд колегії обласних (районних) державних адміністрацій, засідань міськвиконкомів, а також на розгляд сесій місцевих рад, якими затверджено регіональну програму, аудит ефективності якої проводився.

Відповідно до вимог законодавчих та нормативних актів, орган ДАС обов'язкового здійснює моніторинг та облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті (інформації про участь в аудиті ефективності) пропозицій.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. У чому необхідність проведення державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм?
2. Що таке бюджетна програма?
3. Що є метою аудиту ефективності виконання бюджетних програм?
4. Що таке результативні показники бюджетної програми?
5. Що є предметом аудиту ефективності виконання бюджетних програм?
6. Назвіть результативні показники виконання бюджетних програм.
7. Охарактеризуйте показники якості та ефективності.
8. Яким вимогам повинні відповідати прийоми та процедури аудиту виконання бюджетних програм?
9. Якими особами може проводитися аудит виконання бюджетних програм?
10. Охарактеризуйте схему організації та проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм.
11. Яким чином відбувається підготовка до проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм?
12. Назвіть джерела інформації, що використовує державний аудитор під час підготовки до проведення аудиту ефективності.

13. З чого починається етап державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм «попередній аудит»?
14. Що необхідно зробити в разі недостатності показників паспорта бюджетної програми або за відсутності чітко визначених показників виконання бюджетної програми?
15. Які дані свідчать про недостатньо ефективне виконання бюджетних програм?
16. Які дії застосовує ДАС в разі отримання ефективної оцінки виконання бюджетних програм?
17. Охарактеризуйте проблеми аудиту ефективності.
18. Назвіть декілька проблем аудиту ефективності.
19. Що визначається на підставі аналізу зібраних даних?
20. Що розглядають як гіпотези аудиту ефективності виконання бюджетних програм?
21. Яка мета розроблення програми аудиту ефективності виконання бюджетних програм?
22. Опишіть етап проведення аудиту.
23. На чому зосереджується аналіз у розпорядників бюджетних коштів (відповідальних виконавців)?
24. За допомогою якого методу з'ясовується ефективність виконання бюджетної програми на рівні користувачів результатами бюджетної програми?
25. Що з'ясовується на рівні користувачів результатами бюджетної програми?
26. Що таке аудиторський звіт?
27. Які вимоги висуваються до аудиторського звіту?
28. Яку структуру має типовий аудиторський звіт?
29. Яких вимог дотримуються при написанні пропозицій за результатами аудиту ефективності виконання бюджетних програм?
30. Яким чином відбувається реалізація результатів аудиту ефективності виконання бюджетних програм?

ТЕСТИ

1. До основних завдань аудиту ефективності відносять:

А) оцінку ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, у т.ч.

зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування;

Б) виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному й повному виконанню бюджетної програми;

В) визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників;

Г) усі відповіді правильні.

2. Результативні показники бюджетних програм мають відповідати таким критеріям:

А) реалістичність, актуальність, суспільна значимість;

Б) обґрунтованість, законність, доцільність;

В) ефективність, точність, системність;

Г) усі відповіді правильні.

3. Результативні показники узгоджуються із програмними та стратегічними документами, стратегічними цілями головних розпорядників, показниками результату їх діяльності в середньостроковому періоді, характеризують найважливіші аспекти очікуваного результату – це:

А) критерії обґрунтованості;

Б) критерії актуальності;

В) критерії системності;

Г) критерії ефективності.

4. Об'єктом аудиту ефективності виконання бюджетних програм є:

А) бюджетні кошти, що спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми;

Б) бюджетна установа;

В) фінансові ресурси підконтрольного суб'єкта, що спрямовуються на досягнення поставлених цілей;

Г) результативні показники виконання бюджетної програми.

5. Результативні показники ефективності виконання бюджетних програм поділяються на такі групи:

А) показники затрат;

Б) показники продукту;

- В) показники ефективності та якості;
- Г) усі відповіді правильні.

6. Обсяги та структуру ресурсів, які забезпечують виконання бюджетної програми, характеризують структуру витрат бюджетної програми та можуть включати штатну чисельність працівників бюджетної установи визначають за рахунок:

- А) показників затрат;
- Б) показників продукту;
- В) показників ефективності та якості;
- Г) усі відповіді правильні.

7. Результати діяльності головного розпорядника за відповідний бюджетний період у межах бюджетної програми, можуть відображати обсяг виробленої продукції, наданих державних послуг устанавлюють за рахунок:

- А) показників затрат;
- Б) показників продукту;
- В) показників ефективності та якості;
- Г) усі відповіді правильні.

8. Прийоми та процедури державного аудиту виконання бюджетних програм включають:

А) аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій у сфері реалізації бюджетної програми, стосовно якої проводиться аудит ефективності;

Б) аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів;

В) аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;

Г) усі відповіді правильні.

9. До прийомів та процедур державного аудиту виконання бюджетних програм не належать:

А) порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетної програми із запланованими в динаміці за кілька років, з вітчизняним і зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, з технологічними стандартами тощо;

Б) інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетної програми та користувачів її продукту з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово);

В) оцінювання дебіторської та кредиторської заборгованості в бюджетній установі, стану розрахунків з підзвітними особами;

Г) усі відповіді правильні.

10. Під час підготовка до проведення аудиту ефективності державний аудитор здійснює:

А) попереднє ознайомлення з бюджетною програмою;

Б) вивчення інформації про використання паспорта бюджетної програми, її результативних показників;

В) визначення проблем у виконанні бюджетної програми (гіпотез аудиту), підготовку програми та її узгодження з головним розпорядником бюджетних коштів за програмою (відповідальним виконавцем);

Г) усі відповіді правильні.

11. Законодавчі (нормативні) акти, публікації в пресі, результати анкетування, матеріали перевірок та інших контрольних заходів слугують джерелами інформації на етапі:

А) попереднього ознайомлення з бюджетною програмою;

Б) вивчення інформації про використання паспорта бюджетної програми, її результативних показників;

В) визначення проблем у виконанні бюджетної програми (гіпотез аудиту), підготовки програми та її узгодження з головним розпорядником бюджетних коштів за програмою (відповідальним виконавцем);

Г) усі відповіді правильні.

12. Виконання бюджетної програми може бути оцінено як:

А) ефективно, недостатньо ефективно, неефективно;

Б) якісне, недостатньо якісне, неякісне;

В) результативне, недостатньо результативне, не результативне;

Г) усі відповіді правильні.

13. Рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості перевищував або дорівнював рівню забезпеченого фінансування свідчить про:

- А) ефективність виконання бюджетних програм;
- Б) якісне виконання бюджетних програм;
- В) результативне виконання бюджетних програм;
- Г) усі відповіді правильні.

14. Якщо основна увага приділяється результативності (досягненню визначеного результату), то проблемою аудиту може бути питання:

А) Чи існують шляхи підвищити вплив бюджетної програми на зменшення негативних тенденцій (збільшення позитивного впливу) в досліджуваній сфері?

Б) Чому не забезпечено виконання показників продукту програми?

В) Чи існують шляхи зменшення вартості продукту бюджетної програми?

Г) Чому не забезпечено зменшення вартості продукту бюджетної програми?

15. Після визначення проблеми аудиту для підготовки програми аудиту збираються дані з різних джерел, що характеризують бюджетну програму, а саме:

А) інформація про діяльність головного розпорядника бюджетних коштів за програмою (відповідального виконавця) та його органів на місцях;

Б) механізми управління та форми контролю головного розпорядника за виконанням програми;

В) законодавче, економічне та інше середовище, заходи для забезпечення функціонування бюджетної програми;

Г) усі відповіді правильні.

16. Приклад гіпотези аудиту:

А) через недостатнє обґрунтування реальних потреб у коштах затверджено занижені асигнування, у результаті чого не досягнуто мети реалізації бюджетної програми;

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

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

Г) усі відповіді правильні.

17. Визначте ланцюг опрацювання даних у процесі проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм:

А) аналіз даних; підготовка висновків та пропозицій; обговорення результатів з учасниками аудиту ефективності;

Б) збір даних, їх узагальнення та аналіз з метою підтвердження або спростування висунутих гіпотез аудиту; підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень виконання бюджетної програми; обговорення результатів з учасниками аудиту ефективності;

В) збір даних, їх узагальнення та аналіз з метою підтвердження або спростування висунутих гіпотез аудиту; оформлення результатів; підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень виконання бюджетної програми; обговорення результатів з учасниками аудиту ефективності; контроль за результатами аудиту;

Г) узагальнення та аналіз даних; оформлення результатів; підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень виконання бюджетної програми.

18. На рівні головного розпорядника бюджетних коштів для спростування чи підтвердження гіпотез аудиту мають бути досліджені такі орієнтовні питання:

А) оцінити, чи цілі досліджуваної бюджетної програми пов'язані з цілями довгострокової державної програми та відповідають функціям головного розпорядника;

Б) визначити, чи не дублює та суперечить досліджувана програма іншим програмам;

В) з'ясувати, чи визначав головний розпорядник показники, яких необхідно досягнути кожному виконавцю бюджетної програми, чи правильно вони визначені;

Г) усі відповіді правильні.

19. Питання, які не досліджуються на рівні головного розпорядника бюджетних коштів для спростування чи підтвердження гіпотез аудиту:

А) дослідити відповідність фактичних отримувачів бюджетних коштів тим, які були визначені на етапі планування, та з'ясувати причини відхилення;

Б) дослідити обґрунтованість розрахунків, наявність проектно-кошторисної документації та затвердженого механізму проходження коштів;

В) визначити, чи аналізував законодавець та розробник бюджетної програми можливість реалізації програми іншими шляхами чи засобами;

Г) усі відповіді правильні.

20. Документи, які підлягають дослідженню під час аудиту ефективності виконання бюджетних програм:

А) нормативно-правові акти, у тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність головного розпорядника та реалізацію бюджетної програми;

Б) стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма);

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

Г) усі відповіді правильні.

РОЗДІЛ 5

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

5.1. Місцеві бюджети як об'єкт державного аудиту ефективності.

5.2. Організаційно-правові засади державного аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів.

5.3. Методика проведення державного аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів.

Основні терміни та поняття: аудиторський звіт, гіпотеза аудиту, ефективність, місцеві бюджети, програма аудиту, фінансові ресурси, фонові інформація.

5.1. Місцеві бюджети як об'єкт державного аудиту ефективності

Місцеві бюджети – це фінансова основа діяльності місцевих органів влади та самоврядування, від ефективного виконання яких залежить добробут громадян та якість послуг, гарантованих державою. З року в рік вони набувають усе більшої ваги як за обсягом фінансових ресурсів держави, так і у розв'язанні соціально-економічних проблем регіонів, де проживає переважна більшість населення України.

Обсяги фінансових ресурсів, які перебувають у розпорядженні місцевих органів влади, постійно зростають, що наведено в таблиці 5.1.

Варто зазначити, що в Україні кількість місцевих бюджетів чи не найбільша в Європі: на 01.01.2014 р. в нашій країні налічувалося 12052 місцевих бюджетів, із яких 27 – обласні та бюджети міст Києва і Севастополя, 179 – бюджети міст обласного та республіканського АРК значення, 91 – бюджет районів у містах, 496 – районні бюджети, 268 – бюджети міські, міст районного значення, 804 – бюджети селищних рад, 10187 – бюджети сільських рад. За кількістю місцевих бюджетів серед Європейських країн Україна поступається лише Франції, де налічується 36 118 місцевих бюджетів, із них: 22 бюджети регіонів, 96 бюджетів департаментів, 36000 бюджетів комун.

Таблиця 5.1

Обсяги фінансових ресурсів місцевих бюджетів за період
2000–2014 рр.

Роки	Доходи місцевих бюджетів, млрд. грн		Видатки місцевих бюджетів, млрд. грн	
	без урахування трансфертів	з урахуванням трансфертів	без урахування трансфертів	з урахуванням трансфертів
2000	14,3	18,7	17,0	18,4
2005	30,3	53,7	52,1	53,5
2010	80,5	159,4	153,14	159,76
2011	86,6	181,5	178,27	180,99
2012	100,8	225,3	221,24	222,58
2013	105,2	221,0	218,24	219,85
2014	101,1	231,7	223,51	225,63

Джерело: складено за даними Міністерства фінансів України

Слід зазначити, що в результаті прийнятих у 2015 р. змін до Бюджетного кодексу України¹⁹ розширюються права місцевих органів влади і в першу чергу в частині самостійності прийняття рішень із формування та використання бюджетних коштів. Це сприятиме формуванню нових прогресивних відносин в управлінні бюджетними ресурсами; визначенню на законодавчому рівні чітких бюджетних прав і рівня відповідальності двох рівноправних гілок влади – уряду і місцевого самоврядування; комплексному вирішенню питань територіальних громад; збільшенню мотивацій до нарощування дохідної бази місцевих бюджетів.

У цілому ресурс місцевих бюджетів на 2015 рік склав 266,9 млрд. гривень, що на 20,6% більше, ніж 2014 року, у результаті питома вага місцевих бюджетів у зведеному бюджеті склала 54,6% проти 52,1% у 2014 році.

Таким чином, місцеві бюджети завдяки запровадженню нової моделі фінансового забезпечення отримали додатковий ресурс на виконання повноважень, які є функціями держави і передані на виконання місцевим органам влади, у сумі 22,7 млрд. грн. Разом з тим, зростання обсягів та зміни структури місцевих фінансів

¹⁹ Закон України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 10 лютого 2015 року № 176-VIII. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/176-19>

вимагають перегляду підходів до організації державного фінансового контролю за їх виконанням.

5.2. Організаційно-правові засади державного аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів

Згідно з законодавством функція контролю за використанням коштів місцевих бюджетів покладена на Міністерство фінансів України, Державну аудиторську службу України, органи Державного казначейства України, місцеві державні адміністрації.

Так, зокрема метою реалізації статті 113 Бюджетного кодексу України²⁰ щодо здійснення контролю за ефективним використанням коштів місцевих бюджетів та статті 8 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»²¹ державні фінансові інспекції здійснюють аудит ефективності виконання місцевих бюджетів відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів»²².

Аудит ефективності виконання місцевого бюджету проводиться стосовно окремого бюджету конкретної адміністративно-територіальної одиниці або стосовно зведеного бюджету областей, АР Крим, міст Києва та Севастополя, зведених бюджетів міст та районів.

Аудит проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього

²⁰ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

²¹ Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

²² Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ» від 31 грудня 2004 року № 1777. – [Електронний ресурс] : / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-%D0%BF>

контролю. Тому основними завданнями аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів є:

– оцінка ефективності використання коштів місцевих бюджетів, земельних ресурсів, комунального майна, інших активів, функціонування системи внутрішнього контролю;
– оцінка діяльності місцевих органів виконавчої влади, самоврядування, головних розпорядників, розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів на всіх стадіях бюджетного процесу;
– надання оцінки формування і рівня виконання місцевого бюджету;
– установлення причин, що негативно впливають на стан формування та виконання місцевих бюджетів, використання активів територіальних громад, забезпечення належного рівня державних соціальних стандартів та державних соціальних гарантій громадянам;
– визначення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним та комунальним майном, у тому числі можливості збільшення доходів бюджету.

Аудит ефективності виконання місцевого бюджету здійснюється органами Державної аудиторської служби України відповідно до планів контрольних заходів²³. Однак він може проводитись за участю фахівців Мінфіну, органів державної фіскальної служби, фінансових управлінь державних адміністрацій та інших органів державного фінансового контролю. За необхідності посилення координації дій фахівців органів, що братимуть участь в аудиті, за дорученням голови обласної (міської, районної) державної адміністрації можуть створюватися робочі групи з представників різних органів державного фінансового контролю для проведення аудиту.

Відбір місцевих бюджетів, щодо яких має проводитись аудит ефективності, здійснюється відповідно до критеріїв Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної фінансової інспекції²⁴.

²³ Постанова КМУ «Про порядок планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами» від 8.08.2001 р. № 955. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF.7>

²⁴ Наказ Головки КРУ «Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби» від 26.10.2005 р. № 319. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basejw/ua-qmtfu.htm>

Період аудиту ефективності виконання місцевого бюджету повинен бути обраний не меншим, ніж 2 роки, оскільки це дозволяє оцінити показники місцевого бюджету в динаміці, визначити характер причин, що впливають на ефективність виконання бюджетного процесу (разовий або триваючий). Водночас для порівняння окремих показників бюджету в динаміці може використовуватись і більший період.

Варто зазначити, що аудит ефективності виконання місцевого бюджету, як правило, розпочинається одночасно з ревізією поточного рахунку обраного для дослідження місцевого бюджету.

Повідомлення про проведення аудиту надсилається не пізніше ніж за 10 (десять) календарних днів до початку його проведення відповідній місцевій держадміністрації та/або органу місцевого самоврядування.

Для проведення аудиту контролюючий орган збирає від об'єкта контролю - органу державної влади та/або органу місцевого самоврядування, підприємства, установи та організації відомості про фактори, що впливають на формування, і дані про виконання дохідної та видаткової частини бюджету шляхом надіслання запиту або безпосередньо за місцезнаходженням об'єкта.

Для збирання даних за місцезнаходженням об'єкта контролю посадовій особі контролюючого органу видається направлення встановленого зразка, підписане керівником такого органу та скріплене печаткою, яке зазначена посадова особа зобов'язана надати керівникові об'єкта контролю.

Здійснюючи аудит виконання місцевого бюджету, державні аудитори вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки, що наведено в таблиці 5.2.

Таблиця 5.2

Перелік прийомів і процедур аудиту виконання місцевого бюджету

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">– аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій стосовно досліджуваного бюджету;– аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів, у тому числі державного фінансового аудиту виконання програм, що фінансуються з досліджуваного бюджету; |
|---|

- аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;
- інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетного процесу та громадян з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово);
- одержання інформації від юридичних осіб.

У процесі аудиту ефективності виконання місцевого бюджету здійснюється збирання даних від органів державної влади та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій щодо факторів, які впливають на формування доходів місцевого бюджету, використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Процес збирання в 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 ДАС України видається направлення встановленого зразка, підписане керівником відповідного органу ДАС України та скріплене печаткою цього органу.

Посадова особа органу ДАС України зобов'язана надати керівнику учасника бюджетного процесу направлення на проведення аудиту виконання місцевого бюджету.

Процес проведення аудиту ефективності виконання місцевого бюджету складається з трьох основних етапів:

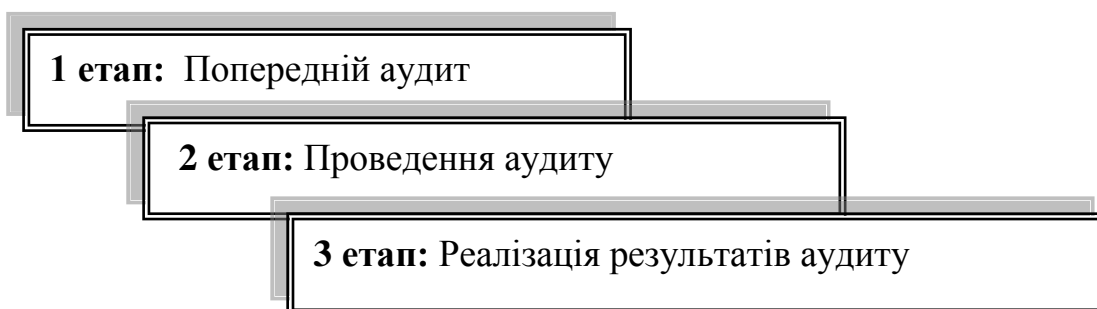


Рис. 5.1. Основні етапи проведення аудиту ефективності виконання місцевого бюджету

5.3. Методика проведення державного аудиту ефективності виконання місцевого бюджету

Методика проведення державного аудиту ефективності виконання місцевого бюджету включає три етапи, а саме: попередній аудит, проведення аудиту, реалізація результатів аудиту.

Надалі розглянемо кожен з етапів методики проведення державного аудиту ефективності виконання місцевого бюджету.

Перший етап. Попередній державний аудит ефективності виконання місцевого бюджету

Попередній державний аудит виконання місцевого бюджету включає в себе:

1) збір фонові інформації, тобто інформації, що характеризує досліджуваний бюджет;
2) оцінку виконання бюджету;
3) визначення ризиків у формуванні та виконанні бюджету;
4) оцінку забезпеченості ефективного використання коштів бюджету;
5) завершується складанням програми аудиту.

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

Зокрема, доцільно зібрати дані про:

- основні соціально-економічні показники території досліджуваного бюджету (кількість жителів, основна виробнича сфера, наявні природні ресурси тощо);
- загальні обсяги доходів та видатків бюджету (планові та фактичні в розрізі років досліджуваного періоду);
- основні джерела доходів досліджуваного бюджету;
- структуру головних розпорядників бюджетних коштів досліджуваного бюджету, наявну мережу бюджетних установ, розподіл видатків бюджету між ними.

Джерелами фонові інформації є форми річних звітів про виконання досліджуваного бюджету, програми соціально-економічного й культурного розвитку територій та звіти про їх виконання, статистична звітність, дані органів ДАС України щодо бази підконтрольних об'єктів, матеріали засобів масової інформації тощо.

Оцінка стану виконання досліджуваного бюджету надається на підставі порівняння фактично виконаних та запланованих обсягів доходів та видатків бюджету.

Аналіз виконання затверджених обсягів доходів доцільно здійснити за такими видами, як податкові та неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом та трансферти, щодо їх питомої ваги в загальному обсязі надходжень та темпів зростання в досліджений період.

Аналіз виконання видатків бюджету доцільно проводити окремо за загальним та спеціальним фондами, при цьому доцільно провести порівняння затверджених обсягів видатків із потребою в бюджетних коштах.

На підставі фонові інформації та оцінки стану виконання місцевого бюджету визначається проблема аудиту, тобто основне питання, яке буде досліджуватись.

Проблемою аудиту можуть бути питання:

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

2) Чому не виконано заплановані завдання по доходній частині бюджету?

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

На підставі зібраної інформації визначаються ризикові напрями у формуванні та виконанні досліджуваного бюджету (залежно від джерел доходів, напрямів використання бюджетних коштів, державного та комунального майна тощо), на підставі чого формулюються можливі (вірогідні) причини прорахунків у формуванні ресурсної бази самоврядної території та/або її неефективного використання, тобто гіпотези аудиту.

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

Гіпотези можуть стосуватись:

- загальних проблем бюджетного процесу;
- прорахунків у формуванні ресурсної бази;

– незабезпечення ефективного використання бюджетних коштів і комунального майна;

– вузьких місць у системі внутрішнього контролю.

За результатами проведеної роботи розробляється *програма аудиту*, у якій наводяться:

- 1) фонові дані;
- 2) оцінка рівня виконання досліджуваного бюджету;
- 3) проблема аудиту;
- 4) гіпотези аудиту або орієнтовні питання для опрацювання в ході аудиту виконання бюджету, методи їх дослідження.

Метою розробки програми є визначення заходів, які необхідно виконати під час проведення аудиту ефективності виконання місцевого бюджету, та надання детальної інструкції з роботи.

До програми аудиту доцільним є складання таблиць, анкет тощо для спрощення процесу збору та узагальнення інформації. Програма аудиту, як правило, узгоджується з керівником органу місцевого самоврядування та/або місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної ради.

В окремих випадках, за рішенням керівника органу ДАС України, програма аудиту також може погоджуватись з ініціатором його проведення. У разі непогодження керівником органу місцевого самоврядування (місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної ради) розробленої програми аудиту, у ході аудиту виконання бюджету досліджуються питання, визначені програмою, яку затвердив керівник органу ДАС України, що проводить аудит.

При залученні до проведення аудиту виконання бюджету фахівців інших державних органів, підприємств, установ та організацій у програмі аудиту доцільно визначати питання, що будуть ними досліджуватись. При цьому програма має бути узгоджена з керівниками державних органів, підприємств, установ та організацій, фахівці яких беруть участь у проведенні аудиту.

Другий етап. Проведення державного аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів

Цей етап складається з таких стадій:

1) збір даних, їх узагальнення та аналіз з метою доказу визначених гіпотез або дослідження орієнтовних питань програми аудиту;

2) підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень ефективності використання державних ресурсів;

3) підготовка аудиторського звіту та обговорення результатів аудиту.

При виконанні першого та другого етапів державному аудитору доцільно направити запити до органів влади, підприємств, установ та організацій щодо отримання необхідних для доказу гіпотез даних.

Наприклад, доцільно отримати дані органів державної фіскальної служби щодо податкової заборгованості по досліджуваному 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 по сплаті податків та зборів до досліджуваного бюджету тощо. Доцільним також є отримання від органів місцевого самоврядування даних щодо наявної комунальної власності, стану виплати заробітної плати в регіоні тощо.

При дослідженні проблем у виконанні дохідної частини місцевого бюджету та доведенні причин їх існування доцільно:

1) дослідити ступінь відповідності затверджених та уточнених показників бюджету розрахунковим показникам Мінфіну, прогнозним показникам органів Державної фіскальної служби (загалом, у розрізі видів надходжень), обґрунтованість таких відхилень та їх вплив на стан виконання надходжень бюджету;
2) визначити можливі причини невиконання (значного перевиконання) затверджених та уточнених обсягів окремих видів надходжень (такими причинами можуть бути: необґрунтоване завищення показників, непроведення перегляду затверджених показників, зміни у законодавстві тощо);
3) визначити, чи правильно визначено склад доходів місцевого бюджету, тобто чи не включались до доходів бюджету надходження, що належать бюджетам інших рівнів, без наявних підстав. Прикладом неправильного планування доходів може бути планування надходжень від адміністративних штрафів за відсутності адміністративної комісії. Необхідно обрахувати обсяг завищення доходів бюджету з цієї причини, дослідити чи фактично надходили до бюджету кошти за статтями доходів, що належать іншим бюджетам;
4) оцінити вплив пільг, наданих органом місцевого самоврядування суб'єктам господарювання по сплаті податків, зборів тощо, на виконання дохідної частини бюджету. Необхідно дослідити, чи визначалось цільове спрямування коштів, що вивільняються при наданні таких пільг, їх фактичне використання суб'єктами господарювання. Дослідити наявність фактів

<p>списання за рішеннями органу місцевого самоврядування недоїмок по податках та зборах у частині, що належить цьому бюджету, вплив цих рішень на стан доходів бюджету;</p>
<p>5) визначитись щодо наявності фактів списання позик, які надавались з місцевого бюджету, неврахування у складі надходжень бюджету позик, що мають бути повернуті;</p>
<p>6) провести порівняння даних податкових органів щодо зареєстрованих платників орендної плати за землю та органів землевпорядкування щодо укладених договорів оренди землі для надання висновку щодо повноти охоплення контролем орендарів земельних ресурсів. При виявленні розбіжностей визначити їх причини та проаналізувати вплив цього на виконання дохідної частини бюджету. За матеріалами раніше проведених контрольних заходів визначити втрати бюджетів через порушення у визначенні розміру орендної плати, використанні земельних ділянок не за цільовим призначенням тощо. Аналогічно можливо провести аналіз використання водних ресурсів;</p>
<p>7) проаналізувати стан відчуження майна та земельних ділянок несільськогосподарського призначення, що належать до комунальної власності, стан розрахунків за цими операціями, застосування конкурсних засад при здійсненні відчуження;</p>
<p>8) дослідити стан організації обліку комунального майна, розрахунків з оплати його використання, у тому числі своєчасність розрахунків, нарахування штрафних санкцій за порушення умов договорів, відповідність встановлених ставок орендної плати комерційним розцінкам. Зробити порівняння дохідних надходжень від оренди комунального майна з витратами на утримання цього майна, зокрема на проведення ремонтів тощо;</p>
<p>9) проаналізувати відповідність та періодичність змін цін (тарифів), установлених на послуги, що надаються бюджетними установами та комунальними підприємствами, витратам на їх надання, обрахувати втрати (недонадходження) до бюджету з цієї причини. За результатами проведених раніше ревізій з питань надання платних послуг визначити за фактами надання послуг за заниженими цінами (безкоштовно) обрахувати втрати бюджетних коштів;</p>
<p>10) проаналізувати практику встановлення місцевим органом самоврядування в межах законодавства додаткових податків та зборів, відповідність ставок діючих податків та зборів максимально визначеному розміру, проведення розрахунку можливих додаткових надходжень до бюджету;</p>
<p>11) дослідити методику розробки, затвердження та справляння ставок єдиного податку для суб'єктів підприємницької діяльності-фізичних осіб</p>
<p>12) визначити інші фактори, що впливають на формування дохідної частини місцевого бюджету.</p>

При дослідженні проблем у рамках аудиту виконання видаткової частини місцевого бюджету та доказі причин їх існування доцільно:

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;

2) проаналізувати обґрунтованість висновків при внесенні змін до бюджету, як цього вимагає законодавство;

3) проаналізувати пропорційність забезпечення асигнуваннями головних розпорядників коштів місцевого бюджету, стан погашення наданих кредитів, обґрунтування напрямів витрачання коштів резервного фонду. На прикладі конкретних головних розпорядників бюджетних коштів доцільно провести аналіз критеріїв розподілу та забезпеченості різних установ в межах галузі бюджетними ресурсами, пропорційності розподілу коштів між установами;

4) визначити, чи існували можливості спрямовування видатків спеціального фонду бюджету на покриття зобов'язань, взятих за загальним фондом бюджету, чи здійснювалось таке спрямування;

5) визначити причини утворення вільних залишків коштів на рахунках бюджету та проаналізувати напрями їх використання в наступному бюджетному році;

6) проаналізувати стан дебіторської та кредиторської заборгованості бюджетних установ, у тому числі і небюджетної, у розрізі головних розпорядників бюджетних коштів та кодів економічної класифікації видатків бюджету, стан претензійної роботи щодо зменшення обсягів дебіторської заборгованості, наявність випадків її списання;

7) проаналізувати потребу та стан надходження дотацій та субвенцій з Державного бюджету, надання та погашення короткотермінових позичок, надання дотацій і субвенцій місцевим бюджетам нижчих рівнів, стану взаємних розрахунків з бюджетами нижчого рівня;

8) здійснити аналіз забезпечення органом місцевого самоврядування незмінності призначень по захищених статтях видатків місцевого бюджету;

9) у разі наявності узагальнити факти здійснення видатків на утримання установ, що мають або можуть фінансуватись з бюджетів інших рівнів, інших джерел;

10) проаналізувати доцільність надання коштів на кредитування підприємницької діяльності та інші непершочергові видатки;

11) за результатами попередніх ревізій обрахувати обсяг коштів, спрямований бюджетними установами на закупівлю товарів понад потребу (без потреби), у довготривалу дебіторську заборгованість. Визначитись щодо можливостей закупівлі товарів, робіт та послуг за менший обсяг ресурсів. Узагальнити факти спрямування бюджетних коштів на „довгобуди”, на заходи, результати яких не можуть бути використані через прорахунки у плануванні, технологічні особливості тощо;

12) розглянути питання вдосконалення мережі бюджетних установ, які забезпечують надання основних соціальних послуг;

13) дослідити інші питання, що впливають на ефективність використання бюджетних коштів.

Після дослідження дохідної та видаткової частини бюджету в рамках аудиту необхідно *оцінити вплив стану фінансової дисципліни на виконання досліджуваного бюджету*. Зокрема, доцільно отримати дані від органів державної податкової служби щодо обсягів донарахувань до місцевого бюджету, органів Державного казначейства щодо кількості відмов розпорядникам бюджетних коштів в оплаті рахунків та причин цього.

За результатами проведених органами ДАС України контрольних заходів доцільно визначити обсяги незаконного, нецільового (форма 1-КР) та неефективного використання бюджетних коштів (окрім порушень, що наводяться при аналізі дохідної та видаткової частини), провести аналіз стану відшкодування встановлених порушень.

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

Варто зазначити, що на всіх етапах проведення аудиту виконання місцевого бюджету бажаним є проведення нарад, обговорень, обмінів думками тощо з представниками органів державної влади, підприємств, установ та організацій для отримання різних точок зору на існуючі проблеми досліджуваного бюджету.

Результати аудиту виконання місцевого бюджету відображаються в *аудиторському звіті*.

Аудиторський звіт має містити три розділи, а саме:

Перший розділ містить інформацію щодо загальної характеристики, оцінки стану виконання досліджуваного бюджету та визначення проблеми аудиту. Для прикладу розглянемо інформацію за загальною характеристикою одного із міст України.

Таблиця 5.3

Основні показники економічного розвитку та фінансового стану міста

<i>Назва показника</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>	<i>Темпи зростання за ост. рік, %</i>
Чисельність наявного населення, тис.осіб	1008,2	1014,9	1017,0	100,2
Середньооблікова чисельність штатних працівників, тис.осіб	290,1	296,0	281,3	95,0
Середньомісячна заробітна плата, грн.	2503,0	2822,0	3099,0	109,8
Заборгованість з виплати заробітної плати, грн.	17,1	12,7	7,7	60,6
Обсяг реалізованої продукції у відпускних цінах, грн.	8660,7	11369,2	11843,8	104,2
Інвестиції в основний капітал, грн.	5618,4	5244,6	4784,9	91,2
Прямі іноземні інвестиції, млн.дол.США	699,4	745,2	739,0	99,2
Введено в експлуатацію житла, тис.кв.м.	487,3	415,5	353,9	85,2
Обсяг роздрібного товарообігу, грн.	16786,8	14240,2	12779,6	112,0
Доходи бюджету, млн. грн.	2783,4	3564,5	3451,2	96,8
Видатки бюджету, млн. грн.	2732,9	3309,8	3310,0	100,0
Прямий борг, млн. грн.	439,9	352,7	381,1	108,0

Наведені показники використовуються для оцінки бюджетного потенціалу міста та можливостей їх залучення для виконання плану по доходах місцевого бюджету.

Надалі проводяться результати моніторингу виконання плану по доходах та витратах місцевого бюджету за останні два роки та встановлюються чинники впливу.

Другий розділ аудиторського звіту містить інформацію щодо наявності причин існування проблем у невиконанні бюджету через неякісне наповнення його дохідної частини з наведенням резервів (джерел та обсягу) її збільшення та неефективне використання бюджетних коштів та майна з наведенням обсягу резервів.

Наприклад: Проведений державний фінансовий аудит міського бюджету засвідчив основні чинники, що перешкоджають наповненню бюджету району та підвищенню рівня соціальних послуг населенню:

1) недостатній контроль за використанням земельних ресурсів;

2) невжиття заходів щодо внесення змін до договорів оренди в частині підвищення розміру орендної плати за використання земельних та водних ресурсів;

3) не внесення змін до договорів оренди після проведення грошової оцінки земель;

4) несвоєчасний розрахунок за реалізовані земельні ділянки;

5) відсутність рішень міської ради про набуття права комунальної власності на «структурні підрозділи» відділу освіти та відділу культури і туризму міськдержадміністрації;

6) значна кількість міських програм призводить до розпорошення бюджетних ресурсів;

7) не фінансування основних соціально значущих програм у галузі освіти та охорони здоров'я, відсутність програм у галузі ЖКГ не сприяють належному рівню задоволення потреб територіальних громад та належному функціонуванню житлово-комунального господарства міста;

8) несвоєчасний перегляд розміру батьківської плати призвів до недоотримання спеціальним фондом двох бюджетів 175,5 тис.грн;

9) установлення на території міста плати за тимчасове використання місць, на яких розташовуються рекламні засоби, дасть можливість додатково отримати бюджетом міста близько 92,4 тис.грн доходу в рік;

10) неефективне використання коштів бюджету міста на виконання окремих бюджетних програм;

11) не проведення конкурсів та аукціону на право оренди вільних об'єктів нерухомого майна комунальної власності та відсутність незалежної експертної оцінки об'єктів оренди;

12) внаслідок продажу комунального майна без застосування процедури;

Третій розділ аудиторського звіту містить інформацію щодо пропозицій для вдосконалення процесу формування та використання ресурсів місцевого бюджету.

Наприклад, за результатами аудиту обласного бюджету, державними аудиторами були надані такі пропозиції:

Обласній державній адміністрації:

З метою здійснення контролю за належним виконанням умов договорів оренди земель за межами населених пунктів визначити відповідальну особу за облік, зберігання договорів та внесення до них змін відповідно до прийнятих розпоряджень голови ОДА.
Провести інвентаризацію всіх землевласників та землекористувачів щодо наявності в них правовстановлюючих документів на землю (державного акта на право власності або на право постійного користування земельними ділянками, договори оренди земельної ділянки).
Спільно з відділом Держкомзему в області забезпечити переукладання договорів оренди земельних ділянок за межами населених пунктів або внести зміни до діючих договорів з метою приведення орендної плати у відповідність до вимог чинного законодавства (з урахуванням оновленої нормативно-грошової оцінки земель).
Активізувати роботу щодо погашення заборгованості з орендної плати за використання земель запасу та земель резервного фонду.
Оформити з користувачами земельних часток (паїв) договори оренди на землі (за межами населених пунктів), які запроектовані під польові дороги та використовуються суб'єктами господарювання як рілля.

Районній раді була надана пропозиція державним аудитором, відповідно до вимог Порядку формування, фінансування і моніторингу виконання регіональних (комплексних) програм та включення їх до щорічних програм соціально-економічного розвитку області, затвердженого рішенням обласної Ради від 10.11.2013 року № 145:

1. Розробити та затвердити на сесії районної ради Порядок формування, фінансування і моніторингу виконання районних (комплексних) програм та включення їх до щорічних програм соціально-економічного розвитку району.
2. Провести інвентаризацію районних програм для визначення доцільності розробки та затвердження при відсутності фінансового ресурсу на їх виконання, необхідності подальшого їх фінансування, скорочення їх чисельності шляхом об'єднання за галузевою ознакою з метою уникнення дублювання заходів та акумулювання коштів.

Сільським (селищним) радам:

Розробити та затвердити на сесії сільських (селищних) рад:

1. Порядок визначення розміру плати за тимчасове користування місцем розташування рекламних засобів у межах населених пунктів.

2. Порядок надання в оренду майна спільної власності і територіальних громад сіл, селищ району та Методику розрахунку орендної плати за користування майном, що є спільною власністю територіальних громад сіл, селищ та пропозиції її розподілу, відповідно до якої здійснюється розрахунок плати за оренду нерухомого майна.

3. Провести інвентаризацію стану розрахунків з орендарями земельних ділянок з метою забезпечення повноти сплати до бюджетів належних платежів відповідно до умов укладених договорів та прийнятих рішень.

4. З метою недопущення безоплатного використання земельних ділянок вжити належних заходів щодо забезпечення своєчасної реєстрації договорів оренди земельних ділянок у Вінницькій регіональній філії Державного підприємства «Центр державного земельного кадастру при Державному комітеті України по земельних ресурсах».

5. Забезпечити внесення змін до чинних договорів оренди земельних ділянок у частині перегляду розмірів орендної плати, з урахуванням нормативно-грошової оцінки земель (оновленої, первинної).

6. Забезпечити оформлення відповідних правовстановлюючих документів (договори оренди, викуп, постійне користування тощо) на землі, які розташовані під господарськими дворами та будівлями, у межах населених пунктів.

7. Привести рівень батьківської плати за харчування дітей у дошкільних навчальних закладах до рівня, передбаченого Законом України «Про дошкільну освіту» (ст.35), із щорічним її переглядом.

Слід зазначити, що аудиторський звіт має виключати можливість двоякого трактування та нечіткість і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними доказами. Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення – короткими та чіткими. Звіт не повинен містити будь-яких обвинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей.

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

При посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно в тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою не загромождження текстової частини аудиторського звіту посилення на джерела інформації в тексті доцільно позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному в переліку, який є додатком до аудиторського звіту. За результатами проведення аудитів виконання окремих (індивідуальних) бюджетів на певній території (наприклад, району чи області) готується загальний аудиторський звіт.

Третій етап. Реалізація результатів аудиту

Проект аудиторського звіту передається для обговорення керівнику місцевого органу виконавчої влади та/або органу місцевого самоврядування, а також керівнику фінансового органу відповідного органу влади. Не виключено, що оцінка стану виконання досліджуваного бюджету та визначені причини неефективного використання державних ресурсів можуть стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження мають бути враховані. Результати обговорення проекту звіту можуть бути оформлені протоколом.

Реалізація матеріалів аудиту виконання бюджету може здійснюватись разом з матеріалами комплексної ревізії виконання цього бюджету.

Аудиторський звіт виконання бюджету може виноситись на розгляд колегії місцевої державної адміністрації та/або сесії відповідної ради, а у випадку проведення аудиту виконання бюджету області – і Мінфіну.

Орган ДАС України здійснює моніторинг та облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті пропозицій. Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту приймається керівництвом органу ДАС, що проводив аудит виконання бюджету.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Якими нормативно-правовими актами керуються державні аудитори при проведенні державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів?
2. У чому полягає необхідність проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів?
3. З якою метою проводиться державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів?
4. Який період повинен бути охоплений аудитом ефективності виконання місцевого бюджету?
5. Яка мета збору фонові інформації?
6. Які дані формують фонову інформацію?
7. Що є джерелами фонові інформації?
8. Яким чином доцільно здійснювати аналіз виконання місцевого бюджету за доходами?
9. Що розуміють під гіпотезою аудиту?
10. Що зазначається у програмі державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів?
11. З якою метою розробляється програма аудиту?
12. Які дані доцільно отримати державному аудитору від органів ДФС з метою проведення аудиту виконання місцевих бюджетів?
13. Що аналізують при дослідженні проблем у рамках аудиту виконання видаткової частини місцевого бюджету?
14. Які дані необхідно зібрати державним аудиторам для того, щоб оцінити вплив стану фінансової дисципліни на виконання досліджуваного бюджету?
15. Які розділи містить аудиторський звіт, що складається за результатами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів?
16. Назвіть основні показники економічного розвитку та фінансового стану міста.
17. Які вимоги висуваються до аудиторського звіту?
18. Чи подаються робочі матеріали до аудиторського звіту?
19. Яким чином відбувається реалізація результатів аудиту?

20. Який порядок здійснення контролю з боку органів ДАС за станом упровадження підконтрольним суб'єктом відображених в аудиторському звіті пропозицій?

ТЕСТИ

1. Основними завданнями аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів є:

А) оцінка діяльності місцевих органів виконавчої влади, самоврядування, головних розпорядників, розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів на всіх стадіях бюджетного процесу;

Б) установлення причин, що негативно впливають на стан формування та виконання місцевих бюджетів, використання активів територіальних громад, забезпечення належного рівня державних соціальних стандартів та державних соціальних гарантій громадянам;

В) надання оцінки формування і рівня виконання місцевого бюджету;

Г) усі відповіді правильні.

2. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів може проводитися за участю:

А) Мінфіну;

Б) органів державної фіскальної служби;

В) фінансових управлінь державних адміністрацій;

Г) усі відповіді правильні.

3. Для проведення аудиту виконання місцевого бюджету може бути обраний такий перелік прийомів і процедур:

А) аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій стосовно досліджуваного бюджету; інтерв'ювання, анкетування; одержання інформації від юридичних осіб; аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів; аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;

Б) інтерв'ювання, анкетування; одержання інформації від юридичних осіб; аналіз результатів раніше здійснених контрольних

заходів; аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності; оцінювання кошторисів бюджетних установ;

В) аналіз методичних документів, видань і публікацій стосовно досліджуваного бюджету; одержання інформації від юридичних осіб; аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів;

Г) аналіз планових розрахунків, видань і публікацій стосовно досліджуваного бюджету; інтерв'ювання; аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів; аналіз показників фінансової та оперативної звітності.

4. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів складається із:

А) 3 етапів: попередній аудит, проведення аудиту та реалізація результатів аудиту;

Б) 4 етапів: підготовка до проведення аудиту, проведення аудиту, оформлення результатів аудиту, контроль за станом усунення виявлених порушень;

В) 3 етапів: проведення аудиту, оформлення результатів, вжиття належних заходів за результатами;

Г) 2 етапів: попередній аудит та оформлення результатів.

5. Попередній аудит виконання місцевого бюджету включає в себе:

А) збір фонові інформації, тобто інформації, що характеризує досліджуваний бюджет, та оцінка виконання бюджету;

Б) визначення ризиків у формуванні та виконанні бюджету та оцінка забезпеченості ефективного використання коштів бюджету;

В) складання програми аудиту;

Г) усі відповіді правильні.

6. До фонові інформації не належать такі дані:

А) основні соціально-економічні показники території досліджуваного бюджету (кількість жителів, основна виробнича сфера, наявні природні ресурси тощо);

Б) загальні обсяги доходів та видатків бюджету (планові та фактичні в розрізі років досліджуваного періоду);

В) фінансові результати діяльності комунальних підприємств;

Г) усі відповіді правильні.

7. Проблемаю аудиту можуть бути питання:

- А) Чи існують резерви збільшення ресурсної бази бюджету для подальшого їх спрямування на задоволення потреб територіальної громади?
- Б) Чому є порушення бюджетної дисципліни?
- В) Чому досягнуто всіх завдань місцевого значення?
- Г) усі відповіді правильні.

8. Гіпотези можуть стосуватись:

- А) загальних проблем бюджетного процесу;
- Б) прорахунків у формуванні ресурсної бази;
- В) незабезпечення ефективного використання бюджетних коштів і комунального майна;
- Г) усі відповіді правильні.

9. Етап проведення аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів складається із таких стадій:

- А) підготовка висновків, реалізація яких підвищила б рівень ефективності використання державних ресурсів; підготовка аудиторського звіту;
- Б) збір даних, їх узагальнення та аналіз з метою підготовки висновків та пропозицій; підготовка аудиторського звіту та обговорення результатів аудиту;
- В) опрацювання наданої підконтрольним суб'єктом інформації; підготовка висновків та пропозицій;
- Г) збір даних; підготовка аудиторського звіту та обговорення результатів аудиту.

10. При дослідженні проблем у виконанні дохідної частини місцевого бюджету та доведенні причин їх існування доцільно:

- А) дослідити ступінь відповідності затверджених та уточнених показників бюджету розрахунковим показникам Мінфіну, прогнозним показникам органів Державної фіскальної служби, обґрунтованість таких відхилень та їх вплив на стан виконання надходжень бюджету;
- Б) визначити можливі причини невиконання (значного перевиконання) затверджених та уточнених обсягів окремих видів надходжень;

В) визначити, чи правильно визначено склад доходів місцевого бюджету, тобто чи не включались до доходів бюджету надходження, що належать бюджетам інших рівнів, без наявних підстав;

Г) усі відповіді правильні.

11. Діями, які не проводять державні аудитори з метою дослідження проблем у виконанні місцевих бюджетів є:

А) оцінка впливу пільг, наданих органом місцевого самоврядування суб'єктам господарювання по сплаті податків, зборів;

Б) наявність фактів списання позик, які надавались з місцевого бюджету;

В) стан комунального майна та комунальних земель;

Г) усі відповіді правильні.

12. Операції, що не здійснюються при дослідженні проблем у рамках аудиту виконання видаткової частини місцевого бюджету:

А) аналіз обґрунтованості висновків при внесенні змін до бюджету;

Б) аналіз пропорційності забезпечення асигнуваннями головних розпорядників коштів місцевого бюджету, стан погашення наданих кредитів, обґрунтування напрямів витрачання коштів резервного фонду;

В) аналіз відповідності та періодичності змін цін (тарифів), встановлених на послуги, що надаються бюджетними установами та комунальними підприємствами;

Г) усі відповіді правильні.

13. Другий розділ аудиторського звіту містить інформацію щодо:

А) характеристики, оцінки стану виконання досліджуваного бюджету та визначення проблеми аудиту;

Б) наявності причин існування проблем у невиконанні бюджету через неякісне наповнення його дохідної частини з наведенням резервів (джерел та обсягу) її збільшення та неефективне використання бюджетних коштів та майна з наведенням обсягу резервів;

- В) пропозицій для вдосконалення процесу формування та використання ресурсів місцевого бюджету;
- Г) усі відповіді правильні.

14. Результати обговорення аудиторського висновку оформлюються:

- А) протоколом;
- Б) довідкою;
- В) звітом;
- Г) нормативним актом.

15. У програмі аудиту наводиться:

- А) фонові інформація;
- Б) оцінка рівня виконання досліджуваного бюджету та проблема аудиту;
- В) гіпотези аудиту або орієнтовні питання для опрацювання в ході аудиту виконання бюджету, методи їх дослідження;
- Г) усі відповіді правильні.

РОЗДІЛ 6

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМ БОРГОМ

6.1. Правові засади управління державним боргом України.

6.2. Порядок здійснення внутрішнього аудиту ефективності управління державним боргом.

6.3. Методика проведення зовнішнього аудиту ефективності управління державним боргом.

Основні терміни та поняття: бюджетний ризик, боргова безпека, боргова стійкість, валютний ризик, державний борг, зовнішній аудит, ризик ліквідності, система управління державним боргом.

6.1. Правові засади управління державним боргом України

Державний борг є доволі складним механізмом, функціонування якого залежить від дій багатьох суб'єктів ринкових відносин.

Державний борг – це загальна сума заборгованості держави, яка складається з усіх випущених і непогашених боргових зобов'язань держави, включаючи боргові зобов'язання держави, що вступають у дію в результаті виданих гарантій за кредитами, або зобов'язань, що виникають на підставі законодавства або договору.

Боргові зобов'язання держави з повернення отриманих та непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, виникають внаслідок державного запозичення.

Державні запозичення здійснюються з метою фінансування дефіциту державного бюджету, через залучення коштів (розміщення боргових інструментів) на внутрішньому або зовнішньому фінансових ринках. Ці кошти залучаються для використання в державному секторі економіки і їх ефективного трансформування у зростання дохідної частини бюджету.

Державний борг складається із прямого й гарантованого боргів:
– *прямий борг* - це загальна сума безумовних боргових зобов'язань країни за отримані та непогашені на визначену дату кредити (позики), які з'являються в результаті державних запозичень;

– *гарантований державою борг* - загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України щодо повернення отриманих та непогашених станом на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено державними гарантіями.

Залежно від джерел, із яких здійснюються запозичення, державний борг може бути внутрішнім (заборгованість держави всім громадянам чи юридичним особам, які тримають внутрішні державні облігації) чи зовнішнім (запозичення держави на зовнішньому ринку).

Доцільно зазначити, що наявність державного боргу може бути корисним у період стійкого економічного зростання, коли політика запозичень направлена на інвестиційні цілі. І, навпаки, у фазі економічного спаду дефіцит бюджету істотно погіршує стан державних фінансів, підвищує ризик боргової кризи, що веде до погіршення загального стану економіки.

В Україні політика державних запозичень (особливо зовнішніх) характеризується відсутністю системності та розмитістю цілей, що призводить до низької ефективності залучення та використання запозичених за кордоном коштів та зростання державного боргу країни (рис. 9.1).

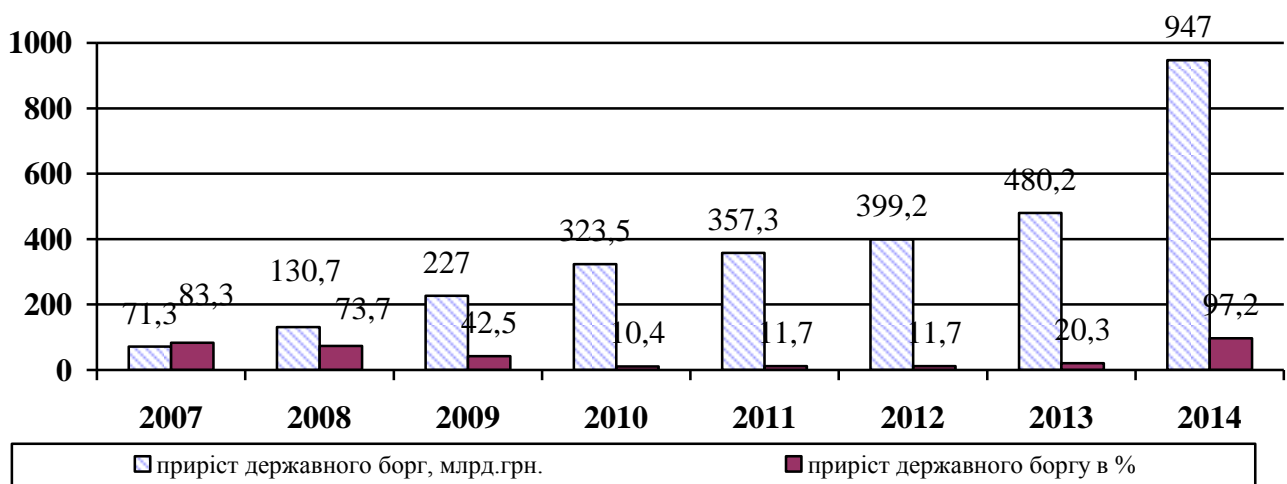


Рис. 6.1. Приріст державного боргу в млрд.грн та у %

Відповідно до вимог Бюджетного кодексу України, державний борг не повинен перевищувати 60 % від ВВП, а дефіцит бюджету – 3 % від ВВП. Разом з тим, державний борг України станом на 31.12.2014 р. досяг - 1100,8 млрд.грн, що становить більш ніж 70,3 % ВВП та перевищує порогове значення боргу (60% до ВВП) на 160,8 млрд.грн (рис. 6.2).

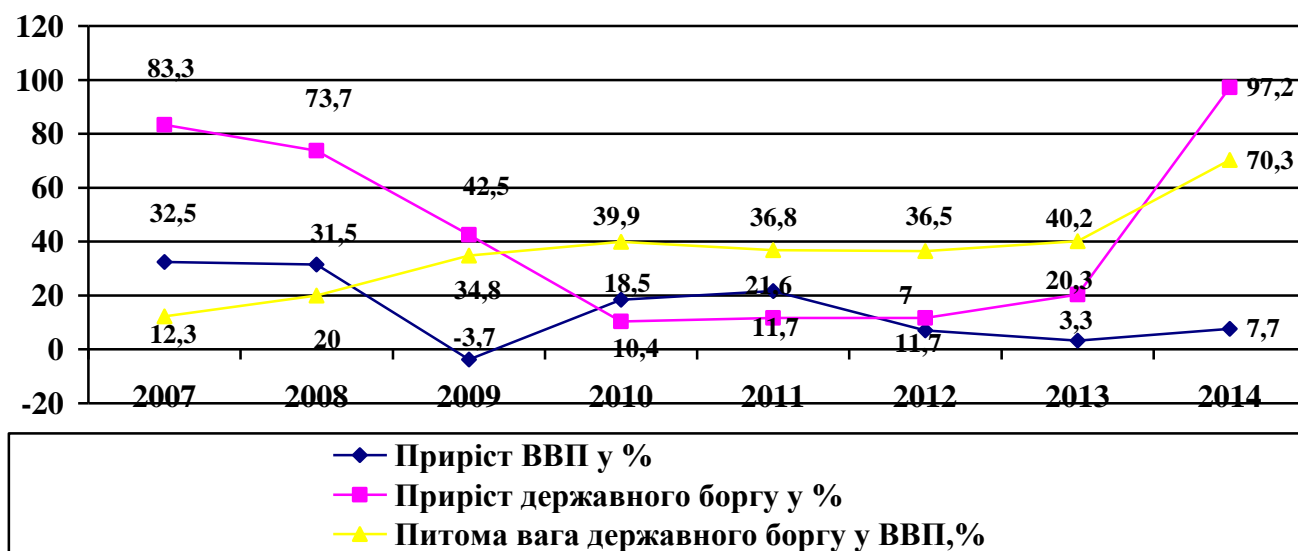


Рис. 6.2. Співвідношення приросту ВВП, державного боргу та державного боргу до ВВП у % (на кінець відповідного року)

Аналізуючи співвідношення темпів зростання державного боргу та темпів зростання ВВП за останні роки, можна зробити висновок, що державні запозичення не спрямовувалися на модернізацію економіки, технічне переозброєння підприємств, не сприяли економічному зростанню, а сприяли виникненню боргової загрози.

Основними причинами збільшення боргу вважається складна політична ситуація, щорічне збільшення дефіциту державного бюджету та постійний дефіцит платіжного балансу України. У зв'язку з цим стає зрозуміло, що існує необхідність підвищення ефективності управління боргом.

Під *управлінням державним боргом* розуміють виконання заходів для досягнення економії коштів державного бюджету з погашення та обслуговування державного боргу та поліпшення його структури, проведення заходів з інформаційної та рейтингової підтримки залучення коштів на ринках капіталів.

Під системою управління державним боргом розуміють сукупність об'єктів, суб'єктів, методів, важелів, інструментів, норм, стандартів, процедур, регламентованих нормами національного та міжнародного права, сформована з метою оптимізації формування, перерозподілу й використання тимчасово вільних кредитних ресурсів в інтересах реалізації загальнонаціональних завдань і пріоритетів.

Головним суб'єктом управління державним боргом в Україні є Міністерство фінансів, яке здійснює управління при тісній взаємодії і співпраці з Кабінетом Міністрів України, Національним банком України та Державним казначейством України, що несуть також відповідальність за розробку та реалізацію ефективної боргової стратегії держави.

Метою управління державним боргом є забезпечення боргової безпеки держави, тобто дотримання такого рівня державної заборгованості, який задовольняє потреби держави у фінансових ресурсах, дає змогу зберегти стійкість фінансової системи держави і при цьому не ставить під загрозу виконання державою своїх функцій та зобов'язань щодо погашення та обслуговування боргів.

Функціями управління державним боргом є: фіскальна (залучення потрібних коштів для покриття бюджетного дефіциту) та регулятивна (регулювання обсягів грошової маси шляхом проведення Національним банком України операцій куплі-продажу державних цінних паперів).

Методами управління є: рефінансування (проведення нових запозичень з метою розрахування з власниками облігацій раніше випущених позик), конверсія (зміна дохідності позик), консолідація (зміна термінів дії позик), відстрочка погашення (зміна термінів погашення позик), анулювання державного боргу (відмова держави від зобов'язань за випущеними позиками) або його викуп, реструктуризація (використання у комплексі повністю або частково зазначених вище методів).

Правове регулювання державного та гарантованого державою боргу в Україні здійснюється відповідно до Конституції України, Бюджетного Кодексу України та інших нормативно-правових актів, що регулюють відносини, які виникають у зв'язку з погашенням та обслуговуванням державного та гарантованого державою боргу.

Найголовнішими нормативними документами у сфері управління державним боргом, запровадженими протягом 2014–І пів. 2015 рр., стали такі:

- Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» №217-VIII від 02.03.2015 р.;
- Закон України «Про особливості здійснення правочинів з державним, гарантованим державою боргом та місцевим боргом» від 19.05.2015 р. № 436-VIII.

Основні положення вказаних документів, що стосуються управління державним боргом, наведено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Основні регулюючі положення нормативних документів щодо управління державним боргом²⁵

<i>Нормативний документ</i>	<i>Основні положення</i>
Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» №217-VIII від 02.03.2015 р.	Міністерству фінансів України надано дозвіл здійснювати правочини щодо зовнішнього державного та гарантованого державою боргу шляхом обміну (зміни умов діючих позик), випуску та продажу боргових зобов'язань держави.
	Суб'єктам господарювання державного сектора економіки, державним банками та міським радам надано право здійснювати правочини за кредитами (позиками), місцевим боргом за місцевими зовнішніми запозиченнями шляхом обміну (зміни умов діючих позик), випуску та продажу боргових зобов'язань за погодженням з Міністерством фінансів України.
Закон України «Про особливості здійснення правочинів з державним, гарантованим державою боргом та місцевим боргом» від 19.05.2015 р. № 436-VIII	Кабінету Міністрів України та міським радам надано право приймати рішення про тимчасове зупинення здійснення платежів за всіма або деякими борговими зобов'язаннями, визначеним Законом.
	Закріплена можливість тимчасового припинення примусової реалізації будь-якого майна суб'єктів зовнішніх запозичень, тобто його відчуження шляхом звернення стягнення на майно суб'єктів зовнішніх запозичень за рішеннями, що підлягають примусовому виконанню згідно з чинним законодавством.
	Встановлено перелік зовнішніх боргових зобов'язань країни, щодо яких можлива зміна умов запозичень.

²⁵ Джерело: Міністерство фінансів України

Принципи управління держаним боргом наведено в таблиці 6.2

Таблиця 6.2

Принципи управління держаним боргом

<i>Принципи управління</i>	<i>Коротка характеристика</i>
Безумовність	забезпечення режиму безумовного виконання державою всіх зобов'язань перед кредиторами, які держава, як позичальник, прийняла на себе під час укладання договорів позики.
Зниження ризиків	розміщення і погашення позик таким чином, щоб максимально знизити вплив змін кон'юктури світового ринку капіталів і спекулятивних тенденцій ринку цінних паперів на ринку держаних зобов'язань.
Прозорості	дотримання відкритості при випуску позик, забезпечення доступу міжнародних рейтингових агентств до достовірної інформації про економічний стан у державі для підтримки високої кредитної репутації і рейтингу держави позичальника; регулярне оприлюднення показників стану державного боргу; відкритість для суспільства цілей управління державним боргом.
Забезпечення боргової стійкості	забезпечення оптимальної структури боргових зобов'язань держави за термінами обіговості та погашення.
Зберігання боргової безпеки	підтримка відповідного рівня внутрішньої та зовнішньої заборгованості, з урахуванням вартості її обслуговування та ефективності використання.

Ефективність функціонування системи управління державним боргом залежить від факторів, які впливають на поточні і стратегічні її завдання та дають можливість здійснювати вчасні й ефективні заходи. До них слід віднести:

- ✓ рівень і стабільність розвитку економіки країни; фінансову стабільність держави;
- ✓ розвиток ринку державних боргових паперів;
- ✓ диверсифікованість державних боргових інструментів;
- ✓ обсяги грошової та товарної маси в обігу;

- ✓ ставку позичкового процента; рівень інфляції та інфляційних очікувань;
- ✓ сталість курсу національної валюти;
- ✓ рівень “доларизації” економіки;
- ✓ досконалість національного законодавства;
- ✓ незалежність національної боргової політики від політики кредиторів тощо.

Для підвищення ефективності управління державним боргом в Україні була прийнята середньострокова стратегія управління державним боргом на 2013-2015 рр.²⁶. Крім того, щорічно Міністерством фінансів України приймаються Програми управління державним боргом України²⁷, відповідно до Порядку здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 01 серпня 2012 року №815.

Доцільно зазначити, що оцінки ефективності функціонування системи управління державним боргом має визначатися такими сегментами:

- оцінка ефективності кредитних, у т. ч. самоокупних, проектів;
- оцінка ефективності надання державних гарантій і використання гарантованих урядом позик;
- оцінка ефективності державних запозичень на внутрішньому та зовнішньому ринках;
- оцінка ефективності заходів з управління державним боргом.

Оцінка ефективності управління державним боргом здійснюється при проведенні державного аудиту, який поділяється на внутрішній та зовнішній. Внутрішній аудит здійснюється Міністерством фінансів України у формі контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним боргом.

Зовнішній аудит ефективності управління державним боргом здійснюється Рахунковою палатою України відповідно до Закону

²⁶ Постанова КМУ «Про затвердження середньострокової стратегії управління державним боргом на 2013-2015 рр.» від 29.04.2013 р. № 320. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/320-2013-%D0%BF>

²⁷ Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Програми управління державним боргом на 2016 рік» від 29.01.2016 р. № 27. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/searcher?&search_param=%E1%EE%F0%E3%F3&searchPublishing=1&stind=741

України «Про Рахункову Палату України»²⁸. У Додатку до 6 розділу наведено Звіт Рахункової палати України «Про результати аудиту державного та гарантованого державою боргу у 2014 році та аналізу тенденцій у 2015 році».²⁹

6.2. Порядок здійснення внутрішнього аудиту ефективності управлінням державним боргом

Методологічні та організаційні засади здійснення внутрішнього аудиту ефективності у формі контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом, здійснюється Міністерством фінансів України відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Порядок здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом»³⁰.

Під час здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням боргом, Міністерство фінансів України :

- проводить оцінку ризиків з метою їх мінімізації;
- визначає оптимальне співвідношення очікуваних витрат державного бюджету з управління боргом до ризиків;
- проводить операції з управління боргом.

Оцінка ризиків, пов'язаних з управлінням боргом, проводиться на основі даних про:

1) облік і результати моніторингу боргу;
2) поточну макроекономічну ситуацію (у тому числі показники бюджетно-податкової, грошово-кредитної та валютної політики);
3) ситуацію на внутрішньому ринку державних цінних паперів та/або облігацій місцевих позик і світовому ринку капіталу;

²⁸ Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Програми управління державним боргом на 2013 рік» від 21.02.2013 р. № 277. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/printable_article?art_id=366222

²⁹ Рішення Рахункової палати України «Про результати аудиту державного та гарантованого державою боргу у 2014 році та аналізу тенденцій у 2015 році» від 24.11.2015 р. № 9-5. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16747492/R_RP_9-5.pdf

³⁰ Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом» від 1.08.2012 р. № 815. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/815-2012-%D0%BF>

4) прогнозний ресурсний баланс загального фонду державного бюджету, підготовлених Казначейством;
5) перспективи розвитку світової економіки, підготовлених науково-дослідними установами, міжнародними фінансовими організаціями, інвестиційними банками і компаніями, іншими фінансовими установами.

Оцінка ризиків, пов'язаних з управлінням боргом, проводиться шляхом здійснення контролю за показниками (таблиця 6.3).

Таблиця 6.3

Показники оцінки ризиків управління державним боргом

<i>Показник</i>	<i>Характеристика показника</i>
Бюджетний ризик	ризик значного недовиконання дохідної частини державного (місцевого) бюджету, що може призвести до збільшення обсягу державних (місцевих) запозичень та/або невиконання зобов'язань з обслуговування боргу.
Валютний ризик	ризик зміни офіційного курсу національної валюти до іноземної валюти, у якій номіновані або індексуються зобов'язання за боргом.
Відсотковий ризик	ризик зростання плаваючих відсоткових ставок, передбачених умовами діючих зобов'язань за боргом.
Ризик ліквідності	ризик тимчасової нестачі коштів державного (місцевого) бюджету на виконання зобов'язань за боргом внаслідок можливого швидкого зменшення обсягу ліквідних активів у результаті виникнення непередбачених поточних грошових зобов'язань та/або труднощів з оперативним залученням коштів шляхом запозичень.
Ризик рефінансування	ризик зменшення ємності ринків капіталу, що унеможлиблює запозичення в обсязі, необхідному для рефінансування боргу за прийнятною ціною, та призводить до збільшення вартості запозичень.
Ризик, пов'язаний з управлінням	ризик настання події (обставини), що призведе до збільшення витрат державного (місцевого) бюджету, пов'язаних з погашенням і

боргом	обслуговуванням боргу, та зменшення обсягу державних (місцевих) запозичень.
--------	---

Міністерство фінансів України щорічно затверджує програму управління боргом на відповідний рік та оприлюднює її в місячний строк після початку відповідного бюджетного періоду на сайті Мінфіну³¹.

Програма управління боргом може переглядатися в разі суттєвих змін на внутрішньому ринку державних цінних паперів та/або облігацій місцевих позик і світових ринках капіталу, у макроекономічній ситуації, бюджетно-податковій, грошово-кредитній та валютній політиці, а також виникнення інших причин, які можуть значно ускладнити або унеможливити її виконання.

Мінфін готує не пізніше ніж через три місяці після закінчення бюджетного періоду звіт про виконання програми управління боргом за звітний бюджетний період та оприлюднює його на сайті Мінфіну.

Звіт про виконання програми управління боргом має містити інформацію про:

1) стан боргу на кінець звітного бюджетного періоду;
2) ситуацію та основні тенденції на внутрішньому ринку державних цінних паперів та/або облігацій місцевих позик і світових ринках капіталу, суттєві зміни в макроекономічній ситуації за звітний бюджетний період;
3) результати оцінки ризиків, пов'язаних з управлінням боргом, станом на кінець звітного бюджетного періоду;
4) здійснення запланованих заходів і досягнення показників, визначених у програмі управління боргом, а також причини та обґрунтування відхилень таких показників.

За результатами визначення оптимального співвідношення очікуваних витрат державного бюджету з управління боргом до ризиків, пов'язаних з управлінням державним боргом, Мінфін включає до середньострокової стратегії управління державним боргом у частині управління ризиками:

³¹ Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом» від 1.08.2012 р. № 815. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/815-2012-%D0%BF>

- 1) планові показники державного бюджету з управління державним боргом;
- 2) способи запозичень, які планується використати для фінансування державного бюджету;
- 3) прогнозні значення співвідношення зовнішнього та внутрішнього боргу, плаваючих та фіксованих відсоткових ставок;
- 4) прогнозні середньозважені строки погашення зовнішнього та внутрішнього державного боргу перед комерційними кредиторами, обсяги операцій з управління таким боргом.

Прогнозний середньозважений строк погашення визначається окремо для зовнішнього та внутрішнього державного боргу і відображає оптимальне співвідношення ризику рефінансування до вартості обслуговування боргу, яке обчислюється на основі поточної кривої дохідності державних цінних паперів.

Для здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним боргом, Мінфін може проводити операції з:

- розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунку та коштів валютних рахунків державного бюджету на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів із зобов'язанням їх зворотного продажу з подальшим поверненням таких коштів до кінця поточного бюджетного періоду;
- короткострокового залучення коштів шляхом проведення операцій з розміщення короткострокових державних цінних паперів із строком обігу до 90 днів;
- дострокового викупу державних цінних паперів;
- обміну зобов'язань за державним боргом з метою заміни валюти, зменшення відсоткової ставки, продовження строку погашення такого зобов'язання.

6.3. Методика проведення зовнішнього аудиту ефективності управління державним боргом

Оцінювання діяльності органів управління державним боргом – важливе завдання для аудиту ефективності. На основі цього аналізу визначаються сильні та слабкі сторони діяльності інституції з управління державним боргом.

Програма Рахункової палати щодо проведення аудиту ефективності управління державним боргом включає такі розділи:

Розділ програми аудиту	Зміст розділу
Розділ 1	Аналіз нормативно-правового забезпечення боргових операцій
Розділ 2	Оцінка системи управління державним та гарантованим державою боргом
2.1.	Оцінка стану планування та повноти звітування щодо державного та гарантованого державою боргу
2.2.	Оцінка виконання завдань та повноважень з питань управління державним боргом
Розділ 3	Аудит стану залучення та використання запозичених коштів
3.1	Оцінка стану залучення та використання коштів МВФ
3.2	Оцінка стану залучення та використання коштів МБРР та ЕБРР на фінансування проектів розвитку
3.3.	Аналіз стану внутрішніх запозичень
3.4.	Аналіз порядку надання гарантій та використання запозичених коштів
Розділ 4	Аналіз тенденцій щодо державного боргу

Крім того, аудит ефективності управління державним боргом передбачає дослідження таких питань:

1) ясність та зрозумілість ролі, відповідальності та цілей установ з управління державним боргом;
2) відкритість для суспільства цілей управління державним боргом;
3) розкриття всіх істотних аспектів щодо операцій з управління державним боргом;
4) інформування суспільства про минулу, поточну та прогнозовану бюджетно-фінансову діяльність уряду;
5) регулярне оприлюднення показників стану державного боргу, у тому числі надання інформації про умовні зобов'язання держави.

Як відомо, на фінансовий стан і добробут держави впливають рівень, тенденції і зміст державного боргу. Тому при проведенні аудиту важливо визначити можливі ризики, пов'язані з державним боргом, щоб можна було своєчасно скоригувати поточну боргову

політику для того, щоб не завдати шкоди економіці та забезпечити її від негативних фінансових впливів.

У переважній більшості країн світу обсяги державного боргу та його співвідношення до ВВП входять до основної групи індикаторів розвитку економіки. Слід зауважити, що обсяги державного боргу і, власне, його динаміка не дають всебічного уявлення про стан і перспективи використання ресурсу державних запозичень при фінансуванні бюджету.

Очевидно, що необхідним атрибутом якісного бюджетного планування повинен бути комплексний аналіз співвідношень різних бюджетних та економічних показників, у тому числі порівняння отриманих результатів із загальноприйнятими критеріями у цій сфері. Це необхідно для того, щоб прослідкувати поточні потреби держави в коштах для забезпечення виконання функцій і спрогнозувати можливості своєчасного погашення й обслуговування державного боргу в майбутньому.

Для такого аналізу може використовуватися низка показників. Як зазначено у стандартах INTOSAI, для перевірки стану державного боргу здебільшого використовуються дві групи індикаторів.

Індикатори першої групи застосовують для виміру уразливості або ризиків того, що певні превалюючі умови можуть негативно впливати на стан боргу.

Індикатори другої групи допомагають отримати чітку картину щодо здатності держави протистояти непередбачуваним обставинам у тому разі, якщо необхідно оцінити гнучкість, тобто здатність держави управляти фінансами, йдеться про маневр цими ресурсами.

Отже, аналіз стійкості, гнучкості й уразливості є одним із ключових елементів аудиту ефективності управління державним боргом.

Під борговою стійкістю розуміють якісну характеристику обсягу та структури державної заборгованості, при якій забезпечується здатність держави виконувати боргові зобов'язання, не збільшуючи боргового навантаження на бюджет за умов підтримання на достатньому рівні ліквідності й платоспроможності та виключаючи необхідність вдаватися до списання чи реструктуризації державної заборгованості.

На сьогодні в Україні відсутні нормативно визначені показники боргової стійкості та їх граничні значення. Тому для їх визначення слід використовувати методику МБРР, який визначає показники боргової стійкості як для кожної країни окремо, такі для регіональних груп країн, і для країн із низьким та середнім рівнем доходів. До їх складу включають такі показники:

1) зовнішній сукупний борг, % до експорту товарів і послуг;
2) зовнішній сукупний борг, % до валового національного доходу
3) короткостроковий зовнішній борг за залишковим терміном погашення, % до загальної суми зовнішнього сукупного боргу;
4) міжнародні резерви, % до зовнішнього сукупного боргу.

В Україні нормативно визначеними показниками є показники боргової безпеки³².

Боргова безпека – відповідний рівень внутрішньої та зовнішньої заборгованості з урахуванням вартості її обслуговування та ефективності використання внутрішніх і зовнішніх запозичень та оптимального співвідношення між ними, достатній для задоволення нагальних соціально-економічних потреб, що не загрожує суверенітету держави та її фінансовій системі.

Показники боргової безпеки, що наведені в таблиці 6.4 використовуються при проведенні аудиту ефективності управління державним боргом для оцінки рівня ефективності.

Таблиця 6.4

Показники боргової безпеки країни

№ з/п	Показник	Алгоритм розрахунку	Джерело інформації
1	Відношення обсягу державного та гарантованого державою боргу до ВВП,	обсяг державного та гарантованого боргу, млн. гривень / ВВП, млн. гривень x 100	Статистичні матеріали по стану державного боргу України, Мінфін (Електронний ресурс). - Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=32575

³² Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України» від 29.10.2013 р. № 1277. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&tag=MetodichniRekomendatsii>

	відсотків		5 експрес-випуск "Валовий внутрішній продукт України" (видання Держстату)
2	Відношення обсягу валового зовнішнього боргу до ВВП, відсотків	обсяг валового зовнішнього боргу, млн. доларів США x середній курс гривні до долара США / ВВП, млн. гривень x 100	Валовий зовнішній борг України, Національний банк (Електронний ресурс). - Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=44466 експрес-випуск "Валовий внутрішній продукт України" (видання Держстату) Середній курс гривні, Національний банк (Електронний ресурс). - Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=44446
3	Середньозваже на дохідність облігацій внутрішньої державної позики (далі - ОВДП) на первинному ринку, відсотків	-	Дохідність ОВДП на первинному ринку, Національний банк (Електронний ресурс). - Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=44580
4	Індекс EMBI (Emerging Markets Bond Index) + Україна	-	Група індексів: EMBI+, Інформаційне агентство Cbonds (Електронний ресурс). - Режим доступу: http://www.cbonds.info/ua/rus/index/index_detail/group_id/1/
5	Відношення обсягу офіційних міжнародних резервів до обсягу валового зовнішнього боргу, відсотків	обсяг офіційних резервних активів, млн. доларів США / обсяг валового зовнішнього боргу, млн. доларів США x 100	Огляд депозитних корпорацій, Національний банк (Електронний ресурс). - Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=44579 Валовий зовнішній борг України, Національний банк (Електронний ресурс). - Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=44466

Поняття боргової безпеки та боргової стійкості не є тотожними. Поняття боргової стійкості країни більш ширше та включає показники ліквідності країни, платоспроможності країни, заборгованості державного, фінансового та приватних секторів.

У процесі проведення аудиту здійснюють оцінку показників ефективності управління щодо забезпечення боргової стійкості країни, через оцінку показників ліквідності, платоспроможності та заборгованості державного, фінансового та приватних секторів.

Так, аналіз показників ліквідності, здійснений у рамках аудиту ефективності, свідчить, що впродовж 2009–2013 рр. міжнародних резервів в Україні було недостатньо для того, щоб покрити короткостроковий зовнішній борг за залишковим терміном погашення. Крім того, простежувалося стійке падіння цього індикатора в довгостроковому періоді (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Аналіз динаміки показників ліквідності України за 2009-2013 рр.

Показники оцінки ліквідності	Порогове значення у світі	Порогове значення в Україні	Фактичний стан				
			2009	2010	2011	2012	2013
Золотовалютні резерви до короткострокового державного боргу	1	1	0,67	0,7	0,54	0,57	0,41
Відношення короткострокового боргу до загального боргу	-	-	0,99	0,9	1,0	1,02	0,91

Як свідчать наведені в табл. 6.5 дані, поточне значення показника співвідношення золотовалютних резервів країни до короткострокового боргу у 2013 р. становило 0,41 (тобто лише 41% короткострокового боргу покрито резервами) – це багаторічний мінімум, і тому є негативною ознакою управління державним боргом.

Причинами зниження показника є постійне зростання заборгованості та зниження рівня міжнародних резервів держави. Оскільки відношення золотовалютних резервів до короткострокового боргу є меншим від 1, імовірною є ситуація, за якої уряд країни в разі несприятливих змін на міжнародному ринку капіталів порушуватимуть графік зовнішньоборгових виплат.

Для оцінки ефективності управління державним боргом здійснюють аналіз платоспроможності країни (табл. 6.6) .

Таблиця 6.6.

Аналіз динаміки показників платоспроможності України
за 2009-2013 рр.

Показники оцінки платоспроможності	Порогове значення у світі	Порогове значення в Україні	Фактичний стан				
			2009	2010	2011	2012	2013
1. Відношення загального обсягу державного боргу до ВВП, в %	$\leq 50 - 60$	≤ 60	31,9	39,4	36,1	36,6	39,2
2. Відношення обсягу зовнішнього боргу до ВВП, в %	-	≤ 25	21,37	25,25	26,0	21,91	20,1
3. Рівень зовнішньої заборгованості на одну особу, дол. США	≤ 200	≤ 200	576,9	759,2	821,1	848,1	824,0
4. Відношення державного зовнішнього боргу до річного експорту товарів і послуг, в %	≤ 165	≤ 70	49,12	54,04	40,39	37,4	48,23
5. Відношення обсягу внутрішнього боргу до ВВП, в %	-	≤ 30	11,51	14,41	15,34	15,67	19,1

Аналіз показників платоспроможності України свідчить, що впродовж 2009–2013 рр. більшість показників не перевищували своїх порогових значень. Винятком став рівень зовнішньої заборгованості на душу населення. Це зумовлено тим, що заборгованість щороку збільшується, а темпи приросту населення постійно знижуються через несприятливу демографічну ситуацію в країні. У 2013 р. зазначений показник становив 824,0 дол. США та перевищив граничне значення на 624,0 дол. США. Значний рівень зовнішньої заборгованості на одну особу свідчить про порушення боргової стійкості та є негативною ознакою ефективності управління державним боргом.

Показник відношення державного зовнішнього боргу до експорту товарів і послуг використовується як динамічний індикатор

управління держборгом, тісно пов'язаний з потенціалом країни у сфері погашення боргу та характеризує спроможність країни покрити заборгованість валютними доходами від експорту. На кінець 2013 р. відношення зовнішнього державного боргу до експорту товарів і послуг становило 48,23%. Це найбільше значення за останні три роки. Незважаючи на те, що цей показник не досяг критичного значення, його розміри свідчать про значну неплатоспроможність України.

Згідно з міжнародними та вітчизняними стандартами верхнім нормативним значенням щодо відношення загального обсягу державного боргу до ВВП є 60%. За аналізований період перевищення не зафіксовано. Проте значне збільшення цього показника вказує на загрозливе зростання боргового ризику та нестійку боргову позицію держави.

Незважаючи на те, що індикатор відношення зовнішнього боргу до ВВП у 2013р. скоротився до 20,1 проти 26,0 у 2011р., (нормативне значення ≤ 25), він залишається досить високим та свідчить про складності розміщення державних боргових зобов'язань на внутрішньому ринку країни.

Аналіз показників державного сектора доводить, що індикатор відношення заборгованості уряду за державними цінними паперами до ВВП у 2013 р. становив 19,1%, що більше значення 2009 р. на 5,1%. Цей факт свідчить про збільшення навантаження на державний бюджет та зростання частки боргових цінних паперів, за допомогою яких залучаються позикові фінансові ресурси (табл. 6.7).

Таблиця 6.7

Аналіз показників державного сектора економіки України за період 2009-2013 рр.

Показники оцінки державного сектора	Порогове значення у світі	Порогове значення в Україні	Фактичний стан				
			2009	2010	2011	2012	2013
1. Відношення заборгованості уряду за державними цінними паперами до ВВП, %	≤ 30	-	14,0	18,0	16,4	16,3	19,1
2. Середній термін до погашення державного боргу, років	2,3	6,4	3,6	3,7	4,1	4,6	4,7

3. Обслуговування боргу державного сектора до експорту	-	-	2,1	2,8	4,0	4,6	5,1
--	---	---	-----	-----	-----	-----	-----

Середній термін до погашення державного боргу вказує на стійкість фінансової позиції держави до ризиків рефінансування боргу. У 2013 р. середній термін до погашення державного боргу України становив 4,7 років, що перевищує допустимий показник на 2,4 року та відображає термін зобов'язань держави перед міжнародними фінансовими організаціями.

Тенденцію до постійного зростання демонструє й показник обслуговування боргу державного сектора до експорту. Упродовж останніх п'яти років цей індикатор збільшився в більш ніж 2,4 раза, що свідчить про зниження готовності держави здійснювати платежі та зростання трансфертного ризику, який пов'язаний з неможливістю переказу коштів до країни-кредитора внаслідок валютних обмежень у країні-позичальника.

На підставі проведеної оцінки боргової стійкості, державними аудиторам надається оцінка ефективності управління державним боргом у вигляді звіту, що погоджується з Міністерством фінансів України та публікується на сайті Рахункової палати.

До звіту включаються рекомендації щодо поліпшення ефективності управління.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Які структурні та циклічні фактори впливають на виникнення та зростання державного боргу України?

2. Які заборгованості держави включаються до складу державного боргу?

3. Які нормативи встановлені відповідно до Маастрихтського договору щодо обсягів державного боргу та бюджетного дефіциту?

4. Який обсяг державного боргу України до ВВП та чи перевищує він установлені нормативи заборгованості?

5. Що розуміють під управлінням державним боргом та яка його мета?

6. Що собою являє стратегія управління державним боргом України?

7. Які заходи вживаються українським урядом щодо підвищення ефективності управління державним боргом країни?

8. Якими законодавчими та нормативними актами регламентовано в країні управління державним боргом?

9. Які види аудиту управління державним боргом існують та в чому їх різниця?

10. У якій формі здійснюється внутрішній аудит управління державним боргом?

11. На підставі яких даних здійснюють оцінку ризиків, пов'язаних з управлінням державним боргом?

12. Охарактеризуйте показник бюджетного ризику, пов'язаний з управлінням державним боргом.

13. Охарактеризуйте показник валютного ризику, пов'язаний з управлінням державним боргом.

14. Який ризик виникає внаслідок зростання плаваючих відсоткових ставок по державних запозиченнях?

15. Охарактеризуйте показник ризику ліквідності пов'язаний з управлінням державним боргом.

16. Охарактеризуйте показник ризик рефінансування пов'язаний з управлінням державним боргом.

17. Ким затверджується програма управління державним боргом та як часто вона може переглядатись?

18. Хто готує звіт про виконання програми управління державним боргом і коли він подається?

19. Яку інформацію містить звіт про виконання програми управління державним боргом?

20. Які показники включаються до середньострокової стратегії управління державним боргом?

21. Із скількох розділів складається програма аудиту ефективності управління державним боргом?

22. Що розуміють під борговою стійкістю країни?

23. Якими показниками визначають боргову стійкість країни?

24. Що таке боргова безпека країни?

25. Назвіть показники боргової безпеки країни.

ТЕСТИ

1. Відповідно до Маастрихтського договору, у країнах Європейського Союзу державний борг не повинен:

- А) перевищувати 60 % від ВВП, а дефіцит бюджету – 3 % від ВВП;
- Б) перевищувати 30 % від ВВП, а дефіцит бюджету – 3 % від ВВП;
- В) перевищувати 50 % від ВВП, а дефіцит бюджету – 5 % від ВВП;
- Г) перевищувати 10 % від ВВП, а дефіцит бюджету – 5 % від ВВП;

2. Головною метою прийнятої в Україні стратегії управління державним боргом на 2013-2015 рр. було:

- А) задоволення потреб держави в позикових ресурсах шляхом фінансування державного бюджету за мінімально можливої вартості обслуговування державного боргу з урахуванням ризиків;
- Б) утримання обсягу державного боргу на економічно безпечному рівні;
- В) забезпечення ефективного функціонування внутрішнього ринку державних цінних паперів та розширення доступу до міжнародного ринку капіталу;
- Г) усі відповіді правильні.

3. Аудит ефективності управління державним боргом поділяється на:

- А) прямий та непрямий;
- Б) внутрішній та зовнішній;
- В) обов'язковий та необов'язковий;
- Г) усі відповіді правильні.

4. Під час здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням боргом, Міністерство фінансів України:

- А) проводить оцінку ризиків з метою їх мінімізації;
- Б) визначає оптимальне співвідношення очікуваних витрат державного бюджету з управління боргом до ризиків;
- В) проводить операції з управління боргом;
- Г) усі відповіді правильні.

5. Оцінка ризиків, пов'язаних з управлінням боргом, проводиться на основі даних про:

- А) облік і результати моніторингу боргу;
- Б) поточну макроекономічну ситуацію (у тому числі показники бюджетно-податкової, грошово-кредитної та валютної політики);
- В) ситуацію на внутрішньому ринку державних цінних паперів та/або облігацій місцевих позик і світовому ринку капіталу;
- Г) усі відповіді правильні.

6. Ризик значного недовиконання дохідної частини державного (місцевого) бюджету, що може призвести до збільшення обсягу державних (місцевих) запозичень та/або невиконання зобов'язань з обслуговування боргу, – це:

- А) бюджетний ризик;
- Б) валютний ризик;
- В) відсотковий ризик;
- Г) ризик ліквідності.

7. Ризик зростання плаваючих відсоткових ставок, передбачених умовами діючих зобов'язань за боргом, – це:

- А) бюджетний ризик;
- Б) валютний ризик;
- В) відсотковий ризик;
- Г) ризик ліквідності.

8. Ризик зменшення ємності ринків капіталу, що унеможливорює запозичення в обсязі, необхідному для рефінансування боргу за прийнятною ціною, та призводить до збільшення вартості запозичень, – це:

- А) ризик ліквідності;
- Б) ризик рефінансування;
- В) ризик, пов'язаний з управлінням боргом;
- Г) відсотковий ризик.

9. Звіт про виконання програми управління боргом має містити інформацію про:

- А) стан боргу на кінець звітного бюджетного періоду;
- Б) ситуацію та основні тенденції на внутрішньому ринку державних цінних паперів та/або облігацій місцевих позик і світових

ринках капіталу, суттєві зміни в макроекономічній ситуації за звітний бюджетний період;

В) результати оцінки ризиків, пов'язаних з управління боргом, станом на кінець звітного бюджетного періоду;

Г) усі відповіді правильні.

10. За результатами визначення оптимального співвідношення очікуваних витрат державного бюджету з управління боргом до ризиків, пов'язаних з управління державним боргом, Мінфін включає до середньострокової стратегії управління державним боргом у частині управління ризиками:

А) планові показники державного бюджету з управління державним боргом;

Б) способи запозичень, які планується використати для фінансування державного бюджету;

В) прогнозні значення співвідношення зовнішнього та внутрішнього боргу, плаваючих та фіксованих відсоткових ставок;

Г) усі відповіді правильні.

11. Аудит ефективності управління державним боргом Рахункової палати передбачає дослідження таких питань:

А) ясність та зрозумілість ролі, відповідальності та цілей установ з управління державним боргом;

Б) відкритість для суспільства цілей управління державним боргом;

В) розкриття всіх істотних аспектів щодо операцій з управління державним боргом;

Г) усі відповіді правильні.

12. Індикатори другої групи, що визначені у стандартах INTOSAI для перевірки стану державного боргу, застосовують для:

А) виміру уразливості або ризиків того, що певні превалюючі умови можуть негативно впливати на стан боргу;

Б) отримання чіткої картини щодо здатності держави протистояти непередбачуваним обставинами;

В) визначення державних фінансових ресурсів;

Г) усі відповіді правильні.

13. Показниками боргової стійкості як для кожної країни окремо, так і для регіональних груп країн і для країн із низьким та середнім рівнем доходів, закріпленими в методиці МБРР є:

- А) зовнішній сукупний борг, % до експорту товарів і послуг;
- Б) зовнішній сукупний борг, % до валового національного доходу;
- В) короткостроковий зовнішній борг за залишковим терміном погашення, % до загальної суми зовнішнього сукупного боргу;
- Г) усі відповіді правильні.

14. Показник боргової стійкості країни включає показники:

- А) ліквідності та платоспроможності;
- Б) заборгованості державного сектора;
- В) заборгованості фінансового та приватних секторів;
- Г) усі відповіді правильні.

15. Динамічний індикатор управління державним боргом використовується як показник:

- А) відношення державного зовнішнього боргу до експорту товарів і послуг;
- Б) заборгованості державного сектору;
- В) ліквідності;
- Г) усі відповіді правильні.

РОЗДІЛ 7

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ЗОВНІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

- 7.1. Організаційно-правові положення проведення державного зовнішнього фінансового аудиту.
- 7.2. Планування та складання програми проведення державного зовнішнього фінансового аудиту.
- 7.3. Оцінка ризику та аудиторська вибірка.
- 7.4. Аудиторські процедури при здійсненні державного фінансового аудиту.
- 7.5. Звітування за результатами державного фінансового аудиту.

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

7.1. Організаційно-правові положення проведення державного зовнішнього фінансового аудиту

Державний зовнішній фінансовий аудит є одним із видів аудитів, що здійснюється Рахунковою палатою України. Правовою основою його проведення є Бюджетний кодекс України, Закон України «Про Рахункову палату» та Регламент Рахункової палати та Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю ISSAI: 100 «Фундаментальні принципи здійснення аудиту в державному секторі», 200 «Фундаментальні принципи здійснення фінансового аудиту» та 1000-1999 Керівні принципи фінансового аудиту.

Державний зовнішній фінансовий аудит здійснюється Рахунковою палатою України щодо:

1) надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень;
2) проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Конституційного Суду України, Верховного Суду України, вищих спеціалізованих судів, Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Вищої ради юстиції, Генеральної

прокуратури України та інших органів, безпосередньо визначених Конституцією України; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету;
3) управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, включаючи забезпечення відрахування (сплати) до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником таких об'єктів, та використання коштів державного бюджету, спрямованих на відповідні об'єкти;
4) надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету;
5) операцій щодо державних внутрішніх та зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу;
6) використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, виконання міжнародних договорів України, що призводить до фінансових наслідків для державного бюджету, у межах, які стосуються таких наслідків;
7) здійснення державних закупівель за рахунок коштів державного бюджету;
8) виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету;
9) управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;
10) стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету;
11) інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх використанням;
12) виконання кошторису доходів та витрат Національного банку України.

За зверненням органів місцевого самоврядування, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного

страхування, державних підприємств та інших суб'єктів господарювання державного сектора економіки Рахункова палата здійснює заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо відповідних місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів звернення.

Підконтрольними суб'єктами державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) є:

- державні органи;
- органи місцевого самоврядування;
- інші бюджетні установи, у тому числі закордонні дипломатичні установи України;
- суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування;
- Національний банк України та інші фінансові установи.

Об'єктом державного зовнішнього фінансового аудиту є:

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

Державний зовнішній фінансовий аудит полягає в перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку й достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, установлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

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

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

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

повноти – звітність щодо надходжень та витрат бюджету повинна

містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку;
<i>цільового використання коштів</i> – кошти державного бюджету використані на цілі, передбачені бюджетними призначеннями, установленими Законом про Державний бюджет України, напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми або в порядку використання бюджетних коштів, бюджетним асигнуванням;
<i>законності</i> – здійснення операцій з бюджетними коштами відбувалось з дотриманням норм законодавства.

Державний аудитор при проведенні зовнішнього фінансового аудиту використовує державну аудиторську документацію відповідно до вимог МС ВОФК 1230 «Аудиторська документація».

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

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

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

- планувати та виконувати аудит;
- здійснювати керування та нагляд за державний аудиторською роботою;
- звітувати про результати аудиту;

- зберігати інформацію, що може мати значення для майбутніх аудитів;
- надає можливість проводити перевірки контролю якості аудиту.

Аудиторська документація повинна відображати:

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

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

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

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

Державний аудитор може підготувати як складову аудиторської документації резюме, яке описує значущі питання,

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

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

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

За обставин, якщо державний аудитор вважає потрібним модифікувати існуючу або додати нову державний аудиторську документацію після завершення формування остаточного державного аудиторського файлу, він повинен задокументувати:

а) причини таких дій;

б) коли і ким внесені зміни до державної аудиторської документації.

Доцільно зауважити, що відповідно до вимог Методичних рекомендацій з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту³³, процес проведення державного зовнішнього фінансового аудиту складається з чотирьох основних послідовних етапів:

1-й етап: планування аудиту;

2-й етап: проведення аудиту;

3-й етап: звітування за результатами аудиту;

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

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

³³ Рішення Рахункової палати «Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення фінансового аудиту» від 22.09.2015 р. № 5-5. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Metod_rek_fin_audit.pdf

7.2. Планування та складання програми проведення державного зовнішнього фінансового аудиту

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

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

При плануванні фінансового аудиту державному аудиту Рахункової палати необхідно вивчити види та масштаби діяльності підконтрольного суб'єкта аудиту та середовище, у якому він здійснюється, включаючи систему внутрішнього контролю.

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

Розуміння діяльності підконтрольного суб'єкта і середовища, у якому він функціонує, має велике значення при проведенні аудиту.

Зокрема, таке розуміння дає основу для планування аудиту та вираження професійного судження державного аудитора про оцінку ризиків викривлення фінансової і бюджетної звітності та дій, які необхідно зробити у зв'язку з цими ризиками в процесі аудиту, таких, як:

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

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

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

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

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

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

1) нормативно-правових актів, що стосуються діяльності підконтрольного суб'єкта;
2) даних щодо бюджетних призначень та фактичних витрат з Державного бюджету України;
3) структури підконтрольного суб'єкта ;
4) виконання підконтрольним суб'єктом бюджетних програм та інших повноважень у частині, що стосується використання державних коштів, вивчення стану повернення кредитів до державного бюджету, погашення державного та гарантованого боргу;
5) матеріалів попередніх контрольних заходів, проведених Рахунковою палатою з питань, які перевіряються, а також результатів перевірок, що проводилися іншими контрольними органами;
6) матеріалів засобів масової інформації.

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

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

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

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

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

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

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

Доцільно зауважити, що вимоги до організації внутрішнього контролю визначені в Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах³⁴.

На етапі загального знайомства з системою внутрішнього контролю державний аудитор отримує загальне уявлення про

³⁴ Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 «Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106386;jsessionid=058C6105A207FA07722E97AF394C1780.app1>

специфіку і масштаби діяльності підконтрольного суб'єкта, систему бухгалтерського обліку, структуру служби внутрішнього аудиту та її місце в системі управління, оцінює рівень професійності служби внутрішнього аудиту та перелік основних завдань, що вирішуються такою службою.

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

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

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

Система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання є функціональною тільки у випадку, якщо установча, виконавча та контрольна функції є розділеними. Крім того, окремі елементи виконавчої функції обробка операцій, ведення аналітичного обліку, відображення операцій на бухгалтерських рахунках та підтвердження операцій – також не повинні виконуватися однією й тією ж особою установи.

Відхилення від встановленого процесу має призводити до сигналу про збій, який, у свою чергу, повинен розглядатися контрольною інстанцією (працівником, що має вищі повноваження, або службою внутрішнього аудиту).

При оцінці державним аудитором внутрішнього контролю суб'єкта господарювання мають ураховуватися принципи і правила управління людськими ресурсами та компетентністю персоналу, які визначаються у внутрішніх документах установи, що регулюють питання роботи із персоналом, його навчання та підвищення

кваліфікації, оцінки, заохочення і просування по службі, здійснення добору кадрів з відповідною освітою та досвідом, підтримки та підвищення фахових знань та навичок персоналу тощо.

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

За результатами ознайомлення з діючою в підконтрольного суб'єкта системою внутрішнього контролю державний аудитор надає їй оцінку: позитивну чи умовно позитивну, чи негативну.

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

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

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

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

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

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

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

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

7.3. Оцінка ризику та аудиторська вибірка

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

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

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

- на загальному рівні звітності щодо надходжень та витрат бюджетних коштів;
- на рівні тверджень стосовно класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації.

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

Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень складаються з двох компонентів:

- властивого ризику;
- ризику внутрішнього контролю.

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

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

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

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

4) форс-мажорні обставини та інше.

Внутрішні фактори ризику є наслідком прийнятих управлінських рішень об'єкта аудиту і можуть ним регулюватися. До внутрішніх факторів ризику (ризикових операцій) можна віднести:

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

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

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

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

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

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

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

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

Для зменшення ризику невиявленості необхідно здійснювати:

- 1) відповідне планування;

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

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

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

Таблиця 7.1

Варіанти оцінки аудиторського ризику

Значення елементів ризику			Аудиторський ризик	Міра впевненості
Властивий ризик	Ризик контролю	Ризик невиявлення		
Низький	Низький	Високий	Високий	Низький
Низький	Середній	Середній	Високий	Низький
Середній	Середній	Середній	Середній	Середній
Низький	Низький	Середній	Низький	Високий
Високий	Високий	Низький	Низький	Високий

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

Під час виконання аудиторських процедур важливим є визначення суттєвості.

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

При проведенні державного зовнішнього фінансового аудиту суттєвість визначається як під час планування, оцінки отриманих

доказів і наслідків від виявлених викривлень та фактів недотримання вимог так і написанні звіту за результатами аудиту.

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

Під час проведення аудиту рівень суттєвості використовується для прийняття рішень щодо кількості та обсягу необхідних аудиторських процедур. Також суттєвість застосовується для оцінки впливу виявлених порушень, викривлень та недоліків під час формулювання висновків.

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

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

Кількісні чинники враховуються при розрахунку рівня (порога) суттєвості.

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

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

Застосовуються такі основні етапи оцінки рівня суттєвості:

- 1) попереднє судження про рівень суттєвості;
- 2) попередня оцінка суттєвості до окремих ділянок аудиту;
- 3) оцінка фактичної загальної суми викривлень за окремими ділянками аудиту;
- 4) оцінка сумарної суми викривлень для фінансової звітності в цілому;

5) порівняння фактичної сумарної оцінки з попередньою оцінкою рівня суттєвості.

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

Державний аудитор передбачає аналіз тих дій і операцій, які можуть призвести до суттєвих викривлень фінансової та бюджетної звітності даного суб'єкта господарювання. Йому необхідно також передбачити можливість існування викривлень у пов'язаних між собою сумах, які разом можуть істотно впливати на фінансову та бюджетну звітність підконтрольного суб'єкта. Наприклад, помилки в операціях на кінець місяця вказують на потенційне суттєве викривлення, якщо помилка повторюється щомісяця.

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

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

При визначенні рівня суттєвості викривлень аудитору слід враховувати такі фактори:

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

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

- порушити питання про скорочення аудиторського ризику шляхом подальшого продовження аудиторських процедур;
- довести це до відома керівника суб'єкта господарювання, щоб той міг внести коригування.

Якщо керівник відмовляється виправити показники звітності, державний аудитор повинен урахувати це при підготовці аудиторського звіту та висновку.

Попередня оцінка державним аудитором рівня суттєвості на етапі планування може переглядатися під час аудиту. Слід урахувати, що граничний рівень суттєвості є відсотком до загальної суми базового показника. Як правило, як базовий показник рекомендується використовувати сальдо балансу станом на кінець звітного періоду. Крім того, може застосовуватись формула визначення рівня суттєвості, яка більшою мірою відображає реальний стан справ у частині достовірності ведення обліку на об'єкті аудиту:

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

де

P – рівень суттєвості;

T – грошовий оборот за звітний період;

B – сальдо балансу на кінець звітного періоду.

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

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

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

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

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

3) можливість значного розширення програми аудиту. Економія часу на кожній обліковій ділянці господарських операцій дає можливість перевірити більше 20 самих ділянок. Вибірки можуть

збігатися з суцільними перевірками, але лише в деяких сферах;
4) підвищення якості аудиту. Вибіркове спостереження в разі правильної його організації і проведення забезпечує більш високу якість державних аудиторських свідчень (доказів).

Використання державної аудиторської вибірки здійснюється за таким планом:

- визначення виду вибірки та параметрів аудиту, включаючи суттєвість, очікуваного рівня достовірності і методу відбору сукупності елементів;
- виконання відповідних державних аудиторських процедур для кожного вибраного елемента;
- дослідження характеру і причин виявлених порушень та недоліків;
- оцінка результатів, включаючи перенесення результатів вибірки на генеральну сукупність, якщо сукупність елементів вибірки була відібрана з використанням статистичних процедур.

Плануючи вибірконе дослідження, державний аудитор повинен урахувати конкретну мету аудиту та характеристики генеральної сукупності, з якої буде робитися вибірка.

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

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

Вибірка може застосовуватися і до фінансової, і до не фінансової інформації. Прикладами питань аудиту, де може бути застосована вибірка, є:

- основні засоби (за окремими об'єктами основних засобів);
 - матеріали і запаси (за окремими видами матеріалів і запасів); - дебіторська і кредиторська заборгованість (за конкретними дебіторами чи кредиторами);
 - реалізація продукції (конкретні господарські операції, вид продукції чи період);
 - відображення затрат (конкретні випадки, напрями діяльності);
 - оплата праці (окремі працівники чи групи працівників, посади)
- тощо.

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

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

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

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

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

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

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

З метою зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня державний аудитор розробляє та виконує аудиторські процедури, характер, час та обсяги яких відповідають оціненим ризикам.

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

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

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

Чим вищий ризик суттєвого викривлення, тим ефективніше виконання процедур по суті ближче до кінця періоду, ніж на більш ранню дату, або виконання процедур у неоголошений час. Визначаючи час аудиторських процедур, також розглядаються такі питання:

- середовище контролю;
- коли буде наявна відповідна інформація;
- характер ризику.

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

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

7.4. Аудиторські процедури при здійсненні державного фінансового аудиту

У рамках проведення державного фінансового аудиту здійснюється оцінка існуючої облікової політики підконтрольного суб'єкта.

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

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

- організацію документообігу;
- правила ведення первинного обліку;
- робочий план рахунків для ведення бухгалтерського обліку;
- деталізує облік основних засобів та інших необоротних активів, облік запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- вимоги до проведення інвентаризації;
- правила ведення операцій з грошовими коштами, власним капіталом та зобов'язаннями;
- регламентує ведення обліку власних надходжень, видатків загального та спеціального фондів;

- ведення обліку на позабалансових рахунках;
- документальне оформлення використання у приміщенні установи особистих речей.

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

Відсутність дієвої системи внутрішнього контролю за виконанням вимог облікової політики призводить до послаблення відповідальності матеріально відповідальних посадових осіб, непрозорості обліку та руху коштів, товарно-матеріальних цінностей і, як наслідок, в такому випадку облікова політика установи фактично є формальною і не використовується як ефективний елемент механізму складання і подання фінансової та бюджетної звітності.

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

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

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

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

<i>анкетування</i> - це один із прийомів опитування, що полягає в отриманні від працівників об'єкта аудиту та третіх осіб відповідей на заздалегідь сформульовані запитання;
<i>підтвердження</i> полягає в отриманні державними аудиторами підтверджувальної інформації, яка міститься в бухгалтерських регістрах. Наприклад, державний аудитор, як правило, шукає пряме підтвердження сум дебіторської заборгованості, зв'язуючись із боржниками об'єкта аудиту;
<i>перерахунок</i> полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і регістрів обліку або в самостійному здійсненні безпосередніх підрахунків;
<i>аналітичні процедури</i> передбачають оцінку фінансової інформації шляхом аналізу імовірних зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними та, зокрема, включають дослідження виявлених відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій доречній інформації або мають відхилення від очікуваних величин. Наприклад, це порівняння фінансової інформації з інформацією за минулі періоди, що піддаються порівнянню; плановими розрахунками, такими як бюджети, прогнози; очікуваннями державного аудитора тощо.

З метою отримання аудиторських доказів досліджується зміст операцій, при цьому державний аудитор установлює їх законність, доцільність та достовірність.

<i>Законною операція</i> вважається тоді, коли її зміст не суперечить нормам чинного законодавства та іншим нормативно-правовим актам.
<i>Доцільність операцій</i> визначається їх цілеспрямованістю на виконання завдань, які стоять перед установою за умов дотримання законності. Слід зазначити, що операція може бути законною, але недоцільною, і навпаки.
<i>Достовірність фінансово-господарської операції</i> встановлюється під час формальної та арифметичної перевірки документів.

Основними прийомами фактичного контролю, які застосовуються з метою отримання державних аудиторських доказів, є:

- інвентаризація;

- контрольний замір;
- експертна оцінка;
- спостереження на місцях та інше.

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

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

Таким чином, у ході інвентаризації державний аудитор отримує докази стосовно реальності активів і пасивів, які перевіряються.

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

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

Під час проведення аудиту й отримання державних аудиторських доказів доцільно також застосувати співставлення операцій. При загальній схожості з зустрічною звіркою документів тут не здійснюється співставлення з документами із зовнішніх джерел, а аналізуються лише внутрішні документи. У даному випадку

перевірці підлягають первинні документи, облікові регістри. Перевірка здійснюється за допомогою вивчення і зіставлення окремих реквізитів, які повторюються в ряді документів і відображають взаємозв'язані операції.

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

Доцільно зауважити, що відображення бухгалтерських записів (операцій бухгалтерського обліку) бюджетними установами проводиться відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ³⁵. План рахунків спрямований на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках та забезпечення потреб складання фінансової звітності згідно з вимогами бюджетного процесу на відповідний бюджетний рік.

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

У ході проведення аудиту первинні документи перевіряються (вибірково) з точки зору їх повноти та правильності оформлення, заповнення реквізитів у них, а також змісту й законності здійснення фінансових операцій. У практичному застосуванні основною формою бухгалтерського обліку в бюджетних установах є меморіально-ордерна.

Обробка облікових даних (первинних документів) при меморіально-ордерній формі ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах проводиться відповідно до Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядку їх складання³⁶.

Невід'ємним елементом усієї системи бухгалтерського обліку є фінансова та бюджетна звітність, яка виступає завершальним етапом

³⁵ План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013р. № 611. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>

³⁶ Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання затверджена наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68.

облікового процесу та обумовлює єдність показників, які в ній відображаються, з первинною документацією та обліковими регістрами.

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

Перелік форм фінансової та бюджетної звітності, порядок складання та терміни їх подання визначені Порядком складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів³⁷. Також цим Порядком визначені вимоги до розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності. Керуючись положеннями цього Порядку та результатами проведених аудиторських процедур, аудитори надають незалежну оцінку правдивості і достовірності відображення результатів фінансово-господарської діяльності бюджетних установ у фінансовій та бюджетній звітності.

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

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

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

³⁷ Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44.

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

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

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

Оцінюючи достатність та прийнятність доказів, необхідно класифікувати їх таким чином:

- інформація, що надає підтвердження відсутності порушень та недоліків;
- інформація, що вважається недостовірною;
- відсутність інформації;
- інформація, що вказує на порушення та недоліки.

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

Зовнішній аудитор повинен отримати достатнє розуміння функціонування внутрішнього аудиту для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій та бюджетній звітності, а також для розробки та виконання подальших аудиторських процедур. Окрему увагу заслуговують аудиторські знахідки внутрішнього аудиту, які мають системний характер та впливають на результати

фінансово-господарської діяльності. У такому випадку державний аудитор повинен вивчити надані внутрішніми аудиторами рекомендації та перевірити, які заходи були вжиті керівництвом підконтрольного суб'єкта та відповідальними посадовими особами для усунення наслідків.

Для отримання розуміння й здійснення оцінки роботи внутрішнього аудиту важливими критеріями є: організаційний статус: особливий статус служби внутрішнього аудиту в підконтрольного суб'єкта і вплив цього на його об'єктивність.

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

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

7.5. Звітування за результатами державного фінансового аудиту

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

Керівник контрольної групи несе персональну відповідальність за об'єктивність та обґрунтованість викладених в акті фактів. Акт

підписується керівником контрольної групи, членами контрольної групи та керівником підконтрольного суб'єкта. Один примірник підписаного акта надається підконтрольному суб'єкту. Складений та належним чином оформлений акт слугує основою для підготовки підсумкового документа – звіту за результатами проведення фінансового аудиту, складовими частинами якого є висновки та рекомендації (пропозиції).

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

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

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Що є правовою основою проведення державного зовнішнього фінансового аудиту?
2. Що є об'єктом державного зовнішнього фінансового аудиту, що здійснюється Рахунковою палатою України?
3. Хто є підконтрольними суб'єктами державного зовнішнього фінансового аудиту?
4. Які критерії використовує державний аудитор при проведенні зовнішнього фінансового аудиту для оцінки об'єкта дослідження ?
5. Що таке аудиторська документація ?
6. Що входить до складу аудиторської документації?

7. Скільки етапів проведення державного зовнішнього фінансового аудиту?
8. Що таке аудиторський ризик ?
9. Назвіть внутрішні фактори ризику (ризикових операцій)
10. Які є фактори ризику, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку ?
11. Що таке ризик внутрішнього контролю ?
12. Ризик невиявлення – це...
13. Що необхідно здійснювати для зменшення ризику невиявленості?
14. Які є варіанти оцінки аудиторського ризику ?
15. Яка інформація вважається суттєвою?
16. Що розуміють під рівнем суттєвості?
17. Які фактори слід урахувати при визначенні рівня суттєвості викривлень аудиту?
18. Які суттєві переваги має аудиторська вибірка порівняно з суцільною?
19. Із застосуванням яких методів може супроводжуватись виконання аудиторських процедур ?
20. Хто несе персональну відповідальність за об'єктивність та обґрунтованість викладених в акті фактів?

ТЕСТИ

1. Підконтрольними суб'єктами державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) є...

А) державні органи, органи місцевого самоврядування; інші бюджетні установи, у тому числі закордонні дипломатичні установи України; суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; Національний банк України та інші фінансові установи;

Б) лише державні органи, органи місцевого самоврядування та бюджетні установи;

В) фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, Національний банк України та інші фінансові установи;

Г) усі суб'єкти господарювання державної форми власності.

2. Об'єктом державного зовнішнього фінансового аудиту є:

А) кошти державного бюджету;

Б) бюджетна та фінансова звітність, первинні документи, документи бухгалтерського обліку, інші документи та дані;

В) нормативно-правові акти, розпорядчі й інші документи, що регламентують порядок надходження та використання коштів у сфері, що досліджується;

Г) державні органи, органи місцевого самоврядування; інші бюджетні установи, у тому числі закордонні дипломатичні установи України; суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; Національний банк України та інші фінансові установи.

3. Державний зовнішній фінансовий аудит полягає у:

А) перевірці ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами;

Б) перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами;

В) встановленні фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами;

Г) перевірці дотримання суб'єкта господарювання державної форми власності законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

4. Державний аудитор використовує для об'єкту дослідження такі критерії оцінки:

А) достовірності, відповідності, повноти, цільового використання коштів та законності;

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

В) кошти державного бюджету, використані на цілі, передбачені бюджетними призначеннями, установленими законом про Державний бюджет України, напрямам використання бюджетних коштів,

визначеним у паспорті бюджетної програми або в порядку використання бюджетних коштів, бюджетним асигнуванням;

Г) здійснення операцій з бюджетними коштами відбувалося з дотриманням норм законодавства.

5. Аудиторська документація – це ...

А) робочі документа аудитора;

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

В) записи зроблених аудитором висновків у звіті;

Г) аудиторські докази.

6. Аудиторська документація повинна відображати...

А) характер, час і обсяг державних аудиторських процедур (основні характеристики статей або питань, що перевіряються; склад контрольної групи; дату завершення роботи);

Б) результати виконаних державних аудиторських процедур та отримані державний аудиторські докази;

В) значущі питання, які виникають під час аудиту, прийняті по ним рішення;

Г) усі відповіді вірні.

7. Аудиторський файл – це ...

А) одна чи кілька тек або інші носії інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного аудиту;

Б) аудиторська документація;

В) запис виконаних аудиторських процедур, отриманих аудиторських доказів і зроблених висновків;

Г) робочі документа аудитора .

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

А) нормативно-правових актів, що стосуються діяльності підконтрольного суб'єкта;

- Б) даних щодо бюджетних призначень та фактичних витрат з Державного бюджету України;
- В) структури підконтрольного суб'єкта ;
- Г) усі відповіді вірні.

9. За результатами ознайомлення з діючої у підконтрольного суб'єкта системи внутрішнього контролю державний аудитор надає їй оцінку

- А) позитивну чи умовно позитивну, чи негативну.
- Б) або позитивну, або умовно позитивну, або негативну;
- В) позитивну та умовно позитивну;
- Г) умовно позитивну та негативну.

10. Негативна оцінка системи внутрішнього контролю надається..

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

Б) коли система внутрішнього контролю є недостатньою для попередження всіх суттєвих порушень і недоліків у діяльності підконтрольного суб'єкта;

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

Г) усі відповіді не вірні.

12. Аудиторський ризик – це...

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

Б) коли система внутрішнього контролю є недостатньою для попередження всіх суттєвих порушень і недоліків у діяльності підконтрольного суб'єкта;

В) коли система внутрішнього контролю попереджує, виявляє та своєчасно (у межах звітного періоду) усуває ті суттєві помилки в роботі персоналу, які можуть бути своєчасно попереджені і виправлені як у частині використання майна, так і в частині визначення окремих статей доходів і витрат та фінансового результату;

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

13. Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень складаються з двох компонентів, а саме:

А) із ризику того, що аудитор зробить висновок, що не відповідає обставинам у випадках, коли звітність щодо надходжень та витрат бюджетних коштів суттєво викривлена;

Б) властивого ризику та ризику внутрішнього контролю;

В) властивого ризику і невластивого ризику;

Г) ризику внутрішнього та зовнішнього контролю.

14. Властивий ризик включає ...

А) всі можливі ризики, пов'язані з функціонуванням суб'єкта господарювання, тобто ризики порушень та недоліків, які можуть бути допущені внаслідок діяльності цього підконтрольного суб'єкта;

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

В) ризику ведення, повноти обліку й достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, установлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами;

Г) ризик системи внутрішнього контролю, що не здатна попереджувати суттєві для підконтрольного суб'єкта порушення і недоліки.

15. До внутрішніх факторів ризику (ризикових операцій) можна віднести

- А) фактори ризику, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю підконтрольного суб'єкта;
- Б) фактори ризику, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку;
- В) фактори ризику, що виникли внаслідок не усунення недоліків, виявлених попереднім аудитом;
- Г) правильні відповіді відсутні.

16. Ризик внутрішнього контролю – це ...

- А) ризик того, що потенційне викривлення або недотримання вимог не буде попереджено або своєчасно виявлено та виправлено за допомогою внутрішнього контролю підконтрольного суб'єкта.
- Б) всі можливі ризики, пов'язані з функціонуванням суб'єкта господарювання, тобто ризики порушень та недоліків, які можуть бути допущені внаслідок діяльності цього підконтрольного суб'єкта.
- В) ризик того, що аудитор зробить висновок, що не відповідає обставинам у випадках, коли звітність щодо надходжень та витрат бюджетних коштів суттєво викривлена;
- Г) ризик ведення, повноти обліку й достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, установлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

17. Ризик невиявлення – це

- А) ризику того, що аудитор зробить висновок, що не відповідає обставинам у випадках, коли звітність щодо надходжень та витрат бюджетних коштів суттєво викривлена;
- Б) властивий ризик та ризик внутрішнього контролю;
- В) ризик того, що аудитор зробить висновок, що не відповідає обставинам у випадках, коли звітність щодо надходжень та витрат бюджетних коштів суттєво викривлена;
- Г) ризик того, що державним аудитором не буде виявлено викривлення або факт недотримання вимог, які можуть бути суттєвими окремо або в сукупності з іншими викривленнями та фактами недотримання;

18. Для зменшення ризику невиявленості необхідно здійснювати:

- А) відповідне планування;
- Б) належне призначення персоналу до контрольної групи;

В) в ході аудиту застосування професійного скептицизму;

Г) нагляд та огляд виконаної аудиторської роботи, що допомагають підвищити ефективність аудиторської процедури та її застосування.

19. Інформація вважається суттєвою...

А) якщо її відсутність або викривлення можуть впливати на рішення користувачів, які приймаються на підставі цієї інформації;

Б) якщо вона мінімізує ризик не виявлення;

В) якщо вона зменшує ризик системи внутрішнього контролю;

Г) усі відповіді правильні.

РОЗДІЛ 8

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

8.1. Підприємницька діяльність суб'єктів господарювання як об'єкт державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання.

8.2. Організація проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання державного сектора економіки.

8.3. Методика проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання державного сектора економіки.

Основні терміни та поняття: аналіз, аудиторський звіт, анкетування, експертиза, суб'єкти господарювання, перевірка, фактори ризику, фінансовий аналіз.

8.1. Підприємницька діяльність суб'єктів господарювання як об'єкт державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання

Державний фінансовий контроль господарської діяльності базується на взаємодії двох сторін – державних органів та господарських структур. З огляду на це для організації такого контролю важливе значення мають засади функціонування суб'єктів господарювання.

Суб'єкти господарювання – це учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством (ст. 55 Господарського кодексу України).

Суб'єктами господарювання є:

по-перше, господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до ГКУ, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

по-друге, громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці.

Суб'єкти господарювання залежно від кількості працівників та доходів від будь-якої діяльності за рік можуть належати до суб'єктів малого підприємництва, у тому числі до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва.

Державний фінансовий аудит розкриває широкі перспективи перед державною фінансовою службою і дає майже необмежені можливості для оцінки ефективності управління суб'єктами господарювання державного сектора економіки.

Ці перспективи в частині проведення органами ДАС державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання чітко окреслені відповідним Порядком, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 р. № 361, яким визначено, що державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання здійснюється з метою оцінки ефективності і законності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю об'єкта аудиту.

Основними завданнями державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання є:

по-перше, проведення оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, яка полягає в забезпеченні:

- дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та об'єкта аудиту;

- досягнення визначених цілей та завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності й результативності; достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- збереження активів;

по-друге, виявлення факторів ризику, а також джерел і резервів для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту;

по-третє, підготовка обґрунтованих пропозицій для підвищення ефективності управління фінансово-господарською

діяльністю об'єкта аудиту, усунення наявних порушень, проблем і недоліків та запобігання їм у подальшому.

Проблема оцінки фінансових ризиків суб'єктів господарювання має першорядне значення, бо від точності визначення фінансових ризиків і факторів, які впливають на діяльність підприємства, залежить як об'єктивність прийняття управлінських рішень, фінансове становище підприємства, так і якість аудиту.

Основний метод визначення ризикових операцій - аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства за звітними даними та матеріалами попередніх ревізій, завданням якого є оцінка ефективності управління та виявлення факторів, які позитивно або негативно вплинули на кінцеві фінансові результати.

До основних джерел інформації для проведення поглибленого аналізу належать:

- баланс підприємства (форма № 1);
- звіт про фінансові результати (форма № 2);
- звіт про рух грошових коштів (форма № 3);
- звіт про власний капітал (форма № 4);
- примітки до річної фінансової звітності (форма № 5);
- звіт про наявність та рух основних фондів, амортизацію (знос) (форма № 11-03);
- інші звіти й інформація, необхідна для якісного аналізу, виявлення резервів виробництва та визначення ризикових операцій.

Можна виділити *два підходи* визначення наявності ризикових операцій у діяльності суб'єктів господарювання:

1) Орієнтація на фінансові порушення, виявлені перевітками на інших підприємствах.

2) Орієнтація на операції, щодо яких не забезпечений внутрішньогосподарський контроль.

Сутність першого підходу полягає в тому, що державний аудитор повинен узяти до уваги порушення, виявлені попередніми контрольними заходами на цьому підприємстві або на інших підприємствах. Вони можуть свідчити про наявність аналогічних ризикових операцій на об'єкті контролю.

Другий підхід полягає в урахуванні стану системи внутрішньогосподарського контролю в суб'єктів господарювання. Система внутрішньогосподарського контролю являє собою сукупність внутрішніх правил та процедур контролю, запроваджених керівництвом суб'єкта господарювання з метою забезпечення (у

межах можливого) його стабільного та ефективного функціонування, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, запобігання фальсифікаціям і помилкам, ведення достовірної фінансової звітності.

Якщо в суб'єкта господарювання відсутній або неефективно діє внутрішньогосподарський контроль, це збільшує ймовірність проведення ризикових операцій.

Об'єктом державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання є сам суб'єкт господарювання та його фінансово-господарська діяльність, фінансовий стан, бухгалтерський облік і фінансова звітність та стан збереження активів.

Здійснюючи державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання, державні аудитори вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам.

Сукупність прийомів та способів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають аудиту, є методом державного фінансового аудиту. Сукупність цих прийомів та процедур повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки, що наведено в таблиці 8.1.

Таблиця 8.1

Перелік прийомів державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання

<i>Прийоми</i>	<i>Зміст прийомів</i>
Перевірка	перевірка кількісного та якісного стану об'єктів аудиту шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів, а також перевірка документів і записів;
Аналіз	це комплексне вивчення фінансового стану суб'єкта господарювання та ефективності управління активами з метою оцінки досягнутих результатів, що проводиться за допомогою методів фінансового аналізу за даними бухгалтерського обліку, фінансової, податкової і статистичної звітності, звітності про виконання фінансового плану тощо;
Письмове пояснення	полягає в одержанні письмової відповіді від посадових осіб суб'єкта господарювання на поставлені державним аудитором питання;
Анкетування	отримання необхідної для проведення аудиту інформації від посадових осіб суб'єкта господарювання або осіб, які є користувачами товарів, робіт та послуг суб'єкта

	господарювання, шляхом застосування анкет;
Звірка	полягає в письмовому підтвердженні третіми особами точності інформації (наприклад підтвердження розміру дебіторської заборгованості), яке може бути здійснено шляхом зустрічної звірки або шляхом письмового запиту;
Обстеження	дає можливість одержати загальну характеристику можливостей суб'єкта господарювання на підставі візуального огляду;
Тестування	полягає у формулюванні переліку питань для оцінки об'єкта дослідження за відповідями, на які встановлюються фактори ризику та надається оцінка відповідності (наприклад тест на відповідність внутрішнього контролю встановленим нормам);
Експертиза	здійснюється із залученням фахівців вузької спеціалізації (наприклад спеціаліст зі шляхового будівництва, технолог тощо).

Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання передбачається проводити лише у плановому порядку. А для казенних підприємств, а також суб'єктів господарювання державного сектора економіки, які мають стратегічне значення для економіки й безпеки держави, державний аудит повинен проводитися щороку. При цьому тривалість аудиту не повинна перевищувати 90 календарних днів.

Слід зауважити, що за тривалістю в часі державний фінансовий аудит удвічі перевищує планові ревізії. Цей час надається для того, аби повно і всебічно оцінити стан підприємства та дослідити всі фактори, що негативно впливають на його діяльність. Результатом цього мають бути змістовні й ґрунтовні пропозиції щодо покращення ситуації, які зацікавлять не лише державного аудитора, а й керівництво об'єкта аудиту та його органу управління.

Перед початком аудиту керівнику об'єкта аудиту надсилається не пізніше ніж за 10 (десять) календарних днів відповідне повідомлення із зазначенням строку аудиту та відповідальних за його проведення посадових осіб.

Посадові особи органу ДАС України зобов'язані надати керівнику об'єкта аудиту направлення на проведення аудиту, скріплені печаткою відповідного органу ДАС, та розписатися в журналі реєстрації перевірок (у разі його наявності). Крім того, направлення на проведення аудиту мають бути виписані на всю тривалість аудиту.

Відповідно на мікрорівні державний фінансовий контроль підприємницької діяльності має забезпечити:

1) дотримання правил створення суб'єктів підприємницької діяльності;

2) проведення суб'єктами підприємницької діяльності фінансових операцій відповідно до встановлених державою правил (чи немає сумнівних фінансових операцій);

3) правильність відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності одержаних доходів і податкових зобов'язань перед державою (чи немає приховування доходів і зменшення зобов'язань);

4) законність джерел одержання доходів (чи немає відмивання грошей, добутих від незаконних видів діяльності);

5) дотримання державних соціальних гарантій (наприклад, виплати працівникам мінімальної заробітної плати);

6) дотримання нормативів витрат, пов'язаних з забезпеченням екологічної безпеки та безпеки праці.

Отже, незалежно від форми власності суб'єктів підприємництва державному фінансовому контролю повинні піддаватися господарські операції на предмет дотримання ними економічних, екологічних, технічних нормативів діяльності, а також так званих нормативів зайнятості та праці, які в кінцевому підсумку впливають на обіг фінансових ресурсів.

Наприклад, у частині дотримання правил реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності об'єктами контролю є:

- сплата власником (власниками) внеску до статутного фонду в розмірі, передбаченому законом;
- достовірність звіту про наслідки підписки на акції при створенні відкритих акціонерних товариств;
- внесення плати за державну реєстрацію;
- надання податковому органу довідки про відкриття або закриття рахунків у банках; достовірність документів, що засвідчують право власності на майно при перереєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.

Крім того, у частині функціонування публічних фінансів будь-яка держава контролює в суб'єктів підприємницької діяльності:

- використання державних коштів, наданих суб'єктам підприємництва в будь-якій формі – субсидії, кредити під гарантії уряду, пільги тощо;

- використання коштів, спрямованих на державні й муніципальні закупівлі.

Водночас державний фінансовий аудит у суб'єктів підприємництва, які належать до державного й комунального секторів економіки, має додаткові, особливі об'єкти контролю, зокрема передбачає також контроль:

- за ефективністю використання майна;
- за основними результатами фінансово-господарської діяльності;
- за використанням доходів та прибутків;
- за використанням коштів, виділених на виробничі й соціальні програми.

Більшість вітчизняних науковців віддають перевагу, на наш погляд, передовій, прогресивній незалежній формі контролю — аудиту. Це важлива форма контролю, яка набуває поширення разом із впровадженням приватної форми власності, збільшенням кількості недержавних підприємств. Однак у даний час держава проводить фінансову підтримку виробників через системи дотацій і субсидій, а тому виникає необхідність здійснення контролю за ефективним і цільовим використанням бюджетних коштів. На сучасному етапі відомчий контроль, який раніше виконував дані функції, за суттю, втратив свої важелі впливу, які проявлялися через призму перевірок за використанням коштів Державного бюджету, і його місце в системі спеціальних органів державного контролю, по суті, залишилося вакантним. Ці функції виконують органи Державної аудиторської служби та Державної казначейської служби України.

8.2. Організація проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання державного сектора економіки

Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання проводиться органами Державної аудиторської служби, її територіальними відділеннями відповідно до планів контрольно-ревізійної роботи органу Державної аудиторської служби, які складаються та затверджуються у встановленому законодавством порядку.

Процес державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання, як зазначено в Методиці проведення органами

фінансової інспекції державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання³⁸, складається з чотирьох етапів (рис. 8.1):

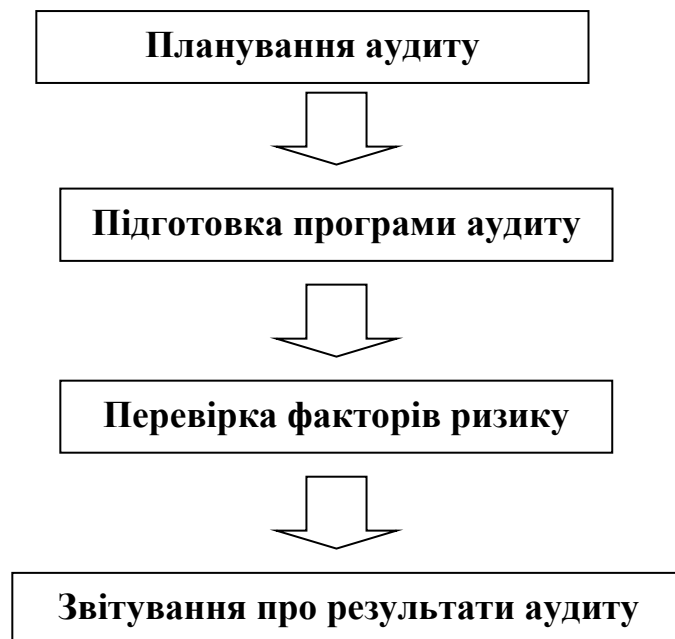


Рис. 8.1. Етапи проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання

Перший етап – планування державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

На етапі підготовки до аудиту попередньо вивчаються особливості діяльності суб'єкта господарювання напередодні проведення виїзних аудиторських процедур, а також збирається та аналізується інформація про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, його систему управління, повноту досягнення поставлених ним цілей і завдань.

Інформація та необхідні для планування аудиту документи можуть бути отримані за письмовими запитами органу ДАС від суб'єкта господарювання за місцем його перебування, а також з інших джерел (публікації в засобах масової інформації, в Інтернеті, результати попередніх контрольних заходів, інформація правоохоронних органів).

³⁸ Постанова КМУ «Про порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання». від 25.03.2006 р. № 361. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>

Цей етап не включається до загальної тривалості аудиту і може бути довгим у часі, що дасть змогу якісно підготуватися й зосередити увагу на найбільш проблемних і ризикових факторах, які потребують оцінки, без відволікання на другорядні питання, як це часто трапляється під час підготовки до ревізії.

Планування державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання – це процес, який ґрунтується на попередньому вивченні особливостей діяльності об'єкта аудиту й передбачає збір та аналіз інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, та досягнення об'єктом аудиту визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання.

Процес планування включає:

по-перше, стадію збору інформації – отримання базової інформації про об'єкт аудиту, включаючи інформацію про специфіку його діяльності, збір нормативно-правових актів, отримання установчих, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту, розпорядчих документів органу управління, фінансової і статистичної звітності об'єкта аудиту та в разі потреби інших суб'єктів господарювання, однотипних за певними характеристиками їх діяльності, матеріалів попередніх контрольних заходів;

по-друге, стадію оцінки – аналіз отриманої інформації, формування загального уявлення про вимоги, яким повинна відповідати діяльність об'єкта аудиту, установлення відхилень від норм та завдань, а також визначення факторів ризику.

За результатами опрацювання зібраної інформації керівником групи аудиторів складається план аудиту, який затверджується керівником органу ДАС.

У плані аудиту визначається обсяг аудиту, методи і терміни проведення аудиту, включаючи підготовку аудиторського звіту.

План державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання повинен включати:

а) вступну частину, у якій вказується мета аудиту, підстава для його проведення, орган ДКРС, який проводить аудит, та склад фахівців, яких планується залучити в процесі проведення аудиту;

б) інформацію про діяльність об'єкта аудиту, де наводиться стисла

характеристика суб'єкта, фінансово-господарська діяльність якого підлягає аудиту:

- мету діяльності об'єкта аудиту, функції щодо виконання державних програм (за наявністю);
- структуру об'єкта аудиту та чисельність працівників;
- показники виробничої та фінансової діяльності (планові, фактичні);
- попередню оцінку досягнення мети та завдань діяльності об'єкта аудиту за виробничими та фінансовими показниками;
- зміни, що відбулися з моменту останнього аудиту, де відображаються організаційні, виробничі та інші зміни в діяльності об'єкта аудиту, що відбулися з часу попереднього аудиту, проведеного ДАС, які могли як позитивно, так і негативно вплинути на результати діяльності, ведення бухгалтерського обліку складання фінансової звітності. Якщо аудит об'єкта аудиту проводиться органом ДАС вперше, цей розділ слід не включати в структуру плану аудиту;

в) фактори ризику – обґрунтовуються попередньо виявлені фактори ризику;

г) обсяг аудиту – попередньо визначаються напрями діяльності об'єкта аудиту, які потребують поглибленого дослідження, а також наводяться статті балансу і показники фінансової звітності, які потребують аналізу їх складу, структури і оцінки факторів, що вплинули на їх зміну порівняно з попереднім звітним періодом, або із плановим рівнем, а також фактори, які можуть впливати на перебіг аудиту та його результати;

г) графік проведення аудиту.

Слід зауважити, що якщо об'єктом аудиту виступає суб'єкт господарювання, що має структурні підрозділи, залучення інших органів ДАС до аудиту цих підрозділів має передбачатися в плані аудиту об'єкта аудиту.

Другий етап - підготовка програми проведення державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

Підготовка програми проведення аудиту передбачає:

1) уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту;
2) проведення аналізу фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та ефективності використання активів;
3) конкретизації факторів ризику;
4) надання попередньої оцінки стану внутрішнього контролю;
5) визначення переліку аудиторських процедур, необхідних для проведення аудиту в розрізі кожного поставленого питання (фактору ризику), та обсяг вибірки для проведення перевірки кожного визначеного питання (фактору ризику);
6) визначення рівня суттєвості факторів ризику;
7) складання програми аудиту.

Уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту, передбачає поглиблене дослідження визначених факторів ризику.

Фактори ризику (ризикові операції) - це можливі порушення, недоліки та проблеми, ризикові операції, які негативно вплинули або можуть вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і завдань, ефективне використання ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також можливі резерви для підвищення ефективності та покращення фінансових і виробничих результатів діяльності об'єкта аудиту.

Проведення аналізу фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та ефективності використання активів передбачає:

- 1) порівняння планових і фактичних показників;
- 2) порівняння фактичних показників за декілька років у динаміці;
- 3) розрахунок коефіцієнтів з використанням Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектора економіки³⁹ або інших методик.

Аналіз повинен охоплювати структуру та динаміку активів об'єкта аудиту, дебіторської заборгованості, власного капіталу, зобов'язань, дохідності активів, доходів та витрат, у тому числі валового прибутку (збитку) та операційних витрат за економічними елементами тощо.

Процедура проведення аналізу фінансово-господарської діяльності та його обсяг (кількість таблиць, які необхідно скласти, кількість показників для розрахунку тощо) визначаються керівником групи аудиторів, виходячи із специфіки і результатів діяльності об'єкта аудиту, періоду, за який необхідно дослідити його фінансово-господарську діяльність, та чисельності аудиторів.

Основними складовими фінансового аналізу діяльності підприємства є:

³⁹ Наказ Міністерства фінансів України від 26 червня 2014 року № 728 «Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/RE25603.html

1) горизонтальний фінансовий аналіз, який проводиться з метою вивчення динаміки окремих фінансових показників, розрахованих за даними фінансової звітності за певний період часу. При його виконанні розраховуються абсолютні й відносні зміни, темпи зростання (приросту) окремих показників (доходу, витрат, активів тощо) за ряд періодів і визначаються загальні тенденції їх змін;

2) вертикальний фінансовий аналіз, який базується на порівнянні питомої ваги окремих структурних складових;

3) порівняльний фінансовий аналіз, який проводиться для зіставлення планових та фактичних показників, фактичних та нормативних (галузевих, загальних) показників. Порівнюються такі показники, як: обсяг реалізації продукції, собівартість продукції, ціни на готову продукцію тощо;

4) аналіз фінансових коефіцієнтів, який полягає в зіставленні показників звітності та/або фінансового плану з метою розрахунку коефіцієнтів: коефіцієнт платоспроможності (ліквідності); оцінки оборотності активів; фінансової стабільності підприємства тощо.

Результати аналізу фінансово-господарської діяльності та оцінки виконання показників фінансового плану можуть бути додатками до аудиторського звіту.

Попередня оцінка стану внутрішнього контролю полягає в дослідженні сукупності внутрішніх правил та процедур контролю, що запроваджені керівництвом об'єкта аудиту для досягнення поставленої мети, забезпечення (у межах можливого) стабільного й ефективного функціонування об'єкта аудиту, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження, раціонального та економного використання активів, запобігання та викриття фальсифікацій і помилок, подання достовірної фінансової звітності.

З метою оцінки стану внутрішнього контролю досліджуються:

1) основні принципи управління об'єктом аудиту;

2) зміст контракту між керівником і органом управління щодо забезпечення керівником законного, цільового й економного використання всіх видів ресурсів; наказ про розподіл обов'язків між заступниками керівника; положення про відділи чи інші структурні підрозділи об'єкта аудиту, посадові інструкції відповідальних фахівців;

3) наказ про облікову політику щодо забезпечення надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та

неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів об'єкта аудиту при складанні фінансової звітності, зокрема шляхом визначення принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності; забезпечення повноти й точності складання первинних документів та якості первинної інформації, необхідної для успішного керівництва і прийняття ефективних управлінських рішень;

4) графік документообігу щодо наявності затверджених положень дотримання законодавства щодо зберігання та знищення бухгалтерських документів, установлення правил прийому документів на виконання, їх реєстрації й обробки, наявність контролю за дотриманням графіка документообігу;

5) розпорядчі та інші документи про дотримання законодавства щодо використання коштів і майна та підписання фінансових документів; дотримання термінів і правил проведення інвентаризацій, бухгалтерських звірок, передачі справ та інших процедур внутрішнього контролю; забезпечення умов для збереження коштів і матеріальних цінностей; закріплення осіб, відповідальних за здійснення внутрішнього контролю, та визначення для них кола обов'язків;

6) склад, фаховий рівень та періодичність проходження підвищення кваліфікації працівників бухгалтерської, економічної та фінансової служб;

7) наявність підрозділу внутрішнього контролю, його статус, підпорядкованість, результати і якість його роботи: забезпечення постійного аналізу цільового, ефективного та економного використання всіх видів ресурсів; своєчасність і повнота здійснюваних контрольних заходів з огляду на наявні ризики та правильність документування виявлених порушень і недоліків; обґрунтованість застосування методів контролю; своєчасність і обґрунтованість внесення за результатами контрольних заходів пропозицій керівництву з метою усунення виявлених порушень, забезпечення відшкодування нанесених збитків та вдосконалення внутрішнього контролю; повнота заходів, які вживаються для забезпечення врахування наданих пропозицій;

8) кадрова політика щодо кваліфікаційних вимог до осіб, які займають відповідальні посади, та частота зміни працівників на відповідальних посадах;

9) порядок підготовки внутрішньої звітності для цілей управління (управлінської звітності) тощо.

За результатами вивчення системи внутрішнього контролю необхідно дати позитивну, умовно позитивну або негативну оцінку та визначити, чи забезпечує внутрішній контроль самостійне виявлення та виправлення суб'єктом господарювання можливих ризиків.

Позитивну оцінку державний аудитор дає в тому випадку, якщо система внутрішнього контролю попереджує, виявляє та своєчасно виправляє ті суттєві помилки в роботі персоналу, які можуть бути своєчасно попереджені і виправлені як у частині використання майна, так і в частині визначення окремих статей доходів і витрат та фінансового результату.

Умовно позитивну оцінку необхідно дати в тому випадку, коли система внутрішнього контролю є недостатньою для попередження всіх суттєвих порушень і недоліків у діяльності об'єкта аудиту.

На негативну оцінку заслуговує та система внутрішнього контролю, яка з причини недоліків її організації не попереджує (або не має змоги попереджувати) суттєві для об'єкта аудиту помилки, що негативно впливають на використання активів, формування статей доходів і витрат та на фінансовий результат. Негативна оцінка системи внутрішнього контролю збільшує ризики можливого допущення об'єктом аудиту порушень і недоліків, тому вимагає планування більшого обсягу аудиторських процедур.

За результатами уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту, а також проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності та оцінки стану внутрішнього контролю конкретизуються та визначаються зовнішні й внутрішні фактори ризику.

Зовнішні фактори ризику є незалежними від об'єкта аудиту, але можуть безпосередньо впливати на його діяльність та фінансові результати.

До зовнішніх факторів ризику можна віднести:

1) зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими безпосередньо регулюється діяльність об'єкта аудиту або встановлюються правила здійснення ним певних видів господарських операцій;
2) зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими змінюється порядок відображення в обліку певних операцій чи змінюється порядок складання фінансової звітності;
3) загострення конкурентної боротьби з боку конкурентів;

4)	зміна стратегії розвитку галузі, у якій здійснює свою діяльність об'єкт аудиту, що зумовлює зменшення обсягів державного замовлення;
5)	штучне обмеження використання виробничої потужності об'єкта аудиту та обсягу виробництва продукції у зв'язку з обмеженістю внутрішнього ринку спожити весь обсяг продукції та обмеженням експорту;
6)	форс-мажорні обставини та інше.

Внутрішні фактори ризику є прямим результатом діяльності підконтрольного суб'єкта і можуть ним регулюватися.

До найтипівіших внутрішніх факторів ризику можна віднести:

1) фактори ризику, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту:	- зміни в організаційній структурі, внаслідок яких конкретні функції з фінансово-господарської діяльності виконуватимуться структурними підрозділами, працівники яких не мають відповідного досвіду та кваліфікації;
	- створення нових структурних підрозділів;
	- не встановлені правила здійснення внутрішнього контролю;
	- суть правил внутрішнього контролю свідчить про їх формальність, неврахування специфіки діяльності об'єкта аудиту, внаслідок чого важко попередити, виявити та виправити помилки;
	- зміни виду господарської діяльності об'єкта аудиту;
	- суттєві зміни показників фінансового плану порівняно з попередніми роками (зокрема суттєве збільшення видатків при неадекватному збільшенні доходів);
	- укладення договорів із суб'єктами господарювання, які мають значну заборгованість перед об'єктом аудиту, або з суб'єктами господарювання, щодо яких аудитор має інформацію про завищення ними обсягів робіт, ціни товарів або послуг, розцінок чи тарифів;
	- укладення договорів з суб'єктами господарювання, які не мають бездоганної ділової репутації, або з суб'єктами господарювання, які створені менше року чи предмет договору не є їх основною діяльністю;
	- значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості;
	- укладання договору, умови якого заздалегідь є вкрай не вигідними для об'єкта аудиту чи існують сумніви щодо повноти наданих послуг (виконаних робіт), спроможності їх оплати тощо.

2) фактори ризику, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку:	- внесення змін до облікової політики об'єкта аудиту;
	- відсутність положення про бухгалтерську службу, посадових інструкцій відповідальних працівників, графіка документообігу тощо;
	- низький рівень комп'ютеризації бухгалтерського обліку;
	- застосування неліцензійних програм з ведення бухгалтерського обліку або несвоєчасне оновлення програм відповідно до змін у методології ведення бухгалтерського обліку чи облікової політики;
3) фактори ризику внаслідок неусунення недоліків, виявлених попереднім аудитом (чи ревізією):	- виявлено систематичні порушення законодавства у сфері державних закупівель;
	- виявлено недостачу, однак матеріально відповідальна особа продовжує працювати на тій самій посаді, недостачу нею не відшкодовано, річна інвентаризація не проводилася;
	- виявлено факти переплати заробітної плати внаслідок установлення необґрунтовано завищених (порівняно з нормативно-правовими актами) надбавок чи доплат, однак система встановлення надбавок та доплат не змінилася тощо.

Визначені фактори ризику можуть викладатись у вигляді гіпотез причин можливого погіршення фінансового стану об'єкта аудиту, невиконання ним своїх функцій та неефективного використання майна. Для дослідження кожного поставленого питання (фактора ризику) визначається обсяг і метод аудиту, який необхідно здійснити для підтвердження чи спростування ризиків, а також визначається розмір вибірки.

Визначення вибірки проводиться з метою застосування аудиторських процедур по відношенню менш ніж до 100% об'єктів всієї сукупності, що досліджуються, для отримання аудиторських доказів, які дозволяють скласти думку про всю цю сукупність.

Прикладами питань аудиту, де може бути застосована вибірка, є:

- 1) основні засоби (за окремими об'єктами основних засобів);
- 2) матеріали і запаси (за окремими видами матеріалів і запасів);
- 3) дебіторська і кредиторська заборгованість (за конкретними дебіторами чи кредиторами);
- 4) реалізація продукції (конкретні господарські операції, вид продукції чи період);
- 5) відображення затрат (конкретні випадки, напрями діяльності);

б) оплата праці (окремі працівники чи групи працівників, посади) тощо.

Обрані методи аудиту, процедура їх застосування та обсяг вибірки повинні забезпечувати обґрунтованість висновків за результатами оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності.

Рівень суттєвості визначається з метою можливості зробити висновок щодо суттєвості впливу визначеного фактора ризику на результати діяльності об'єкта аудиту, а також на достовірність фінансової звітності.

Рівень суттєвості може визначатись у вартісній оцінці (сума заниженого чи недоотриманого доходу, обсяг завищених чи не обґрунтованих витрат, незаконного відчуження активів тощо) і у процентному відношенні до фактичних даних фінансової звітності, бухгалтерського обліку та показників фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту.

Визначений у програмі аудиту рівень суттєвості для конкретного об'єкта аудиту може коригуватися під час проведення аудиту шляхом внесення змін до програми.

На підставі плану аудиту та з урахуванням додаткової інформації, отриманої за результатами детального вивчення об'єкта аудиту, складається програма аудиту.

У програмі аудиту зазначаються:

1) мета аудиту, підстава для його проведення, орган ДКРС, який проводить аудит;
2) інформація про діяльність об'єкта аудиту, де наводиться стисла характеристика суб'єкта, фінансово-господарська діяльність якого підлягає аудиту;
3) результати проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності та попередньої оцінки стану внутрішнього контролю;
4) перелік критеріїв, за якими буде визначено ефективність управління об'єктом аудиту;
5) перелік факторів ризику фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, які передбачається перевірити за визначеними критеріями, методи проведення аудиту, процедури їх застосування, обсяг аудиту та вибірки, а також рівень суттєвості можливих порушень та недоліків;

6) необхідність залучення до проведення аудиту інших органів ДАС, чи представників інших органів влади, установ та організацій;
7) відповідальні працівники, що здійснюють аудит, та графік проведення аудиту.

Програма аудиту затверджується керівником органу ДАС. Відповідно до вимог програма аудиту складається у двох примірниках, один із яких надається керівнику об'єкта аудиту, про що робиться запис на другому примірнику, який залишається органу ДАС.

Слід зазначити, що в разі проведення аудиту за ініціативою підконтрольного суб'єкта аудиту або його органу управління можливе попереднє узгодження програми з відповідним керівником.

Під час проведення аудиту програма аудиту може бути переглянута, доповнена та уточнена. Зміни до програми вносяться за погодженням з керівником органу ДАС та про них інформується керівник об'єкта аудиту.

У разі, якщо програмою передбачається проведення аудиту структурних підрозділів об'єкта аудиту із залученням інших регіональних органів ДАС, за кожним структурним підрозділом відповідним регіональним органом ДАС має бути складена окрема програма аудиту з урахуванням положень загальної програми аудиту в цілому та конкретизації факторів ризику, притаманних діяльності структурного підрозділу.

Третій етап - перевірка факторів ризику. Під час перевірки факторів ризику за обраними аудиторськими процедурами та виходячи з обсягу вибірки проводиться перевірка визначених факторів ризику діяльності підконтрольного суб'єкта, за результатами якої *підтверджується* або спростовується попередня інформація стосовно факторів ризику.

Кожне питання (фактор ризику), що підлягає аудиту, повинно бути досліджене з урахуванням процедур, визначених програмою аудиту, та має бути досліджене щодо:

- 1) відповідності господарських операцій вимогам законодавства;
- 2) обґрунтованості (доцільності) проведених операцій для здійснення господарської діяльності об'єкта аудиту;
- 3) порівняння фактично отриманого результату з очікуваним.

У разі виявлення порушень чи відхилень від норм слід визначити суттєвість впливу цих порушень (недоліків) на

достовірність фінансової звітності та показники ведення фінансово-господарської діяльності.

Під час перевірки аналізуються:

1) дані фінансових та бізнес-планів, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної та фінансової звітності, договорів, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту, пов'язаних із плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності та організацією внутрішнього контролю;
2) фактична наявність та стан активів.

Подання зазначених документів посадовій особі органу ДАС та організація перевірки фактичної наявності й стану активів забезпечується керівником об'єкта аудиту або особою, що виконує його обов'язки.

У разі виявлення під час аудиту фактів порушень законодавства, які містять ознаки злочину, орган ДАС невідкладно інформує про них правоохоронні органи.

Четвертий етап - звітування про результати державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання.

За результатами аудиту складається аудиторський звіт, обов'язковими розділами якого є висновки про дотримання законодавства й забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та обґрунтовані рекомендації щодо її удосконалення.

Аудиторський звіт – це документ, який складається керівником групи державних аудиторів (державним аудитором) у встановленому порядку за результатами проведення державного внутрішнього фінансового аудиту

Аудиторський звіт з державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання включає такі розділи: "Вступ"; "Результати аудиторських процедур і висновки"; "Рекомендації"; "Додатки".

Розділ "Вступ" має містити інформацію про об'єкт аудиту та обґрунтовувати причини проведення аудиту.

До розділу "Результати аудиторських процедур і висновки" включаються висновки про дотримання законодавства і забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту. Крім цього, цей розділ має містити:

1) результати дослідження фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, чинників, які негативно впливають на діяльність об'єкта аудиту. При цьому наводяться конкретні приклади недоліків і порушень;
2) оцінку стану внутрішнього контролю;
3) висновки за результатами аудиту з визначенням впливу порушень і недоліків на розміри платежів до бюджетів і державних фондів, фінансові результати об'єкта аудиту, розмір прибутку та величину активів;
4) надається оцінка ефективності управління майном, досягнення суб'єктами господарювання визначених цілей і завдань за визначеними критеріями, за якими проведена перевірка факторів ризику.

Висновки групуються виходячи з істотності їх впливу на фінансово-господарську діяльність об'єкта аудиту за такими напрямками:

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

2) внутрішній – прийняття рішень або бездіяльність посадових осіб об'єкта аудиту, у першу чергу щодо організації внутрішнього контролю.

У розділі "Рекомендації" зазначаються пропозиції, реалізація яких є необхідною умовою для якісних змін в управлінні об'єктом аудиту. Ці пропозиції повинні ґрунтуватися на фактах та висновках аудиту. У міру можливості розділ з рекомендаціями повинен мати таку саму структуру, як і розділ, де викладено висновки.

Рекомендації повинні:

- ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках;
- зосереджувати увагу на тому, що треба змінити;
- залишити на розсуд об'єкта аудиту способи проведення змін;
- бути достатньо детальними і реальними для впровадження.

Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення – короткими та чіткими.

Робочі матеріали, які підтверджують установлені факти, табличні дані, сформовані аудитором на стадії здійснення оцінки

досягнутих об'єктом аудиту результатів, прикладаються як додатки до аудиторського звіту.

При посиленні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно в тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою не загромождження текстової частини аудиторського звіту посилення на джерела інформації в тексті доцільно позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному в переліку, який є додатком до аудиторського звіту.

Аудиторський звіт підлягає розгляду за участю керівництва об'єкта аудиту. Строк такого розгляду не повинен перевищувати 5 робочих днів. Аудиторський звіт передається для розгляду керівництву об'єкта аудиту одним із таких способів:

а) особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта аудиту;
б) через діловодну службу з відміткою про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника цієї служби, який здійснив реєстрацію;
в) рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням.

При наявності зауважень і пропозицій посадових осіб об'єкта аудиту до аудиторського звіту, що не були враховані під час розгляду, вони оформлюються у вигляді протоколу розбіжностей, форма якого встановлена в додатку.

За результатами розгляду з керівництвом об'єкта аудиту, але не пізніше останнього дня аудиту, аудиторський звіт складається в чотирьох примірниках і підписується в односторонньому порядку керівником групи державних аудиторів. За наявності зауважень, викладених у протоколі розбіжностей, орган ДАС, який проводив аудит, аналізує їх обґрунтування, і в строк, не пізніше ніж 15 робочих днів після підписання цього протоколу дає на них письмовий висновок, який затверджується керівником органу ДАС або його заступником.

Примірники аудиторського звіту передаються керівнику об'єкта аудиту, керівництву його органу управління, а також відповідно до визначених законодавством повноважень Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України. Один примірник аудиторського звіту залишається органу ДАС України.

Керівник об'єкта аудиту зобов'язаний інформувати орган ДАС України, який проводив аудит, про стан врахування рекомендацій, що містяться в аудиторському звіті.

Рішення щодо оприлюднення результатів аудиту приймається керівництвом органу ДАС України, що проводив аудит. Оприлюднення органами ДАС України результатів аудиту здійснюється відповідно до законодавства. Така інформація може надсилатися іншим заінтересованим органам державної влади, а також органам місцевого самоврядування.

Орган ДАС України здійснює моніторинг та облік стану впровадження пропозицій, відображених в аудиторському звіті чи інформації про результати аудиту.

Таким чином, у сучасних умовах господарювання державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання набув статусу актуального напряму діяльності органів державної фінансової інспекції, оскільки надає можливість оцінювати рівень управління суб'єктів господарювання. Його якісне проведення можливе тільки в разі взаєморозуміння аудиторів і керівництва суб'єктів господарювання, спільного бажання відшукати шляхи підвищення ефективності господарювання та приховані резерви.

8.3. Методика проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання державного сектора економіки

Проведення ДФА суб'єктів господарювання державного сектора економіки здійснюється на підставі затвердженої наказом Міністерством фінансів України⁴⁰ методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки.

Метою проведення ДФА суб'єктів господарювання державного сектора економіки є визначення:

- 1) об'єктивних і суб'єктивних причин збитковості;
- 2) забезпечення єдності підходів при оцінці фінансово-господарського стану;

⁴⁰ Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» від 26.06.2014 р. № 728. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>

3) ефективності управління суб'єктів державного сектора економіки України.

Для досягнення цієї мети перед ДФА ставляться такі основні завдання:

- проведення оцінки ефективності використання активів, доходів, витрат та результатів діяльності підприємства за звітний період;
- виявлення факторів, які позитивно або негативно вплинули на кінцеві фінансові результати.

Базовим показником для характеристики ефективності використання активів є коефіцієнт оборотності активів. Його розраховують як відношення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ф.2 ряд. 2000) до загальної вартості активів (ф.1 ряд. 1300).

$$Koa = ЧД/ВА$$

(8.1)

де

Koa - коефіцієнт вартості активів;

ЧД - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

ВА - вартість активів.

Величину активів краще брати як середню величину на початок і кінець звітного періоду, оскільки можливі значні зміни в їх наявності та вартості оцінки.

Цей коефіцієнт дає уявлення про те, скільки продукції реалізує підприємство, виходячи із наявності в нього окремої кількості активів. Отже, коефіцієнт оборотності активів свідчить, наскільки зміни в наявних активах пов'язані зі змінами чистого обсягу продажу. У разі, коли чистий обсяг реалізації збільшується швидшими темпами, ніж вартість активів, це є свідченням підвищення ефективності використання активів і навпаки.

Аналіз структури та змін у вартості активів підприємства проводиться шляхом зіставлення показників активу балансу на початок і кінець звітного періоду за видами активів. За даними аналізу визначаються абсолютне та відносне зростання (коефіцієнт зростання) кожного виду активів.

Наприклад, за досліджуваний період вартість активів підприємства, згідно з даними балансу (ф.1 ряд. 1300) на кінець

звітнього періоду скоротилася на 120 тис.грн порівняно з вартістю активів на початок звітнього періоду з 34500 тис.грн до 34380 тис.грн, а коефіцієнт зростання склав 0,99652, тобто коефіцієнт зростання вартості активів ($K_{в.а.} < 1$) менший за одиницю, то це свідчить про скорочення підприємством у звітному періоді господарської діяльності.

У разі, якщо коефіцієнт зростання всіх активів є меншим (наприклад: 1,23), ніж коефіцієнти зростання запасів (наприклад: 1,5 ($K_{в.а.} < K_z$)) (за умови, що господарська діяльність підприємства, яке аналізується, не має сезонного характеру, а операційний цикл основної діяльності не перевищує 12 місяців), то проводиться додаткове вивчення питання на предмет визначення структури запасів, з метою встановлення, за рахунок яких складових вони суттєво збільшились.

Слід урахувати, що до складу запасів, відповідно до п.6 П(С)БО 9 «Запаси» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»,⁴¹ включають: виробничі запаси (ряд. 1101 ф.1), незавершене виробництво (ряд. 1102 ф.1), готову продукцію (ряд. 1103 ф.1) та товари (ряд. 1103 ф.1). Тому, установивши структуру запасів, необхідно по кожному елементу запасів розраховувати коефіцієнт зростання. При цьому враховувати, що непропорційне зростання запасів призводить до надлишкового накопичення виробничих запасів, зростання обсягів готової продукції на складі, що негативно впливає на фінансовий стан підприємства.

У разі, якщо коефіцієнт зростання незавершеного будівництва більший від коефіцієнта зростання вартості активів ($K_{в.а.} < K_{н.б.}$), то необхідно здійснити аналіз ефективності інвестицій підприємства для встановлення ефективності та обґрунтованості капітальних вкладень. Аналогічний аналіз здійснюється і по довгострокових фінансових інвестиціях у разі, якщо коефіцієнт їх зростання більше коефіцієнта зростання запасів підприємства ($K_z < K_{д.ф.і.}$).

Якщо вартість незавершеного будівництва є незмінною або несуттєво зменшується ($0,9 \leq K_{н.б.} \leq 1$), то доцільно проаналізувати стан та характеристики зазначених об'єктів, перспективи завершення будівництва.

⁴¹ Наказ Мінфіну «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 7.02.2013 р. № 73. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

Зростання запасів, непропорційне зростанню доходів може свідчити про уповільнення їх обороту, відволікання фінансових ресурсів і погіршення фінансового стану підприємства.

Тенденції оборотності виробничих запасів характеризує відповідний коефіцієнт (Коб.зап.), який розраховується як відношення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД – форма 2 рядок 2000) до вартості запасів (З - форма 1 рядок 1100):

$$\text{Коб.зап.} = \text{ЧД} / \text{З} \quad (8.2)$$

Зменшення значення *Коб.зап.* на кінець звітного періоду порівняно з його значенням на початок року свідчить про уповільнення обороту запасів. За таких умов доцільно проаналізувати причини надлишкового накопичення запасів та збільшення обсягів незавершеного виробництва, залишків готової продукції, відволікання активів з виробничого обороту.

Аналізується прострочена дебіторська заборгованість із зазначенням заходів щодо її повернення, а також претензійна робота підприємства з погашення такої заборгованості (аналіз проводиться за додатково наданою підприємством інформацією щодо зазначеної заборгованості).

При аналізі активів оцінюються зміни у структурі довгострокової і поточної дебіторської заборгованості та динаміка дебіторської заборгованості на початок і кінець звітного періоду.

При суттєвому зростанні (більше 10%) суми резервів сумнівних боргів та суми виданих авансів проводиться аналіз обґрунтованості спрямування фінансових ресурсів на авансування розрахунків та збільшення зазначеного резерву (аналіз проводиться за додатково наданою підприємством інформацією).

При аналізі власного капіталу підприємства оцінюються зміни у структурі та обсягах власних фінансових ресурсів. Перевіряються на відповідність законодавству порядок та обсяги формування статутного та резервного капіталу. За даними бухгалтерського обліку аналізується розподіл прибутку і формування фондів спеціального призначення, передбачених Господарським кодексом України.

Крім того, обов'язково розраховується коефіцієнт оборотності власного капіталу (коефіцієнт адекватності інвестування) для встановлення, наскільки масштаб діяльності підприємства забезпечується власним капіталом.

Коефіцієнт адекватності інвестування розраховується як діленням чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (*ЧД* - ф.2 ряд.2000) на величину власного капіталу (*БК* - ф.1 рядок 1495).

$$K_{ai} = ЧД/БК \quad (8.3)$$

Якщо в підприємства цей коефіцієнт значно перевищує середньогалузевий, це свідчить про те, що підприємство максимальною мірою використовує кожну грошову одиницю вкладених державою коштів.

За даними аналізу власного капіталу підприємства визначаються також абсолютне та відносне зростання (коефіцієнт зростання) за окремими складовими власного капіталу підприємства.

Варто зазначити, що якщо коефіцієнт зростання власного капіталу менший від коефіцієнта зростання активів підприємства ($K_{в.а.} > K_{в.к.}$), то це свідчить про скорочення обсягів власних джерел фінансування діяльності підприємства (прибутку, використання резервів, уцінки активів тощо).

Але якщо коефіцієнт зростання власного капіталу збільшується за рахунок проведеної дооцінки необоротних активів і перевищує значення коефіцієнта зростання активів підприємства та/або значення коефіцієнта зростання власного капіталу ($K_{д.а.} > K_{в.а.}$ та/або $K_{д.а.} > K_{в.к.}$), проводиться аналіз обґрунтованості проведеної дооцінки вартості активів та можливого штучного завищення власного капіталу (аналіз проводиться за додатково наданою підприємством інформацією). При суттєвому зростанні суми уцінки проводиться перевірка обґрунтованості зниження вартості активів.

При аналізі структури та динаміки зобов'язань підприємства виявляються негативні тенденції щодо зростання заборгованості підприємства.

Значну увагу необхідно звернути на аналіз динаміки заборгованості підприємства за розрахунками з бюджетом та з оплати праці. Тому додатково проводиться аналіз простроченої кредиторської заборгованості, за даними якого визначаються

абсолютне та відносне зростання (коефіцієнт зростання) за видами заборгованості.

Збільшення коефіцієнта зростання кредиторської заборгованості порівняно з коефіцієнтом зростання активів підприємства ($K_{з.} > K_{в.а.}$) свідчить про погіршення його платоспроможності. У цьому випадку обов'язково проводиться поглиблений аналіз на предмет запобігання банкрутству підприємства.

Коефіцієнт дохідності активів ($K_{д.а.}$) розраховується як співвідношення сукупного доходу (СД – форма 2 ряд. 2465) до вартості активів підприємства (форма 1 ряд. 1300) та показує частку сукупного доходу в одній гривні вартості активів підприємства.

За умови зростання або незмінності вартості активів ($K_{в.а.} \geq 1$) та зростання сукупного доходу ($K_{с.д.} > 1$) приріст за звітний період коефіцієнта зростання дохідності активів ($K_{д.а.} > 1$) свідчить про підвищення ефективності використання майна підприємства. У разі, якщо збільшення коефіцієнта зростання дохідності активів ($K_{д.а.} > 1$) супроводжується зменшенням вартості активів ($1 > K_{в.а.}$), необхідно здійснити додатковий аналіз на предмет виявлення причин зростання дохідності насамперед з'ясувавши, чи не досягнуто це за рахунок продажу основних засобів та виробничих запасів підприємства.

Також у процесі аналізу порівнюється динаміка змін вартості активів підприємства ($K_{в.а.}$) та сукупного доходу ($K_{с.д.}$). Якщо різниця в значеннях коефіцієнтів ($K_{с.д.} - K_{в.а.}$) має додатне значення, то здійснюється додаткова перевірка на предмет обґрунтованості вилучення активів підприємства. При від'ємному значенні цього показника в процесі перевірки мають бути з'ясовані причини випереджальних темпів зростання вартості активів (зростання обсягів нереалізованої готової продукції, запасів, незавершеного виробництва та капітальних вкладень, придбання довгострокових активів).

За даними аналізу структури та динаміки фінансових результатів оцінюються прибутковість кожного виду діяльності підприємства: операційної, інвестиційної та фінансової.

Аналіз ефективності різних видів діяльності дасть змогу визначити їх вплив на чистий прибуток підприємства. Так, якщо підприємство за результатами звітного періоду має збиток від операційної діяльності, то має бути проаналізована структура витрат за економічними елементами. А якщо підприємство за результатами звітного року має збиток від інвестиційної діяльності, то мають бути

проаналізовані фактори, що вплинули на утворення таких збитків, та визначені заходи щодо ліквідації збитковості асоційованих, спільних та дочірніх підприємств або мають бути проведені зміна і скорочення напрямків інвестиційної діяльності, скорочення інвестиційної діяльності.

Якщо ж підприємство за результатами звітного року отримує збитки від фінансової діяльності, то мають бути проаналізовані склад фінансових доходів та фінансових витрат. У результаті проведеного аналізу мають бути визначені можливі шляхи скорочення фінансових витрат.

При аналізі фінансових доходів визначається дохідність цінних паперів і приймається рішення щодо зміни структури "портфеля фінансових інвестицій" (реалізація одних цінних паперів та придбання інших прибуткових цінних паперів).

При отриманні збитків від інших операцій звичайної діяльності, але не пов'язаних з операційною та фінансовою діяльністю, аналізується склад інших доходів, інших витрат і визначаються шляхи ліквідації збитків у плановому періоді.

Факторний аналіз валового прибутку (збитку) свідчить про вплив зростання (зменшення) чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на валовий прибуток (збиток).

Аналіз витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за економічними елементами характеризує динаміку їх змін за звітний період проти попереднього періоду, а також дає змогу виявити елементи, які значно вплинули на зростання суми витрат операційної діяльності на одну гривню реалізованої продукції.

За даними аналізу витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за економічними елементами визначаються абсолютне та відносне зростання (коефіцієнт зростання) витрат за економічними елементами.

Якщо коефіцієнт зростання операційних витрат перевищує коефіцієнт зростання чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг), то витрати, пов'язані з виробничою діяльністю, зростають вищими темпами, ніж доходи від продажу продукції (робіт, послуг), що свідчить про зниження прибутковості основних видів продукції (робіт, послуг) підприємства. У цьому випадку має бути проведений поглиблений аналіз діяльності

підприємства, пов'язаної з реалізацією продукції, товарів, послуг, а також складу та структури витрат за елементами.

Якщо коефіцієнт зростання витрат на оплату праці перевищує коефіцієнт зростання чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), то це свідчить про зниження продуктивності праці. Додаткового аналізу потребують елементи витрат, коефіцієнт зростання яких перевищує коефіцієнт зростання суми витрат операційної діяльності на одну гривню реалізованої продукції.

Витрати операційної діяльності на одну гривню реалізованої продукції та коефіцієнт їх приросту (зменшення) Кв.о.д. порівнюється із галузевим нормативом.

Негативно характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства випереджальні темпи зростання адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат та загалом операційних витрат порівняно з темпами зростання собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Аналіз структури та динаміки доходів здійснюється за даними форми 2 фінансової звітності підприємства.

Збільшення коефіцієнтів зростання доходів, активів, власного капіталу та зменшення коефіцієнта зростання зобов'язань свідчить про ефективність використання активів.

Зменшення значення коефіцієнта зростання доходів та збільшення коефіцієнта зростання витрат і зобов'язань свідчить про втрату платоспроможності.

Загальна оцінка ефективності управління підприємством та використання його активів проводиться за сукупністю коефіцієнтів, які характеризують прибутковість активів, майновий стан, платоспроможність та ліквідність підприємства.

Коефіцієнт рентабельності активів (Кра) розраховується як співвідношення чистого прибутку (ЧП - ф.2. ряд.2350) до середньозваженої величини валюти балансу $(Вбн + Вбк) / 2$ - ф.1 ряд. 1130 на початок періоду + ряд.1130 на кінець періоду) та показує розмір чистого прибутку на одну гривню активів та характеризує ефективність використання активів.

$$Кра = ЧП / (Вбн + Вбк) / 2$$

(8.4)

Зменшення цього показника може свідчити про затримання темпів економічного зростання та розвитку підприємства.

Ступінь рентабельності активів підприємства, яку забезпечує прибуток від основної виробничої діяльності підприємства, характеризує коефіцієнт рентабельності сукупного капіталу ($K_{рск}$), що розраховується як співвідношення фінансового результату від операційної діяльності (ΦP – ф.2 ряд 2190 або ряд.2195) до середньозваженої величини валюти балансу $(B_{бн} + B_{бк}) / 2$ – ф.1 ряд. 1130 на початок періоду + ряд.1130 на кінець періоду).

$$K_{рск} = \Phi P / (B_{бн} + B_{бк}) / 2 \quad (8.5)$$

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу ($K_{рвк}$) розраховується як співвідношення чистого прибутку (ЧП - ф.2. ряд.2350) до середньозваженої величини власного капіталу $(B_{Кн} + B_{Кк}) / 2$ – ф.1 ряд. 1495 на початок періоду та ряд.1495 на кінець періоду) та показує частку чистого прибутку у власному капіталі.

$$K_{рвк} = \text{ЧП} / (B_{Кн} + B_{Кк}) / 2 \quad (8.6)$$

Високий коефіцієнт вказує на прибуткову діяльність підприємства та його інвестиційну привабливість. Цей коефіцієнт характеризує ефективність укладення коштів у підприємство.

Коефіцієнт рентабельності діяльності ($K_{рд}$) розраховується як співвідношення чистого прибутку (ЧП - ф.2. ряд.2350) до чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД – ф.2 ряд.2000), показує наявність можливостей підприємства до відтворення та розширення виробництва і характеризує прибутковість діяльності підприємства.

$$K_{рд} = \text{ЧП} / \text{ЧД} \quad (8.7)$$

Коефіцієнт оборотності активів ($K_{об а}$) розраховується як співвідношення чистого прибутку (ЧП - ф.2. ряд.2350) до середньозваженої величини валюти балансу $(B_{бн} + B_{бк}) / 2$ – ф.1 ряд. 1130 на початок періоду + ряд.1130 на кінець періоду),

характеризує ефективність використання підприємством наявних ресурсів (незалежно від джерел їх залучення) та показує, наскільки зміни у наявних активах пов'язані зі змінами доходу (виручки) від реалізації.

$$\text{Коб } a = \text{ЧП} / (\text{Вбн} + \text{Вбк}) / 2 \quad (8.8)$$

При проведенні фінансового аналізу за коефіцієнтами мають ураховуватися галузеві особливості підприємств (табл. 8.2).

Таблиця 8.2

Оцінка ефективності діяльності підприємства
з урахуванням галузевої специфіки

<i>Коефіцієнт оборотності активів</i>	<i>Коефіцієнт рентабельності діяльності</i>	<i>Коефіцієнт рентабельності власного капіталу</i>	<i>Оцінка ефективності діяльності з урахуванням галузевої специфіки</i>
Високе значення	Високе значення	Високе значення	Задовільно для всіх підприємств
Низьке значення	Високе значення	Середнє значення	Задовільне для підприємств видобувної галузі
Низьке значення	Середнє значення	Середнє значення	Задовільне для підприємств сільськогосподарства
Середнє значення	Високе значення	Низьке значення	Задовільне для підприємств будівельної галузі
Високе значення	Низьке значення	Середнє значення	Задовільне для підприємств переробної харчової галузі та торгівлі
Низьке значення	Низьке значення	Низьке значення	Незадовільне для всіх підприємств

Коефіцієнти поновлення основних засобів та їх зносу характеризують інвестиційну політику підприємства.

Коефіцієнт фінансової стійкості (Кфс), що розраховується як співвідношення власного капіталу (ВК- ф.1 ряд. 1495) до залученого капіталу (ЗК – ф.1 ряд.1595+ряд.1695), характеризує співвідношення власних та позикових коштів.

Перевищення власних коштів над позиковими вказує на те, що підприємство має достатній рівень фінансової стійкості і відносно незалежне від зовнішніх фінансових джерел.

Частина власного капіталу в загальній сумі фінансових ресурсів повинна бути не менше 50%, тобто нормативне значення K фінансової стійкості повинно бути не меншим 1.

Якщо K фінансової стійкості менше 1, то проводиться додатковий аналіз з метою виявлення причин зменшення фінансової стабільності (зниження виручки, зменшення прибутку, необґрунтоване збільшення матеріальних запасів тощо).

Коефіцієнт покриття (K покриття) визначає співвідношення всіх поточних активів (ПА - ф.1 ряд.1195) до поточних зобов'язань (ПЗ - ф.1 ряд.1695) і характеризує достатність оборотних засобів підприємства для погашення своїх боргів протягом року.

$$K_{\text{покриття}} = \text{ПА} / \text{ПЗ} \quad (8.10)$$

Значення K покриття в межах 1-1,5 свідчить про те, що підприємство своєчасно ліквідує борги. Критичне значення K покриття = 1. При K покриття < 1 підприємство має дуже низьку ліквідність, у цьому випадку, а також при негативній динаміці цього показника проводиться додатковий аналіз з метою виявлення причин, що призвели до зниження ліквідності підприємства, а також уживаються заходи щодо недопущення банкрутства підприємства.

Коефіцієнт загальної ліквідності ($K_{з.л.}$) відображає, скільки одиниць оборотних засобів (ОА - ф.1 ряд.1195) припадає на одиницю довгострокових (ДЗ - ф.1 ряд.1595) та поточних зобов'язань (ПЗ - ф.1 ряд.1695).

$$K_{з.л.} = \text{ОА} / \text{ДЗ} \quad (8.11)$$

Коефіцієнт абсолютної ліквідності ($K_{аб.л.}$) розраховується як співвідношення грошових коштів (ГК - ф.1 ряд. 1165) до поточних зобов'язань (ПЗ - ф.1. ряд.1695) та характеризує можливість підприємства ліквідувати поточну заборгованість грошима, які є у нього в розпорядженні на дату проведення аналізу.

$$K_{аб.л.} = \text{ГК} / \text{ПЗ} \quad (8.12)$$

Коефіцієнт визначає, яку частину поточної заборгованості підприємство здатне погасити негайно. Значення коефіцієнта повинно бути в межах від 0,2 до 0,35. У разі, якщо Каб.л. менше 0,2 або динаміка показника є негативною, здійснюється додатковий аналіз відповідних факторів.

Коефіцієнт заборгованості (K_z) розраховується як співвідношення залученого капіталу ($ЗК$ – ф.1 ряд.1595 + ряд.1695) до власного капіталу ($ВК$ - ф.1 ряд.1495) і відображає залежність підприємства від залучених коштів.

$$K_z = ЗК / ВК \quad (8.13)$$

Коефіцієнт концентрації залученого капіталу ($K_{кзк}$) розраховується як співвідношення довгострокових зобов'язань ($ДЗ$ – ф.1 ряд.1595) та поточних зобов'язань ($ПЗ$ - ф.1 ряд 1695) до валюти балансу ($Вб$ - ф.1 ряд.1900), показує частку залученого капіталу у валюті балансу.

$$K_{кзк} = (ДЗ + ПЗ) / Вб \quad (8.14)$$

У рамках державного фінансового аудиту державних підприємств здійснюється аналіз виконання ними фінансового плану.

Аналіз виконання фінансового плану включає:

- 1) визначення та оцінку відхилень фактичних показників фінансово-господарської діяльності від планових;
- 2) виявлення факторів, що вплинули на недовиконання планових показників.

Аналіз виконання плану здійснюється за даними звіту, який складається за формою фінансового плану, шляхом порівняння значень показників за планом та фактично, зміни їх питомої ваги.

Виявлені в процесі аналізу відхилення свідчать про необхідність корегування фінансово-господарської діяльності.

Рекомендації щодо такого корегування мають базуватися на даних факторного аналізу відхилень виконання плану.

За даними аналізу відхилень оцінюється виконання плану прибутковості кожного виду діяльності підприємства: операційної, інвестиційної та фінансової. Висновком може бути обґрунтування

доцільності здійснення на наступні планові періоди окремих видів діяльності.

Невиконання плану прибутковості діяльності потребує детального аналізу факторів, що впливають на скорочення прибутковості (зростання збитковості) діяльності. Зменшення прибутковості діяльності підприємства впливає на скорочення надходжень фінансових ресурсів і, відповідно, на скорочення запланованих заходів.

Аналіз доходів, витрат, фінансових результатів, джерел формування (надходження) фінансових ресурсів та їх використання в розрізі господарських або географічних звітних сегментів здійснюється за даними фінансової звітності державного підприємства по планах та фактичних показниках сукупних доходів та сукупних витрат.

Порівнюється прибутковість звітних сегментів з обсягом надходжень та використання фінансових ресурсів. Розраховується абсолютне й відносне відхилення показників за плановий та звітний періоди.

На підставі узагальнення результатів аналізу показників фінансового плану та звіту про його виконання робиться висновок щодо фінансового стану підприємства, оцінюється динаміка його зміни та складаються рекомендації щодо покращення фінансової діяльності.

Основні напрями аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства здійснюються на підставі фінансових коефіцієнтів, а саме:

- коефіцієнта рентабельності активів;
- коефіцієнта рентабельності власного капіталу;
- коефіцієнта рентабельності сукупного капіталу;
- коефіцієнта рентабельності діяльності;
- коефіцієнта зносу основних засобів;
- коефіцієнта оборотності оборотних активів;
- коефіцієнта фінансової стійкості;
- коефіцієнта покриття;
- коефіцієнта загальної ліквідності;
- коефіцієнта абсолютної ліквідності;
- коефіцієнта заборгованості;
- коефіцієнта концентрації залученого капіталу;
- прибутковості інвестицій (за методом участі в капіталі)

Варто зауважити, що основні етапи аналізу здійснюються шляхом перевірки майнового стану, фінансових результатів, розрахунків з дебіторами та кредиторами в порядку, передбаченому законодавством України.

На підставі даних фінансового аналізу господарської діяльності підприємства здійснюється узагальнена оцінка ступеня ефективності управління підприємством.

Узагальнення оцінки ступеня ефективності управління підприємством проводиться з метою підбиття підсумків аналізу, виявлення об'єктивних та суб'єктивних причин збитковості.

Таблиця 8.3

Оцінка ефективності управління
за фінансовими коефіцієнтами

<i>№ з/п</i>	<i>Назва показника</i>	<i>Коефіцієнт зростання</i>	<i>Критерії оцінювання</i>	<i>Оціночний бал</i>
1.	Вартість активів (Кв.а.)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
2.	Основні засоби (залишкова вартість) (Ко.з.)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
3.	Власний капітал (Кв.к.)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
4.	Поточні зобов'язання (Кп.з.)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
5.	Заборгованості з оплати праці(Ко.п.)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
6.	Валовий прибуток \ збиток (Квал.пр/зб.), за наявності збитку –оціночний бал (-1)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
7.	Чистий прибуток \ збиток (Квал.пр/зб.), за наявності збитку –оціночний бал (-1)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
8.	Сукупні доходи (Кс.д)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
9.	Сукупні витрати		> 1 – оціночний бал 1;	

	(Кс.в)		=1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
10.	Коефіцієнт доходності активів (Кд.а)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
11.	Коефіцієнту рентабельності активів (Кр.а)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал - 1	
12.	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу (Кр.в.к.)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал – 1	
13.	Коефіцієнт рентабельності діяльності (Кр.д)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал – 1	
14.	Коефіцієнт фінансової стійкості підприємства (К.ф.с.)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал – 1	
15.	Коефіцієнт покриття (Кп)		> 1 – оціночний бал 1; =1– оціночний бал 0; < 1– оціночний бал – 1	
16.	Загальний оцінюючий бал	X	X	

За даними табл. 8.3 виводиться оціночний бал ефективності управління, за даними табл. 8.4 – оціночний бал виконання фінансового плану.

Таблиця 8.4

Загальна оцінка
ефективності управління підприємством

Показники		Загальна оцінка ефективності управління підприємством
оцінка ефективності управління за фінансовими коефіцієнтами	оцінка ефективності за ступенем виконання фінансового плану	
		Високий рівень (Офк>1, Овп>1)
		Середній рівень (Офк>=0, Овп>=0)
		Незадовільний рівень (Офк<0, Овп<0)

За результатами проведеного аналізу здійснюється узагальнена оцінка ефективності управління державним підприємством.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Які сторони взаємодіють при здійсненні державного фінансового контролю господарської діяльності?
2. Як Господарський кодекс України тлумачить поняття «суб'єкт господарювання»?
3. У чому полягає необхідність здійснення оцінки фінансових ризиків суб'єктів господарювання?
4. Який основний метод визначення ризикових операцій?
5. Які джерела інформації використовує державний аудитор з метою здійснення аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання?
6. У чому полягає сутність аналізу як прийому державного фінансового аудиту суб'єкта господарювання?
7. На який предмет перевіряються господарські операції на підконтрольному суб'єкті?
8. У чому полягає необхідність державного фінансового аудиту господарської діяльності?
9. Яким суб'єктом проводиться державний фінансовий аудит суб'єктів підприємницької діяльності?
10. З яких етапів складається процес державного фінансового аудиту господарської діяльності?
11. Що означає планування державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання?
12. Що розуміють під факторами ризику?
13. З якою метою проводиться горизонтальний фінансовий аналіз?
14. З якою метою досліджується наказ про облікову політику підприємства?
15. Яку оцінку можуть дати державні аудитори за результатами оцінки стану внутрішнього контролю?
16. Коли державний аудитор дає позитивну оцінку?
17. У якому випадку надається негативна оцінка стану внутрішнього контролю за результатами державного аудиту?

18. Які виділяють фактори ризику, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту?
19. Що зазначається в програмі аудиту?
20. Що таке аудиторський звіт?
21. Що зазначається в розділі "Результати аудиторських процедур і висновки"?
22. На чому повинні ґрунтуватися рекомендації аудитора?
23. На підставі яких нормативно-правових актів здійснюється державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання?
24. Яким чином визначається тенденція оборотності запасів?
25. Що оцінюється при здійсненні аналізу власного капіталу суб'єкта господарювання?

ТЕСТИ

1. Суб'єктами господарювання є:

- А) юридичні особи;
- Б) державні, комунальні та інші підприємства;
- В) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці;
- Г) усі відповіді правильні.

2. Суб'єктів господарювання залежно від кількості працівників поділяють на:

- А) суб'єкти малого підприємництва, у тому числі суб'єкти мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва;
- Б) суб'єкти малого підприємництва та великого підприємництва;
- В) суб'єкти мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва;
- Г) усі відповіді правильні.

3. Нормативно визначено, що державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання здійснюється з метою:

- А) оцінки ефективності та законності використання державних чи комунальних коштів і майна;
- Б) встановлення правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності;

- В) аналізу стану функціонування системи внутрішнього контролю підконтрольного суб'єкта;
- Г) усі відповіді правильні.

4. При здійсненні оцінки рівня управління фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта встановлюється:

- А) рівень досягнення визначених цілей та завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності та результативності;
- Б) стан розрахунків із найманими працівниками;
- В) дебіторська та кредиторська заборгованість суб'єкта господарювання;
- Г) усі відповіді правильні.

5. До завдань державного фінансового аудиту господарських операцій не належить:

- А) проведення оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю підконтрольного суб'єкта;
- Б) виявлення факторів ризику, а також джерел і резервів для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту;
- В) передача матеріалів, зібраних за результатами аудиту до відповідних правоохоронних органів;
- Г) підготовка обґрунтованих пропозицій для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, усунення наявних порушень, проблем і недоліків та запобігання їм у подальшому.

6. Основними джерелами інформації для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання є:

- А) звіт про рух коштів (форма № 4);
- Б) звіт про фінансові результати (форма № 2);
- В) звіт про позичковий капітал (форма № 3);
- Г) усі відповіді правильні.

7. Об'єктом державного фінансового аудиту суб'єкта господарювання є:

- А) державне підприємство;
- Б) фінансового-господарська діяльність суб'єкта господарювання – підконтрольного суб'єкта;
- В) фінансові показники діяльності суб'єкта господарювання – підконтрольного суб'єкта;
- Г) усі відповіді правильні.

8. Назвіть прийоми державного фінансового аудиту суб'єкта господарювання:

- А) перевірка, аналіз, письмове пояснення, анкетування, звірка, обстеження;
- Б) ревізія, аудит, аналіз, експертиза;
- В) тестування, опитування, візуалізація;
- Г) усі відповіді правильні.

9. Звірка:

- А) полягає у формулюванні переліку питань для оцінки об'єкту дослідження за відповідями на які встановлюються фактори ризику та надається оцінка відповідності (наприклад, тест на відповідність внутрішнього контролю встановленим нормам);
- Б) дає можливість одержати загальну характеристику можливостей суб'єкта господарювання на підставі візуального огляду;
- В) полягає у письмовому підтвердженні третіми особами точності інформації (наприклад, підтвердження розміру дебіторської заборгованості), яке може бути здійснено шляхом зустрічної звірки або шляхом письмового запиту;
- Г) усі відповіді правильні.

10. Експертиза здійснюється із:

- А) залученням фахівців вузької спеціалізації (наприклад, спеціаліст зі шляхового будівництва, технолог тощо);
- Б) залученням державних експертних центрів;
- В) залученням незалежних професійних аудиторів;
- Г) усі відповіді правильні.

11. Суб'єктами господарювання для яких державний фінансовий аудит повинен проводитися щороку є:

- А) казенні підприємства;

Б) суб'єкти господарювання державного сектору економіки, які мають стратегічне значення для економіки;

В) суб'єкти господарювання державного сектору економіки, які мають стратегічне значення для безпеки країни;

Г) усі відповіді правильні.

12. Тривалість аудиту не повинна перевищувати:

А) 30 днів;

Б) 60 днів;

В) 90 днів;

Г) 120 днів.

13. На мікрорівні державний фінансовий аудит підприємницької діяльності має забезпечити:

А) дотримання правил створення суб'єктів підприємницької діяльності;

Б) проведення суб'єктами підприємницької діяльності фінансових операцій відповідно до встановлених державою правил (чи не має сумнівних фінансових операцій);

В) правильність відображення у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності одержаних доходів і податкових зобов'язань перед державою (чи не має приховування доходів і зменшення зобов'язань);

Г) усі відповіді правильні.

14. Оберіть невірне твердження:

А) державний фінансовий аудит підприємницької діяльності повинен забезпечувати законність джерел одержання доходів (чи не має відмивання грошей, добутих від незаконних видів діяльності);

Б) державний фінансовий аудит підприємницької діяльності повинен забезпечувати дотримання правил техніки безпеки, охорони праці та службової етики;

В) державний фінансовий аудит підприємницької діяльності повинен забезпечувати дотримання державних соціальних гарантій (наприклад, виплати працівникам мінімальної заробітної плати);

Г) державний фінансовий аудит підприємницької діяльності повинен забезпечувати дотримання нормативів витрат, пов'язаних з забезпеченням екологічної безпеки та безпеки праці.

15. В частині дотримання правил реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності об'єктами контролю є:

А) сплата власником (власниками) внеску до статутного фонду в розмірі, передбаченому законом;

Б) достовірність звіту про наслідки підписки на акції при створенні відкритих акціонерних товариств;

В) надання податковому органу довідки про відкриття або закриття рахунків у банках; достовірність документів, що засвідчують право власності на майно при перереєстрації суб'єкта підприємницької діяльності);

Г) усі відповіді правильні.

16. В частині функціонування публічних фінансів будь-яка держава контролює у суб'єктів підприємницької діяльності:

А) використання державних коштів, наданих суб'єктам підприємництва у формі субсидій;

Б) використання коштів, спрямованих на державні і муніципальні закупівлі;

В) використання коштів, наданих суб'єктам підприємництва у формі податкових пільги;

Г) усі відповіді правильні.

17. Державний фінансовий контроль у суб'єктів підприємництва, які належать до державного і комунального секторів економіки, передбачає також контроль за:

А) ефективністю використання майна, основними результатами фінансово-господарської діяльності, використанням доходів та прибутків, використанням коштів, виділених на виробничі і соціальні програми;

Б) результатами фінансово-господарської діяльності, станом дебіторської та кредиторської заборгованості, використанням коштів, виділених на виробничі програми;

В) ефективністю фінансово-господарської діяльності, використанням прибутків та збитків, використанням коштів, виділених на виробничі, матеріальні і соціальні програми;

Г) усі відповіді правильні.

18. Етапи державного фінансового аудиту господарської діяльності:

- А) планування аудиту, підготовка звіту;
- Б) планування аудиту, підготовка програми аудиту, перевірка факторів ризику, звітування про результати аудиту;
- В) підготовка програми аудиту, перевірка факторів ризику, звітування про результати аудиту;
- Г) послання повідомлення, підготовка програми аудиту, перевірка факторів ризику, звітування про результати аудиту;

19. На етапі планування державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання:

- А) вивчаються особливості діяльності суб'єкта господарювання;
- Б) збирається та аналізується інформація про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта;
- В) оцінюється система управління, повнота досягнення поставлених цілей і завдань підконтрольним суб'єктом;
- Г) усі відповіді правильні.

20. Процес планування включає:

- А) стадію збору інформації, стадію її оцінки та оформлення звіту;
- Б) стадію опрацювання інформації та стадію оформлення звіту;
- В) стадію збору інформації та стадію її оцінки;
- Г) стадію збору інформації та оформлення звіту.

21. Стадією, на якій аналізується отримана інформація, формується загальне уявлення про вимоги, яким повинна відповідати діяльність підконтрольного суб'єкта, та встановлюються відхилення від норм та завдань є:

- А) стадія збору інформації;
- Б) стадія оцінки інформації;
- В) стадія оформлення звіту за результатами опрацювання інформації;
- Г) усі відповіді правильні.

22. На стадії збору інформації:

- А) отримують базову інформацію про об'єкт аудиту;

Б) збирають нормативно-правові акти, що регулюють діяльність підконтрольного суб'єкта;

В) отримують установчі, розпорядчі та інші документи підконтрольного суб'єкта;

Г) усі відповіді правильні.

23. У плані аудиту визначається:

А) обсяг аудиту, методи і терміни проведення аудиту, включаючи підготовку аудиторського звіту;

Б) методи і терміни проведення аудиту, включаючи підготовку аудиторського звіту;

В) обсяг аудиту, терміни підготовки аудиторського звіту;

Г) обсяг аудиту і терміни його проведення.

24. У частині плану «Інформація про діяльність підконтрольного суб'єкта» зазначається:

А) мета діяльності підконтрольного суб'єкта, функції щодо виконання державних програм (за наявності) та попередню оцінку досягнення мети та завдань діяльності об'єкта аудиту за виробничими та фінансовими показниками;

Б) структура підконтрольного суб'єкта та чисельність працівників;

В) показники виробничої та фінансової діяльності (планові, фактичні);

Г) усі відповіді правильні.

25. Проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта та ефективності використання активів передбачає:

А) порівняння планових і фактичних показників;

Б) порівняння фактичних показників за декілька років у динаміці;

В) розрахунок коефіцієнтів з використанням методик аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектора економіки;

Г) усі відповіді правильні.

РОЗДІЛ 9

ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ОКРЕМИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

9.1. Організаційно-правове забезпечення проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій (операційного аудиту).

9.2. Методика проведення операційного аудиту державних і комунальних підприємств та установ

9.3. Критерії та процедури відбору ризикових операцій при підготовці програми операційного аудиту.

Основні терміни та поняття: господарські операції, моніторинг платіжних доручень, критерії, моніторинг господарських операцій, операційний аудит, ризикові операції.

9.1. Організаційно-правове забезпечення проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій

В умовах різкого падіння у 2014 р. виробництва у всіх галузях економіки внаслідок економічної кризи та зниження ефективності діяльності господарюючих суб'єктів, у тому числі і державних, відповідно до частини третьої ст. 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» була прийнята постанова Кабінету Міністрів України від 25 червня 2014 р. № 214 «Про Порядок проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій», з метою запобігання фінансовим порушенням суб'єктами державного сектора економіки.

Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій – це форма державного фінансового аудиту, який проводиться у визначених в акті Кабінету Міністрів України суб'єктах господарювання та спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення достовірної фінансової звітності, що загалом впливатиме на зміцнення фінансової дисципліни в державі.

Варто зазначити, що цей вид державного фінансового аудиту окремих господарських операцій (далі – операційний аудит) уже застосовувався органами Державної фінансової інспекції України у період з 20.05.2009 р⁴² до 26.12.2012 р⁴³.

Основним завданням операційного аудиту є сприяння забезпеченню суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності. З метою виконання цих завдань у процесі державного фінансового аудиту окремих господарських операцій здійснюються такі процедури:

1) проведення моніторингу господарських операцій суб'єктів господарювання, пов'язаних із придбанням товарів (послуг), вартість яких дорівнює або перевищує 100 тис. гривень, а також робіт, вартість яких дорівнює або перевищує 1 млн. гривень;
2) розроблення програми, яка затверджується керівником контролюючого органу та подається для ознайомлення керівникові суб'єкта господарювання;
3) проведення перевірки ризикових операцій у частині законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення і подання фінансової звітності;
4) підготовка для подання керівникові суб'єкта господарювання, органу управління та в разі потреби Фонду державного майна пропозицій щодо ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, усунення недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки;
5) оцінка стану усунення керівником суб'єкта господарювання недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки;
6) проведення аналізу річної фінансової звітності суб'єкта господарювання;
7) оцінка стану врахування пропозицій, внесених керівникові суб'єкта господарювання протягом звітного року за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки;
8) розроблення проекту аудиторського звіту, що містить відповідні висновки і пропозиції;

⁴² Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій» від 20.05.2009р. № 506. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/506-2009-%D0%BF>

⁴³ Постанова Кабінету Міністрів України «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій» від 19.12.2012р. № 1182. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1182-2012-%D0%BF>

9) обговорення проекту аудиторського звіту з керівником суб'єкта господарювання;
10) підписання аудиторського звіту та подання його керівникові суб'єкта господарювання.

Головним методом проведення операційного аудиту є моніторинг господарських операцій та платіжних доручень, перелік яких затверджено постановою Кабінету міністрів України від 25 червня 2014 р. № 214.

Об'єктом дослідження при проведенні операційного аудиту є: *по-перше*, окремі господарські операції суб'єктів господарювання, перелік яких наведено в таблиці 9.1.

Таблиця 9.1

Перелік господарських операцій, що підлягають моніторингу

№ з/п	Господарські операції
1.	З отримання доходів від усіх видів діяльності:
	а) здійснені суб'єктом господарювання (за чинними договорами (угодами, контрактами), у тому числі міжнародними) з реалізації товарів, робіт і послуг
	б) заплановані до здійснення суб'єктом господарювання (за проектами договорів (угод, контрактів), у тому числі міжнародних) з реалізації товарів, робіт і послуг
2.	Здійснені суб'єктом господарювання (за чинними договорами (угодами, контрактами) та заплановані до здійснення за їх проектами) з придбання товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг у вітчизняних та іноземних постачальників і підрядників, у тому числі:
	а) з отримання консалтингових, аудиторських, інформаційно-консультаційних та юридичних послуг
	б) із страхування (крім державного соціального страхування, обов'язкового страхування та страхування відповідно до міжнародних договорів)
	в) із здійснення представницьких заходів та реклами.
3.	Здійснені суб'єктом господарювання за чинними договорами (угодами, контрактами), у тому числі міжнародними, та заплановані до здійснення за їх проектами з необоротними активами:
	а) з оренди, відчуження, передачі та списання майна
	б) з фінансового лізингу
	в) за капітальними інвестиціями, у тому числі:
	- з капітального будівництва за чинними договорами (угодами, контрактами) та їх проектами;

	<ul style="list-style-type: none"> - з придбання (виготовлення) основних засобів за чинними договорами (угодами, контрактами) та їх проектами - з придбання (створення) нематеріальних активів - з придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів за чинними договорами (угодами, контрактами) та їх проектами
4.	З власним та залученим капіталом (здійснені за чинними договорами (угодами, контрактами) та заплановані до здійснення за їх проектами):
	а) за фінансовими інвестиціями, у тому числі в обмін на цінні папери
	б) з розміщення коштів на депозит за чинними договорами (угодами, контрактами) та їх проектами
	в) з надання позик, благодійної, спонсорської та іншої фінансової допомоги
	д) з формування позичкового капіталу, у тому числі шляхом залучення кредитних ресурсів та розміщення цінних паперів власної емісії, за чинними договорами (угодами, контрактами) та їх проектами.
5.	Із списання дебіторської та кредиторської заборгованості
6.	З бюджетними коштами
7.	З придбання товарів, робіт і послуг відповідно до законодавства у сфері державних закупівель

По-друге, платіжні доручення, перелік яких затверджено постановою КМУ України, наведено в таблиці 9.2.

Таблиця 9.2

Перелік платіжних доручень державних підприємств, що підлягають моніторингу

№ з/п	Платіжні доручення
1.	З придбання товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг у вітчизняних та іноземних постачальників і підрядників, у тому числі:
	— з оплати консалтингових, аудиторських, інформаційно-консультаційних та юридичних послуг
	— із страхування (крім державного соціального страхування, обов'язкового страхування та страхування відповідно до міжнародних договорів)
	— із здійснення представницьких заходів та реклами
2.	За операціями з необоротними активами:
	— з оренди майна
	— з фінансового лізингу
	— за капітальними інвестиціями, у тому числі:
	✓ - з капітального будівництва
	✓ - з придбання (виготовлення) основних засобів
	✓ - з придбання (створення) нематеріальних активів
	✓ - з придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних

	активів
	✓ - ліцензійні платежі, пов'язані з використанням авторських та суміжних з ними прав, відповідно до укладених ліцензійних договорів (угод, контрактів)
3.	За операціями з власним та залученим капіталом:
	– за фінансовими інвестиціями
	– з розміщення коштів на депозит
	– за кредитними договорами (угодами)
	– з надання позик, благодійної, спонсорської та іншої фінансової допомоги
4.	За операціями з бюджетними коштами

Крім того, моніторингу також підлягають платіжні доручення на проведення банківських розрахунків до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попередніх періодів, пов'язаними з придбанням товарів (послуг), вартість яких дорівнює або перевищує 100 тис. гривень, а також робіт, вартість яких дорівнює або перевищує 1 млн. гривень.

Перелік суб'єктів операційного аудиту визначається Кабінетом Міністрів України та затверджується відповідною постановою. На сьогодні до переліку суб'єктів операційного аудиту включено (таблиця 9.3).

Так, у 2015 р. державні аудитори Держфінінспекції в Одеській області на 6 об'єктах державного сектора економіки проводили державний фінансовий аудит окремих господарських операцій, а саме: в ПАТ «Одеський припортовий завод», ДП «Одеський морський торговельний порт», ДП «Морський торговельний порт «Южний», ДП «Іллічівський морський торговельний порт», ДП «Адміністрація морських портів України», ДП «Одеська залізниця».

У результаті проведеного державного аудиту, за період із січня 2015 до квітня 2015 року було виявлено та попереджено дії зовнішнього та внутрішнього характеру, які могли б негативно вплинути на фінансово-господарську діяльність на загальну суму близько 2 млн. гривень.

Варто зауважити, що операційний аудит проводиться в декілька етапів. Перший етап - це підготовка до проведення операційного аудиту. Другий етап - це проведення операційного аудиту. Третій етап - це оформлення результатів операційного аудиту.

Таблиця 9.3

Суб'єкти господарювання, що включені до переліку ⁴⁴		
1) Державне підприємство “Енергоринок”	23) ДП “Придніпровська залізниця”	
2) НАК “Укргролізинг”	24) ДП “Одеська залізниця”	
3) Державне підприємство “Укрекоресурси”	25) Державне територіальне галузеве об'єднання “Львівська залізниця”	
4) Державне спеціалізоване підприємство “Укрспецторг”	26) Статутне територіальне галузеве об'єднання “Південна залізниця”	
5) Міненерговугілля	27) ДП матеріально-технічного забезпечення залізничного транспорту “Укрзалізничпостач”	
6) ПАТ “Національна акціонерна компанія “Нафтогаз України”	28) Державне територіальне галузеве об'єднання “Південно-Західна залізниця”	
7) ПАТ “Укргазвидобування” НАК “Нафтогаз України”	29) Державне підприємство “Міжнародний аеропорт “Бориспіль”	
8) ПАТ “Укртрансгаз” НАК “Нафтогаз України”	30) ДП “Адміністрація морських портів України”	
9) ПАТ “Укртранснафта”	31) Мінпромполітики	
10) ДП “Національна енергетична компанія “Укренерго”	32) Українське державне підприємство “Укрхімтрансміак”	
11) ДП “Національна атомна енергогенеруюча компанія “Енергоатом”	33) Державне підприємство “Антонов”	
12) ПАТ “Укргідроенерго”	34) Фонд державного майна	
13) Мінінфраструктури	35) ВАТ “Одеський припортовий завод”	
14) ДП обслуговування повітряного руху України	36) ВАТ “Турбоатом”	
15) Українське державне підприємство поштового зв'язку “Укрпошта”	37) Мінагрополітики	
16) ДП “Одеський морський торговельний порт”	38) Державне підприємство “Артемсіль”	
17) ДП “Морський торговельний порт “Южний”	39) НКРЗІ	
18) ДП “Іллічівський морський торговельний порт”	40) ДП “Український державний центр радіочастот”	
19) ДП “Маріупольський морський торговельний порт”	41) Державний концерн “Укроборонпром”	
20) ДП “Дельта-лоцман”	42) ДП “Науково-виробничий комплекс газотурбобудування “Зоря” - “Машпроект”	
21) Державна адміністрація залізничного транспорту “Укрзалізниця”	43) Національний банк	
22) ДП “Донецька залізниця”	44) ДП “Поліграфічний комбінат “Україна” по виготовленню цінних паперів”.	

⁴⁴ Постанова Кабінету Міністрів України від 25 червня 2014 р. № 214 «Про Порядок проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій»

9.2. Методика проведення операційного аудиту державних і комунальних підприємств та установ

У рамках першого етапу здійснюється підготовка до проведення операційного аудиту. Відповідно до переліку суб'єктів господарювання, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України, проводиться згідно із наказом начальника Державної аудиторської служби відповідного територіального органу, у якому визначається державний аудитор (керівник групи державних аудиторів та склад таких груп). Разом з тим, ДАС зобов'язана, згідно з постановою КМУ України⁴⁵, щороку проводити ротацію посадових осіб органів державного фінансового контролю, які наділені повноваженнями щодо проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій.

Державному аудиторіві видається за встановленим Мінфіном зразком *направлення* на проведення операційного аудиту, у якому зазначаються період та строки його проведення. Направлення підписується керівником відповідного контролюючого органу і скріплюється печаткою такого органу.

Державний аудитор зобов'язаний надати керівникові суб'єкта господарювання *направлення* для проведення операційного аудиту та розписатися в Журналі реєстрації перевірок (у разі його наявності).

Керівник суб'єкта господарювання забезпечує створення належних умов для проведення державним аудитором операційного аудиту та несе персональну відповідальність за достовірність, своєчасність і повноту подання необхідної інформації.

До початку операційного аудиту державні аудитори повинні ознайомитися зі сферою діяльності суб'єкта господарювання та результатами державного фінансового контролю щодо суб'єкта господарювання за попередні періоди.

Операційний аудит розпочинається з ознайомлення державного аудитора з системою бухгалтерського обліку та фінансовою звітністю суб'єкта господарювання.

Ознайомлення з системою бухгалтерського обліку та фінансовою звітністю суб'єкта господарювання полягає у:

⁴⁵ Постанова КМУ «Про Порядок проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій» від 25.06.2014 р. № 214. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/214-2014-%D0%BF>

1) вивченні облікової політики та організації бухгалтерського обліку в суб'єкта господарювання, у тому числі ступеня використання інформаційних технологій у бухгалтерському обліку, використання різних програм, їх сумісності та відповідності правилам ведення обліку та складання звітності;
2) аналізі основних фінансових показників та їх динаміки;
3) визначенні типових та нетипових господарських операцій.

На етапі ознайомлення із системою бухгалтерського обліку та фінансовою звітністю, внутрішньою документацією суб'єкта господарювання державний аудитор:

- вивчає діяльність суб'єкта господарювання;
- визначає пов'язаних із суб'єктом господарювання осіб;
- складає проект програми операційного аудиту.

Вивчення діяльності суб'єкта господарювання здійснюється шляхом аналізу:

1) нормативно-правових актів та методичних документів, які регламентують фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання відповідної галузі, внутрішніх розпорядчих документів тощо;
2) установчих документів, організаційної структури суб'єкта господарювання, внутрішніх документів суб'єкта господарювання щодо облікової політики, порядку складання, затвердження, виконання та контролю за виконанням розпорядчих документів тощо;
3) предмета діяльності, повноважень органів та головних посадових осіб суб'єкта господарювання.

Державний аудитор визначає пов'язаних із суб'єктом господарювання осіб, які відповідають критеріям, визначеним Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»⁴⁶, шляхом аналізу установчих документів, договорів, даних Реєстру суб'єктів підприємницької діяльності Державного комітету з питань підприємництва та регуляторної політики тощо.

Державний аудитор складає проект програми операційного аудиту. Програма погоджується керівником структурного підрозділу, відповідального за проведення операційного аудиту, та подається на

⁴⁶ Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» від 18.06.2001 р. № 303. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>

затвердження голові ДАС чи його заступнику згідно з розподілом повноважень.

Програма повинна включати інформацію станом на 1 число місяця, у якому розпочато операційний аудит, щодо:

1) вартості активів (окремо за рахунками: основних засобів, інших необоротних активів, незавершеного будівництва, дебіторської заборгованості (окремо за довгостроковою та короткостроковою), фінансових інвестицій, векселів, грошових коштів, у тому числі в іноземній валюті тощо);
2) вартості зобов'язань (окремо щодо довгострокових та короткострокових), власного капіталу, забезпечень, доходів майбутніх періодів;
3) переліку господарських операцій, їх сум та критеріїв відбору платіжних доручень (реєстрів платіжних доручень), що підлягають моніторингу, який погоджено керівниками ДАС та уповноваженого органу управління суб'єкта господарювання;
4) конкретних ризикових сфер діяльності, операцій за ними, які підлягають суцільному моніторингу, та операцій, які підлягають моніторингу за вибірковим методом;
5) окремих самостійних структурних підрозділів суб'єкта господарювання (філій тощо), операцій, за якими підлягають суцільному моніторингу або моніторингу вибірковим методом.

Програма складається у двох примірниках протягом 15 робочих днів з дати початку операційного аудиту, зазначеної у направленні.

Після затвердження програми державний аудитор надає один примірник для ознайомлення керівнику суб'єкта господарювання, про що робиться відмітка на примірнику, який залишається в органі ДАС.

У разі виявлення ознак ризикових операцій з інших питань діяльності або операцій, які внесені до програми, але не є ризиковими, державний аудитор вносить зміни до програми в порядку, установленому для її затвердження.

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

При проведенні операційного аудиту здійснюється моніторинг платіжних доручень.

Моніторинг платіжних доручень – це процедура операційного аудиту, яка полягає в безперервному відстеженні платіжних доручень на проведення розрахунків за погодженими ризиковими операціями до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попереднього періодів, та включає вивчення робочих документів, які відображають наявність та рух коштів на рахунках у банках як у національній, так і в іноземній валюті, валютних цінностей та підстави для здійснення безготівкових грошових операцій.

Основними завданнями моніторингу платіжних доручень є виявлення ознак, що можуть свідчити про відхилення від установленого законодавством порядку платіжної дисципліни та про ризиковість операцій, а також упередження проведення розрахунків з порушенням чинного законодавства.

Платіжні доручення для проведення моніторингу подаються державному аудиторіві за 3 (три) робочих дні до їх підписання керівником суб'єкта господарювання.

У разі ненадання чи надання державному аудитору неповного переліку документів, необхідних для належного і всебічного розгляду платіжних доручень, термін їх погодження продовжується на час, достатній для їх ретельного опрацювання, про що робиться запис на платіжному дорученні (реєстрі платіжних доручень) «за умови додаткового дослідження».

Після розгляду всіх необхідних документів та в разі, коли державним аудитором не виявлено ознак ризиковості операцій, на платіжному дорученні (реєстрі платіжних доручень) ставиться відмітка «опрацьовано».

У разі, коли державний аудитор вбачає ознаки ризикових операцій, він відмовляється від погодження платіжного доручення (реєстру платіжних доручень) та складає повідомлення.

У повідомленні зазначаються пропозиції, спрямовані на недопущення суб'єктом господарювання порушень установленого законодавством порядку здійснення господарських операцій та проведення розрахунків.

Про відмову від погодження платіжного доручення (реєстру платіжних доручень) державний аудитор (керівник групи аудиту) письмово повідомляє керівника структурного підрозділу ДАС відповідального за проведення операційного аудиту, та керівника суб'єкта господарювання.

Керівник структурного підрозділу ДАС, відповідальний за проведення операційного аудиту, надає повідомлення державного аудитора Голові ДАС або його заступнику згідно з розподілом повноважень та готує повідомлення для органу управління суб'єкта господарювання.

На підставі розгляду додаткових робочих документів чи наданих суб'єктом господарювання обґрунтувань державний аудитор може відкликати повідомлення про відмову від погодження платіжного доручення. Рішення щодо відкликання повідомлення має бути погоджене з керівником структурного підрозділу ГоловКРУ, відповідального за проведення операційного аудиту.

Другим напрямком операційного аудиту є моніторинг господарських операцій. Основним завданням моніторингу господарських операцій є виявлення ознак їх ризиковості.

Моніторинг господарських операцій – це процедура операційного аудиту, яка полягає в безперервному відстеженні операцій суб'єкта господарювання за погодженим переліком таких операцій та показниками бухгалтерського обліку і фінансової звітності поточного та, у разі необхідності, попереднього періоду з метою виявлення ознак, які можуть свідчити про можливість допущення фінансових порушень та неефективного використання державних коштів та майна.

Моніторинг господарських операцій та платіжних доручень проводиться безперервно до 31 грудня поточного року включно. У разі, коли при проведенні моніторингу господарських операцій встановлено, що прийняття управлінських рішень, здійснення господарських операцій може призвести або призвело до неефективного чи незаконного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, фінансових порушень або виявлення інших ознак ризиковості операцій державний аудитор проводить перевірку.

Для з'ясування обставин допущення недоліків та порушень, виявлених у ході операційного аудиту, державний аудитор має право

отримати пояснення від посадових осіб та інших працівників суб'єкта господарювання.

Результати перевірки ризикових операцій оформляються довідкою у двох примірниках, один із яких передається керівнику суб'єкта господарювання, другий – керівнику структурного підрозділу ДАС, відповідального за проведення операційного аудиту, для прийняття рішення щодо подальшої їх реалізації.

У повідомленні (довідці), складеній у ході операційного аудиту, зазначаються платіжні доручення, операції, які містять недоліки чи ознаки порушень, а у разі виявлення порушень – їх суть та пропозиції щодо усунення недоліків (порушень) та недопущення їх у подальшому.

У довідці мають бути додержані принципи об'єктивності та обґрунтованості, повноти і комплексності відображення всіх суттєвих обставин, які стосуються справи, чіткості, лаконічності, доступності і системності викладу.

Керівник суб'єкта господарювання в п'ятиденний термін інформує державного аудитора щодо прийняття рішення за результатами наданих пропозицій.

Моніторинг стану виконання пропозицій – це процедура операційного аудиту, яка полягає в аналізі стану виконання суб'єктом господарювання пропозицій державного аудитора щодо усунення недоліків та порушень.

Під час моніторингу виконання суб'єктом господарювання пропозицій щодо усунення недоліків та порушень, відображених у повідомленні (довідці), державний аудитор аналізує прийняті рішення керівником суб'єкта господарювання, їх результати. Про невжиття керівником суб'єкта господарювання заходів за наданими пропозиціями щодо усунення недоліків та порушень державний аудитор повідомляє керівника структурного підрозділу ДАС відповідального за проведення операційного аудиту. Вказаним структурним підрозділом ДАС забезпечується інформування Голови ДАС або його заступника згідно з розподілом повноважень, органу управління суб'єкта господарювання та в разі потреби Фонду державного майна.

Керівник ДАС або його заступник згідно з розподілом повноважень за результатами розгляду повідомлення (довідки)

приймає рішення щодо необхідності інформування правоохоронних органів.

У разі виявлення ознак, що можуть свідчити про відхилення від установленого законодавством порядку використання державних чи комунальних коштів та/або майна, державний аудитор відмовляється від погодження платіжного доручення, про що письмово повідомляє керівників органу служби, органу управління та суб'єкта господарювання;

У разі коли в ході операційного аудиту встановлено, що прийняття управлінських рішень, здійснення господарських операцій може призвести до неефективного чи незаконного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, фінансових порушень або порушення законодавства, державний аудитор письмово інформує про це керівника суб'єкта господарювання, керівника відповідного органу служби та орган управління з поданням відповідних пропозицій.

Результати перевірки ризикових операцій оформляються у формі довідки у двох примірниках, один із яких передається керівникові суб'єкта господарювання.

Рішення щодо запобігання настанню або мінімізації негативних наслідків, що можуть бути спричинені ризиковими операціями, зокрема за результатами моніторингу платіжних доручень, приймає керівник суб'єкта господарювання.

Результати операційного аудиту відображаються в аудиторському звіті, який складається протягом місяця з дати подання суб'єктом господарювання річної фінансової звітності. Повідомлення про час та місце розгляду аудиторського звіту направляється суб'єкту господарювання за 5 робочих днів до його розгляду. Аудиторський звіт розглядається за участю керівника та уповноважених представників суб'єкта господарювання. Їх зауваження і пропозиції враховуються або відображаються у протоколі розбіжностей, який додається до звіту.

Зауваження і пропозиції уповноважених представників суб'єкта господарювання враховуються або відображаються у протоколі розбіжностей, який є невід'ємною частиною звіту.

У разі відмови від розгляду аудиторського звіту або неприбуття уповноважених представників суб'єкта господарювання у встановлений строк до ДАС аудиторський звіт розглядається

одноособово керівником ДАС (його заступником згідно з розподілом повноважень).

Аудиторський звіт складається у трьох примірниках. Перший примірник аудиторського звіту залишається в органі служби, другий подається керівникові суб'єкта господарювання, третій - органів управління.

Варто зазначити, що державний аудитор несе відповідальність згідно із статтею 12 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

9.3. Критерії та процедури відбору ризикових операцій при підготовці програми операційного аудиту

Проблема оцінки фінансово-господарських ризиків суб'єктів господарювання державного сектора економіки має першорядне значення, бо від точності визначення ризиків і факторів, які впливають на діяльність підприємства, залежить як об'єктивність прийняття управлінських рішень, фінансове становище підприємства, так і якість операційного аудиту.

Основний метод визначення ризикових операцій – аналіз фінансово-господарської діяльності державного підприємства за звітними даними та матеріалами попередніх перевірок, завданням якого є оцінка ефективності управління та виявлення факторів, які позитивно або негативно вплинули на кінцеві фінансові результати.

До основних джерел інформації для проведення поглибленого аналізу належать:

- баланс підприємства (форма № 1);
- звіт про фінансові результати (форма № 2);
- звіт про рух грошових коштів (форма № 3);
- звіт про власний капітал (форма № 4);
- примітки до річної фінансової звітності (форма № 5);
- звіт про наявність та рух основних фондів, амортизацію (знос) (форма № 11-03) та інші звіти і інформація, необхідна для якісного аналізу, виявлення резервів виробництва та визначення ризикових операцій.

Можна виділити два методи визначення ризикових операцій:

Перший метод - це орієнтація на фінансові порушення, виявлені попереднім операційним аудитом.

Другий метод – це орієнтація на операції, щодо яких не забезпечений внутрішньогосподарський контроль.

Відповідно до першого методу, аудитор повинен взяти до уваги порушення, виявлені попередніми контрольними заходами на цьому підприємстві або на інших підприємствах. Вони можуть свідчити про наявність аналогічних ризикових операцій на об'єкті контролю у новий ревізійний період.

Другий метод передбачає насамперед оцінку системи внутрішньогосподарського контролю, яка являє собою сукупність внутрішніх правил та процедур контролю, запроваджених керівництвом підприємства з метою забезпечення (у межах можливого) стабільного та ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, запобігання фальсифікаціям і помилкам, ведення достовірної фінансової звітності.

Якщо на державному підприємстві відсутній або неефективно діє внутрішньогосподарський контроль, це збільшує ймовірність проведення ризикових операцій.

Недоліки системи внутрішньогосподарського контролю:

- відсутність наказу про облікову політику;
- не проведення інвентаризації основних засобів і товарно-матеріальних цінностей;
- недотримання законодавчих обмежень при прийнятті на роботу обліково-фінансових та матеріально відповідальних працівників, порядку і періодичності їх перепідготовки;
- невизначеність статусу осіб, відповідальних за здійснення внутрішньогосподарського контролю та їх обов'язків;
- не створено умов для збереження в установі коштів і матеріальних цінностей;
- відсутність посадових інструкцій;
- відсутність графіка документообігу та контролю за його дотриманням;
- не дотримуються правила прийому документів на виконання;
- не проводиться системно основний аналіз цільового та економного використання всіх видів ресурсів.

З урахуванням недоліків системи внутрішньогосподарського контролю визначаються ризикові операції, які підлягають

першочерговому поглибленому вивченню згідно із переліком господарських операцій, затвердженим постановою КМУ.⁴⁷

Наприклад, у державному підприємстві є юридична служба. Разом з тим, для підготовки позову та ведення справ у господарському суді державне підприємство укладає договір з консалтинговою фірмою вартістю у 250 тис.грн. Така господарська операція може бути віднесена до ризикових операцій як по вартості, бо перевищує 100 тис.грн, так і через доцільність, оскільки виконання подібних робіт є обов'язком юридичної служби підприємства. На підставі проведеного моніторингу даної господарської операції з придбання консалтингової послуги державний аудитор повинен скласти довідку про відсутність доцільності її проведення та можливих фінансових втрат.

До ризикової операції слід віднести і платіжне доручення на оплату запасів у випадку, якщо за період, який аналізується, значно зросли обсяги запасів підприємства та зменшився коефіцієнт оборотності запасів, що свідчить про створення підприємством надлишків запасів, що призвело до збільшення тривалості обороту матеріально-виробничих запасів.

Наприклад, у державного підприємства за перше півріччя поточного року обсяг запасів зріс майже на 226 тис.грн або на 37 %. При цьому коефіцієнт оборотності запасів склав 4,29 проти 7,27 на початок року, тобто скоротився, що свідчить про створення підприємством надлишків запасів та збільшення тривалості обороту матеріально-виробничих запасів за перше півріччя поточного року з 50 днів минулого року до 85 днів у першому півріччі поточного року, що негативно вплинуло на фінансовий стан підприємства.

На підставі цих даних можна зробити висновок, що тривалість операційного циклу державного підприємства за перше півріччя поточного року збільшилася до 101 дня проти 81 дня минулого року, що негативно впливає на можливість підприємства перетворити на грошову форму кошти, вкладені у запаси та дебіторську заборгованість і свідчить про погіршення стану управління підприємством своїми активами.

⁴⁷ Постанова КМУ «Про Порядок проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій» від 25.06.2014 р. № 214. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/214-2014-%D0%BF>

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Які нормативно-правові акти регулюють порядок проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій?
2. Що таке державний фінансовий аудит окремих господарських операцій?
3. Яке основне завдання операційного аудиту?
4. Що є об'єктом операційного аудиту?
5. Назвіть види операцій з власним та залученим капіталом.
6. Назвіть підконтрольних суб'єктів операційного аудиту, що нормативно визначені.
7. Який документ видається державному аудитору для проведення операційного аудиту?
8. З чого розпочинається операційний аудит?
9. Що робить державний аудитор на етапі ознайомлення із системою бухгалтерського обліку та фінансовою звітністю, внутрішньою документацією суб'єкта господарювання?
10. Яким чином державний аудитор визначає пов'язаних із суб'єктом господарювання осіб?
11. Який термін складання програми операційного аудиту?
12. Що таке ризикові операції?
13. Що розуміють під моніторингом платіжних доручень?
14. За скільки днів до їх підписання платіжні доручення надаються для моніторингу?
15. Що ставиться на платіжному доручення після проведення моніторингу?
16. Кого повідомляє державний аудитор у разі відмови у проведенні платіжного доручення?
17. За яких умов державний аудитор може відкликати повідомлення про відмову від погодження платіжного доручення?
18. Що розуміють під моніторингом господарських операцій?
19. Як оформлюються результати перевірки ризикових операцій?
20. У який термін керівник суб'єкта господарювання інформує державного аудитора щодо прийняття рішення за результатами наданих пропозицій?
21. Що таке моніторинг стану виконання пропозицій?

22. У який термін з дати подання суб'єктом господарювання річної фінансової звітності складається аудиторський звіт?
23. Який порядок розгляду аудиторського звіту?
24. У скількох примірниках складається аудиторський звіт?
25. Які виділяють методи визначення ризикових операцій?

ТЕСТИ

1. З метою виконання завдань у процесі державного фінансового аудиту окремих господарських операцій здійснюються такі процедури:

А) проведення моніторингу господарських операцій суб'єктів господарювання, пов'язаних з придбанням товарів (послуг), вартість яких дорівнює або перевищує 100 тис. гривень, а також робіт, вартість яких дорівнює або перевищує 1 млн. гривень;

Б) розроблення програми, яка затверджується керівником контролюючого органу та подається для ознайомлення керівникові суб'єкта господарювання;

В) підготовку для подання керівникові суб'єкта господарювання, органу управління та у разі потреби Фонду державного майна пропозицій щодо ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, усунення недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки;

Г) усі відповіді правильні.

2. Під час операційного аудиту не проводяться такі процедури:

А) проведення перевірки ризикових операцій у частині законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення і подання фінансової звітності;

Б) оцінка стану усунення керівником суб'єкта господарювання недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки;

В) оцінка стану основних засобів, активів, трудових взаємовідносин на підконтрольному суб'єкті;

Г) усі відповіді правильні.

3. Головним методом проведення операційного аудиту є:

- А) моніторинг;
- Б) арифметична перевірка;
- В) зустрічна перевірка;
- Г) оцінка законності та обґрунтованості господарських операцій.

4. Господарські операції, які підлягають моніторингу при операційному аудиті:

- А) операції з отримання доходів від усіх видів діяльності;
- Б) операції, здійснені суб'єктом господарювання (за чинними договорами (угодами, контрактами) та заплановані до здійснення за їх проектами) з придбання товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг у вітчизняних та іноземних постачальників і підрядників;
- В) операції, здійснені суб'єктом господарювання за чинними договорами (угодами, контрактами), у тому числі міжнародними, та заплановані до здійснення за їх проектами з необоротними активами;
- Г) усі відповіді правильні.

5. Операції, які не підлягають операційному аудиті:

- А) операції із списання дебіторської та кредиторської заборгованості;
- Б) операції з власним та залученим капіталом (здійснені за чинними договорами (угодами, контрактами) та заплановані до здійснення за їх проектами);
- В) операції з нарахування амортизаційних відрахувань на основні фонди, операції складського переміщення та відрахуванню податків;
- Г) усі відповіді правильні.

6. Види платіжних доручень, які підлягають моніторингу:

- А) розрахунки з постачальниками;
- Б) розрахунки по фінансовому лізингу;
- В) ліцензійні платежі;
- Г) усі відповіді правильні.

7. Операції, які належать до операцій із необоротними активами:

- А) з фінансового лізингу;

- Б) зі страхування;
- В) з надання позик;
- Г) усі відповіді правильні.

8. Моніторингу підлягають платіжні доручення на проведення банківських розрахунків до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попередніх періодів, пов'язаними з:

А) придбанням товарів (послуг), вартість яких дорівнює або перевищує 150 тис. гривень, а також робіт, вартість яких дорівнює або перевищує 1,5 млн. гривень;

Б) придбанням товарів (послуг), вартість яких дорівнює або перевищує 100 тис. гривень, а також робіт, вартість яких дорівнює або перевищує 1 млн. гривень;

В) придбанням товарів (послуг), вартість яких дорівнює або перевищує 50 тис. гривень, а також робіт, вартість яких дорівнює або перевищує 1,5 млн. гривень;

Г) придбанням товарів (послуг), вартість яких дорівнює або перевищує 150 тис. гривень, а також робіт, вартість яких дорівнює або перевищує 1 млн. гривень.

9. Операційний аудит проводиться в такі етапи:

А) перший етап – підготовка до проведення операційного аудиту; другий етап – проведення операційного аудиту; третій етап – оформлення результатів операційного аудиту;

Б) перший етап – проведення операційного аудиту; другий етап – оформлення результатів операційного аудиту;

В) перший етап – підготовка до проведення операційного аудиту; другий етап – проведення операційного аудиту; третій етап – оформлення результатів операційного аудиту; четвертий етап – оприлюднення результатів;

Г) перший етап – проведення операційного аудиту; другий етап – оформлення результатів операційного аудиту; третій етап – надання рекомендацій; четвертий етап – перевірка стану виконання наданих рекомендацій.

10. Ознайомлення із системою бухгалтерського обліку та фінансовою звітністю суб'єкта господарювання полягає у:

- А) вивченні облікової політики та організації бухгалтерського обліку в суб'єкта господарювання, у тому числі ступеня використання інформаційних технологій у бухгалтерському обліку, використання різних програм, їх сумісності та відповідності правилам ведення обліку та складання звітності;
- Б) аналізі основних фінансових показників та їх динаміки;
- В) визначенні типових та нетипових господарських операцій;
- Г) усі відповіді правильні.

11. Вивчення діяльності суб'єкта господарювання державним аудитором здійснюється шляхом аналізу:

- А) нормативно-правових актів та методичних документів, які регламентують фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання відповідної галузі, внутрішніх розпорядчих документів тощо;
- Б) установчих документів, організаційної структури суб'єкта господарювання, внутрішніх документів суб'єкта господарювання щодо облікової політики, порядку складання, затвердження, виконання та контролю за виконанням розпорядчих документів тощо;
- В) предмета діяльності, повноважень органів та головних посадових осіб суб'єкта господарювання;
- Г) усі відповіді правильні.

12. Програма операційного аудиту не включає:

- А) інформацію щодо вартості зобов'язань (окремо щодо довгострокових та короткострокових), власного капіталу, забезпечень, доходів майбутніх періодів;
- Б) інформацію щодо конкретних ризикових сфер діяльності, операцій за ними, які підлягають суцільному моніторингу, та операції, які підлягають моніторингу за вибіркоким методом;
- В) інформацію щодо результатів фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта;
- Г) усі відповіді правильні.

13. Основними завданнями моніторингу платіжних доручень є:

- А) виявлення ознак, що можуть свідчити про відхилення від установленого законодавством порядку платіжної дисципліни;
- Б) виявлення ознак, що можуть свідчити про ризиковість операцій;
- В) попередження проведення розрахунків з порушенням чинного законодавства;
- Г) усі відповіді правильні.

14. У разі, коли державний аудитор вбачає ознаки ризикових операцій:

- А) він відмовляється від погодження платіжного доручення (реєстру платіжних доручень) та складає повідомлення;
- Б) він погоджується на його проведення за умови усунення ризиків;
- В) він відмовляється від погодження платіжного доручення (реєстру платіжних доручень) та складає звіт;
- Г) він ставить на повідомленні відмітку «проведено» та складає повідомлення.

15. Моніторинг господарських операцій та платіжних доручень проводиться безперервно до:

- А) 1 січня наступного року включно;
- Б) 31 грудня поточного року включно;
- В) 30 вересні поточного року включно;
- Г) 1 квітня поточного року включно.

16. У повідомленні (довідці), складених у ході операційного аудиту, зазначаються:

- А) платіжні доручення;
- Б) операції, які містять недоліки чи ознаки порушень;
- В) пропозиції щодо усунення недоліків (порушень);
- Г) усі відповіді правильні.

17. У довідці мають бути додержані принципи:

- А) обґрунтованості, повноти й комплексності, незалежності, системності викладу;

Б) суб'єктивності, повноти й комплексності відображення всіх суттєвих обставин, які стосуються справи, чіткості, лаконічності, доступності й системності викладу;

В) об'єктивності та обґрунтованості, повноти і комплексності відображення всіх суттєвих обставин, які стосуються справи, чіткості, лаконічності, доступності й системності викладу;

Г) суб'єктивності та обґрунтованості, повноти відображення всіх суттєвих обставин, системності викладу.

18. За результатами операційного аудиту складається:

А) звіт;

Б) акт;

В) довідка;

Г) повідомлення.

19. До основних джерел інформації для проведення поглибленого аналізу з метою виявлення ризикових операцій належать:

А) баланс підприємства (форма № 1); звіт про фінансові результати (форма № 2); звіт про рух грошових коштів (форма № 3); звіт про власний капітал (форма № 4); примітки до річної фінансової звітності (форма № 5); звіт про наявність та рух основних фондів, амортизацію (знос) (форма № 11-03) та інші звіти й інформація, необхідна для якісного аналізу, виявлення резервів виробництва та визначення ризикових операцій;

Б) фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (форма № 1); звіт про фінансові результати (форма № 2); звіт про рух грошових коштів (форма № 3); звіт про власний капітал (форма № 4); примітки до річної фінансової звітності (форма № 5); звіт про наявність та рух основних фондів, амортизацію (знос) (форма № 11-3) та інші звіти й інформація, необхідна для якісного аналізу, виявлення резервів виробництва та визначення ризикових операцій;

В) баланс підприємства (форма № 1); звіт про рух грошових коштів (форма № 2); звіт про фінансові результати (форма № 3);

Г) фінансовий звіт підприємства (форма № 1); звіт про рух грошових коштів (форма № 3); звіт про власний капітал (форма № 4).

20. До недоліків системи внутрішньогосподарського контролю відносять:

А) відсутність наказу про облікову політику, не проведення інвентаризації основних засобів і товарно-матеріальних цінностей;

Б) недотримання законодавчих обмежень при прийнятті на роботу обліково-фінансових та матеріально відповідальних працівників, порядку й періодичності їх перепідготовки;

В) невизначеність статусу осіб, відповідальних за здійснення внутрішньогосподарського контролю та їх обов'язків;

Г) усі відповіді правильні.

РОЗДІЛ 10

ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

10.1. Методичні підходи до оцінювання ефективності державного аудиту публічних фінансів.

10.2. Моніторинг показників ефективності державного аудиту суб'єктів господарювання та окремих господарських операцій.

Основні терміни та поняття: критерії та показники ефективності, соціальний ефект, організаційний ефект, економічний ефект, результативність, дієвість.

10.1. Методичні підходи до оцінювання ефективності державного аудиту публічних фінансів

Ефективність державного аудиту публічних фінансів – складна економічна категорія. Вона характеризується визначеними критеріями і показниками.

Критерій – це «показник, ознака, на підставі якої формується оцінка якості економічного об'єкта, процесу, мірило такої оцінки»⁴⁸. З урахуванням цього визначення, критерієм ефективності державного аудиту публічних фінансів буде співвідношення результату до поставленої мети аудиту публічних фінансів.

У широкому розумінні такою метою для державного аудиту публічних фінансів буде: зростання темпів розвитку економіки, забезпечення стабільності фінансової системи, збільшення прибуткової частини державного та місцевого бюджетів й економія коштів у їх видатковій частині.

Методологічною проблемою встановлення критеріїв за цими цілями є визначення «внеску» державного аудиту публічних фінансів до рівня досягнення мети.

У вузькому значенні метою державного аудиту є скорочення кількості й обсягів правопорушень у сфері публічних фінансів.

Для оцінки економічної ефективності державного аудиту публічних фінансів можна використовувати різні критерії, такі як:

⁴⁸ Райзберг Б. А., Лозовкий Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. – 2-е изд., испр. М.: ИНФРА, 1999. – 497 с.

ефективність, результативність, якість, продуктивність, оптимальність, доцільність, обґрунтованість та інші. Найбільшого розповсюдження отримав критерій ефективності та результативності.

Результативність – ступінь реалізації запланованої діяльності та досягнення запланованих результатів⁴⁹, тобто результативність на відміну від ефективності не враховує витрати на досягнення запланованих результатів.

У сучасному економічному словнику дано таке визначення ефективності «відносний ефект, результативність процесу, операції, проекту, що визначається як співвідношення результату до витрат, які обумовлюють його отримання»⁵⁰.

При всій складності виділення критеріїв ефективності державного аудиту публічних фінансів, у загальній ефективності управлінської діяльності їх визначення все-таки можливе при використанні певних методичних підходів, при визначенні макроефективності та проміжної ефективності діяльності органу державного аудиту.

Макроефективність – це сума ефектів, отриманих від проведення державного аудиту публічних фінансів, а саме:

- 1) соціальний ефект;
- 2) організаційний ефект;
- 3) економічний ефект.

Соціальний ефект державного аудиту публічних фінансів полягає в тому, що за його результатами вживають заходів до осіб, що допустили порушення фінансового законодавства. У результаті проведення державного аудиту публічних фінансів поліпшується соціальна структура колективів, керівні посади обіймають більш кваліфіковані, відповідальні люди.

Таким чином, у суспільстві в цілому створюється більша довіра до влади, оскільки воно (суспільство) бачить дієвість влади, а це є однією з основ соціальної стабільності в державі. Крім того, державний аудит публічних фінансів при виконанні бюджету не дозволяє відволікати кошти, передбачені на соціальні програми, на інші цілі, а відтак забезпечує розвиток таких соціальних інститутів,

⁴⁹ Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. – 2-е изд., испр. М.: ИНФРА, 1999. – 497 с.

⁵⁰ Там само

як освіта, охорона здоров'я, житлово-комунальне господарство, пенсійне забезпечення та інші.

Організаційний ефект полягає в тому, що за підсумками проведених контрольних заходів пропонуються і реалізуються заходи щодо поліпшення структури державної виконавчої влади, у результаті підвищується керованість у державі, скорочуються зайві ланки або створюються нові, необхідні для економіки, підвищується оперативність управління.

Економічний ефект досягається в результаті поліпшення діяльності органів державної виконавчої влади в частині економії бюджетних і позабюджетних коштів, підвищення рентабельності виробництва, зниження собівартості продукції і т.д.

Проміжна ефективність діяльності органів державного аудиту публічних фінансів – це співвідношення економічних результатів виконання подань і розпоряджень (повернення коштів до державного та місцевих бюджетів, ураховуючи штрафні санкції; повернення коштів на бюджетні рахунки підприємств і т.д.), і витрат на утримання органів державного аудиту.

Кількісна оцінка макроекономічної ефективності державного аудиту публічних фінансів може бути визначена за такою формулою:

$$E_{ef} = (E_c + E_o + E_e)/3 \quad (10.1)$$

де

E_{ef} - економічна ефективність;

E_c - грошове вираження соціального ефекту;

E_o - грошове вираження організаційного ефекту;

E_e - грошове вираження економічного ефекту;

3 – затрати на утримання органу державного аудиту публічних фінансів.

Як показує формула, не всі показники і не завжди можна оцінити кількісно й у грошовій формі, тому в практичній діяльності найбільш прийнятний спрощений розрахунок економічної ефективності:

$$E_{ef} = (E_b + E_c)/3 \quad (10.2)$$

де

Eб - кошти, повернуті на бюджетні рахунки й до державного та місцевих бюджетів;

Eс - кошти, отримані в результаті поліпшення діяльності підконтрольного суб'єкта.

Проміжна ефективність діяльності органу державного аудиту публічних фінансів розраховується за формулою:

$$E_{ef} = E_{б} / 3 \quad (10.3)$$

Розрахунок економічної ефективності державного аудиту публічних фінансів у державній аудиторській службі (державній фінансовій інспекції) становить у середньому 6-8 гривень на одну гривню витрат. Але це без обліку всіх названих ефектів. Експертна оцінка цих ефектів дозволяє зробити висновок, що при їх обліку ефективність державного аудиту значно вища.

Для посилення ефективності державного аудиту публічних фінансів необхідно:

по-перше, підвищувати якість роботи державних аудиторів, які повинні виявляти максимально можливу кількість фінансових порушень;

по-друге, знижувати собівартість контрольних заходів.

Доцільно зауважити, що в цій діяльності можуть бути й певні обмеження, викликані такими причинами: обсяг виявлених порушень може знижуватися залежно від підвищення результативності контролю, а скорочення собівартості контрольних заходів обмежуватися необхідним рівнем її якості. В ідеалі державний аудит публічних фінансів повинен привести до зменшення порушень, тобто в перспективі він повинен набути характеру профілактичного, але це, звичайно, в ідеалі.

Спираючись на викладені вище теоретичні положення, блочно сформулюємо критерії і показники ефективності державного аудиту публічних фінансів.

Критерії, як було зазначено вище, це: результативність; дієвість; економічність (таблиця 10.1).

Кожний із названих критеріїв може бути оцінений кількісно, і це досить важливо для оцінки як ефективності контрольної роботи в цілому, так і за окремими підрозділами.

Таблиця 10.1

Критерії і показники ефективності державного аудиту публічних фінансів та діяльності органів державного аудиту

<i>Критерії</i>	<i>Показники ефективності державного аудиту публічних фінансів</i>
Результативність	1) виявлений обсяг коштів, використаних із порушеннями законодавства;
	2) виявлений обсяг неефективно використаних коштів;
	3) виявлений обсяг коштів, використаних не за цільовим призначенням;
	4) кількість підготовлених подань і розпоряджень.
Дієвість	1) кількість виконаних подань і розпоряджень;
	2) обсяг коштів, повернутих до державного і місцевих бюджетів і на бюджетні рахунки організацій;
	3) кількість структурних перетворень в економіці, міністерствах, відомствах і на підприємствах, здійснених за поданнями фахівців;
	4) збільшення прибуткової частини бюджету або економії його видаткової частини, отримані за поданнями фахівців;
	5) кількість поправок до чинного законодавства;
	6) кількість постанов уряду, ухвалених за поданням фахівців;
	7) кількість рішень (накази, розпорядження, нормативні акти), ухвалених за поданнями фахівців;
	8) кількість кримінальних справ, заведених за матеріалами проведених ревізій та перевірок.
Економічність	1) обсяг коштів, витрачених на здійснення фінансового контролю;
	2) обсяг коштів, витрачених суб'єктом контролю, що перевіряється, на підготовку матеріалів для перевірок;
	3) рівень економічності;
	4) співвідношення отриманого економічного ефекту від реалізації подань до витрат на утримання органу, що

	контролює.
Інтенсивності діяльності	1) кількість контрольних заходів (на одного фахівця, відділ, аудиторський напрямок, орган, що контролює);
	2) обсяг перевірених коштів (одним фахівцем, відділом, аудиторським напрямком, органом, що контролює);
	3) кількість перевірених об'єктів (одним фахівцем, відділом, аудиторським напрямком, органом, що контролює).
Динамічності діяльності	1) рівень результативності контрольних заходів: співвідношення кількості подань (розпоряджень) до кількості контрольних заходів;
	2) рівень ефективності контрольного заходу: співвідношення обсягу коштів, використаних із порушенням чинного законодавства, до загального обсягу перевірених коштів;
	3) рівень жорсткості контролю: відношення обсягу прийнятих санкцій до обсягу коштів, використаних не за цільовим призначенням;
	4) рівень дієвості подань (розпоряджень): співвідношення кількості виконаних подань (розпоряджень) до загальної кількості направлених подань (розпоряджень);
	5) рівень жорсткості контролю: відношення обсягу прийнятих санкцій до обсягу коштів, використаних не за цільовим призначенням;
	6) рівень ефективності подань (розпоряджень): співвідношення обсягу коштів, повернутих до бюджету і на бюджетні рахунки, до загального обсягу коштів, використаних не за цільовим призначенням; співвідношення кількості прийнятих поправок, постанов, нормативних актів до кількості надісланих пропозицій поправок до законів, постанов, нормативних актів;
	7) рівень макроефективності контрольної діяльності: співвідношення додаткових надходжень до бюджету (економії) бюджетних коштів до витрат на утримання контрольних служб.

Критерії та показники визначення ефективності державного аудиту публічних фінансів дозволяють оцінити ефективність фінансового контролю як управлінської дії (функції), так і діяльності органу державного аудиту.

Ефективність роботи органу державного аудиту залежить, у першу чергу, від ефективності роботи складу державних аудиторів, тому розглянемо деякі методичні аспекти оцінки ефективності роботи фахівців.

Для оцінки ефективності роботи державних аудиторів може бути використана така методика. Визначаються показники, використані при розрахунках, що повинні охоплювати основні результати діяльності складу державних аудиторів. Це:

1) обсяг перевірених коштів;
2) кількість проведених контрольних заходів;
3) обсяг нецільового використання коштів державного бюджету, виявлений при проведенні контрольного заходу;
4) кількість подань, підготовлених за підсумками контрольних заходів;
5) обсяг коштів, повернутих до бюджету за підсумками контрольних заходів.

Розрахунок коефіцієнтів ефективності роботи державного аудитора наведено в таблиці 10.2.

Таблиця 10.2

Коефіцієнти ефективності роботи державного аудитора

Показник	Алгорит розрахунку	Значення
1) коефіцієнт інтенсивності роботи (КИК)	$КИК = K_k / K_f$	K_k - кількість проведених контрольних заходів; K_f - кількість контрольних заходів, проведених у цілому за структурним підрозділом;
2) коефіцієнт результативності контролю (КР)	$КР = O_n / O_p$	O_n - обсяг нецільового використання коштів державного бюджету, виявлений при проведенні контрольного заходу; O_p - обсяг перевірених коштів
3) коефіцієнт реалізації контролю	$КРК = K_p / K_k$	K_p - кількість подань, підготовлених за підсумками контрольних заходів;

(КРК)		Кк - кількість проведених контрольних заходів;
4) коефіцієнт дієвості контролю (КДК)	$KDK = O_{kd} / V_{in}$	Окд - обсяг коштів, повернутих до бюджету за підсумками контрольних заходів; Він - обсяг коштів, повернутих до державного і місцевих бюджетів і на бюджетні рахунки організацій;
5) коефіцієнт окупності роботи (КОР)	$KOP = O_{kd} / O_{zk}$	Озк - обсяг затрачених коштів на утримання фахівця.

10.2. Моніторинг показників ефективності державного аудиту суб'єктів господарювання та окремих господарських операцій

Глибока демократизація розвитку національної економіки, формування нових інститутів управління в умовах ринкового середовища передбачає наукову оцінку передумов, чинників та доцільності цих процесів, необхідності їх становлення та підтримки розвитку.

Особливої уваги в цьому процесі заслужив інститут аудиторства, який стосовно свого змісту, структури, цільового спрямування, організаційної форми є предметом тривалих теоретичних дискусій, особливої форми суспільного визнання та різноманітністю способів практичної реалізації.

В Україні існує проблема методики визначення ефективності діяльності головних контролюючих органів. Тому проаналізуємо ефективність діяльності ДАС в Одеській області за останні 5 років за критеріями результативності, інтенсивності та дієвості, щодо яких наявні публічні дані.

Умовно інтенсивність можна визначити як кількість проведених заходів.

Розглянемо даний критерій на макрорівні, що наведемо на рис. 10.1.



Рис. 10.1. Кількість проведених контрольних заходів ДАС по Україні

У рамках виконання визначеного Главою держави загального курсу на дерегуляцію та зменшення тиску на суб'єктів господарювання, а також з урахуванням положень Програми реформ щодо зменшення частоти здійснення заходів державного контролю, їх проведення на підставі критеріїв оцінювання ступеня ризику, ДАС здійснювала роботу в частині зменшення кількості контрольних заходів з одночасним підвищенням їх ефективності, зокрема шляхом зосередження уваги на об'єктах зі значними фінансовими ресурсами та високим ступенем ризику допущення порушень.

Результатом реалізації органами ДАС України окреслених реформ стало зменшення кількості перевірених об'єктів. Тому протягом 2009 – 2012 років спостерігається тенденція до щорічного зменшення кількості проведених аудитів, а у 2013 році стрімке збільшення. Станом на початок 2014 року результат роботи ДАС по Україні задовільний, сподіваємось, що нинішня політична ситуація не відобразиться на кінцевому підсумку цього року.

Водночас слід наголосити, що попри зменшення кількості проведених контрольних заходів, інтенсивність та ефективність роботи фінансових інспекторів не зменшилася, а правильне визначення пріоритетів у діяльності обумовило концентрацію уваги на значних фінансових потоках та найбільш ризикових сферах.



Рис. 10.2. Кількість проведених контрольних заходів ДАС України в Одеській області

Аналізуючи кількість проведених контрольних заходів ДАС України в Одеській області (рис. 10.2), можна зробити такі висновки: по-перше, зберігається загальна тенденція до скорочення кількості проведених заходів; по-друге, більше 90% проведених робіт – це ревізії фінансово-господарської діяльності.

Одним із найбільш важливих критеріїв оцінки ефективності діяльності контролюючого органу є оцінка критерію результативності діяльності.

Одним із показників результативності роботи ДАС України є кількість вжитих заходів та їх реалізація (рис. 10.3).

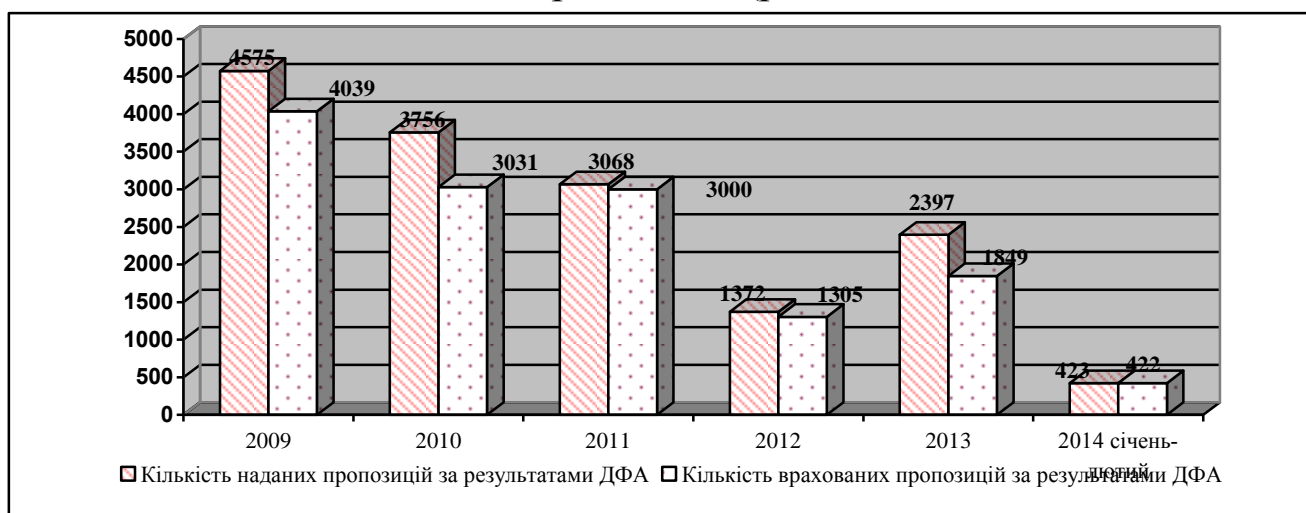


Рис. 10.3. Вжиті заходи за результатами контрольних заходів ДАС по Україні

Як за попередніми показниками, спостерігається тенденція до зменшення кількості наданих і врахованих пропозицій. Звісно ж це напряду залежить від кількості проведених заходів. Також необхідно відмітити, що майже на 80 % ураховуються пропозиції, надані ДАС України за результатами державного фінансового аудиту.

Результативність роботи ДАС України в Одеській області можна оцінити завдяки зведеним показникам виявлених втрат фінансових ресурсів та кількості перевірених підприємств, установ, організацій (табл. 10.3).

Таблиця 10.3

Результати роботи ДАС України в Одеській області за період 2009-2014 рр.

<i>Показник</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>2014 січень- лютий</i>
Загальний обсяг виявлених втрат фінансових ресурсів, млн..грн, у т.ч.:	90,25	181,95	288,9	295,5	338,2	21,7
- недоотримання фінансових ресурсів	34,35	55,40	154,6	60,2	108,8	8,5
% у загальному обсязі виявлених втрат	38,1	30,4	53,5	20,4	32,2	39,2
- обсяг нецільових витрат	3,28	4,09	18,4	1,4	3,04	0,62
% у загальному обсязі виявлених втрат	3,6	2,3	6,4	0,5	0,9	2,9
- обсяг незаконних витрат	51,71	89,13	87,9	233,5	218,1	12,4
% у загальному обсязі виявлених втрат	57,3	49	30,4	79	64,5	57,1
- обсяг недостач ресурсів	0,91	33,32	27,9	0,43	8,2	0,2
% у загальному обсязі виявлених втрат	1	18,3	9,7	0,1	2,4	0,8
Кількість підприємств, установ та організацій	553	371	454	349	268	35

Аналізуючи таблицю 10.3 можна зробити такі висновки:

- з кожним роком збільшується загальний обсяг виявлених витрат фінансових ресурсів, а саме – завдяки збільшенню обсягів недоотримання фінансових ресурсів та обсягу незаконних витрат, що займають майже 36% і 56% відповідно в загальному обсязі;

- меншу частку в загальному обсязі виявлених витрат займає обсяг нецільових витрат та обсяг недостач ресурсів відповідно майже 2,8% та 5,4% в загальному обсязі виявлених витрат;

- у середньому за досліджуваний період на 1 підприємство приходить близько 600 тисяч виявлених витрат фінансових ресурсів.

На прикладі роботи відділу державного фінансового аудиту бюджетних програм та діяльності суб'єктів господарювання державного сектора економіки Держфінінспекції в Одеській області можемо побачити вибірку типових ситуацій за 2012, 2013 роки та січень 2014 року.

За результатами аудитів, проведених Державною фінансовою інспекцією за період з 2012 року до січня 2014 року, було перевірено 10 об'єктів, надано 110 рекомендацій, і всі вони були враховані суб'єктами господарювання.

Для оцінки ефективності діяльності досліджуваного контролюючого органу необхідно проаналізувати критерій дієвості контрольних заходів. Одним із показників такого критерію є обсяг коштів, повернених до бюджету в результаті відшкодування та поновлення незаконних, нецільових витрат і недостач ресурсів (рис. 10.4).

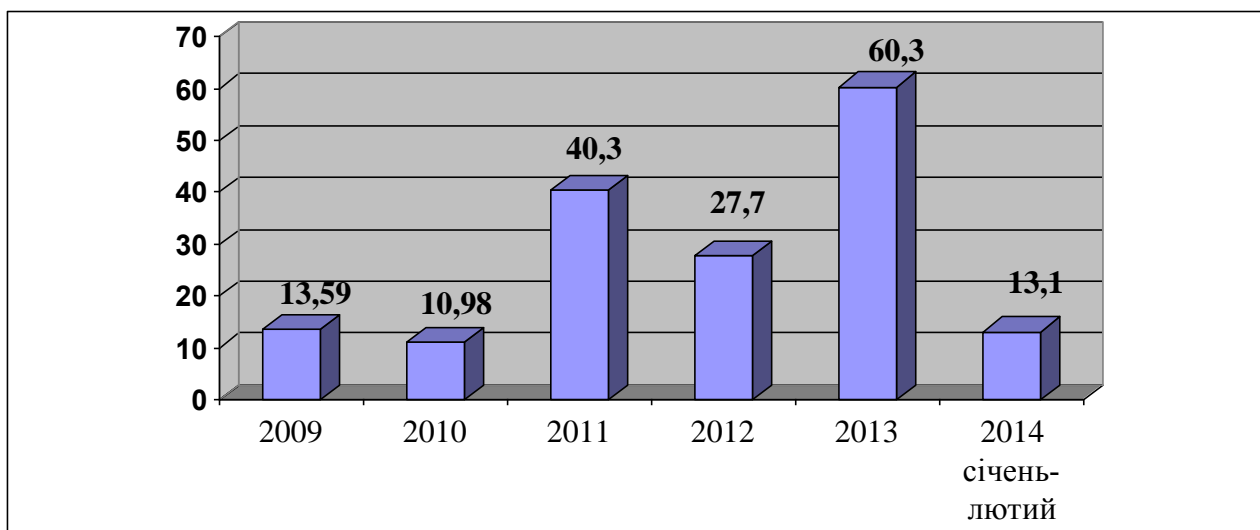


Рис. 10.4. Загальна сума фінансових ресурсів, які в результаті контрольних дій додатково надійшли до бюджетів, бюджетних установ, організацій та підприємств, млн. грн.

Отже, на даному рисунку ми бачимо загальну суму фінансових ресурсів, які в результаті контрольних дій додатково надійшли до бюджетів, бюджетних установ, організацій та підприємств. З кожним роком показник критерію дієвості збільшується, що говорить про ефективнішу роботу ДАС України.

Найбільш поширеними порушеннями фінансово-бюджетної дисципліни в державі залишаються:

- порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів;
- зайве витрачання коштів внаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт, наданих послуг, придбаних товарів;
- зайве виділення бюджетних коштів особам, які не мали на це права, або внаслідок завищення відповідних розрахунків;
- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;
- недоотримання фінансових ресурсів внаслідок порушень при передачі майна в оренду (користування);
- недотримання законодавства під час проведення державних закупівель тощо.

Основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій.

Отже, на сьогоднішній день основним завданням державного фінансового аудиту стає саме сприяння суб'єктам господарювання в забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання коштів, державного та комунального майна, складанні фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю. Через призму вирішення проблематики проведення державного фінансового аудиту як основної форми державного фінансового контролю можна дослідити результати сучасних економічних і соціальних перетворень, що відбуваються на мікро- і макрорівнях управління державними фінансами, та розробити заходи щодо їх ефективного практичного використання.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. За якими критеріями здійснюється оцінка ефективності державного аудиту?
2. Які показники характеризують результативність державних аудиторів?
3. Які показники характеризують інтенсивність державних аудиторів?
4. Якими показниками характеризується дієвість державного аудиту?
5. Про що свідчить значне зменшення кількості проведених контрольних заходів органами Державної аудиторської служби?
6. Про що свідчить значне зменшення кількості проведених контрольних заходів органами Рахункової палати?
7. Які типові порушення допускають державні аудитори Державної аудиторської служби?
8. Яка динаміка виявлених втрат фінансових ресурсів державними аудиторами Державної аудиторської служби?
9. Як оцінювати ефективність державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання?
10. Як застосовують методичні підходи до оцінки ефективності державного фінансового аудиту формування та виконання місцевих бюджетів?

ТЕСТИ

1. Ефективність державного фінансового аудиту є:

- А) внутрішня та зовнішня;
- Б) макроекономічна та мікроекономічна;
- В) макроекономічна та проміжна;
- Г) усі відповіді правильні.

2. Ефективність діяльності органів державного фінансового аудиту визначається шляхом:

- А) множення різноманітних ефектів (економічного, організаційного);
- Б) додавання різноманітних ефектів, які досягаються за результатами контролю (економічного, організаційного, соціального);

- В) визначення результатів контрольної діяльності;
- Г) порівняння фактичних результатів із запланованими.

3. Соціальний ефект державного фінансового аудиту полягає в тому, що:

- А) за його результатами вживають заходів до осіб, що допустили порушення фінансового законодавства, ураховуючи їх звільнення і притягнення до кримінальної відповідальності;
- Б) у результаті державного фінансового аудиту поліпшується соціальна структура колективів;
- В) у результаті державного фінансового аудиту керівні посади обіймають більш кваліфіковані, відповідальні люди;
- Г) усі відповіді правильні.

4. Організаційний ефект полягає в тому, що:

- А) за підсумками проведених контрольних заходів пропонуються і реалізуються заходи щодо поліпшення структури державної виконавчої влади;
- Б) у результаті державного фінансового аудиту підвищується керованість у державі, скорочуються зайві ланки або створюються нові, необхідні для економіки;
- В) підвищується оперативність управління;
- Г) усі відповіді правильні.

5. Проміжна ефективність діяльності органу державного фінансового контролю – це:

- А) співвідношення економічних результатів виконання подань і розпоряджень та витрат на утримання органу державного фінансового контролю;
- Б) сума економічного та організаційного ефектів;
- В) результати певних контрольних заходів;
- Г) усі відповіді правильні.

6. Значний вплив на оцінку ефективності державного фінансового аудиту здійснюють:

- А) ефективність системи заходів, пов'язаних з організацією фінансового контролю;
- Б) рівень кваліфікації аудиторів;
- В) взаємодія контролюючого органу з суб'єктом

господарювання;

Г) усі відповіді правильні.

7. На оцінку ефективності державного фінансового аудиту не впливає:

А) досконалість методів, які використовуються при здійсненні контрольних заходів;

Б) рівень розвитку системи заходів щодо попередженню фінансових правопорушень;

В) обсяги фінансових санкцій;

Г) усі відповіді правильні.

8. Загальними критеріями ефективності державного фінансового аудиту є:

А) результативність;

Б) дієвість та економічність;

В) інтенсивність та динамічність;

Г) усі відповіді правильні.

9. Критерій результативності не враховує такі показники:

А) виявлений обсяг коштів, використаних з порушеннями законодавства;

Б) виявлений обсяг неефективно використаних коштів;

В) обсяг коштів, повернутих до державного і місцевих бюджетів і на бюджетні рахунки організацій;

Г) усі відповіді правильні.

10. Критерій дієвості враховує показники:

А) кількість виконаних подань і розпоряджень;

Б) кількість структурних перетворень в економіці, міністерствах, відомствах і на підприємствах, здійснених за поданнями фахівців;

В) кількість поправок до чинного законодавства;

Г) усі відповіді правильні.

11. Виявлений обсяг коштів, використаних не за цільовим призначенням, є показником:

А) дієвості;

Б) результативності;

В) економності;

Г) усі відповіді правильні.

12. Критерій економічності враховує такі показники:

А) обсяг коштів, витрачених на здійснення державного фінансового аудиту;

Б) обсяг коштів, витрачених суб'єктом контролю, що перевіряється, на підготовку матеріалів для аудиту;

В) рівень економічності - співвідношення отриманого економічного ефекту від реалізації подань до витрат на утримання органу, що контролює;

Г) усі відповіді правильні.

13. Критерій інтенсивності діяльності не враховує такі показники:

А) кількість контрольних заходів (на одного фахівця, відділ, аудиторський напрямок, орган, що контролює);

Б) обсяг перевірених коштів (одним фахівцем, відділом, аудиторським напрямком, органом, що контролює);

В) кількість рішень (накази, розпорядження, нормативні акти), ухвалених за поданнями фахівців;

Г) усі відповіді правильні.

14. Критерій динамічності діяльності враховує такі показники:

А) рівень результативності контрольних заходів: співвідношення кількості винесених за результатами контролю пропозицій до кількості контрольних заходів;

Б) рівень ефективності контрольного заходу: співвідношення обсягу коштів, використаних з порушенням діючого законодавства, до загального обсягу перевірених коштів;

В) рівень дієвості подань (розпоряджень): співвідношення кількості виконаних прийнятих та упроваджених пропозицій до загальної кількості наданих пропозицій;

Г) усі відповіді правильні.

15. Для оцінки ефективності роботи державних аудиторів можуть бути визначені показники, що охоплюють основні результати їх діяльності:

А) обсяг перевірених коштів (Оп.);

- Б) кількість проведених контрольних заходів (Кк.);
- В) обсяг нецільового використання коштів державного бюджету, виявлений при проведенні контрольного заходу (Он.);
- Г) усі відповіді правильні.

ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК

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

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

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

Аудит ефективності виконання бюджетної програми – це форма контролю, яка є сукупністю дій зі збору та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій та перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Аудитор – член Рахункової палати, відповідальний за проведення аудиту, керівник контрольної групи або інша посадова особа апарату Рахункової палати, яка включена до складу контрольної групи, а також особи, залучені членом Рахункової палати, у тому числі на договірних засадах.

Аудиторська вибірка – застосування аудиторських процедур до менш ніж 100 відс. елементів в межах сукупності, яка стосується

аудиту, таким чином, щоб усі одиниці вибірки мали шанс бути відібраними для того, щоб забезпечити аудитора обґрунтованою основою, завдяки якій будуть зроблені висновки про всю сукупність.

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

Аудиторський висновок – узагальнена думка щодо відповідності предмета дослідження визначеним критеріям.

Аудиторський доказ – інформація, що стосується встановлених критеріїв оцінки. Аудиторські докази мають бути достатніми та прийнятними. Вони отримуються, в основному, за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. Проте можуть включати інформацію, отриману з інших джерел, наприклад з попередніх аудитів (за умови, що не було змін після попереднього аудиту, які можуть вплинути на їх застосовність до поточного аудиту). Аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та підкріплює відповідність критеріям, так і будь-яку інформацію, що суперечить їм. У деяких випадках відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати пояснення на запит аудитора) також використовується аудитором і є аудиторським доказом.

Аудиторський звіт – письмовий документ, у якому керівник аудиторської групи (аудитор) повідомляє про обсяги та результати виконаного аудиту ефективності виконання бюджетної програми.

Аудиторський ризик – ризик того, що аудитор зробить висновок, що не відповідає обставинам у випадках, коли звітність щодо надходжень та витрат 38 Термін Визначення бюджетних коштів суттєво викривлена. Він є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення.

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

Аудиторські знахідки (виявлені факти) – різниця між фактичним станом та встановленими критеріями оцінки. Отримуються в процесі оцінки аудиторських доказів і порівняння їх зі встановленими критеріями та вказують на те, чи відповідає предмет дослідження встановленим критеріям, чи ні.

Аудиторські процедури – сукупність методичних прийомів контролю та дій державного аудитора, за допомогою яких оцінюється рівень управління фінансово-господарською діяльністю.

Бюджетна програма – це систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.

Бюджетні кошти (кошти державного бюджету) – належні відповідно до законодавства надходження та витрати державного бюджету.

Бюджетний ризик – ризик значного недовиконання дохідної частини державного (місцевого) бюджету, що може призвести до збільшення обсягу державних (місцевих) запозичень та/або невиконання зобов'язань з обслуговування боргу.

Боргова безпека – відповідний рівень внутрішньої та зовнішньої заборгованості з урахуванням вартості її обслуговування та ефективності використання внутрішніх і зовнішніх запозичень та оптимального співвідношення між ними, достатній для задоволення нагальних соціально-економічних потреб, що не загрожує суверенітету держави та її фінансовій системі.

Боргова стійкість – якісна характеристика обсягу та структури державної заборгованості, при якій забезпечується здатність держави виконувати боргові зобов'язання, не збільшуючи боргового навантаження на бюджет за умов підтримання на достатньому рівні ліквідності й платоспроможності та виключаючи необхідність вдаватися до списання чи реструктуризації державної заборгованості.

Вибірка – застосування аудиторських процедур до менш ніж 100 відсотків сукупності даних, що досліджуються, котрі дають змогу державному аудиту отримати висновки поширити на всю сукупність даних, яка підлягала оцінці.

Викривлення – розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у звітності та фактичними даними. Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства.

Властивий ризик – всі можливі ризики, пов'язані з функціонуванням об'єкта аудиту, тобто ризики порушень та недоліків, які можуть бути допущені внаслідок діяльності об'єкта аудиту. Ризик виникнення таких порушень та недоліків може бути обумовлений дією як зовнішніх, так і внутрішніх чинників.

Внутрішній аудит – діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в об'єкта аудиту, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Внутрішній аудитор – особа, що здійснює внутрішній аудит.

Внутрішній контроль (система внутрішнього контролю) – комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ. Внутрішній контроль (система внутрішнього контролю) включає такі взаємопов'язані елементи, які стосуються всіх підрозділів, дій і процесів в установі: внутрішнє середовище (середовище контролю); управління ризиками; заходи контролю; моніторинг; інформація та комунікація.

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

Генеральна сукупність – весь набір даних, з яких проводиться вибірка, та про яку аудитор бажає зробити висновки.

Державний аудит – система зовнішнього, незалежного публічного аудиту діяльності органів державної влади з управління громадськими ресурсами (фінансовими, матеріальними, інтелектуальними) – що є одним із сучасних інститутів соціального контролю, який виникає в умовах поширення ідей гуманізму та свободи як інституційний відгук на зміну уявлень людей про ієрархію взаємин між державою, суспільством і людиною.

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

Державний фінансовий аудит – різновид державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання – різновид державного фінансового контролю, який полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій – форма державного фінансового аудиту, який проводиться у визначених в акті Кабінету Міністрів України суб'єктах господарювання та спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення достовірної фінансової звітності, що загалом впливатиме на зміцнення фінансової дисципліни в державі.

Державний фінансовий контроль – різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю, полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів чи державних позабюджетних фондів та кредитів отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України.

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

Документальна перевірка – дослідження установчих, фінансових, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної та фінансової звітності, господарських договорів, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту, пов'язаних з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності.

Допустиме викривлення – грошова сума, встановлена аудитором, у відношенні до якої аудитор прагне отримати достатній рівень впевненості в тому, що фактичне викривлення у генеральній сукупності не перевищує грошову суму, встановлену аудитором. Допустиме викривлення може мати те саме значення або нижче ніж суттєвість.

Достатній рівень впевненості – високий, але не абсолютний рівень впевненості, що виражений позитивно, передаючи, згідно думки аудитора, чи відповідає предмет дослідження в усіх суттєвих аспектах застосованим критеріям, або, в окремих випадках, чи надає інформація про предмет дослідження достовірне і об'єктивне уявлення відповідно до застосованих критеріїв.

Достатність (аудиторських доказів) – міра кількості аудиторських доказів. Необхідна кількість аудиторських доказів залежить від ризику викривлення, а також якості цих аудиторських доказів.

Експерт – працівники державних контролюючих і правоохоронних органів, а також спеціалісти, аудитори, фахівці-експерти з інших установ та організацій, які можуть залучатися в установленому порядку, у тому числі на договірних засадах, для здійснення фінансового аудиту.

Експертиза – процес дослідження залученими фахівцями вузької спеціалізації на основі спеціальних знань з метою отримання кваліфікованої оцінки в межах їх компетенції.

Елемент вибірки – окремі об'єкти, які складають генеральну сукупність (можуть бути фізичними елементами, наприклад, рахунки-фактури або сальдо за рахунками окремих дебіторів, або грошовими одиницями).

Ефективність – досягнення об'єктом аудиту найкращого результату (ефекту) за рахунок мінімально необхідних витрат матеріальних і фінансових ресурсів.

Завдання бюджетної програми – конкретні цілі, яких необхідно досягти в результаті виконання бюджетної програми протягом відповідного бюджетного періоду і які можна оцінити за допомогою результативних показників.

Запит інформації – письмове звернення до державних органів та органів місцевого самоврядування, Національного банку України і його установ, інших банків та кредитних установ, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх

посадових осіб, фізичних осіб – підприємців щодо отримання інформації, документів і матеріалів, необхідних для здійснення аудиту діяльності.

Звірка – письмове (документальне) підтвердження третіми особами точності інформації, яке може бути здійснене шляхом зустрічної звірки або шляхом письмового запиту.

Звітність щодо надходжень і витрат бюджету (звітність) – фінансова, бюджетна та інша звітність, що складається розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів у порядку, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012р. № 44 (із змінами і доповненнями).

Керівник контрольної групи – член Рахункової палати або посадова особа апарату Рахункової палати, призначена Членом Рахункової палати, що очолює контрольну групу та несе відповідальність за здійснення аудиту.

Контрольна група – член Рахункової палати, посадові особи апарату Рахункової палати та, можливо, зовнішні експерти, залучені до виконання аудиту.

Користувачі аудиторського звіту – Президент України, Верховна Рада, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів, Міністерство економіки та європейської інтеграції, головні розпорядники бюджетних коштів, а також інші зацікавлені органи державної влади, громадськість.

Критерії – це підстава для оцінки предмета дослідження. Аудит повинен мати критерії, що відповідають його обставинам. При визначенні відповідності критеріїв аудитор розглядає їх релевантність і зрозумілість для визначених користувачів, а також їх повноту, достовірність та об'єктивність (нейтральність, загальновизнаність і сумісність з критеріями, що використовуються в подібних аудитах). Критерії залежать від цілі аудиту.

Масштаб аудиту – межі фінансового аудиту, що стосуються предмета дослідження і критеріїв для оцінки і звітування про предмет дослідження, а також процедур, які є необхідними для досягнення мети аудиту.

Мета бюджетної програми – визначені нормативно-правовими актами основні цілі, яких необхідно досягти в результаті виконання конкретної бюджетної програми.

Метод аудиту – сукупність прийомів (аналіз, перевірка, звірка та інше), за допомогою яких оцінюється діяльність суб'єкта господарювання, що підлягає операційному аудиту.

Моніторинг господарських операцій – це процедура операційного аудиту, яка полягає у безперервному відстеженні операцій суб'єкта господарювання за погодженим переліком таких операцій та показниками бухгалтерського обліку і фінансової звітності поточного та, у разі необхідності, попереднього періоду з метою виявлення ознак, які можуть свідчити про можливість допущення фінансових порушень та неефективного використання державних коштів та майна.

Моніторинг платіжних доручень – це процедура операційного аудиту, яка полягає у безперервному відстеженні платіжних доручень на проведення розрахунків за погодженими ризиковими операціями до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попереднього періодів, та включає вивчення робочих документів, які відображають наявність та рух коштів на рахунках у банках як у національній, так і в іноземній валюті, валютних цінностей та підстави для здійснення безготівкових грошових операцій.

Моніторинг стану виконання пропозицій – процедура операційного аудиту, яка полягає в аналізі стану виконання суб'єктом господарювання пропозицій державного аудитора щодо усунення недоліків та порушень.

Недотримання вимог – дії або бездіяльність (навмисні або ненавмисні) з боку об'єкта аудиту, які суперечать чинному законодавству чи нормативним актам.

Обсяг аудиторських процедур – види, кількість та глибина аудиторських процедур, які є необхідними для досягнення мети аудиту.

Обстеження – візуальний огляд об'єкта аудиту для одержання загальної характеристики його можливостей.

Одержувачі бюджетних коштів – підприємства і госпрозрахункові, громадські та інші організації, що не мають статусу бюджетної установи, які одержують кошти з бюджету як фінансову підтримку або уповноважені органами державної влади на виконання загальнодержавних програм, надання послуг безпосередньо через розпорядників.

Операції з управління боргом – операції, спрямовані на зменшення ризиків, пов'язаних з управлінням боргом, та/або економію коштів державного (місцевого) бюджету.

Орган управління – суб'єкт управління об'єктами державної власності.

Оцінка – аналіз відповідних питань, у тому числі виконання необхідних процедур, з метою формулювання конкретного висновку щодо даної проблеми.

Оцінка ризиків – аналіз виявлених ризиків з точки зору їх суттєвості.

Паспорт бюджетної програми – документ, що формується на основі бюджетного запиту та визначає суму коштів, затверджену в бюджеті для виконання бюджетної програми, законодавчі підстави її реалізації, мету, завдання, напрями діяльності, результативні показники та інші характеристики.

Перевірка – форма контролю, яка становить систему обов'язкових контрольних дій, пов'язаних з проведенням документального обстеження окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи або організації, з метою виявлення незаконних мобілізації, розподілу або використання фінансових ресурсів.

Письмове пояснення – одержання письмової відповіді від посадових осіб об'єкта аудиту на поставлені державним аудитором питання.

Планування державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання – процес, який ґрунтується на попередньому вивченні особливостей діяльності об'єкта аудиту та передбачає збір та аналіз інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, та досягнення об'єктом аудиту визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання.

Погодження платіжного доручення (реєстрів платіжних доручень) – проставлення державним аудитором відмітки на платіжному дорученні (реєстрі платіжних доручень) про його опрацювання.

Помилка – ненавмисне викривлення звітності щодо надходжень і витрат бюджету, включаючи пропуск суми або розкриття інформації.

Прийнятність (аудиторських доказів) – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність для забезпечення підтвердження висновків за результатами аудиту, та достовірність

Принцип ефективності – при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

Проблеми аудиту – загальновідомі недоліки програми, які визначаються під час попереднього ознайомлення з досліджуваною бюджетною програмою.

Програма аудиту – документ Рахункової палати або Державної аудиторської служби, який визначає, зокрема, мету аудиту; предмет дослідження; перелік конкретних питань, які будуть досліджуватися та обумовлюють обсяг аудиту; об'єкт аудиту; терміни проведення аудиту та складання акта та звіту за його результатами; планові трудовитрати; склад аудиторської групи.

Процедури оцінки ризиків – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння об'єкта аудиту та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки.

Процедури перевірки по суті – аудиторські процедури, що здійснюються для виявлення суттєвих викривлень інформації, зокрема, детальні тести стосовно груп однотипних операцій, залишків на рахунках, аналітичні процедури перевірки по суті.

Ревізія – форма контролю, що становить систему обов'язкових контрольних дій, спрямованих на документальне та фактичне обстеження здійснених підприємством, установою або організацією господарських операцій та їх наслідків, бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою виявлення незаконних мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів, нестачі коштів і матеріальних цінностей, нецільового і неефективного їх використання, встановлення винних у порушенні законодавства посадових і матеріально-відповідальних осіб і спричинених порушеннями фінансових втрат.

Результативні показники бюджетної програми – кількісні та якісні показники, які характеризують результати виконання бюджетної програми і підтверджуються статистичною, фінансовою

та іншою звітністю та дають можливість здійснити оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми.

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

Ризик ліквідності – ризик тимчасової нестачі коштів державного (місцевого) бюджету на виконання зобов'язань за боргом внаслідок можливого швидкого зменшення обсягу ліквідних активів у результаті виникнення непередбачених поточних грошових зобов'язань та/або труднощів з оперативним залученням коштів шляхом запозичень.

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

Ризик рефінансування – ризик зменшення ємності ринків капіталу, що унеможливорює запозичення в обсязі, необхідному для рефінансування боргу за прийнятною ціною, та призводить до збільшення вартості запозичень.

Ризик, пов'язаний з управлінням боргом – ризик настання події (обставини), що призведе до збільшення витрат державного (місцевого) бюджету, пов'язаних з погашенням і обслуговуванням боргу, та зменшення обсягу державних (місцевих) запозичень.

Ризик суттєвого викривлення – ризик того, що звітність містить суттєве викривлення до початку аудиту. Складається з двох компонентів: властивого ризику та ризику контролю.

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

Рівень суттєвості – ступінь впливу виявленого порушення (недоліку) чи групи порушень (недоліків) на результати діяльності об'єкта аудиту, а також на достовірність фінансової звітності.

Робочі документи – вся інформація, яка використовується державним аудитором для формування висновків за результатами аудиту (первинні документи, фінансова звітність тощо).

Розпорядники бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету.

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

Суб'єкти господарювання – це учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством.

Суттєвість – інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може впливати на рішення користувачів, які приймаються на підставі цієї інформації.

Тема аудиту ефективності – дослідження ефективності управління державними ресурсами при виконанні конкретно визначеної бюджетної програми.

Фактична перевірка – перевірка наявності грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування та контрольного обміру виконаних робіт, правильності застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів.

Фактори ризику (ризикові операції) – можливі порушення, недоліки та проблеми, ризикові операції, які негативно вплинули або можуть вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і завдань, ефективне використання ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також можливі резерви для

підвищення ефективності та покращення фінансових і виробничих результатів діяльності об'єкта аудиту.

Фінансовий аудит (аудит) – фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Фінансово-господарська діяльність об'єкта аудиту – сукупність рішень, дій та операцій, які об'єкт аудиту приймає та здійснює в частині володіння, використання та розпорядження фінансовими ресурсами, необоротними та іншими активами.

Шахрайство – надання завідомо неправдивої інформації органам державної влади, банкам або іншим кредиторам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків у разі відсутності ознак злочину проти власності.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Андрійко О. Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади [монографія] / О. Ф. Андрійко. – К.: Наукова думка, 2004. – 300 с.
2. Аналітичні звіти Державної фінансової інспекції України за період 2007-2015 рр. / Державна фінансова інспекція України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>
3. Аудиторские стандарты ИНТОСАИ для госконтроля // Контроллинг. – 1991. – № 3.–С. 70–95
4. Белуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит [підручник] / М. Т. Белуха, Т. В. Микитенко – К.: Українська академія оригінальних ідей. – 2005. – 888 с.
5. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія: підручник / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП – Рута, 2002. – 544 с.
6. Бутко А. Д. Внутрішній фінансовий контролю у системі фінансового контролю держави / А. Д. Бутко, Б. М. Марченко / Фінанси України. – 2003. – С.127 – 136
7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
8. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
9. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм. Єфименко Т. І., Стефанюк І. Б., Рубан Н. І. та ін. – К.: НДФІ, 2004. – 320 с.
10. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навч. посібник / Л. В. Дікань. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с.
11. Дрозд І. К. Мета та концептуальні засади аудиту ефективності бюджетних коштів в Україні / І. К. Дрозд // Вісник Київ. нац. ун-ту ім. Т. Шевченка. Серія: економіка. – 2005. – Вип. 78. – С. 55–57
12. Закон України «Про державні цільові програми» від 18.03.2004 р. № 1621 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1621-15>
13. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ –

[Електронний ресурс] – Режим доступу:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

14. Закон України «Про Рахункову палату» № 576-VIII від 02.07.2015 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page1>

15. Звіти Рахункової палати України за період 2007-2015 рр. / Рахункова палата України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>

16. Іванова І. Державний фінансовий контроль: парадигми розвитку [монографія] / І. Іванова. – К.: Академвидав, 2010. – 168 с.

17. Наказ Державного казначейства України «Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання» від 27.07.2000 р. № 68. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00>

18. Керівні принципи аудиту державних фінансів / Збірник базових документів INTOSAI. – Проект ПРООН із врядування «Доброчесність на практиці». – К., 2001 – С. 23

19. Левицька С. О. Місце та роль державного фінансового аудиту як форми державного фінансового контролю / Левицька С. О. // Економічні науки. – 2010. – № 5. – С. 131 – 135

20. Наказ Головки КРУ «Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми» від 15.12.2005 р. № 444. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/baseht/ua-dmpzbu.htm>

21. Наказ Міністерства економіки України «Методичні рекомендації щодо проведення оцінки економічної і соціальної ефективності виконання державних цільових програм» від 24.06.2010 р. № 742. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-shodo-provedennj-doc33937.html>

22. Микитюк І. С. Теоретичні положення концепції єдиної системи державного фінансового контролю / І. С. Микитюк // Вісник КНТЕУ. – 2007. – № 1. – С. 63–68.

23. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» від 26.06.2014 р. № 728. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>

24. Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України» від 29.10.2013 р. № 1277. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&tag=MetodichniRekomendatsii>

25. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Стратегії діяльності державної контрольно-ревізійної служби в Україні на 2003-2005 роки» від 26.11.2002 р. № 997. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uazakon.com/documents/date_75/pg_iywyow.htm.

26. Наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2010 р. № 1536 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 15.06.2015р. № 553). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0771-15>

27. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» від 18.06.2001 р. № 303. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>

28. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Програми управління державним боргом на 2013 рік» від 21.02.2013 р. № 277. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/printable_article?art_id=366222

29. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» від 26.06.2014 р. № 728. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE25603.html

30. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» від 26.06.2014 р. № 728. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>

31. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Програми управління державним боргом на 2016 рік» від 29.01.2016 р. № 27. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/searcher?&search_param=%E1%EE%F0%E3%F3&searchPublishing=1&stind=741

32. Наказ Мінфіну «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 7.02.2013 р. № 73. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

33. Немченко В. В. Аудит в Україні. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту / [Немченко В. В., Редько К. О., Хомутенко В. П. та ін.]; за ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю.: Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 536 с.

34. Піхоцький В. Ф. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн. // Міжгалузевий науково–практичний журнал Проблеми науки. / № 4, 2010. – Київ ЦНТЕІ, ЦДППН ім. Г.М. Добова НАНУ, 2010 – с. 39–45

35. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013р. № 611. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>

36. Наказ Головки КРУ «Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби» від 26.10.2005 р. № 319. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basejw/ua-qmtfuu.htm>

37. Постанова КМУ «Порядок планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби» від 08.08.2001 р. № 955 (із змінами та доповненнями). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z2224-13>

38. Наказ Міністерства фінансів України «Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» від 24.01.2012 р. № 44. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>

39. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ» від 31 грудня 2004 року № 1777. – [Електронний ресурс] : / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-%D0%BF>

40. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом» від 1.08.2012 р. № 815. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/815-2012-%D0%BF>

41. Постанова КМУ «Про порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів» від 12.05.2007 р. № 698. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84542>

42. Постанова КМУ «Про порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання». від 25.03.2006 р. № 361. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>

43. Постанова КМУ «Про Порядок проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій» від 25.06.2014 р. № 214. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/214-2014-%D0%BF>

44. Постанова КМУ «Про Порядок проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій» від 25.06.2014 р. № 214. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/214-2014-%D0%BF>

45. Постанова КМУ «Про Питання проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту» від 25.03.2006 р. № 361. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>

46. Постанова КМУ «Про затвердження середньострокової стратегії управління державним боргом на 2013-2015 рр.» від 29.04.2013 р. № 320. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/320-2013-%D0%BF>

47. Постанова КМУ «Про порядок планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами» від 8.08.2001 р. № 955. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF.7>

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

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.as-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/283173?cat_id=121

49. Наказ Міністерства фінансів України «Правила складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання» від 29.12.2002 р. № 1098. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0047-03>

50. Наказ Міністерства фінансів України «Правила складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів, квартального та річного звітів про їх виконання, здійснення моніторингу та аналізу виконання бюджетних програм, оцінки ефективності бюджетних програм» від 09.07.2010 р. № 679. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0047-03>

51. Пушкарьова О. Ю. Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання як пріоритетний напрям діяльності органів контрольно-ревізійної / Пушкарьова О. Ю. // Науково-виробничий журнал «Держава та регіони. Серія: «Економіка та підприємництво». – 2009. – № 7. – С. 160 – 164. – [Електронний ресурс]: / НБУ ім. Вернадського. – Режим доступу:

http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_ep/2009_7/files/EC709_33.pdf

52. Райзберг Б. А., Лозовкий Л. Ш, Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. – 2-е изд., испр. М.: ИНФРА, 1999. – 497 с.

53. Рішення Рахункової палати «Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення фінансового аудиту» від 22.09.2015 р. № 5-5. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.as-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Metod_rek_fin_audit.pdf

54. Рішення Рахункової палати України «Про результати аудиту державного та гарантованого державою боргу у 2014 році та аналізу тенденцій у 2015 році» від 24.11.2015 р. № 9-5. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.as-rada.gov.ua/doccatalog/document/16747492/R_RP_9-5.pdf

55. Розпорядження КМУ «Концепція застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі». від 14.09.2002 р. № 538. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/538-2002-%D1%80>

56. 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.

57. Статистичні звіти Державної Фінансової інспекції України за період 2007-2015 рр. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>

58. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики / І. Б. Стефанюк // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2011. – № 4. – С. 42-51

59. Стефанюк І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2011. – № 6. – С. 84–102

60. Сукач О. М. Оцінка результативності реалізації бюджетних програм місцевого рівня / Сукач О. М. // Інноваційна економіка. – 2012. – №7. – С. 154 –157. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2012_7/154.pdf

61. Хаблюк О. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи / Хаблюк О., Яцишин С. // Економічний аналіз. – 2011 рік. – Випуск 9. Частина 1. – С.351 – 353

62. Хомутенко А. В. Система фінансового контролю за діяльністю небанківських фінансових установ України. – [монографія] / А.В. Хомутенко. – Одеса. – Друк Південь, 2009 – 188 с.

63. Хомутенко А. В. Систематизация концептуальных подходов к определению форм и видов финансового контроля / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Інституціональні основи функціонування економіки в умовах трансформації: збірник міжнародно-практичної конференції (м. Нюргберг, Німечина, 23 травня 2014р.). – 2014. – С. 125-128.

64. Хомутенко А. В. Аудит місцевих бюджетів як запорука фінансової безпеки регіону / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Економіка та держава. – 2013. – № 12. – С. 52-55

65. Хомутенко А. В. Вдосконалення інституціональних засад державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / А. В. Хомутенко // Ефективна економіка. – 2013. – № 4. – Режим доступу до журн.: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1927>

66. Хомутенко А. В. Вектори трансформації вітчизняної системи державного аудиту у сфері фінансів в контексті угоди про асоціацію / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Вісник ТНЕУ. – 2014. – Випуск 4. – С. 86-94

67. Хомутенко В. П. Державний аудит як форма фінансового контролю: сутність та інституційні особливості / В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко // Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. пр. / голов. ред. М. І. Зверяков; Одеський держ. екон. ун-т. – Одеса, 2011. – Вип. 42 (2). – С. 124-130

68. Хомутенко А. В. Методологічні засади державного аудиту у сфері фінансів з позиції синергетичного підходу / А. В. Хомутенко // Фінанси України. – 2014. – № 8. – С.47-56

69. Хомутенко А. В. Передумови та необхідність проведення державного аудиту на етапі планування бюджетних програм / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Науковий вісник. Одеський національний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – Науки: економіка, політологія, історія. – 2014. – №7. – С. 120-133

70. Хомутенко В. П. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій / В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко // Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. пр. / голов. ред. М. І. Зверяков; Одеський держ. екон. ун-т. – Одеса, 2010. – Вип. 40. – С. 331-335

71. Хомутенко В. П. Рахункова палата як орган парламентського фінансового контролю України / В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко // Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. пр. / голов. ред. М. І. Зверяков; Одеський держ. екон. ун-т. – Одеса, 2009. – Вип. 35. – С. 466-471

72. Хомутенко А. В. Теоретичні основи фінансового контролю [Електронний ресурс] / А. В. Хомутенко // Проблеми системного підходу в економіці. – 2009. – № 3. – Режим доступу до журн.: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2009_3/Homutenko_309.htm

73. Хомутенко В. П. Порядок проведення органами Державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій / В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко // Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. пр. / голов. ред. М. І. Зверяков; Одеський держ. екон. ун-т. – Одеса, 2010. – Вип. 40. – С. 331-335.

74. Хомутенко В. П. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій / В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко // Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. пр. / голов.

ред. М. І. Зверяков; Одеський держ. екон. ун-т. – Одеса, 2010. – Вип. 40. – С. 331-335.

75. Якубів В. М., Сас Л. С. Державний фінансовий аудит: особливості та напрями здійснення / В. М. Якубів, Л. С. Сас // Інноваційна економіка: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2012. – № 8. – С. 256 –260.

76. International Organization of Supreme Audit Institutions: About us / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intosai.org/about-us.html>

77. Lima Declaration / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intosai.org/documents/intosai/general/declarations-of-lima-and-mexico/lima-declaration.html>

ДОДАТКИ

ДОДАТОК ДО РОЗДІЛУ 4

ЗВІТ

про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених на виконання повноважень Державній фіскальній службі України

(ВИТЯГ⁵¹)

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішенням Рахункової палати від 09.03.2016 № 4-5

ПРЕАМБУЛА

Підстава проведення аудиту : стаття 98 Конституції України, статті 4 і 7 Закону України від 02.07.2015 № 576 "Про Рахункову палату", План роботи Рахункової палати на 2016 рік, запити народних депутатів України Геращенко А.Ю. від 03.09.2015 № 298/762 та Маркевича Я.В. від 17.12.2015 № 141-1-355.

Мета аудиту: оцінка обґрунтованості планування, продуктивності, результативності та економності використання коштів державного бюджету, виділених Державній фіскальній службі України на виконання повноважень протягом 2014 року та січня-вересня 2015 року.

Предмет аудиту:

- кошти загального і спеціального фондів державного бюджету, спрямовані Державній фіскальній службі України у 2014 році за бюджетною програмою КПКВК 3301010 "Керівництво та управління у сфері доходів і зборів" та січні-вересні 2015 року за бюджетною програмою КПКВК 3301010 "Керівництво та управління у сфері фіскальної політики";
- нормативно-правові акти, розпорядчі документи та управлінські рішення, що регламентують діяльність і повноваження Державної фіскальної служби України при організації бюджетного процесу на етапі планування та використання коштів на її утримання;
- бюджетна, фінансова та статистична звітність, облікові реєстри, первинні документи, документи бухгалтерського обліку, бюджетні запити, кошториси, паспорти бюджетної програми, звіти про їх виконання та інші документи, що відображають та фіксують діяльність об'єктів аудиту при використанні коштів державного бюджету;
- інші документи, що стосуються предмета аудиту.

Об'єкти аудиту: Державна фіскальна служба України (далі – ДФС, до її утворення – Міністерство доходів і зборів України, далі – Міндоходів)

⁵¹ З повним текстом Звіту можна ознайомитись на сайті Рахункової палати України

(основний об'єкт аудиту), Міжрегіональне головне управління ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників (далі – Центральний офіс), Головне управління ДФС (Міндоходів) у Вінницькій області (далі – ГУ ДФС (Міндоходів) у Вінницькій області), Головне управління ДФС (Міндоходів) в Одеській області (далі – ГУ ДФС (Міндоходів) в Одеській області), Головне управління ДФС (Міндоходів) у Дніпропетровській області (далі – ГУ ДФС (Міндоходів) у Дніпропетровській області), Головне управління ДФС (Міндоходів) у Рівненській області (далі – ГУ ДФС (Міндоходів) у Рівненській області), Одеська митниця ДФС (до її утворення – Південна митниця Міндоходів), Вінницька митниця ДФС (Міндоходів), Лівобережна об'єднана державна податкова інспекція м. Дніпропетровська Головного управління ДФС (Міндоходів) у Дніпропетровській області, Державна податкова інспекція у Шевченківському районі Головного управління ДФС (Міндоходів) у м. Києві, Державне підприємство "Сервісно-видавничий центр", Державне підприємство "Поліграфічний комбінат "Україна" по виготовленню цінних паперів" (далі – ДП "Поліграфічний комбінат "Україна").

Направлення запитів з питань аудиту: Міністерству фінансів України, Державній казначейській службі України.

Критерії оцінки:

законність – відповідність управлінських рішень, розпорядчих, відомчих нормативно-правових актів об'єктів аудиту щодо планування та використання бюджетних коштів нормам чинного законодавства;

продуктивність – оцінка співвідношення результатів діяльності ДФС України щодо забезпечення надходжень до бюджетів усіх рівнів податків і зборів, митних та інших платежів з використаними для досягнення таких результатів коштами державного бюджету;

ефективність – стан виконання ДФС України завдань із забезпечення надходжень до бюджетів усіх рівнів податків і зборів, митних та інших платежів і досягнення цілей бюджетної програми та результативних показників, затверджених паспортами бюджетної програми.

Початкові обмеження щодо проведення аудиту: 2014 рік та січень-вересень 2015 року, окремі статистичні та аналітичні дані за 2010–2013 роки.

Методи збирання даних: моніторинг нормативно-правових актів, розпорядчих, інших актів та документів, пов'язаних з предметом аудиту; дані інформаційних систем органів державної влади; аналіз інформації, одержаної на запити контрольної групи; опрацювання статистичної, аналітичної інформації, ознайомлення, опитування, обстеження.

ВСТУП

На сьогодні перед Україною стоїть ключове завдання побудови конкурентоспроможної ринкової економіки з подальшою інтеграцією в європейське співтовариство, з перспективою стати повноправним його членом. Важливою складовою економічного розвитку країни є її система оподаткування

та стан адміністрування податків (зборів) відповідними контролюючими органами, адже від діючих механізмів справляння податків залежать забезпеченість країни бюджетними ресурсами та розвиток господарської діяльності.

Слід відмітити поступове покращення умов ведення господарської діяльності в Україні за підсумками щорічного дослідження "Ведення бізнесу"¹ у 2010–2015 роках, хоча вони й натеper залишаються найгіршими² серед країн-сусідів та країн СНД. Складовою частиною дослідження "Ведення бізнесу" є рейтинг легкості сплати податків³, в якому Україна підвищилася з 181 місця за підсумками 2010 року до 107 місця – 2015 року, або на 74 позиції. Однак за підсумками 2015 року рейтинг легкості сплати податків зменшився на одну позицію порівняно з 2014 роком.

У 2014 році в Україні продовжувалась адміністративна реформа, в ході якої новостворене Міндоходів⁴ було реорганізовано шляхом перетворення у ДФС. Основною метою такої реорганізації було позиціонування ДФС як ефективного адміністратора податкових і митних платежів, ефективність роботи якої вимірюватиметься як продуктивністю роботи з наповнення бюджету, так і підвищенням рівня сервісу для платників податків.

У дослідженому періоді ДФС (Міндоходів) була основним органом виконавчої влади із забезпечення надходжень до Зведеного бюджету України і забезпечувала близько 90 відс. надходжень до державного та місцевих бюджетів (у 2014 році – 93,2 відс., за 9 місяців 2015 року – 88,2 відсотка).

Водночас, не зважаючи на проведену адміністративну та податкову реформи, у дослідженому періоді спостерігалось збільшення податкового боргу в 3,3 раза, який станом на 01.10.2015 досяг 29,9 млрд грн. При цьому, як і в попередні роки, одним із основних заходів, спрямованих на погашення податкового боргу, залишалось його списання. Через низький рівень якості контрольно-перевірочної роботи органів ДФС (Міндоходів) під час судового оскарження платниками податків рішень контролюючих органів з розглянутих у дослідженому періоді судами всіх інстанцій справ, понад 67 відс. рішень було прийнято на користь платників податків, за якими було відмінено сплату до бюджету 56,3 млрд грн донарахованих контролюючими органами грошових зобов'язань.

Водночас, як і в попередні роки, діяльність ДФС (Міндоходів) здійснювалась в умовах нестабільного податкового законодавства. Зокрема, протягом 2014 року та 9 місяців 2015 року **набрали чинності 48 законів України, якими внесено суттєві зміни до Податкового кодексу України.**

Постійне запровадження кардинальних змін у такій сфері, як податкова, призводить до виникнення високих ризиків для бюджету і стабільності розвитку бізнесу, а також ускладнює дотримання вимог законодавства як платниками податків, так і контролюючими органами.

З огляду на зазначене, а також у зв'язку з надходженням запитів народних депутатів України Геращенко А.Ю. та Маркевича Я.В., виникла потреба у комплексному дослідженні обґрунтованості планування, продуктивності,

результативності та економності використання коштів державного бюджету, виділених органам ДФС (Міндоходів) на виконання ними повноважень.

¹ (Англ. – Doing Business). Проводиться Світовим банком в 189 країнах світу за 10 групами показників.

² За підсумками 2010 року Україна зайняла 145 місце, 2011 – 152, 2012 – 137, 2013 – 112, 2014 – 96, 2015 – 83 місце. (Офіційний сайт проекту "Ведення бізнесу" <http://russian.doingbusiness.org>).

³ (Англ. – Paying Taxes). Містить такі три показники: загальна кількість податкових платежів на рік; час, витрачений на підготовку, подання звітності і сплату податків (в годинах на рік); загальна податкова ставка, що показує розмір податків і обов'язкових відрахувань, які повинно сплачувати підприємство (частка від прибутку).

ВИСНОВКИ

1. Державна фіскальна служба України (Міндоходів) як головний розпорядник бюджетних коштів за бюджетною програмою за КПКВК 3301010 протягом 2014 року та січня-вересня 2015 року не забезпечила в повному обсязі економного, ефективного і законного використання бюджетних коштів, виділених їй на виконання повноважень.

1.1. У дослідженому періоді фактичні видатки на утримання органів ДФС (Міндоходів) загалом становили **8 млрд 549,6 млн гривень**. При цьому видатки на оплату праці з нарахуваннями та оплату комунальних послуг і енергоносіїв у 2014 році становили **96,1 відс.** від загальної суми видатків на утримання органів ДФС (Міндоходів), за 9 місяців 2015 року – **97,3 відсотка**.

Під час аудиту Рахункова палата здійснила перевірки центрального апарату ДФС та вибірково дев'яти територіальних органів ДФС і встановила, що через необґрунтовані, неефективні управлінські рішення загалом за рахунок коштів загального фонду державного бюджету цими органами неефективно використано **близько 6,1 млн грн**, з недотриманням вимог законодавства – **0,7 млн грн**, допущено порушень законодавства у сфері закупівель при придбанні робіт, послуг на **1,9 млн грн**, недоотримано (втрачено) доходів до спеціального фонду державного бюджету на суму понад **0,4 млн гривень**. Зокрема:

- на утримання площ приміщень адмінбудівель Вінницької митниці та державних податкових інспекцій, що входять до структури ГУ ДФС у Вінницькій області, у дослідженому періоді неефективно використано, за розрахунками, **4,7 млн грн** коштів загального фонду державного бюджету за КПКВК 3301010 внаслідок значного перевищення рекомендованих норм забезпеченості робочими площами працівників цих територіальних органів ДФС;

- через прийняття керівництвом Одеської митниці ДФС (Південної митниці Міндоходів) рішень з недотриманням вимог законодавства щодо звільнення посадових осіб митниці, які в подальшому були поновлені на роботі на підставі рішень судів, за рахунок бюджетних коштів у дослідженому періоді сплачено за вимушений прогул зазначеним посадовим особам понад **1,0 млн**

грн і перераховано до державних цільових фондів нарахувань на заробітну плату на суму **0,2 млн гривень. При цьому в порушення вимог статей 134 і 237 Кодексу законів про працю митницею не здійснювалися заходи щодо забезпечення відшкодування винними посадовими особами шкоди, заподіяної з їх вини цій установі;**

- протягом 2014 року та 9 місяців 2015 року в ГУ ДФС в Одеській області 178 працівникам управління було неправильно визначено базовий місяць при обчисленні індексу споживчих цін, у зв'язку з чим зайво нараховано та виплачено **195,6 тис. грн заробітної плати** (враховуючи нарахування на неї), що є недотриманням абзаців першого та третього пункту 5 Порядку проведення індексації грошових доходів населення, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17.07.2003 № 1078 (із змінами);

- ГУ ДФС у Вінницькій області та Вінницькою митницею у 2014 році та протягом 9 місяців 2015 року порушувався пункт 2.2 Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Мінфіну від 02.03.2012 № 309, у частині дотримання термінів реєстрації бюджетних зобов'язань за результатами укладання договорів на оплату комунальних послуг і енергоносіїв у загальній сумі відповідно 403,1 тис. грн і 106,5 тис. грн, з яких у вказаному періоді за рахунок коштів державного бюджету за КПКВК 3301010 сплачено **284,7 тис. грн і 106,5 тис. грн відповідно.**

Через непроведення оплати органами Казначейства платіжних доручень ДФС (Міндоходів) за наявності відкритих асигнувань і неефективні управлінські рішення органів ДФС (Міндоходів) **не використано та в кінці 2014 року повернено до державного бюджету 93,9 млн гривень.**

1.2. У 2014 році ДФС (Міндоходів) **не забезпечено виконання в повному обсязі майже 70 відс. результативних показників, затверджених у паспорті бюджетної програми за КПКВК 3301010.** За 22 результативними показниками (48 відс.) ДФС (Міндоходів) не досягнуто навіть мінімального виконання. Серед об'єктивних причин – проведення реорганізації Міндоходів, анексія АР Крим та м. Севастополя, напружена ситуація у східних регіонах, що призвела до значного зменшення економічних показників, а також зменшення на 85 відс. видатків на розвиток інформаційних систем ДФС і повна відсутність бюджетного співфінансування будівельних робіт за проектами транскордонного співробітництва.

Водночас формальне затвердження результативних показників не дає змоги об'єктивно оцінити ефективність бюджетної програми за КПКВК 3301010, ступінь досягнення поставленої мети та виконання її завдань, а отже – продуктивність, результативність та економність використання бюджетних коштів, що виділялися на визначені програмою цілі.

2. Протягом 2014 року та 9 місяців 2015 року нормативно-правове забезпечення регулювання діяльності органів ДФС (Міндоходів) було

нестабільним, суперечливим і недосконалим, що не сприяло ефективному використанню коштів державного бюджету на виконання їх повноважень.

2.1. Протягом дослідженого періоду набули чинності 48 законів України,

якими внесені суттєві зміни до Податкового кодексу України, що ускладнювало дотримання вимог законодавства як платниками податків, так і органами ДФС (Міндоходів).

2.2. Реорганізація контролюючих органів відбувалася за відсутності концепції щодо напрямів їх реформування, в тому числі і податкової міліції. Як наслідок, протягом дослідженого періоду органи ДФС (Міндоходів) здійснювали свою діяльність у стані постійних організаційних і структурних перетворень, що не сприяло якісному та повному виконанню ними покладених завдань і функцій, а також ефективному використанню коштів державного бюджету, які виділялися на забезпечення їх діяльності.

2.3. Постановою Кабінету Міністрів України від 01.10.2014 № 499 "Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 25 червня 2001 р. № 702 і від 27 грудня 2010 р. № 1251" використання коштів спеціального фонду ДФС (Міндоходів), отриманих як плата за марки акцизного податку, з 14.10.2014 обмежено виключно покриттям витрат, пов'язаних з виробництвом, зберіганням та реалізацією марок акцизного податку. Станом на 01.10.2015 залишок сум, отриманих як плата за марки акцизного податку, становив **5,8 млн грн**, проте в ДФС немає законодавчих підстав для використання цих коштів на фінансування нагальних потреб для забезпечення виконання покладених на неї повноважень.

2.4. Через неодноразові зміни зразків марок акцизного податку протягом дослідженого періоду та необмежений законодавством термін використання виробниками та імпортерами алкогольних напоїв і тютюнових виробів закуплених ними марок попереднього зразка, з 01.07.2015 такі виробники та імпортери мали можливість одночасно використовувати марки акцизного податку на алкогольні напої і тютюнові вироби трьох видів. За відсутності автоматизованої системи практичного відстеження обігу підакцизних товарів зазначені чинники утворили істотні ризики для контролю за переміщенням підакцизних товарів.

Крім того, після прийняття Кабінетом Міністрів України постанови від 14.05.2015 № 296 "Деякі питання запровадження марок акцизного податку нового зразка для алкогольних напоїв і тютюнових виробів", якою затверджено нові зразки марок акцизного податку без захисного елемента гарячого тиснення та без зміни їх вартості, у 2015 році рентабельність виробництва марок акцизного податку на ДП "Поліграфкомбінат "Україна" становила 16,6 відсотка.

2.5. Суб'єкти владних повноважень після набрання з 01.09.2015 чинності Законом України від 22.05.2015 № 484 "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо сплати судового збору", згідно з яким ці суб'єкти, у тому числі і органи ДФС, були позбавлені пільг зі сплати судового

збору, за відсутності у них бюджетних призначень на сплату такого збору не могли виконувати в повному обсязі свої функції щодо забезпечення звернення до суду у випадках, передбачених законодавством.

2.6. Недосконале правове регулювання Мінфіном та Нацбанком питань встановлення уповноваженими банками процентних ставок за депозитами, на які зараховується іноземна валюта, вилучена в юридичних і фізичних осіб податковими та митними органами за порушення чинного законодавства, призводить до втрат державного бюджету через встановлення цими банками занадто низьких процентних ставок на зазначені депозити.

Наприклад, Одеська митниця ДФС (Південна митниця Міндоходів) розмістила грошові кошти в іноземній валюті, які були вилучені в юридичних та фізичних осіб за порушення чинного законодавства, на депозитах ПАТ "Райффайзен Банк Аваль" за ставкою 0,01 відс. річних у дол. США, євро та у російських рублях, через що втрати державного бюджету від недонадходження процентів за цими депозитними вкладками становили, за розрахунками, понад 230 тис. гривень.

ДФС (Міндоходів), однак, не зверталася до Мінфіну та Нацбанку з пропозиціями щодо зобов'язання уповноважених банків встановлювати більш обґрунтовані процентні ставки, що нараховуються на кошти, розміщені на спеціальних депозитних рахунках в іноземній валюті, на які надходить готівка, вилучена контролюючими органами у випадках, передбачених законодавством.

3. Внаслідок неналежного виконання повноважень органами ДФС (Міндоходів) з організації дієвої системи внутрішнього контролю її територіальними органами допущено низку недоліків і порушень при плануванні, використанні бюджетних коштів, а також при збереженні, використанні та обліку майна.

3.1. Аудитом встановлено, що підрозділами внутрішнього аудиту та контролю органів ДФС (Міндоходів) у 2014 році не забезпечено належного контролю за вжиттям заходів з усунення виявлених порушень. У результаті 44,8 відс. втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму майже 1,3 млн грн не компенсовані.

Крім того, підрозділами внутрішнього аудиту та контролю органів ДФС не забезпечено виконання у I півріччі 2015 року планових завдань щодо проведення внутрішніх аудитів (перевірок) на 5 відсотків. При цьому штатна чисельність цих підрозділів була достатньою для ефективного виконання покладених на них завдань.

Аудитом встановлено, що органи ДФС (Міндоходів), підприємства, установи і організації, що належать до сфери їх управління, у 2014 році були охоплені заходами внутрішнього аудиту на 28,5 відс., протягом I півріччя 2015 року – на 23,5 відсотка. При цьому на всіх перевірених об'єктах встановлені порушення законодавства при використанні бюджетних коштів. У той же час у I півріччі 2015 року середня кількість виявлених за результатами одного проведеного аудиту порушень скоротилася порівняно з 2014 роком в 2,5 рази (2014 рік – 4,4 порушення, I півріччя 2015 року – 1,7 порушення), а суми

виявлених втрат фінансових і матеріальних ресурсів – у 4 рази (2014 рік – 18,2 тис. грн, I півріччя 2015 року – 4,5 тис. гривень).

3.2. Планування на 2014–2015 роки коштів державного бюджету за КПКВК 3507010 органами ДФС (Міндоходів) здійснювалось із недотриманням вимог рішень Уряду щодо економії державних коштів та недостатньо обґрунтовано. Зокрема, у порушення норм Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228, не підтверджені економічними обґрунтуваннями видатки до проектів кошторисів на 2014–2015 роки по ГУ ДФС (Міндоходів) у Вінницькій області (162,0 млн грн), Вінницькій митниці (2,8 млн грн), ГУ ДФС (Міндоходів) у ГУ ДФС в Одеській області (0,6 млн гривень).

3.3. За результатами аудиту в Одеській митниці ДФС (Південній митниці Міндоходів) встановлено, що через невиконання підприємствами, які отримали на відповідальне зберігання майно (вилучені, прийняті на зберігання, конфісковані та інші товари і транспортні засоби), своїх договірних зобов'язань станом на 01.10.2015 у митниці обліковується нестача на загальну суму 11 742,9 тис. гривень. При цьому у досліджуваному періоді митницею претензійно-позовна робота щодо повернення майна або стягнення на користь держави збитків та виявлення винних осіб проводилася на неналежному рівні, як наслідок – втрати не відшкодовані.

3.4. Встановлено, що у порушення вимог наказу Мінфіну від 26.06.2013 № 611 "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ", зареєстрованого в Мін'юсті 18.07.2013 за № 1214/23746, Центральний офіс у 2014 році та першому півріччі 2015 року не забезпечив обліку на позабалансових рахунках орендованого майна вартістю 1 920,8 тис. грн і не відобразив його у фінансових звітах за 2014 рік та II квартал 2015 року, що призвело до викривлення бухгалтерської та фінансової звітності.

4. Аудит свідчить про неналежне виконання покладених на ДФС(Міндоходів) повноважень щодо реалізації державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи у дослідженому періоді, зокрема:

4.1. Протягом 2014 року та 9 місяців 2015 року ДФС (Міндоходів) не забезпечено виконання планових завдань з надходжень до Державного бюджету України **загалом 19,8 млрд гривень**. Так, у 2014 році не виконано індикативних показників Мінфіну із забезпечення надходжень (збору) до Державного бюджету України за загальним фондом на **5,9 відс. (на 19,7 млрд грн)**, а за січень-вересень 2015 року – за спеціальним фондом на **11,6 відс. (на 0,1 млрд гривень)**.

4.2. Протягом дослідженого періоду **податковий борг** за податковими зобов'язаннями, самостійно визначеними платниками податків, і за результатами контрольної роботи (без урахування податкового боргу платників податків, які перебувають у процедурах банкрутства або щодо яких судом

прийнято рішення (постанова) про зупинення провадження у справі) **збільшився у 3,3 раза і станом на 01.10.2015 досяг 29,9 млрд гривень.**

За рахунок списання у дослідженому періоді погашено **7,3 млрд грн** податкового боргу, сплати платниками податків грошових коштів – **18,8 млрд грн, тобто кожна третя гривня погашеного податкового боргу списувалася.**

Крім того, тільки за 9 місяців 2015 року платникам податків надані розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань і податкового боргу майже на **19,2 млрд грн, що у 2,7 раза більше, ніж за 2014 рік (6,3 млрд гривень).**

4.3. Аудитом встановлено, що **середня результативність однієї перевірки**, які проводились підрозділами податкового та митного аудиту органів ДФС (Міндоходів) і за якими виявлені порушення, за 9 місяців 2015 року **номінально підвищилась майже у два рази** порівняно з відповідним показником за 2014 рік (у 2014 році цей показник становив близько 0,8 тис. грн, за 9 місяців 2015 року – 1,4 тис. гривень).

Однак через оскарження платниками податків рішень контролюючих органів щодо донарахування грошових зобов'язань, а також несплату ними узгоджених сум грошових зобов'язань **фактично із донарахованих у 2014 році контролюючими органами грошових зобов'язань до бюджету сплачено лише 14,2 відс., а за 9 місяців 2015 року – 10,9 відсотка.**

Водночас через неналежну якість проведення контрольно-перевірочної роботи та підготовлених за її результатами матеріалів у дослідженому періоді судами всіх інстанцій **67,1 відс.** рішень приймалися на користь платників (**56,3 млрд грн**), що призвело до **додаткових видатків державного бюджету тільки на сплату судового збору в сумі, за розрахунками, 198,2 млн гривень.**

Загалом станом на 01.10.2015 на розгляді у судах перебувало справ щодо податкових і митних спорів між платниками податків та органами ДФС на загальну суму понад **121,0 млрд гривень.** Отже, за існуючого у дослідженому періоді показника прийняття судами рішень на користь контролюючих органів (близько 39,0 відс. від оскаржуваних сум) резерви надходжень до державного бюджету за результатами розгляду цих спорів становитимуть **47 млрд гривень.**

4.4. Результати аудиту стану виконання повноважень структурними підрозділами податкової міліції щодо виявлення та розкриття кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування, митній і бюджетній сферах свідчать про погіршення більшості показників, які характеризують їх діяльність, за 9 місяців 2015 року порівняно з аналогічним періодом 2014 року, зокрема, на **18,7 відс.** зменшилась кількість закінчених справ, на **22,1 відс.** – кількість закритих проваджень із числа закінчених, на **5,6 відс.** – сума відшкодованих збитків.

Водночас за закінченими у **2014 році** кримінальними провадженнями (4 608 справ) до суду передано з обвинувальним актом лише **15,0 відс. справ (692), за 9 місяців 2015 року цей показник становив 21,3 відс.** (закінчено 2 885 справ, передано до суду з обвинувальним актом – 614).

Крім того, після застосування з 01.01.2015 процедур податкового компромісу протягом 9 місяців 2015 року податковою міліцією **закрито 442 провадження** із числа закінчених, за якими **державі відшкодовано 405,8 млн грн збитків**, що в середньому становить **близько 0,9 млн грн на одне закрите провадження**.

5. Рекомендації Рахункової палати, надані за результатами попередніх контрольних заходів **ДПС України, переважно виконані**. Однак **окремі пропозиції виконані частково**. Зокрема, **Мінфіном та Міндоходів (ДФС) не виконано в повному обсязі** рекомендацію щодо визначення у паспортах відповідних бюджетних програм результативних показників, які надають можливість здійснити об'єктивний моніторинг ефективності виконання бюджетної програми.

У зв'язку з тривалою адміністративною реформою податкових і митних органів залишається актуальною пропозиція щодо підготовки проектів нормативно-правових актів про внесення комплексних змін до законодавчих і нормативних актів, які регулюють діяльність зазначених органів, з метою усунення неузгодженостей між ними в частині визначення системи контролюючих органів, їх назв та упорядкування повноважень цих органів.

ПРОПОЗИЦІЇ

1. Поінформувати Верховну Раду України про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених на виконання повноважень Державній фіскальній службі України.

2. Відомості у формі рішення Рахункової палати про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених на виконання повноважень Державній фіскальній службі України, надіслати Кабінету Міністрів України та запропонувати:

- визначити концепцію щодо напрямів реформування органів державної фіскальної служби;

- надати доручення Міністерству фінансів України, Державній фіскальній службі України щодо прискорення процесу розроблення та затвердження

проекту Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) "Електронна акцизна марка" з урахуванням світового досвіду, а також запровадження її в дію;

- надати доручення Міністерству фінансів України, Державній казначейській службі України вивчити питання нормативного врегулювання механізму перерахування до загального фонду державного бюджету залишку не використаних ДФС протягом 2015 року коштів спеціального фонду, отриманих у вигляді різниці між перерахованими територіальними органами ДФС коштами плати за марки акцизного податку та сплаченими ДФС коштами за

замовлену потребу в таких марках їх виробнику, та запровадження застосування такого механізму надалі.

3. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених на виконання повноважень Державній фіскальній службі України, надіслати Міністерству фінансів України та рекомендувати:

- спільно з Державною фіскальною службою України при розробленні та затвердженні паспорта бюджетної програми за КПКВК 3301010 передбачати результативні показники, які надають можливість здійснити об'єктивну оцінку та моніторинг ефективності виконання цієї бюджетної програми;

- спільно з Національним банком України розглянути питання підготовки нормативно-правового акта щодо зобов'язання уповноважених банків встановлювати більш обґрунтовані процентні ставки, що нараховуються на кошти, розміщені на спеціальних депозитних рахунках в іноземній валюті, на які надходить готівкова, вилучена контролюючими органами у випадках, передбачених законодавством.

4. Рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених на виконання повноважень Державній фіскальній службі України, надіслати Державній фіскальній службі України та рекомендувати:

- розглянути результати аудиту і в межах повноважень вжити заходів щодо ефективного та законного використання органами ДФС коштів державного бюджету;

- вжити заходів щодо усунення недоліків і порушень, встановлених під час аудиту;

- розробити та запровадити заходи, спрямовані на удосконалення порядку зберігання вилученого контролюючими органами майна у випадках, передбачених законодавством, а також на забезпечення його повернення або компенсації вартості у разі виявлення нестач і крадіжок такого майна;

- підготувати і подати Міністерству фінансів України проекти нормативно-правових актів про внесення комплексних змін до законодавчих і нормативних актів, які регулюють діяльність органів Державної фіскальної служби, з метою усунення неузгодженостей між ними в частині визначення системи органів Державної фіскальної служби, їх назв та упорядкування повноважень цих органів.

Член Рахункової палати

В. І. Невідомий

РАХУНКОВА ПАЛАТА

Р І Ш Е Н Н Я від 24 листопада 2015 року № 9 - 5 м. Київ

Про результати аудиту державного та гарантованого державою боргу у 2014 році та аналізу тенденцій у 2015 році.

Відповідно до статті 98 Конституції України, статей 7, 25, 26, 35 і 36 Закону України “Про Рахункову палату” розглянуто Звіт про результати аудиту державного та гарантованого державою боргу у 2014 році та аналізу тенденцій у 2015 році.

За результатом розгляду Рахункова палата встановила:

1. Вперше за останні роки показник рівня боргової безпеки – співвідношення державного та гарантованого державою боргу до валового внутрішнього продукту на кінець 2014 року – перевищив встановлену Бюджетним кодексом України допустиму межу, перетнув 70-відсотковий бар’єр і на сьогодні продовжує стрімке зростання.

Приріст боргу внаслідок соціально-економічної нестабільності, військових дій та суттєвої девальвації гривні протягом останніх 2 років становив майже 916 млрд гривень. У результаті суттєво погіршилися зовнішні оцінки кредитного рейтингу України (окремі – до «вірогідності дефолту»), що створює небезпеку подальшого припинення іноземного інвестування в економіку України.

З метою відновлення фінансової стійкості держави та економічного зростання Мінфін за підтримки Кабінету Міністрів України у 2015 році започаткував процес реструктуризації зовнішнього боргу.

2. Загальний обсяг державного та гарантованого державою боргу на кінець 2014 року становив 1,1 трлн гривень, а за 8 місяців 2015 року він підвищився до 1,5 трлн гривень. Крім девальвації національної валюти (за 2014 – 2015 роки майже втричі – з 7,993 грн за дол США на 31.12.2013 до 21,185441 грн за дол США на 31.08.2015), причинами зростання боргу стали залучення коштів на фінансування дефіциту бюджету, в тому числі проектів розвитку, рефінансування державного боргу, надання підтримки, зокрема, НАК «Нафтогаз України» та Фонду гарантування вкладів фізичних осіб і 2 банкам (АТ «Укресімбанк» та АТ «Ощадбанк»), а також недонадходження коштів від приватизації державного майна.

2.1 Державні запозичення у 2014 році здійснено загалом на суму майже 322,7 млрд грн, з яких шляхом розміщення цінних паперів – 239,4 млрд грн, у

МФО та фінансових установ іноземних держав на суму 83,3 млрд гривень. У 2015 році тенденція збільшення таких обсягів зберігається щодо довгострокових та середньострокових запозичень у міжнародних фінансових організацій та фінансових установ іноземних держав для фінансування дефіциту бюджету (станом на вересень 2015 року обсяг цих запозичень становив 81,4 млрд грн проти 78,88 млрд грн у 2014 році).

2.2 Державні гарантії у 2014 році надані на загальну суму 17,4 млрд грн, що становить 70 відс. визначеного Законом України «Про Державний бюджет України на 2014 рік» обсягу. На відміну від попередніх років, вперше гарантії надані лише на реалізацію самоокупних проектів. Протягом 2014 року обсяг надання державних гарантій було зменшено в 2 рази (з 50 млрд грн до 25 млрд грн) і з урахуванням рекомендації Рахункової палати визначено надання гарантій лише щодо кредитів на реалізацію виключно проектів розвитку (в т. ч. інвестиційних, інфраструктурних).

3. Зростання державного та гарантованого державою боргу призводить до значного збільшення боргових виплат, що в умовах макроекономічної нестабільності створює додаткове навантаження на державні фінанси та знижує рівень боргової безпеки.

3.1 Загальний обсяг погашення та обслуговування державного боргу у 2014 році становив майже 169 млрд грн, а на 2015 рік його запланований обсяг вдвічі збільшено (до 344 млрд грн). Протягом останніх 2-х років відбувається зростання співвідношення платежів з обслуговування державного боргу до обсягу доходів бюджету (за результатами 2014 року становило 13,4 відс., за січень – жовтень 2015 року – 15,4 відс.), що свідчить про тенденцію подальшого здорожчання обслуговування боргу, переважно через збільшення абсолютної суми боргу.

3.2 У 2014 році порівняно з попереднім 2013 роком значно підвищився (майже у 8 разів до 1,88 млрд грн) загальний обсяг фактично виконаних державою гарантійних зобов'язань, тенденція збільшення державних виплат за гарантійними зобов'язаннями зберігається і в 2015 році. Це пов'язано з суттєвим збільшенням кількості позичальників гарантованих кредитів (з 2-х до 5), фінансовий стан яких погіршився, в т. ч. через військові дії (ПАТ «Лисичанськвугілля»). При цьому відповідні зміни до Закону України «Про Державний бюджет України на 2014 рік» стосовно сплаченої понад передбачені обсяги суми (на 0,54 млрд грн) не були внесені.

4. У 2014 році погашення та обслуговування державного боргу Мінфін забезпечив вчасно та в повних обсягах. У той же час передбачені з надходження до бюджету за виконаними державою борговими операціями не забезпечуються своєчасно та у запланованих обсягах. Бюджет недоотримав понад 59 млн грн (при плані 623,7 млн гривень) як сплату за надані державою гарантії та користування кредитами, залученими державою. Прострочена заборгованість за кредитами, залученими державою та під державні гарантії позичальниками – суб'єктами господарювання, також не повертається до бюджету і навіть за 1,5 роки збільшилася в 2,5 рази (з 15,6 млрд грн до 38,3

млрд грн) при одночасному зменшенні рівня її погашення. Однією з причин цього є незабезпечення позичальниками використання кредитів у передбачених обсягах, збільшення кількості боржників, в т. ч. через припинення ними діяльності, а також знецінення національної валюти.

5. Зростання до загрозливих параметрів боргового навантаження крім зовнішніх чинників зумовлюється також неповнотою системи нормативно-організаційного забезпечення.

5.1 На виконання конституційної норми рішенням Верховної Ради України, прийнятим у 2015 році, передбачено підготовку та внесення на розгляд Верховної Ради України законопроекту щодо державного внутрішнього і зовнішнього боргу України. У той же час, незважаючи на унормування Бюджетним кодексом України наприкінці 2014 року ряду процедур (що було здійснено у т.ч. на виконання пропозицій Рахункової палати), їх запровадження затримується і в 2015 році, крім введення обмеження у наданні державних гарантій для кредитів, які повертаються за рахунок коштів державного бюджету. У Законі України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» не визначено граничного обсягу гарантованого державою боргу.

5.2 У 2015 році, на відміну від 2014, було вжито заходи для покращення організації системи управління боргом, однак функціонування створених Урядом відповідних дорадчих органів на належному рівні не забезпечено, а виконання запроваджених процедур не завершено. Прийнятими урядовими рішеннями залучено міжнародну компанію «Lazard Freres SAS» (Франція) як фінансового радника Мінфіну щодо здійснення правочинів з державним боргом та гарантованим державою боргом (розпорядження Кабінету Міністрів України від 11.02.2015 № 130-р), призначено уповноваженого з питань управління державним боргом (розпорядження Кабінету Міністрів України від 13.03.2015 № 205-р), функції та завдання з координації роботи щодо запозичень МФО зосереджено в єдиному центральному органі виконавчої влади – Мінфіні (постанова Кабінету Міністрів України від 08.04.2015 № 387). Проте всупереч урядового рішення внесення змін до нормативних актів, якими встановлені процедури цих запозичень, протягом 5 місяців Мінфіном не здійснено, чим створено ризик належного виконання процедур залучення та використання запозичень МФО.

Незважаючи на те, що Комісією з питань простроченої заборгованості перед державою за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, та Міжвідомчою робочою групою із забезпечення моніторингу ефективного використання коштів, залучених суб'єктами господарювання та головними розпорядниками бюджетних коштів під державні гарантії, розглянуті питання щодо стану простроченої заборгованості та визначено проблемні гарантовані проекти, однак не забезпечено надання пропозицій, зокрема щодо стягнення й погашення заборгованості, удосконалення системи контролю за реалізацією гарантованих проектів.

Міжвідомчий порядок здійснення платежів з погашення та обслуговування державного боргу, його оперативного обліку та оперативного

обліку заборгованості перед державою за позиками, наданими за рахунок кредитів, залучених державою або під державні гарантії, яким встановлено процедури обміну документами між Мінфіном та Казначейством щодо платежів з боргу та його обліку, не приведений у відповідність з вимогами Бюджетного кодексу України.

Як наслідок, обмін інформацією стосовно виконання державою гарантійних зобов'язань та заборгованості перед державою за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, залишається недосконалим.

5.3 З метою забезпечення економічної безпеки держави та захисту її інтересів у зв'язку з погашенням та обслуговуванням державного, гарантованого державою та місцевого боргу Мінфін у 2015 році запровадив процедуру реструктуризації зовнішніх боргових зобов'язань, Верховна Рада України та Кабінет Міністрів України прийняли значну кількість нормативних актів, включаючи внесення змін до Бюджетного та Податкового кодексів, законів України про державний бюджет, цінні папери. Механізм здійснення правочину з переведення місцевого боргу (Київської міської ради) до державного боргу відсутній, строк надання кредиторам пропозицій обміну щодо розміщення нових облігацій зовнішніх державних позик та державних деривативів чітко не визначений, що створює ризики для завершення правочину у заплановані терміни (01.12.2015) та отримання очікуваного ефекту.

5.4 Окремі питання політики управління державним боргом ураховані в Меморандумі про економічну та фінансову політику в рамках нової чотирирічної Програми розширеного фінансування (EFF) з МВФ (в тому числі проведення реструктуризації зовнішнього боргу та перенесення боргового навантаження з 2015 – 2018 років). У той же час розроблення та прийняття у 2014 році стратегічних документів, які містять показники боргу та його управління, здійснено з недоліками та порушеннями нормативних актів, а розроблення таких документів на 2015 рік не було доведено до логічного завершення.

Зазначене не сприяє ефективному управлінню державним боргом. Хоча Мінфіном були розроблені та Урядом схвалені Основні напрями бюджетної політики на 2015 та 2016 роки відповідно, які містили заходи управління боргом, однак за результатами їх розгляду Верховною Радою України повернені на доопрацювання. Усупереч Порядку розроблення Середньострокової стратегії управління державним боргом і контролю за її реалізацією (затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27.10.2010 № 978), та Порядку здійснення контролю за ризиками, пов'язаними з управлінням державним (місцевим) боргом (затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 01.08.2012 № 815), розроблення середньострокової стратегії управління державним боргом у 2014 та 2015 роках, а також Програми управління державним боргом на 2015 рік Мінфіном не забезпечено.

Однією з причин є дестабілізація фінансово-економічної ситуації у 2014 році, девальвація національної валюти, що мало негативний вплив на реалістичність прогнозів, та визначена керівництвом Мінфіну недоцільність затвердження у 2015 році стратегічних документів до завершення реструктуризації боргу.

6. В умовах несприятливих економічних факторів основна мета управління державним та гарантованим державою боргом – мінімізація ризиків у 2014 році – не була досягнута.

6.1 Для цілей управління боргом застосовувалася Середньострокова стратегія управління державним боргом на 2013 – 2015 роки, затверджена Урядом у квітні 2013 року, однак Мінфін не забезпечив повноти встановлених нею показників боргу (включаючи його обслуговування та погашення) та заходів з її виконання (зокрема, відсутні заходи з управління коштами єдиного казначейського рахунку та валютних рахунків).

Стратегічними документами Уряду та Мінфіну показники ризиків управління державним боргом були визначені у неповному обсязі та з різними допустимими (граничними) значеннями, чим було створено передумови незабезпечення їх належного контролю та оцінки (щодо ризиків ліквідності, бюджетного та рефінансування).

Як наслідок, станом на кінець 2014 року з 5-ти ризиків з управління боргом лише відсотковий ризик зменшився (завдяки зростанню частки боргу з фіксованою ставкою, в основному, через збільшення обсягів запозичень у міжнародних фінансових організацій). При цьому показники очікуваних результатів управління державним боргом не були досягнуті. Зокрема, не збільшена частка державного боргу в національній валюті (через несприятливу кон'юнктуру внутрішнього ринку державних цінних паперів), не зменшено співвідношення обсягу виплат з обслуговування до доходів державного бюджету (через значну частку платежів в іноземних валютах, курс яких суттєво збільшився).

6.2 Зважаючи на те, що Мінфіном вживалися заходи для посилення контролю за ризиками щодо надання гарантій (неодноразові звернення до позичальників гарантованих кредитів та інформування Уряду), результативності таких заходів не досягнуто.

Звітування відповідальними органами влади Мінфіну про гарантовані кредити здійснюється не у повних обсягах (без висвітлення проблемних питань відповідних проектів), а в 2015 році частина органів влади (Мінінфраструктури, Держводагентство) не звітувала взагалі. Також не проводиться передбачена переоцінка ринкової вартості майнового забезпечення позичальників кредитів за переважною більшістю гарантованих проектів.

Як наслідок, зокрема створено ризик втрати можливості залучення коштів гарантованих кредитів в обсязі 5,2 млрд дол США для фінансування проектів щодо заміщення природного газу вугіллям вітчизняного видобування (позичальник – НАК «Нафтогаз України») та проектів сільського господарства (Державна продовольчо-зернова корпорація України).

Планування запозичень та надання державних гарантій здійснено Мінфіном з недоліками та порушеннями вимог нормативних актів. Це призводило до необхідності здійснення неодноразових коригувань відповідних бюджетних показників.

Прогнозні документи не містили розрахунків показників фінансування бюджету за рахунок зовнішніх запозичень на 2014 рік. Всупереч вимогам Бюджетного кодексу України (ст. 38) у документах, що мають надаватися разом з проектами законів про бюджет, у 2014 та 2015 роках не були наведені умови державних запозичень (у пояснювальних записках) та дані про запозичення до загального фонду державного бюджету, зокрема щодо боргових цінних паперів, системних позик, позик від іноземних держав (у програмах фінансування).

У порушення Порядку ініціювання, підготовки та реалізації проектів економічного і соціального розвитку України, що підтримуються міжнародними фінансовими організаціями (затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26.11.2008 № 1027), до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2014 рік» включено дані щодо державних запозичень у МФО (на суму майже 29 млн грн) за відсутності рішень Уряду про залучення таких коштів, натомість за наявності документів про збільшення очікуваної суми державних запозичень від МФО (на 31 млн грн) внесення відповідних змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2014 рік» (додаток № 9) не забезпечено. Разом з тим документи щодо внесення змін до планових запозичень та надання гарантій (зокрема, пояснювальні записки до законів про такі зміни) не містили будь-яких розрахунків відповідних сум, зокрема щодо випуску ОВДП у 2014 році для надання кредиту Фонду гарантування вкладів фізичних осіб та капіталізації АТ «Ощадбанк» та АТ «Укресімбанк» (загальний планований обсяг 21,5 млрд грн), а також надання гарантій у 2015 році для створення стабілізаційного (резервного) енергетичного фонду (до 1 млрд дол США). При цьому надання обґрунтування, зокрема щодо капіталізації банків, нормативно врегульовано лише з 2015 року.

7. Державні запозичення у 2014 році здійснені в обсягах запланованої суми, яка була вдвічі збільшена протягом року. Половина обсягу запозичених коштів спрямована на фінансування дефіциту бюджету шляхом зарахування до його загального фонду (165 млрд грн), решта запозичень мала цільове спрямування (158 млрд грн).

7.1 Інформування Кабінету Міністрів України та Мінфіну кінцевими отримувачами державних запозичень, що мають визначене цільове спрямування, не забезпечується у повних обсягах, в тому числі через нормативну невизначеність відповідного звітування стосовно використання коштів від цільових ОВДП. При цьому 87 відс. обсягу цільових ОВДП у 2014 році було спрямовано на поповнення статутних капіталів НАК «Нафтогаз України», АТ «Ощадбанк» та АТ «Укресімбанк» і підтримку Фонду гарантування вкладів фізичних осіб (загалом 123,3 млрд гривень), що фактично є бюджетною підтримкою цих установ.

7.2 Залучення запозичень міжнародних фінансових організацій, а також їх використання на реалізацію проектів економічного і соціального розвитку України центральними органами виконавчої влади, відповідальними за такі проекти, здійснено не за показниками, встановленими Законом України «Про Державний бюджет України на 2014 рік».

Фактично залучено позик міжнародних фінансових організацій в обсязі 71 відс. запланованого (4,39 млрд гривень). Про цьому найменші обсяги залучення позик у ЄІБ (11 відс), не відбулося взагалі вибірки коштів цього кредитора для фінансування проектів в енергетичному секторі. У той же час, кошти позик в рамках трьох із 14-ти відповідних бюджетних програм, відкритих для реалізації проектів, взагалі не освоєні.

У результаті невикористаними залишилися 150,3 млн грн. За 3 місяці до завершення 2015 року фактично залучено лише третину від запланованої суми. Як наслідок, протягом 2014 – 2015 років строки закриття позик третини проектів продовжені у середньому на 3 роки, а через незадовільну вибірку коштів сума сплачених у 2014 році кредиторам комісій за зобов'язаннями розрахунково становила 5,6 млн грн, що є додатковими витратами державних коштів (з яких 1,6 млн грн бюджетні кошти).

Основними причинами цього стали незабезпечення відповідальними органами належної організації роботи за проектами (зокрема, щодо своєчасного виконання контрактів), а у 2015 році – послаблення контролю і координації діяльності щодо позик МФО в цілому через незавершення процедур, зокрема щодо такої координації.

8. Річні звіти стосовно державного та гарантованого державою боргу за 2014 рік складені та подані відповідним державним органам своєчасно і в повному обсязі. Окремі показники, відображені у звітах щодо боргових операцій, що надаються у складі Річного звіту про виконання бюджету, не узгоджені між собою.

Загалом ця звітність відповідає нормативним актам України та документам щодо здійснених боргових операцій і підтверджена відповідними платіжними документами. Однак звіт про прострочену заборгованість суб'єктів господарювання перед державою за кредитами, залученими під державні гарантії, є неповним (зокрема щодо сум пені та відсотків за надання гарантії, а також переліку боржників).

Не забезпечено достовірності та повноти даних щодо граничного обсягу державного боргу та загальної суми фактично наданих гарантії, наведених у Річному звіті про виконання державного бюджету («Інформація про стан нормативно-правового забезпечення окремих норм Закону України «Про державний бюджет на 2014 рік»).

У звітних даних Мінфіну та звітах НБУ показник державного зовнішнього боргу містить розбіжності (на 1,5 млрд дол США) через облік НБУ ОВДП, які перебувають у власності нерезидентів як зовнішній борг. Така невідповідність створює ризик викривленого сприйняття, зокрема зовнішніми

кредиторами та рейтинговими агентствами, інформації щодо стану державного боргу взагалі.

За результатами обговорення та на підставі викладеного Рахункова палата В И Р І Ш И Л А:

1. Звіт про результати аудиту державного та гарантованого державою боргу у 2014 році та аналізу тенденцій у 2015 році затвердити.

2. Поінформувати про результати аудиту Верховну Раду України та Раду Національної безпеки і оборони України.

3. Відомості про результати аудиту у формі рішення Рахункової палати надіслати Кабінету Міністрів України та рекомендувати: - прискорити доопрацювання проекту Основних напрямів бюджетної політики на 2016 рік; - опрацювати питання доцільності впровадження системи оцінки ефективності управлінських рішень у сфері державного та гарантованого державою боргу;

- забезпечувати надання всіх розрахунків щодо показників державного та гарантованого державою боргу до проекту закону про державний бюджет для проведення його якісної експертизи, а також при внесенні змін до закону про бюджет;

- під час прийняття рішень щодо випуску та розміщення цільових цінних паперів розглянути питання механізму звітування про використання коштів, отриманих суб'єктами господарювання від розміщення таких цінних паперів;

- розглянути на засіданнях Комісії з питань простроченої заборгованості перед державою за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, бюджетними позичками/фінансовою допомогою, питання списання заборгованості позичальників – юридичних осіб, щодо яких припинено державну реєстрацію;

- прискорити внесення відповідних змін до нормативних актів Кабінету Міністрів України, якими регулюються процедури запозичень у міжнародних фінансових організацій;

- опрацювати питання щодо доцільності збільшення статутного капіталу НАК «Нафтогаз України» за рахунок боргових операцій;

- доручити Міненерговугілля, Мінагрополітики та Мінфіну вжити терміново заходів для забезпечення ефективного використання кредитів, залучених під державні гарантії, для реалізації проектів щодо заміщення природного газу вугіллям вітчизняного видобування та проектів у сільському господарстві.

4. Направити рішення Рахункової палати та Звіт про результати аудиту Міністерству фінансів України для вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень і недоліків та запропонувати:

- за результатами реструктуризації частини зовнішнього боргу розробити середньострокову стратегію управління боргом;

- покращити здійснення оцінки ризиків та створити систему попередження негативного впливу ризиків щодо управління державним та гарантованим державою боргом з метою їх своєчасної мінімізації;

- разом з Казначейством забезпечити повноту бюджетного звітування про стан погашення простроченої заборгованості за кредитами, залученими державою або під державні гарантії.

5. Оприлюднити рішення Рахункової палати на офіційному веб-сайті Рахункової палати відповідно до вимог Закону України «Про Рахункову палату» та Закону України «Про доступ до публічної інформації». 6. Контроль за виконанням цього рішення покласти на члена Рахункової палати Пилипенка В.П.

Голова Рахункової палати Р. М. Магута

**РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ ДО ЗВІТУ ДЕРЖАВНОЇ
АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ ПРО ПРОВЕДЕНИЙ
ФІНАНСОВИЙ АУДИТ ФІНАНСОВОГО-ГОСПОДАРСЬКОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА «ПРОГРЕС»**

**Аналіз фінансово-господарської діяльності ДП «Прогрес»
за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р.**

1. Аналіз структури вартості активів ДП «ПРОГРЕС»

Аналіз структури та змін у вартості активів підприємства проводився на підставі даних про вартість активів ДП «ПРОГРЕС» наведених в Оборотно-сальдових відомостях за 2014р. та перше півріччя 2015р., у відповідності до вимог наказу Міністерства фінансів України 28.03.2013 р. №433, яким були затверджені Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності.

Таблиця 1

*Структура та динаміка вартості активів ДП «ПРОГРЕС»
за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р.*

Назва рядка	Код рядка	Станом на 01.01.2014	Станом на 30.06.2015р.	Абсолютне зростання (гр.4-гр.3)	Коефіцієнт зростання гр.4/гр.3
1	2	3	4	5	6
I. Необоротні активи					
Нематеріальні активи:	1000	-	2	2	-
— первісна вартість	1001	-	2	2	-
— накопичена амортизація	1002	-	-	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-	-	-
Основні засоби:	1010	2506	4249	1743	1,70
— первісна вартість	1011	2551	5247	2696	2,06
— знос	1012	45	998	953	22,18
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-	-	-
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016*	-	-	-	-
Знос інвестиційної нерухомості	1017*		-	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-	-	-
Первісна вартість довго-	1021*	-	-	-	-

строкових біологічних активів					
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022*	-	-	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції:					
— які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-	-	-
— інші фінансові інвестиції	1035	-	-	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-	-	-
Гудвіл	1050*	-	-	-	-
Відстрочені аквізиційні витрати	1060*	-	-	-	-
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065*	-	-	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-	-	-
Усього за розділом I	1095	2506	4251	1745	1,70
11. Оборотні активи					
Запаси	1100	5598	10254	4656	1,83
Виробничі запаси	1101*	272	241	-31	0,89
Незавершене виробництво	1102*	994	6722	5728	6,76
Готова продукція	1103*	4332	3291	-1041	0,76
Товари	1104*	-	-	-	-
Поточні біологічні активи	1110	-	-	-	-
Депозити перестрахування	1115*	-	-	-	-
Векселі одержані	1120*				
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1259	5749	4490	4,57
Дебіторська заборгованість за розрахунками:	1130	2434	4178	1744	1,72
— за виданими авансами					
— з бюджетом	1135	-	212	212	-
— у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140*	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з внутрішніх розрахунків	1145*	-	-	-	-

Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	0	1722	1722	
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	1174	256	-918	0,22
Готівка	1166*	-	4	4	
Рахунки в банках	1167*	1174	252	-922	0,22
Витрати майбутніх періодів	1170	1	1	0	1,00
Частка перестраховика в страхових резервах у тому числі в:	1180*	-	-	-	-
— резервах довгострокових зобов'язань	1181*	-	-	-	-
— резервах збитків або резервах належних виплат	1182	-	-	-	-
— резервах незароблених премій	1183*	-	-	-	-
— інших страхових резервах	1184*	-	-	-	-
Інші оборотні активи	1190	1	1	0	1,00
Усього за розділом II	1195	10467	20651	10184	1,97
III. Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття					
Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-	-	-
Вартість активів	1300	12973	24902	11929	1,92

Як свідчить аналіз динаміки вартості активів ДП «ПРОГРЕС» за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р., їх вартість зросла майже у 2 рази та склала на 30.06.2015р. 24902 тис.грн., що на 12973 тис. грн. більше чим на 01.01.2014р.

Разом з тим, у Балансах (ф.1) ДП «ПРОГРЕС» за відповідний період дослідження зростання вартості активів занижено 22 тис.грн. (Розрахунок: 11929-11907=22), в наслідок порушення вимог передбачених наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433 (див. Порівняльний аналіз даних –додаток № до висновку).

Найбільшу питому вагу у структурі активів ДП «ПРОГРЕС» станом на 30.06.2015р. займають оборотні активи підприємства – 82,93%, які зросли за останні півтора року на 10184 тис.грн. (Розрахунок: 20651-10467=10184) Так, оборотні активи ДП «Прогрес» станом на 01.01.2014р., згідно даних Оборотно-сальдових відомостей по відповідним балансовим рахункам становили – 10467тис.грн, станом на 30.06.2015р. 20651 тис.грн.

Питома вага необоротні активи, визначена по даним Оборотно-сальдовим відомостям відповідних балансових рахунків, у складі вартості активів підприємства скоротилась порівняно з початком періоду на 2,25% та склала на 30.06.2015р. – 17,07 % від загальної вартості активів (Розрахунок: 4251/24902 * 100% = 17,07%).

Зміна співвідношення між необоротними та оборотними активами ДП «Прогрес» за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р. обумовлена випереджаючими темпами зростання оборотних активів – 1,97 проти темпів зростання необоротних активів за аналогічний період лише – 1,70. При цьому Коефіцієнт зносу основних засобів збільшився з 0,018 станом на 01.01.2014р. до 0,190 станом на 30.06.2015р. Звертає увагу, той факт, що згідно даних бухгалтерського обліку коефіцієнт зростання зносу основних засобів склав 22,18, а коефіцієнт зростання основних засобів за аналогічний період зріс лише 2,06. Тобто темпи росту зносу більше у 10 разів чим оновлення засобів.

Таке співвідношення потребує поглибленого аналізу стану та руху основних засобів та вивчення облікової політики підприємства щодо нарахування амортизаційних нарахувань.

Рекомендуємо провести аудит основних засобів та нарахування амортизаційних відрахувань, у зв'язку з наявними ризиками.

Згідно даних Оборотно-сальдової відомості по відповідним балансовим рахункам ДП «ПРОГРЕС», головними факторами, що обумовили зростання обсягів оборотних активів у структурі активів підприємства станом на 30.06.2015р., стало зростання вартості запасів приватного підприємства майже у 2 разі (коефіцієнт зростання – 1,83). Найбільшу питому вагу у складі запасів, займають виробничі запаси та паливо. Крім того, на долю матеріальних затрат приходить майже 73 % усіх операційних витрат.

Рекомендуємо проведення поглибленого аналізу наявності та руху палива та виробничих запасів на підставі первинних документів, з метою їх ефективного використання на виробничі потреби.

У балансах (звітах про фінансовий стан) ДП «ПРОГРЕС», (рядок 1190 ф.1) станом на 01.01.2014р. відображена вартість інших оборотних активів – 3 тис.грн., а станом на 30.06.2015р. – 209 тис.грн., таким чином згідно даних цих балансів вартість інших оборотних активів зросла майже у 70 разів, що не підтверджується даними Оборотно-сальдових відомостей по балансовим рахункам 643 та 644 та відсутністю грошових документів по рахункам 331 як в національній так і іноземній валюті.

Варто зазначити, що у відповідності п. 2.38. Методичних рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Мінфіну від 28.03.2013 р. №433 (далі – Методичні рекомендації №433) у статті «Інші оборотні активи» (ряд.1090 ф.1) відображаються суми оборотних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Оборотні активи», у тому числі: вартість грошових документів підприємства в національній та іноземній валютах по балансовим рахункам 331, 331; дебетове сальдо рахунків обліку податку на додану вартість по дебетовому сальдо рахунків обліку податку на додану вартість 643, 644.

На підставі наданих ДП «ПРОГРЕС», на дослідження Оборотно-сальдової відомості за 2014р. та перше півріччя 2015р. та реєстрів бухгалтерського обліку по рахункам 643, 644 було встановлені відхилення між

даними бухгалтерського обліку по цим рахункам та даними балансів (рядок 1190 ф.1) (таблиця 2), що свідчить про *недостовірність даних балансу про обсяги наявності у підприємства «інші оборотні активи»*.

Таблиця 2

Порівняльний аналіз даних бухгалтерського обліку по рахункам 643, 644 та даних балансу (ф.1 ряд. 1190) ДП «ПРОГРЕС», станом на 01.01.2014р. та станом на 30.06.2015р.

	Станом на 01.01.2014р.	Станом на 30.06.2015р.
1. Інші оборотні активи (ряд. 1190 ф.1 Баланса ДП «ПРОГРЕС», (тис.грн.)	3	209
2. Дебетове сальдо по рахунку 643 та 644 згідно даних регістрів бухгалтерського обліку (тис.грн.)	1	1
3. Відхилення (+ завищено, - занижено) (п.1- п.2)	+2	+208
Довідково: С-до по д-ту 643 в гривнях	0	0
С-до по д-ту: 6442 в гривнях	502,87	1071,26

Довідково: Наявність відхилень між даними регістрів бухгалтерського обліку по балансовим рахункам 643 та 644 та даним балансів ДП «ПРОГРЕС» (ряд. 1190 ф.1) станом на 31.12.2014р. та станом на 30.06.2015р., потребує проведення поглибленого дослідження на підставі додатково наданою підприємством інформацією з первинних документів.

Доцільно зауважити, що у відповідності до вимог п 2.32 Методичних рекомендацій №433 у статті **«Інша поточна дебіторська заборгованість» (ф.1 ряд.1155)** відображається заборгованість дебіторів, яка не відображена в окремих статтях щодо розкриття інформації про дебіторську заборгованість або яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів.

Згідно даних Балансу станом на 31.12.2014р. у ряд.1155 «Інша поточна дебіторська заборгованість» у графі 3 відображені інша поточна заборгованість у розмірі 49 тис.грн., що не підтверджується даними Оборотно-сальдової відомості за 2014р. представленої керівництвом ДП «ПРОГРЕС» на дослідження.

Аналогічне відхилення у розмірі 1722 тис.грн. встановлено між даними Балансу на 30.06.2015р. та даними Оборотно-сальдової відомості за перше півріччя 2015р. по відповідним балансовим рахункам.

Довідково: Наявність відхилень між даними регістрів бухгалтерського обліку та даним балансів ДП «ПРОГРЕС» (ряд.1155 ф.1) станом на 31.12.2014р. та станом на 30.06.2015р., потребує проведення поглибленого

дослідження на підставі додатково наданою підприємством інформацією з первинних документів.

По результатам аналізу даних наведених у таблиці 1 коефіцієнт зростання вартості активів (Кв.а.), більше 1, що свідчить про збільшення приватним підприємством у періоді з 01.01.2014р. по 30.06.2015р. обсягів господарської діяльності.

Оскільки приватне підприємство здійснює сільськогосподарську діяльність то опереджаючи темпи зростання незавершеного виробництва (коефіцієнт зростання – 6,76) проти темпів зростання активів ДП «ПРОГРЕС» (коефіцієнт зростання – 1,92) є обґрунтованими та пов'язані із сезонним характером виробництва.

Варто зазначити, що собівартість реалізованої продукції за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р. склала, згідно даних Оборотно-сальдових відомостей підприємства по відповідним балансовим рахункам – 8344 тис.грн. Середня величина запасі протягом цього періоду становила 7926 тис.грн. (Розрахунок $(5598+10254)/2=7926$).

Таким чином, оборотність запасів склала за цей період 1,053 (Розрахунок $8344/7926=1,053$), що свідчить про недостатню ефективність управління підприємством своїми запасами, оскільки за звітний період підприємство змогло лише один раз «обернути» усі свої товарно-матеріальні цінності, оскільки середній період (тривалість) реалізації цих запасів складає – 347 днів (Розрахунок: $365/1,053=346,63$).

Низький коефіцієнт оборотності запасів негативно впливає фінансового стану підприємства, через відволікання фінансових ресурсів.

Рекомендуємо, поліпшити ефективність управління запасами, за рахунок:

– скорочення періоду реалізації запасів, зокрема готової продукції;
– здійснити розрахунок нормативів виробничих запасів, готової продукції, незавершеного виробництва, що дозволить забезпечити безперебійну роботу приватного підприємства, разом з тим скоротить обсяги фінансових ресурсів, що відволікаються із виробничого обороту.

Як свідчать результати аналізу даних наведених у таблиці 1, коефіцієнт зростання дебіторської заборгованості, що становить 4,57 суттєво опереджає коефіцієнт зростання активи підприємства (коефіцієнт зростання – 1,92), що обумовлює необхідність більш детального аналізу дебіторської заборгованості ДП «ПРОГРЕС» за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р.

Аналіз структури та динаміки дебіторської заборгованості ДП «ПРОГРЕС» за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р. наведено у таблиці 3.

Таблиця 3

*Аналіз структури та динаміки дебіторської заборгованості
ДП «ПРОГРЕС» за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р.*

№ п/п	Найменування показників	На початок звітного періоду		На кінець звітного періоду		Абсолютне зростання, тис.грн. (гр6-гр4)	Коефіцієнт зростання (гр.6/гр.4)
		сума, тис.грн.	питома вага, %	сума, тис.грн.	питома вага, %		
1	2	4	5	6	7	8	9
1	Довгострокова дебіторська заборгованість	0	0,00	0	0,00	0	0
2	Поточна дебіторська заборгованість, усього в тому числі:	3693	100,00	10139	100,00	6446	2,75
2.1.	Дебіторська заборгованість за виданими авансами	2434	65,90	4178	41,2	1744	1,72
2.2.	дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги:	1259	34,10	5749	56,70	4490	4,57
2.3.	за розрахунками з бюджетом	0	0,00	212	2,10	212	-
2.4.	з нарахованих доходів	0	0,00	0	0,00	0	0
2.5.	з внутрішніх розрахунків	0	0,00	0	0,00	0	0
2.6.	Інша поточна дебіторська заборгованість	0	0,00	0	0,00	0	0
3.	Усього дебіторська заборгованість (ряд. 1 + ряд. 2)	3693	100,00	10139	100,00	6446	2,75

Як свідчить аналіз даних Оборотно-сальдової відомості за 1 півріччя 2015р. у ДП «ПРОГРЕС» відсутня довгострокова дебіторська заборгованість. У загальних обсягах дебіторської заборгованості 100% становить поточна заборгованість підприємства, яка за період дослідження зросла майже у 2,75 разів та станом на 30.06.2015р. становила 10139 тис.грн., що на 6446 тис.грн. (Розрахунок: $10139 - 3693 = 6446$), більше поточної заборгованості ДП «ПРОГРЕС» станом на 01.01.2014р.

Однак, за даними Балансів ДП «ПРОГРЕС» станом на 31.12.2014р. та на 30.06.2015р. наданого на дослідження загальна дебіторська заборгованість зросла лише на 6155 тис.грн. (Розрахунок: $1258 - 7413 = 6155$), а коефіцієнт зростання дебіторської заборгованості становив 5,89 проти коефіцієнту фактичного зростання дебіторської заборгованості – 2,75.

Встановлені по результатам тестування, розбіжності між даними наданих ДП «ПРОГРЕС» на дослідження Балансів станом на 31.12.2014р. та на 30.06.2015р. (ряд. 1125, ряд.1130, ряд.1155), обумовлені порушенням обліковими працівниками підприємства, вимог пунктів 2.27, 2.28, 2.29, 2.32 Методичних рекомендацій № 433 при складанні фінансової звітності, а саме:

1) згідно 2.27 Методичних рекомендацій № 433, у статті «Дебіторська заборгованість за продукцію товари, роботи, послуги» (ф.1 ряд.1125) відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем, якщо така інформація наводиться в окремій статті), скоригована на резерв сумнівних боргів (нетто) (таблиця 4).

Таблиця 4

Порівняльний аналіз даних Балансів (ф.1) ДП «ПРОГРЕС» на 31.12.2014р. і на 30.06.2015р. з даними Оборотно-сальдових відомостей за 2014р. та за 1 півріччя 2015р. щодо дебіторської заборгованості за продукцію товари, роботи, послуги

	Станом на 01.01.2014р.	Станом на 30.06.2015р.
1. Дебіторська заборгованість за за продукцію товари, роботи, послуги (ряд.1125 ф.1)	1209	5687
2. Дебетове сальдо по рахунку 36 ,згідно даних реєстрів бухгалтерського обліку (тис.грн.)	1259	5749
3. Відхилення (+ завищено, - занижено) (п.1- п.2)	-50	-62
Довідково: С-до по д-ту 36 в гривнях	1259792,12	5749324,72

2) згідно п.2.28 Методичних рекомендацій № 433, у статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами» (ф.1 ряд.1130) відображається сума авансів, наданих іншим підприємствам, а також сума авансового внеску з податку на прибуток у випадках передбачених законодавством (таблиця 5).

Таблиця 5

Порівняльний аналіз даних Балансів (ф.1) ДП «ПРОГРЕС» на 31.12.2014р. і на 30.06.2015р. з даними Оборотно-сальдових відомостей за 2014р. та за 1 півріччя 2015р. щодо дебіторської заборгованості за розрахунками за виданими авансами

	Станом на 01.01.2014р.	Станом на 30.06.2015р.
1. Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами (ряд.1130 ф.1)	-	-
2. Дебетове сальдо по рахунку 371, 63 згідно даних реєстрів бухгалтерського обліку	2434	4178
3. Відхилення (+ завищено, - занижено) (п.1- п.2)	-2434	-4178
Довідково: С-до по д-ту: 37 в гривнях	0	0
С-до по д-ту: 63 в гривнях	2436698,86	4177524,28

3) згідно п.2.29 Методичних рекомендацій № 433, у статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» (ряд.1135 ф.1) відображається дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету. Окремо наводиться дебіторська заборгованість з податку на прибуток (таблиця 6).

Таблиця 6

Порівняльний аналіз даних Балансів (ф.1) ДП «ПРОГРЕС» на 31.12.2014р. і на 30.06.2015р. з даними Оборотно-сальдових відомостей за 2014р. та за 1 півріччя 2015 щодо дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом»

	Станом на 01.01.2014р.	Станом на 30.06.2015р.
1. Дебіторська заборгованість за розрахунками за розрахунками з бюджетом (ряд.1135 ф.1)	0	4
2. Дебетове сальдо по рахунку 6411, 6415 згідно даних реєстрів бухгалтерського обліку	0	212
3. Відхилення (+ завищено, - занижено) (п.1- п.2)	-	208
Довідково: С-до по д-ту: 6411 в гривнях	179,47	2889,28
С-до по д-ту: 6415 в гривнях	-	208972,89

4) згідно п.2.32 Методичних рекомендацій № 433, у статті «Інша поточна дебіторська заборгованість» відображається заборгованість дебіторів, яка не відображена в окремих статтях щодо розкриття інформації про дебіторську заборгованість або яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів (таблиця 7).

Таблиця 7

Порівняльний аналіз даних Балансів (ф.1) ДП «ПРОГРЕС» на 31.12.2014р. і на 30.06.2015р. з даними Оборотно-сальдових відомостей за 2014р. та за 1 півріччя 2015 щодо іншої поточної дебіторської заборгованості

	Станом на 01.01.2014р.	Станом на 30.06.2015р.
1. Інша поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами (ряд.1155 ф.1)	49	1722
2. Дебетове сальдо по рахункам 372, 374, 375, 376,377, 378, 65 згідно даних реєстрів бухгалтерського обліку	-	-
3. Відхилення (+ завищено, - занижено) (п.1- п.2)	+49	+1722
Довідково: С-до по д-ту: 37 в гривнях	-	-
С-до по д-ту: 65 в гривнях	-	-

Довідково: Наявність відхилень між даними реєстрів бухгалтерського обліку та даним балансів ДП «ПРОГРЕС» (ряд.1155 ф.1) станом на

31.12.2014р. та станом на 30.06.2015р., по дебіторській заборгованості підприємства, потребує проведення поглибленого дослідження на підставі додатково наданою підприємством інформацією з первинних документів.

У складі поточної дебіторської заборгованості ДП «ПРОГРЕС», згідно даних Оборотно-сальдових відомостей станом на 30.05.2015р. найбільшу питому вагу – 56,70% займає заборгованість покупців або замовників за надану їм продукцію, товари, роботи чи послуги у розмірі – 5749тис.грн. грн. проти 1259тис. грн. станом на 01.01.2014р. Тобто, за період дослідження коефіцієнт зростання дебіторської заборгованості склав 4,57. Що свідчить про те термін погашення дебіторської заборгованості покупців або замовників за поставлену їм продукцію, товари, робіт чи послуги за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р. становить майже 120 днів (Розрахунок $547,5 \text{ днів} / 4,57 = 119,8 \text{ днів}$).

Збільшення терміну погашення заборгованості свідчить про погіршення стану розрахунків ДП «ПРОГРЕС» за поставлену ним продукцію.

За період дослідження скоротилась питома вага «дебіторської заборгованості за виданими авансами» з 65,90% станом на 01.01.2014р. до 41,20% станом на 30.06.2015р. у загальній дебіторській заборгованості (таблиця 3), при абсолютному зростанні її на 1744 тис.грн. (розрахунок: $4158 - 2434 = 1744$).

Таким чином, коефіцієнт зростання дебіторської заборгованості за виданими авансами за півтора роки зріс до 1,72.

З урахуванням, що дебіторська заборгованість за виданими авансами сформувалась по розрахункам з постачальниками (див. балансовий рахунок 631 дебетове сальдо) у розмірі 4177524,28 грн. станом на 30.06.2015р., то це свідчить про відволікання фінансових ресурсів із господарського обороту приватного підприємства, що суттєво впливає на фінансовий стан, з урахуванням того, що термін погашення цієї заборгованості за півтора роки склав у середньому -318,3 дня (Розрахунок $547,5 / 1,72 = 318,3$).

Звертаємо увагу керівництва підприємства на недопустимість кредитування свої покупців та постачальників, в умовах галопуючої інфляції (за у 1 півріччі 2015р. це 52%), оскільки це призвело до знецінення, більш чим на половину за 1 півріччя 2015р., вартості активів підприємства та до збільшення сум грошових коштів, вилучених із обороту підприємства іншими підприємствами.

Рекомендуємо:

1) розпочати претензійну роботу підприємства «ПРОГРЕС» з погашення дебіторської заборгованості своїх покупців і постачальників;

2) посилювати контроль за виконанням умов укладених державним підприємством «ПРОГРЕС» договорів;

3) довести до відома облікових працівників, щодо необхідності виконання вимог Методичних рекомендацій щодо заповнення форм

фінансової звітності, затверджених наказом Мініну від 28.03.2013 р. №433.

Аналіз структури вартості пасивів ДП «ПРОГРЕС»

При аналізі власного капіталу підприємства нами оцінюються зміни у структурі та обсягах власних фінансових ресурсів на підставі даних Оборотно-сальдових відомостей за 2014р. та 1 півріччя 2015р. наданих ДП «ПРОГРЕС» на дослідження (табл. 8).

Таблиця 8

*Аналіз структури та динаміки власного капіталу ДП «ПРОГРЕС»
за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р.*

№ з/п	Найменування показників	На початок звітнього періоду		На кінець звітнього періоду		Абсолютне зростання, тис.грн. (гр6-гр4)	Коефіцієнт зростання (гр6/гр4)
		сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %		
1	2	4	5	6	7	8	9
1	Зареєстрований капітал	1224,0 0	24,89	1224,0 0	6,48	0	1,00
2	Додатковий капітал	0	0,00	0	0,00	0	0
3	Капітал у дооцінках	0	0,00	0	0,00	0	0
4	Резервний капітал	0	0,00	0	0,00	0	0
5	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	4918	100,0	17679	93,52	12761	3,59
6	Неоплачений та вилучений капітал	-1224	-24,89	0	0,00	1224	0,00
7	Власний капітал, всього	4918	100	18903	100	13985	3,84
							(Кв.к.)

За період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р. у ДП «ПРОГРЕС» збільшився обсяг власного капіталу у 3,84 рази з 4918 тис.грн. (01.01.2014р.) до 18903 тис.грн. станом на 30.06.2015р., за рахунок збільшення обсягів нерозподіленого прибутку на 12761 тис.грн., питома вага якого згідно даних балансу на 30.06.2015р. складає майже 94% від загального обсягу власного капіталу.

Доцільно зауважити, що у ДП «ПРОГРЕС», за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р., коефіцієнт зростання власного капіталу (3,84) перевищує коефіцієнт зростання вартості активів підприємства (1,92).

Головним чинником впливу на цю динаміку є зростання обсягів нерозподіленого прибутку підприємства за період з 01.01.2014р. по 30.05.2015р. на суму 12761 тис.грн.

При цьому коефіцієнт фінансової незалежності (автономії) (Кф.н) станом на 30.05.2015р. збільшився до 0,76 (розрахунок: $18903/24902=0,759$) порівняно з 01.01.2014р. – 0,38 (Розрахунок: $0,76 - (4918/12973)/2=0,38$) та перевищив оптимальне його значення (0,5), що свідчить про покращення фінансового стану ДП «ПРОГРЕС» за останні півтора роки.

Коефіцієнт фінансової стійкості ДП «ПРОГРЕС» збільшився 2,54 з 0,611 станом на 01.01.2014р. (Розрахунок: $4918/ 8055=0,611$) до 3,151 станом на 30.06.2015р. (Розрахунок: $18903/5999=3,15$), що свідчить про суттєве покращення фінансової стійкості приватного підприємства на кінець звітного періоду.

Як свідчать результати аналізу коефіцієнт рентабельності власного капіталу (Кр.в.к.) становить 1,071 (Розрахунок: $12761/(4918+18903)/2=1,071$). Тобто на кожну інвестовану власниками підприємства гривню вони отримують прибуток у розмірі 1,07 грн., що свідчить про достатній рівень прибутковості вкладених у підприємство власниками коштів.

Разом з тим, звертаємо увагу, що:

1) згідно з п.13.1 ст.13 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. №996-ХІУ, з урахувань змін та доповнень, ***«звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально нарастаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року)».*** Таким чином, поточні рахунки повинні бути закриті. Разом з тим, у наданих на дослідження регістрах бухгалтерського обліку за 1 півріччя 2015р. не закрити поточні рахунки 7 класу та 9 класу, що призвело до надання користувачам упередженої інформації про обсяги нерозподіленого прибутку підприємства.

2) у відповідності до вимог п. 2.44 Методичних рекомендацій №433, у статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» (рядок 1420 ф.1) відображається або сума нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

3) для заповнення даного рядку балансу використовуються дані кредитного сальдо по балансовому рахунку 441 або дебетове сальдо балансового рахунку 442.

Таблиця 9

Порівняльний аналіз даних Балансів (ф.1) ДП «ПРОГРЕС» на 31.12.2014р. і на 30.06.2015р. з даними Оборотно-сальдових відомостей за 2014р. та за 1 півріччя 2015р., щодо обсягів нерозподіленого прибутку(непокритого збитку) станом на 31.12.2014р. та на 30.06.2015р.

	Станом на 01.01.2014р.	Станом на 30.06.2015р.
1. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (ряд.1420 ф.1) тис.грн.	4919	17793
2. Кредитове сальдо по рахунку 441 згідно даних регістрів бухгалтерського обліку тис.грн.	4918	12502
3. Відхилення (+ завищено, - занижено) (п.1- п.2)	+1	+5291
Довідково: С-до по к-ту: 441 в гривнях	4918473,82	12501536,69

Рекомендуємо, при складанні фінансової звітності керуватись виключно вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. №996-XIV, з урахувань змін та Методичними рекомендаціями №433.

Аналіз структури та динаміки зобов'язань ДП «ПРОГРЕС»

При аналізі структури та динаміки зобов'язань ДП «ПРОГРЕС» за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р, розраховувався коефіцієнт зростання довгострокових та поточних зобов'язань та виявлялись негативні тенденції щодо зростання заборгованості підприємства на підставі даних Оборотно-сальдових відомостей за 2014р. та 1 півріччя 2015р. наданих ДП «ПРОГРЕС» на дослідження (таблиця 10).

Таблиця 10

Аналіз структури та динаміки довгострокових та поточних зобов'язань ДП «ПРОГРЕС» за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р.

№ з/п	Найменування показників	Форма звітності, код рядка	Станом на 01.01.2014р.		Станом на 30.06.2015р.		Абсолютне зростання,	Коефі цієнт зрост ання
			сума, тис. грн.	пито ма вага, %	сума, тис. грн.	пито ма вага, %	тис. грн. (гр6-гр4)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Довгострокові зобов'язання і забезпечення, усього	ф.1 ряд. 1595	140	1,74	197	3,28	57	1,41

1.1.	відстрочені податкові зобов'язання	ф.1 ряд. 1500	0	0,00	0	0,00	0	0
1.2.	довгострокові кредити банків	ф.1 ряд. 151	0	0,00	0	0,00	0	0
1.3.	інші довгострокові зобов'язання та забезпечення	ф.1 ряд. 1515+ 1520	0	0,00	0	0,00	0	0
1.4.	цільове фінансування	ф.1 ряд. 1525	140	100,00	197	100,00	57	1,41
2	<i>Поточні зобов'язання і забезпечення, усього, у т.ч.:</i>	ф.1 ряд. 1695	7915	98,26	5802	96,72	-2113	0,73 (Кн.з.)
2.1.	короткострокові кредити банків	ф.1 ряд. 1600	0,00	0,00	0	0,00	0	0
2.2.	векселі видані	ф.1 ряд. 1605	2383,0	30,11	2383,0	41,07	0	1,00
2.3.	Кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	ф.1 ряд. 1610	0,00	0,00	0	0,00	0,00	0
2.4.	кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	ф.1 ряд. 1615	5424,0	68,53	3056,0	52,67	-2368	0,56
2.5.	за розрахунками з бюджетом	ф.1 ряд. 1620	4,00	0,05	5,00	0,09	1	1,25
2.6.	за розрахунками зі страхування	ф.1 ряд. 1625	3	0,04	0	0,00	-3	0,00
2.7.	за розрахунками з оплати праці	ф.1 ряд. 1630	6	0,08	3	0,05	-3	0,50 (Ко.п.)
2.8.	одержаними авансами	ф.1 ряд. 1635	51	0,64	62	1,07	11	1,22
2.9.	розрахунками з учасниками	ф.1 ряд. 1640	0	0,00	0	0,00	0	0
2.10.	із внутрішніх розрахунків	ф.1 ряд. 1645	34	0,43	30	0,52	-4	0,88
2.11.	поточні забезпечення	ф.1 ряд. 1660	6	0,08	3	0,05	-3	0,50

2.12.	Доходи майбутніх періодів	ф.1 ряд. 1665	0	0,00	0	0,00	0	0
2.13.	Інші поточні зобов'язання	ф.1 ряд. 1690	4	0,05	260	4,48	256	65,00
3	Усього зобов'язань (ряд 1+ряд 2)	ф.1 ряд.1595 +1695	8055	100	5999	100	-2056	0,74

По результатам аналізу стану довгострокових та поточних зобов'язань підприємства (таблиця 10) встановлено, що за півтора року загальна сума зобов'язань ДП «ПРОГРЕС» скоротилась на 2056 тис. грн. (Розрахунок: $5999 - 8055 = -2056$), завдяки чому коефіцієнт зростання менше 1 і становить лише 0,74.

Як свідчать результати дослідження, коефіцієнт загальної заборгованості ДП «ПРОГРЕС» на 30.06.2015р. становить 0,241 (Розрахунок: $5999 / 24902 = 0,241$), що означає що приватне підприємство має 0,24 грн. боргу в кожній гривні активів.

Звертаємо Вашу увагу, що при збільшені боргів, цей показник буде зростати, тому коефіцієнт загальної заборгованості, повинен бути під постійним контролем як керівника підприємства.

Доля довгострокових зобов'язань підприємства у загальних зобов'язань складає 3,28% станом на 30.06.2015р. та дещо збільшилась порівняно з 01.01.2014р. на півтора процентних пункти та зросла в абсолютному значенні на 57 тис.грн. (Розрахунок $140 - 197 = -57$), за рахунок надходження коштів цільового призначення.

Як свідчать результати дослідження, коефіцієнт залежності підприємства від довгострокової заборгованості складає на 30.06.2015р. становить 0,01 (Розрахунок: $197 / 18903 = 0,01$) та є не значним і може збільшуватись, у разі використання залучених коштів на оновлення матеріально-технічної бази підприємства з метою розширення виробництва продукції.

Крім того, коефіцієнт довгострокових вкладень ДП «ПРОГРЕС» за півтора роки скоротився з 0,056 станом на 01.01.2014р. (Розрахунок: $140 / 2506 = 0,056$) до 0,046 станом на 30.06.2015р. (Розрахунок $197 / 4251 = 0,046$), що свідчить про відсутність у підприємства довгострокових кредитів і позик, що зменшує можливості підприємства до оновлення своїх виробничих потужностей та придбання нових технологій виробництв.

Головним чинником скорочення загальної суми зобов'язань ДП «ПРОГРЕС» за останні півтора роки, стало скорочення загальної суми поточних зобов'язань з 7915 тис.грн. станом на 01.01.2014р. до 5802 тис.грн. станом на 30.06.2015р. тобто поточні зобов'язання скоротились на 2113 тис.грн. Доцільно зауважити, що поточні зобов'язання займають 96,72% до загальних обсягів зобов'язань підприємства.

Слід зазначити, що коефіцієнт загального покриття суттєво покращився за останні півтори роки. А саме, станом на 01.01.2014р. він становив 1,322 (Розрахунок : $10467/7915=1,322$), то станом на 30.06.2015р. він зріс на 2,217 та становив 3,559 (Розрахунок: $20651/5802$), що позитивно впливає на можливості підприємства розраховуватись по своїм поточним зобов'язанням станом на 30.05.2015р. Тобто підприємство може розраховуватися із своїми кредиторами за рахунок оборотних коштів. Разом з тим, необхідно при цьому враховувати усі зобов'язання підприємства та враховувати ліквідність оборотних активів підприємства, їх термін оборотності (зокрема термін оборотності запасів складає 347 днів, а термін погашення дебіторської заборгованості – 318 днів,).

Як свідчить аналіз коефіцієнту загальної ліквідності то він також зріс але на меншу величину на 2,143 з 1,299 станом на 01.01.2014р. до 3,442 станом на 30.06.2015р., що пов'язано з зростанням довгострокових зобов'язань приватного підприємства у першому півріччі 2015р.

Найбільш вагомим є показник абсолютної ліквідності, якій дає змогу оцінити можливість підприємства миттєво погасити свої поточні зобов'язання. Так станом на 01.01.2014р. ДП «Прогрес» могло погасити лише миттєво погасити лише 15 копійок із 1 гривнів поточних зобов'язань, а станом на 30.06.2015р., цей показник погіршився і склав – 0,044, тобто підприємство може погасити за рахунок грошових коштів лише 4 копійки із 1 гривні поточних зобов'язань.

Розрахунки показників ліквідності зроблено на підставі даних Оборотно-сальдових відомостей підприємства, оскільки по результатам тестування встановлено розбіжності між даними наданих ДП «ПРОГРЕС» на дослідження Балансів станом на 31.12.2014р. та на 30.06.2015р. (ряд. 1605, ряд.1615, ряд.1620, ряд.1635, ряд.1645, ряд.1660, ряд.1690), які обумовлені порушенням обліковими працівниками приватного підприємства, вимог Методичних рекомендацій № 433 при складанні фінансової звітності, а саме:

1) згідно п. 2.60 Методичних рекомендацій №433, у додатковій статті «Векселі видані» (ряд.1605 ф.1), відображається сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядників та інших кредиторів. Сума зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу на підставі даних бухгалтерського обліку по балансовому рахунку 62(кредитове сальдо рахунку) (таблиця 11).

Таблиця 11

Порівняльний аналіз даних Балансів (ф.1) ДП «ПРОГРЕС» на 31.12.2014р. і на 30.06.2015р. з даними Оборотно-сальдових відомостей за 2014р. та за 1 півріччя 2015р., щодо виданих векселів

	Станом на 01.01.2014р.	Станом на 30.06.2015р.
1. Векселі видані (ряд.1605 ф.1 балансу ДП «ДІ ВІ») у тис.грн.	-	-
2.Кредитове сальдо по бал.рах 62, згідно регістрів бухгалтерського обліку у тис.грн.	2383	2383

Відхилення (+завищено; -занижено)	-2383	-2383
Довідково Кредитове сальдо рах.62 в гривнях	2383304,50	2383

2) згідно п. 2.61 Методичних рекомендацій №433 у статті «Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» (ряд.1610 ф.1) відображається сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Таблиця 12

Порівняльний аналіз даних Балансів (ф.1) ДП «ПРОГРЕС» на 31.12.2014р. і на 30.06.2015р. з даними Оборотно-сальдових відомостей за 2014р. та за 1 півріччя 2015р. щодо поточної кредиторської заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями

	Станом на 01.01.2014р.	Станом на 30.06.2015р.
1. Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»(ряд.1610 ф.1 балансу ДП «ДІ ВІ) у тис.грн.	2383	2383
2. Кредитове сальдо по бал.рах 61, згідно реєстрів бухгалтерського обліку у тис.грн.	-	-
Відхилення (+завищено; -занижено)	+2383	+2383
Довідково Кредитове сальдо рах.61 в гривнях	Відсутній рахунок	Відсутній рахунок

3) згідно п. 2.62 Методичних рекомендацій №433 у статті «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (ряд.1615 ф.1) відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями, якщо вона наводиться в окремій статті).

Таблиця 13

Порівняльний аналіз даних Балансів (ф.1) ДП «ПРОГРЕС» на 31.12.2014р. і на 30.06.2015р. з даними Оборотно-сальдових відомостей за 2014р. та за 1 півріччя 2015р. щодо поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги»

	Станом на 01.01.2014р.	Станом на 30.06.2015р.
1. Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (ряд.1615 ф.1 балансу)	3034	600
2.Кредитове сальдо по бал.рах 63, згідно реєстрів бухгалтерського обліку у тис.грн.	5424	3056
Відхилення (+завищено; -занижено)	-2390	-2456
Довідково Кредитове сальдо рах.63 в гривнях	5424382,80	3055726,64

4) згідно п. 2.63 Методичних рекомендацій №433 у статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» (ряд.1620 ф.1) відображається заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету (включаючи податки з працівників підприємства). У цій статті окремо наводиться поточна кредиторська заборгованість з податку на прибуток.

Таблиця 14

Порівняльний аналіз даних Балансів (ф.1) ДП «ПРОГРЕС» на 31.12.2014р. і на 30.06.2015р. з даними Оборотно-сальдових відомостей за 2014р. та за 1 півріччя 2015р. щодо поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом

	Станом на 01.01.2014р.	Станом на 30.06.2015р.
1. «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» (ряд.1620 ф.1)	4	6
2. Кредитове сальдо по бал.рах 641, 642, згідно реєстрів бухгалтерського обліку у тис.грн.	4	5
Відхилення (+завищено; -занижено)	0	+1
Довідково Кредитове сальдо рах. 6414 в гривнях	4497,99	4467,39
Кредитове сальдо рах. 642 в гривнях	-	54,00

5) згідно п. 2.66 Методичних рекомендацій №433 у додатковій статті «Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами» (ряд.1635 ф.1) відображається сума авансів, одержаних від інших осіб. Сума зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

Таблиця 15

Порівняльний аналіз даних Балансів (ф.1) ДП «ПРОГРЕС» на 31.12.2014р. і на 30.06.2015р. з даними Оборотно-сальдових відомостей за 2014р. та за 1 півріччя 2015р. щодо поточної кредиторської заборгованості за одержаними авансами

	Станом на 01.01.2014р.	Станом на 30.06.2015р.
1. «Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами»(ряд.1635 ф.1)	-	-
2.Кредитове сальдо по бал.рах 68 та 361, згідно реєстрів бухгалтерського обліку у тис.грн.	51	62
Відхилення (+завищено; -занижено)	-51	-62
Довідково Кредитове сальдо рах. 681 в гривнях	-	-
Кредитове сальдо рах. 361 в гривнях	50844,91	62341,96

6) згідно п. 2.68 Методичних рекомендацій №433 у додатковій статті «Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків» (ряд.1645 ф.1) відображається заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість з внутрішніх розрахунків, зокрема між учасниками групи тощо. Інформація щодо зазначеної заборгованості включається до підсумку балансу.

Таблиця 16

Порівняльний аналіз даних Балансів (ф.1) ДП «ПРОГРЕС» на 31.12.2014р. і на 30.06.2015р. з даними Оборотно-сальдових відомостей за 2014р. та за 1 півріччя 2015р. щодо поточної кредиторської заборгованості із внутрішніх розрахунків

	Станом на 01.01.2014р.	Станом на 30.06.2015р.
1 «Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків» (ряд.1645 ф.1)	-	-
2.Кредитове сальдо по бал.рах 685 згідно реєстрів бухгалтерського обліку у тис.грн.	34	30
Відхилення (+завищено; -занижено)	-34	-30
Довідково Кредитове сальдо рах. 685 в гривнях	34935,95	30003,88

7) згідно п.2.73 Методичних рекомендацій №433 статті «Інші поточні зобов'язання» (ряд.1690 ф.1) наводяться суми зобов'язань, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включеними до інших статей, наведених у розділі «Поточні зобов'язання і забезпечення».

Таблиця 17

Порівняльний аналіз даних Балансів (ф.1) ДП «ПРОГРЕС» на 31.12.2014р. і на 30.06.2015р. з даними Оборотно-сальдових відомостей за 2014р. та за 1 півріччя 2015р. щодо інших поточних зобов'язань

	Станом на 01.01.2014р.	Станом на 30.06.2015р.
1. Інші поточні зобов'язання (ряд.1690 ф.1 балансу)	40	238
2.Кредитове сальдо по бал.рах. 644 згідно реєстрів бухгалтерського обліку у тис.грн.	3	260
Відхилення (+завищено; -занижено)	+37	-22
Довідково: кредитове сальдо по рахунку 6442,в	2895,26	-
гривнях		
кредитове сальдо по рахунку 6441 в	-	259669,85
гривнях		

Рекомендуємо, при складанні фінансової звітності керуватись виключно вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні» від 16.07.99р. №996-ХІУ, з урахувань змін та Методичними рекомендаціями №433.

Аналіз дохідності активів ДП «ПРОГРЕС»

Аналіз активності активів підприємства здійснено на підставі даних Оборотно-сальдових відомостей ДП «ПРОГРЕС» за 2014р. та 1 півріччя 2015р.

Таблиця 18

Аналіз дохідності активів ДП «ПРОГРЕС» за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р.

№ з/п	Найменування показників	Форма звітності, код рядка	На початок звітного періоду, тис.грн.	На кінець звітного періоду, тис.грн.	Абсолютне зростання,	Коефіцієнт зростання
					тис.грн. (гр5-гр4)	(гр5/гр4)
1	2	3	4	5	6	7
1	Вартість активів підприємства	ф. 1 ряд. 1300	12973	24902	11929	1,92
2	Сукупний дохід	ф. 2 ряд. 2350+2355+2460	7031	122761	5730	1,81
3	Різниця значення коефіцієнтів у	*	-5942	-12141	-6199	-0,11
4	Сума сукупного доходу на 1 грн. вартості активів(К _{д.а.})	*	0,54	0,51	-0,03	Кд-Ка
			(ряд2/ряд1)	(ряд2/ряд1)		0,95 (К _{д.а.})

Як свідчать результати аналізу за період дослідження у ДП «ПРОГРЕС» дохідність активів підприємства скоротилась, так коефіцієнт зростання сукупного доходу на 1 гривню вартості активів становить – 0,95, що підтверджується скороченням отриманого сукупного доходу на 1 грн. вартості активів – 0, 51 грн. (станом на 30.06.2015р.) проти 0,54 грн. на 1 грн. вартості активів станом на 01.01.2014р.

Коефіцієнт рентабельності активів становить **0,67** (Розрахунок: $12761 / (12973 + 24902) / 2 = 0,674$) та є показником частки чистого прибутку у кожній гривні активів приватного підприємства.

Слід зазначити, що коефіцієнт зростання дохідності менше коефіцієнту зростання активів на 0,11 (розрахунок: $1,81 - 1,92 = -0,11$), що свідчить про випереджальні темпи зростання вартості активів (за рахунок зростання обсягів нереалізованої готової продукції, запасів, незавершеного виробництва та капітальних вкладень, придбання довгострокових активів) порівняно з їх дохідністю.

Для встановлення причин зменшення дохідності активів підприємства нами проведено аналіз структури та динаміки фінансових результатів за період з 01.01.2014р. по 30.05.2015р. на підставі даних Оборотно-сальдових відомостей ДП «ПРОГРЕС» за 2014р. та 1 півріччя 2015р.

Таблиця 19

Аналіз структури та динаміки фінансових результатів ДП «ПРОГРЕС» за період з 01.01.2014р. по 30.05.2015р.

№ з/п	Найменування показників	За попередній період		За звітний період		Абсолютне зростання, тис. грн. (гр6-гр4)	Коефіцієнт зростання (гр6/гр4)
		сума, тис.грн.	пито ма вага, %	сума, тис.грн.	пито ма вага, %		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	9145,00	X	19511,00	X	10366	2,13
2	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2993,00	X	8344,00	X	5351	2,79
3	Валовий прибуток (збиток) (ряд.1-ряд2)	6152,00	X	11167,00	X	5015	1,82 (Квал.пр/зб)
4	Інші доходи операційної діяльності	978,00	X	2104	X	1126	2,15
5	Інші витрати операційної діяльності, адмін. витрати, витрати на збут	99	X	376	X	277	3,80
6	Фінансовий результат від операційної діяльності	7031,00	X	12895,00	X	5864	1,83 (Коп.д.)
7	Доходи фінансової діяльності	0	X	0	X	0	0
7.1.	Дохід від участі в капіталі	0	X	0	X	0	0
7.2.	Інші фінансові доходи	0	X	0	X	0	0
7.3.	Інші доходи	0	X	0	X	0	0
8	Витрати фінансової діяльності	0	X	134	X	134	-

8.1.	Фінансові витрати	0	X	0	X	0	0
8.2.	Втрати від участі в капіталі	0	X	0	X	0	0
8.3.	Інші втрати	0	X	134	X	134	0
9	Фінансовий результат до оподаткування	7031,00	X	12761,00	X	5730	0
10	Витрати (дохід) з податку на прибуток	0	X	0	X	0	0
11	Надзвичайні доходи, витрати	0	X	0	X	0	0
12	Чистий фінансовий результат	7031	X	12761	X	5730	1,81
							(Кч.п/зб.)

По результатах аналізу фінансових результатів фінансово-господарської діяльності ДП «ПРОГРЕС» за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р. встановлено, що у звітний період підприємство здійснювало виключно операційну діяльність, доходи від фінансової та інвестиційної діяльності на підприємстві відсутні.

Коефіцієнт зростання прибутку від операційної діяльності складає 1,83 при цьому коефіцієнт рентабельності реалізації знизився на 0,717 (Розрахунок: $(11167/8344) - (6152/2993) = 0,717$).

Знизився за останні півтора роки і Коефіцієнт рентабельності діяльності державного підприємства «ПРОГРЕС» з 0,769 станом на 01.01.2014р. (Розрахунок $7031/9145 = 0,769$) до 0,654 станом на 30.05.2015р. (Розрахунок: $12761/19511 = 0,654$)

Головним чинником скорочення рентабельності є випереджуючі темпи зростання собівартості реалізованої продукції (К – 2,79) порівняно з темпами зростання чистого доходу від реалізації продукції (К – 2,13), що підтверджується даними факторного аналізу наведеного у таблиці 20, проведеного по даним Оборотно-сальдових відомостей за 2014 рік та за 1 півріччя 2015р. наданих керівництвом ДП «ПРОГРЕС» на дослідження.

Таблиця 20

Факторний аналіз валового прибутку (збитку) ДП «ПРОГРЕС» за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р.

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис.грн.	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис.грн.	Валовий прибуток (збиток), тис.грн.	Зростання (зменшення) валового прибутку, тис.грн.
--	--	-------------------------------------	---

за попередній період	за звітний період	за попередній період	за звітний період	за попередній період	за звітний період	всього	за рахунок зро- стання чистого доходу,	за рахунок зростання собівартості реалізованої
(ф.2 р. 2000 гр.4)	(ф.2 р. 2000 гр.3)	(ф.2 р. 2050 гр.4)	(ф.2 р. 2050 гр.3)	(гр1-р3)	(гр2- гр4)	(гр.6- гр.5)	(гр.2-гр.1)	(гр.3- гр.4)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
9145,0	19511,0	2993,0	8344,0	6152,0	11167	5015,0	10366,0	-5351,0

Як свідчать результати факторного аналізу зростання собівартості реалізованої за останні півтора роки на 5351 тис.грн. негативно вплинули на валовий прибуток державного підприємства, що обумовило необхідність проведення аналізу структури та динаміки операційних витрат за економічними елементами (таблиця 21).

Таблиця 21

Аналіз структури та динаміки операційних витрат ДП «ПРОГРЕС» за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р. за економічними елементами

№ з/п	Найменування показників	Форма звітності, код рядка	За попередній період		За звітний період		Абсолютне зростання, тис.грн. (гр6-гр4)	Коефіцієнт зростання (гр6/гр4)
			сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Матеріальні затрати	ф.2 ряд. 2500	22090,0	78,79	18571,0	73,50	-3519	0,84
2	Витрати на оплату праці	ф.2 ряд. 2505	125,00	0,45	147,0	0,58	22	1,18
3	Відрахування на соціальні заходи	ф.2 ряд. 2510	42,00	0,15	50,0	0,20	8	1,19
4	Амортизація	ф.2 ряд. 2515	246,00	0,88	903,0	3,57	657	3,67
5	Інші операційні витрати	ф.2 ряд. 2520	5535,00	19,74	5596,0	22,15	61	1,01
6	Разом операційних витрат	ф.2 ряд. 2550	28038,0	100	25267,0	100	-2771	0,90
7	Сума витрат операційної діяльності на 1 грн. реалізованої продукції	ф.2 ряд.2550 / К-т бал.рах. 70	1,95	X	2,79	X	0,84	1,51
								(К _{в.о.д.})

Як свідчать результати аналізу за останні півтора роки зросла сума витрат операційної діяльності на 1 грн. реалізованої продукції – коефіцієнт зростання склав 1,51 тобто у півтора рази. Головними чинниками цього зростання є амортизаційні відрахування (коефіцієнт зростання – 3,67), витрати на оплату праці (коефіцієнт зростання – 1,18) та соціальні виплати (коефіцієнт зростання – 1,19).

Зростання витрат на оплату праці та соціальні заходи, на нашу думку, перед усім пов'язані зі змінами розмірами мінімальної оплати плати та пов'язані із цим витрати на соціальні заходи.

Що стосується збільшення амортизаційних нарахувань майже у 4 рази, при коефіцієнті зростання вартості основних засобів лише 1,7 за період дослідження, то для встановлення причин необхідно провести перевірку амортизаційних нарахувань та дослідити зміни в обліковій політиці приватного підприємства за останні півтора роки щодо правомірності зміни в застосуванні норм амортизаційних нарахувань та їх відповідності вимогам податкового законодавства. Особливу увагу, слід звернути на 1 квартал 2015р., коли ДП «ПРОГРЕС» було платником податку на прибуток, оскільки можливі податкові наслідки.

Рекомендуємо, здійснити перевірку амортизаційних нарахувань, для мінімізації ризиків підприємства.

Таблиця 22

Динаміка фінансових показників діяльності ДП «ПРОГРЕС» за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р.

№	Показники	Формула для розрахунку	Оптимальне значення показника	Фактичне значення показника		
				за попередній період	за звітний період	відхилення (+/-)
1	2	3	5	7	8	9
1	Коефіцієнт рентабельності активів	$K_{ра} = Пр / (Bб_0 + Bб_1) / 2,$	> 0	0,371	0,674	0,303
		Пр – чистий прибуток;	Збільшення			
		Bб ₀ – валюта балансу на початок періоду;				
		Bб ₁ – валюта балансу на кінець періоду.				
2	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	$K_{рвк} = Пр / (Bк_0 + Bк_1)/2,$	> 0	0,590	1,071	0,481
		Пр – чистий прибуток,	Збільшення			
		Bк ₀ – сума власного капіталу на початок періоду;				
		Bк ₁ – сума власного капіталу на кінець періоду.				
3	Коефіцієнт рентабельності сукупного капіталу	$K_{род} = Фo / (Bб_0 + Bб_1) / 2,$	> 0	0,674	0,371	-0,303
		Фo – фінансовий результат від операційної діяльності (до оподаткування);	Збільшення			
		Bб ₀ – валюта балансу на початок періоду;				
		Bб ₁ – валюта балансу на кінець періоду.				

4	Коефіцієнт рентабельності діяльності	$K_{pp} = \text{Пр} / \text{ЧД},$	> 0	0,769	0,654	-0,115
		Пр – чистий прибуток;	Збільшення			
		ЧД – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).				
5	Коефіцієнт зносу основних засобів	$K_{оз} = 3 / \text{Оз},$	Зменшення	0,018	0,190	0,173
		3 – сума зносу;				
		Оз – первісна вартість основних засобів .				
6	Коефіцієнт оборотності активів	$K_{oa} = \text{ЧД} / (\text{Вб}_0 + \text{Вб}_1) / 2$	Збільшення	0,483	1,030	0,547
		ЧД - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);				
		Вб ₀ – валюта балансу на початок періоду;				
		Вб ₁ - валюта балансу на кінець періоду.				
7	Коефіцієнт фінансової стійкості підприємства	$K_{ф.с.} = \text{Вк.} / (\text{Дз} + \text{Кз})$	Збільшення	0,611	3,151	2,540
		Вк – власний капітал;				
		Дз – довгострокові зобов’язання;				
		Кз – короткострокові зобов’язання.				
8	Коефіцієнт покриття	$K_n = \text{Обз} / \text{ПЗ},$	> 1	1,322	3,559	2,237
		Обз – оборотні засоби;	Збільшення			
		ПЗ – поточні зобов’язання.				
9	Коефіцієнт загальної ліквідності	$K_{з.л.} = \text{Обз} / (\text{ДЗ} + \text{ПЗ}),$	Збільшення	1,299	3,442	2,143
		Обз – оборотні засоби;				
		ДЗ – довгострокові зобов’язання;				
		ПЗ – поточні зобов’язання.				
10	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$K_{аб.л.} = \text{Гк.} / \text{ПЗ},$	0,2 – 0,35	0,148	0,044	-0,104
		Гк – грошові кошти;				
		ПЗ – поточні зобов’язання.				
11	Коефіцієнт заборгованості	$K_z = 3к / \text{Вк},$	0,5 - 0,7	1,638	0,317	-1,321
		Зк – залучений капітал;				
		Вк – власний капітал.				
12	Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	$K_{кзк} = (\text{За} + \text{ДЗ} + \text{ПЗ} + \text{Дм}) / \text{Вб},$	< 1	0,621	0,233	-0,388
		За – забезпечення наступних витрат і платежів;	Зменшення			
		ДЗ – довгострокові зобов’язання;				
		ПЗ – поточні зобов’язання;				
		Дм – доходи майбутніх періодів;				
		Вб – валюта балансу.				
		Пр – чистий прибуток;				
		ІС- сума інвестицій.				

На підставі результатів проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності ДП «ПРОГРЕС» за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р. на підставі даних Оборотно-сальдової відомості нами була проведена оцінка ефективності

управління господарською діяльністю державного підприємства, згідно критеріїв оцінки ефективності управління наведених у Наказі Міністерства фінансів України від 26.06.2014 № 728 .

Таблиця 23

Оцінка ефективності управління ДП «ПРОГРЕС» в період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р. за фінансовими коефіцієнтами

№ з/п	Назва показника	Критерій зростання згідно даних аналізу	Критерій оцінювання згідно наказу №728	Оціночний бал
1	2	3	4	5
1.	Вартість активів (К.в.а) (дані табл. 1)	1,92	>1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0 <1 оціночний бал (-1)	1
2.	Основні засоби (залишкова вартість) (Ко.з) (дані табл. 1)	1,70	>1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0 <1 оціночний бал (-1)	1
3.	Власний капітал (Кв.к) (дані табл. 8)	3,84	>1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0 <1 оціночний бал (-1)	1
4.	Поточні зобов'язання (Кп.з) (дані табл. 10)	0,73	<1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0 >1 оціночний бал (-1)	1
5.	Заборгованість з оплати праці (Ко.п) (дані табл. 10)	0,50	<1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0 >1 оціночний бал (-1)	1
6.	Валовий прибуток (збиток) (дані табл. 18)	1,82	>1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0 <1 оціночний бал (-1)	1
7.	Чистий прибуток (збиток) (дані табл. 18)	1,81	>1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0 <1 оціночний бал (-1)	1
8.	Коефіцієнт дохідності активів (Кд.а) (дані таблиці 17)	0,95	>1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0 <1 оціночний бал (-1)	-1
9.	Коефіцієнт рентабельності активів (Кр.р.) дані до табл. 17	0,67	>1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0 <1 оціночний бал (-1)	-1
10.	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу (Кр.в.к.) (дані до табл. 8)	1,07	>1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0 <1 оціночний бал (-1)	1
11.	Коефіцієнт рентабельності діяльності (дані до табл. 18)	0,654	>1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0 <1 оціночний бал (-1)	-1
12.	Коефіцієнт рентабельності реалізації	1,34	>1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0	1

13.	(дані до табл. 18) Коефіцієнт фінансової стійкості	3,151	<1 оціночний бал (-1) >1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0	1
14.	(дані до табл. 8) Коефіцієнт покриття (табл. 10)	3,559	<1 оціночний бал (-1) >1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0	1
15.	Коефіцієнт загальної ліквідності (дані до табл. 10)	3,442	<1 оціночний бал (-1) >1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0	1
16.	Коефіцієнт абсолютної ліквідності (дані до табл. 10)	0,044	<1 оціночний бал (-1) >1 оціночний бал 1 =1 оціночний бал 0 <1 оціночний бал (-1)	-1
Загальний оцінювальний бал		x	x	12

Таким чином, отриманий загальний оцінювальний бал ефективності управління ДП «ПРОГРЕС» за період з 01.01.2014р. по 30.06.2015р. складає 12, із 16 загальної кількості оцінюючих показників або 75% від загальної кількості.

ЗВІТ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНСПЕКЦІЇ УКРАЇНИ (Державної аудиторської служби України) ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ОПЕРАЦІЙНОГО АУДИТУ

На виконання постанови Кабінету Міністрів України від 25.06.2014 № 214 «Про окремі заходи щодо забезпечення фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання державного сектору економіки» Держфінінспекцією проводиться операційний аудит на **13 об'єктах** контролю, визначених Урядом.

Операційним аудитом протягом I кварталу 2016 року охоплено фінансових ресурсів (платежів) на суму понад **55,0 млрд гривень**.



За цей період за результатами моніторингу господарських операцій та платежів державними аудиторами складено **150 довідок** про ризикові операції та фінансові порушення, що можуть призвести до незаконного та неефективного витрачання державних ресурсів, на загальну суму **315,3 млн гривень**.

У результаті реагування об'єктів контролю на застереження державних аудиторів, викладені у довідках протягом I кварталу 2016 року, упереджено незаконне та неефективне витрачання державних ресурсів на загальну суму **28,6 млн грн**, що становить 9,1 % від загальної суми виявлених порушень, та на суму **21,2 млн грн** – на застереження державних аудиторів, викладені у довідках протягом 2015 року.

Лева частка виявлених ризиків зумовлена прийняттям неефективних управлінських рішень щодо використання державних коштів та майна, що спричинило недоотримання суб'єктами господарювання державного сектору економіки фінансових ресурсів, непродуктивного та незаконного (зайвого) їх витрачання.

Так, на Українському державному підприємстві поштового зв'язку «Укрпошта» Міністерства інфраструктури України через невикористання права дострокового погашення валютних кредитів (за наявності фінансових можливостей), заборгованість за ними в результаті зміни курсу валют станом на

01.01.2016 зросла на суму **129,8 млн грн**, що призвело до непродуктивних (зайвих) витрат на вказану суму.

Публічним акціонерним товариством «Українська залізниця» (далі – ПАТ «Українська залізниця», у 2015 році – Укрзалізниця) Міністерства інфраструктури України не забезпечено належного контролю за своєчасністю виконання ПрАТ «Запорізький електровозоремонтний завод» та ПрАТ «Дніпропетровський тепловозоремонтний завод» капітального ремонту (модернізації) тягового рухомого складу, на виконання яких спрямовано **39,0 млн грн** авансових платежів.

Крім того, ПАТ «Українська залізниця» не забезпечено належного контролю за виконанням ПрАТ «Запорізький електровозоремонтний завод», ПрАТ «Дніпропетровський тепловозоремонтний завод» та ПрАТ «Львівський локомотиворемонтний завод» договірних умов щодо капітального ремонту (модернізації) тягового рухомого складу та не нараховано і не стягнуто штрафних санкцій, через що втрачено додаткові доходи в рахунок компенсації можливих втрат на загальну суму **23,1 млн гривень**.

У філії «Газопромислове управління «Полтавагазвидобування» публічного акціонерного товариства «Укргазвидобування» Міністерства енергетики та вугільної промисловості України державними аудиторami упереджено придбання у ТОВ «Стальспецмонтаж 21» бурильних труб в асортименті, які не відповідали технічним характеристикам, зазначеним у відповідних стандартах, та без відповідних супроводжувальних документів, що могло призвести до непродуктивних витрат на суму **24,6 млн гривень**.

У публічному акціонерному товаристві «Укргазвидобування» Міністерства енергетики та вугільної промисловості України державними аудиторami упереджено укладання договорів з ДП «Управління відомчої воєнізованої охорони», ТОВ «Альфа щит» та ТОВ «Бастіон-сервіс» щодо надання послуг з систем безпеки та охорони об'єктів, при розрахунку вартості яких безпідставно завищено ставку єдиного внеску, що могло призвести до незаконних витрат коштів на суму **7,6 млн гривень**.

У Філії «Газопромислове управління «Полтавагазвидобування» ПАТ «Укргазвидобування» Міністерства енергетики та вугільної промисловості України державними аудиторami упереджено укладання договорів з ТОВ «Альфа-Щит» та з Управлінням поліції охорони в Харківській області щодо надання послуг з систем безпеки та охорони об'єктів ГПУ «Полтавагазвидобування», при розрахунку вартості яких безпідставно завищено ставку єдиного внеску та витрати мастильних матеріалів, що могло призвести до незаконних витрат коштів на суму **6,8 млн гривень**.

У Філії «Управління з переробки газу та газового конденсату публічного акціонерного товариства «Укргазвидобування» (або Філія) Міністерства енергетики та вугільної промисловості України заплановано до укладення

договори з ТОВ «Альфа-Щит» та ДП «Управління відомчої воєнізованої охорони» щодо придбання послуг з систем безпеки на об'єктах Філії, при розрахунку вартості яких безпідставно завищено ставку єдиного внеску, що може призвести до незаконних витрат коштів на загальну суму **1,7 млн гривень**.

На державному підприємстві «Науково-виробничий комплекс газотурбобудування «Зоря»-«Машпроект» Державного концерну «Укроборонпром» державними аудиторami упереджено здійснення платежу на користь ТОВ «Турбо-Центр» з придбання електричних дистанційних тахометрів за завищеною порівняно зі встановленою у договорі вартістю, що могло призвести до зайвих витрат коштів на суму **745,9 тис. гривень**.

Наявні випадки виявлених ризикових операцій, пов'язаних з плануванням та проведенням суб'єктами господарювання державного сектору економіки витрат за відсутності затверджених у встановленому порядку фінансових планів.

У філії «Газопромислове управління «Полтавагазвидобування» публічного акціонерного товариства «Укргазвидобування Міністерства енергетики та вугільної промисловості України через встановлену Урядом заборону щодо здійснення витрат на капітальні інвестиції за відсутності затвердженого у встановленому порядку фінансового плану державними аудиторami не погоджено здійснення витрат на користь ТОВ «Інтерпайп Україна» щодо придбання насосно-компресорних труб на суму **14,9 млн гривень**.

Непоодиноким є факти недотримання суб'єктами господарювання державного сектору економіки вимог законодавства у сфері здійснення державних закупівель.

На державному підприємстві «Адміністрація морських портів України» Міністерства інфраструктури України заплановано до укладення договір про закупівлю послуг з будування берегових і портових споруд, дамб, шлюзів і супутніх гідротехнічних споруд на загальну суму **712,2 млн грн** за результатами процедури закупівлі, проведеної з порушенням вимог законодавства, у частині невідповідності пропозицій учасника ТОВ «Техморгідрострой Миколаїв» вимогам документації конкурсних торгів щодо підтвердження фінансової спроможності та досвіду виконання аналогічних договорів зазначеним товариством, що піддає сумніву виконання зобов'язань за договором.

У філії «Управління магістральних газопроводів «Київтрансгаз» публічного акціонерного товариства «Укртрансгаз» Міністерства енергетики та вугільної промисловості України заплановано до укладання договір про закупівлю послуг з рекультивації та очищення ємностей з одорантом з ТОВ «ТОРУФА-Україна», яке не має відповідних дозвільних документів на виконання робіт підвищеної небезпеки та документального підтвердження

володіння ексклюзивними правами використання технологій для надання вказаних послуг, що піддає сумніву виконання ним зобов'язань за договором та може призвести до незаконних витрат на суму **998,0 тис. гривень.**

ДОДАТОК ДО РОЗДІЛУ 10

І. ЗАГАЛЬНІ ДАНІ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Діяльність Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів у звітному періоді спрямовувалася на реалізацію державної політики у сфері фінансового контролю з метою забезпечення належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни в державі. Зазначена робота протягом січня - березня 2016 року проводилась відповідно до вимог, визначених законами України, нормативно-правовими актами Президента та Уряду.

Також у звітному періоді підготовлено ряд нормативних документів, спрямованих на посилення контролю та підвищення ефективності роботи органів державного фінансового контролю.

Так, в рамках реорганізації Державної фінансової інспекції України та утворення Державної аудиторської служби України розроблено проект постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України», яку прийнято 03.02.2016 за № 43.

Постановою Кабінету Міністрів України від 16.03.2016 № 169 визначено граничну чисельність працівників апарату та територіальних органів Держаудитслужби, своєю чергою відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 06.04.2016 № 266 утворено міжрегіональні територіальні органи Держаудитслужби.

При цьому погоджено з Міністерством фінансів та наказом Держаудитслужби від 04.04.2016 № 2 введено в дію нову структуру та штатний розпис центрального апарату Держаудитслужби.

Крім того, наразі розроблено та узгоджується із заінтересованими органами проект розпорядження Уряду «Питання Державної аудиторської служби».

Водночас з метою подальшого реформування органів державного фінансового контролю також розроблено проекти постанов Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550», «Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 8 серпня 2001 р. № 955 і від 20 серпня 2014 р. № 375», «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. № 361», «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 р. № 698», «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017», «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 25 червня 2014 р. № 214», які наразі перебувають на погодженні в Міністерстві фінансів України.

Крім зазначеного, розроблено проекти наказів Міністерства фінансів України «Про затвердження зразка Направлення для посадових осіб органів Державної аудиторської служби України на проведення ревізії, державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель, зустрічної звірки» та

«Про затвердження положень про міжрегіональні територіальні органи Державної аудиторської служби України та їх підрозділи», які на даний час узгоджуються з Мінфіном.

Відповідно до завдань, поставлених перед Держфінінспекцією Президентом України та Урядом, власних планів роботи, органи Держфінінспекції протягом I кварталу 2016 року у межах своїх повноважень проводили ревізії використання коштів державного та місцевих бюджетів, стану збереження державного і комунального майна у сфері освіти, охорони здоров'я та соціального захисту населення, матеріального виробництва, послуг, паливно-енергетичного комплексу, оборони тощо.

З наведених та інших питань виконано 359 доручень Адміністрації Президента, Кабінету Міністрів України та Міністерства фінансів. Розглянуто, в тому числі з проведенням ревізійних дій, 100 звернень Верховної Ради України та народних депутатів.

Зокрема, у I кварталі поточного року завершено контрольні заходи у Міністерстві освіти і науки України та Міністерстві молоді та спорту України.

У агропромисловій сфері на виконання доручень Уряду проведено ревізію окремих питань діяльності Публічного акціонерного товариства «Аграрний фонд», а також ревізію Державного підприємства «Державний резервний насіннєвий фонд України».

Охоплено контролем фінансово-господарську діяльність Київського національного університету технологій та дизайну, Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, а також Національного університету харчових технологій та його структурних підрозділів: Інституту післядипломної освіти, ДЗО «Одеський інститут післядипломної освіти НУХТ», Полтавського технікуму харчових технологій, Львівського державного коледжу харчової та переробної промисловості та Смілянського технікуму харчових технологій.

Також у звітному періоді обревізовано діяльність Адміністрації Державної спеціальної служби транспорту та підпорядкованих їй установ, де охоплено контролем 12 військових формувань.

Крім зазначеного, завершено ревізію окремих питань діяльності Державного підприємства «Антонов», ревізію Державного підприємства «Національна кіностудія художніх фільмів імені Олександра Довженка», контролем охоплено діяльність Національного інституту раку тощо.

Поряд з наведеним, проведено державні фінансові аудити діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а саме: Публічного акціонерного товариства «Львівська вугільна компанія», Державного підприємства «Харківське конструкторське бюро з машинобудування ім. О.О. Морозова», Державного підприємства «Конструкторське бюро «Артилерійське озброєння», Казенного підприємства «Науково-виробничий комплекс «Іскра», Публічного акціонерного товариства «Хмельницькобленерго» тощо.

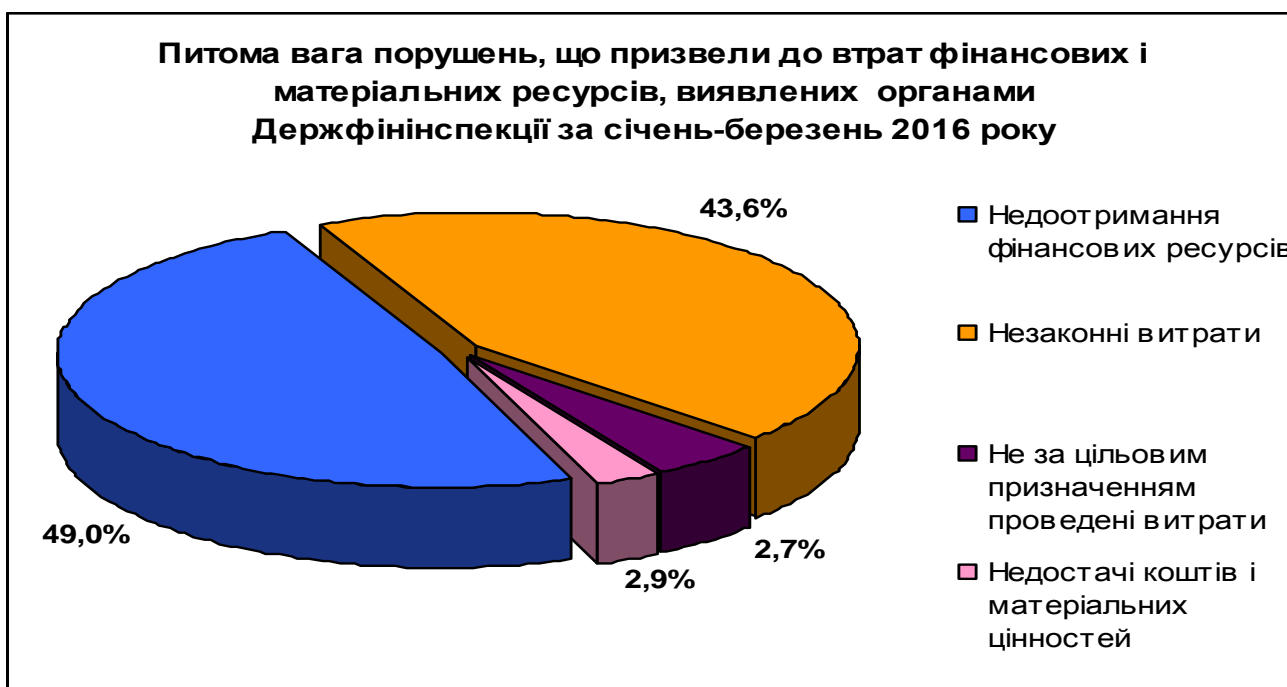
Результати проведених органами Держфінінспекції контрольних заходів засвідчили продовження негативної практики незаконного та нецільового використання державних ресурсів, поширення інших бюджетних правопорушень.

Протягом I кварталу 2016 року проведено загалом 673 контрольні заходи (в тому числі 448 планових та 188 позапланових ревізій та перевірок), з яких 595 ревізій певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності та перевірок державних закупівель. Порушення фінансово-господарської дисципліни виявлено на 583 підприємствах, в установах і організаціях.

Загалом протягом січня - березня 2016 року на 548 підприємствах, в установах і організаціях усіх форм власності виявлено порушення, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на загальну суму понад 623,5 млн грн, з них при використанні державних ресурсів - на суму 418,2 млн грн, комунальних ресурсів - на суму 184,8 млн гривень.

Співвідношення зазначених порушень наведено на діаграмі 1.

Діаграма 1



У ході реалізації контрольних заходів, спрямованих на здійснення державного контролю відповідно до вимог, визначених законами України, нормативно-правовими актами Президента та Уряду, встановлено фінансових порушень при використанні бюджетних ресурсів, що призвели до втрат, загалом на 377,8 млн грн, з яких майже 217,9 млн грн (близько 58 %) – кошти державного бюджету.

При цьому, за результатами проведених ревізій в бюджетних установах та організаціях виявлено порушень, що призвели до втрат фінансових та

матеріальних ресурсів, на суму майже 161,5 млн грн, в тому числі обсяг порушень з коштами державного бюджету становив майже 61,6 млн грн, з коштами місцевих бюджетів – 104,4 млн гривень.

Незаконне, нецільове витрачання коштів і матеріальних цінностей, а також їх недостачі встановлено на 527 об'єктах контролю на загальну суму понад 317,8 млн грн (або 51 % від загальної суми виявлених порушень, що призвели до втрат).

Слід зазначити, що при використанні державних ресурсів вищезазначених порушень встановлено на суму понад 174,6 млн грн та при використанні комунальних ресурсів - майже 122,7 млн гривень.

Так, в бюджетних установах і організаціях виявлено незаконне і нецільове витрачання коштів і матеріальних цінностей та їх недостачі на суму майже 152,3 млн грн, або близько 48 % від загальної суми виявлених таких порушень.

Внаслідок реалізації товарів, робіт і послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду майна тощо бюджетами усіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, а також підприємствами втрачена можливість отримати належні доходи в сумі майже 305,7 млн грн (49 % від загального обсягу установлених втрат).

Зокрема, проведеними контрольними заходами встановлено недоотримання фінансових ресурсів підприємствами, установами та організаціями державної форми власності – майже 243,6 млн грн, комунальної форми власності – 62,1 млн грн. При цьому, в бюджетних установах та організаціях встановлено таких фактів на суму майже 9,2 млн гривень.

Найбільш масштабними та розповсюдженими фінансовими порушеннями, які призвели до втрат ресурсів, є:

- ненарахування та неперерахування державними та комунальними підприємствами частини прибутку до бюджету – 143,8 млн грн;
- незаконні витрати внаслідок оплати завищеної вартості виконаних робіт та/або наданих послуг, а також зайві виплати внаслідок завищення кількості чи вартості придбаних товарів – 77,4 млн грн;
- ненарахування і неперерахування (неповне перерахування) надходжень до загального та спеціального (крім спецфонду бюджетних установ) фондів бюджету - 51,8 млн грн;
- реалізація суб'єктами господарювання товарів, робіт чи послуг безоплатно або за заниженими цінами – 42,4 млн грн;
- ліквідація (знищення, розбирання) майна, проведена всупереч законодавству – 34,8 млн грн;
- втрата активів через списання дебіторської заборгованості (в тому числі по штрафних санкціях) – 33,7 млн грн;
- проведення незаконних (зайвих) виплат по заробітній платі – понад 33,5 млн грн;
- нецільові витрати – майже 27 млн грн;
- незаконне відчуження майна – понад 22 млн грн;

- недостатчі коштів та матеріальних цінностей – майже 18,1 млн грн;
- зайве виділення (отримання) коштів юридичним особам, одержувачам внаслідок завищення відповідних розрахунків або які не мали права на їх отримання чи при відсутності потреби – 15,3 млн грн;
- сплата внесків до державних цільових фондів по незаконних сумах по оплаті праці або за завищеною ставкою збору – понад 15,2 млн грн;
- списання коштів на видатки/витрати без отримання товарів, робіт чи послуг або в обсягах, вищих від їх фактичної вартості – майже 14,2 млн грн;
- безпідставне покриття витрат фізичних або юридичних осіб при відсутності в обліку дебіторської заборгованості – 14,1 млн грн;
- покриття за рахунок загального фонду кошторису витрат спеціального фонду (без відновлення касових видатків загального фонду) – понад 14 млн грн;
- понаднормове списання по обліку матеріальних цінностей, що відсутні в наявності – майже 6,8 млн грн;
- недоотримання суб'єктами господарювання належних надходжень за майно, надане у користування, оренду – 4,7 млн грн тощо.

У межах наданих прав і повноважень органами Держфінінспекції вжито заходів, завдяки яким у січні – березні поточного року забезпечено: відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та недостач на суму понад 140,6 млн грн (з яких 63,6 млн грн – за порушеннями, виявленими у попередніх періодах), в тому числі бюджетних коштів – 116,8 млн гривень.

Зокрема, проведено виконавцями додаткових робіт, надано послуг або поставлено товарів – на суму майже 28 млн грн; повернуто коштів на рахунки підприємства, установи чи організації державної та комунальної форми власності – понад 9 млн грн; проведено взаємозаліків поточних витрат та коригування розрахунків загалом на суму майже 8,2 млн грн; повернуто коштів до державного бюджету (крім спецфонду бюджетних установ) – майже 8,0 млн грн, а також до місцевих бюджетів (крім спецфонду бюджетних установ) – понад 6,5 млн грн; зменшено бюджетних асигнувань/призначень розпорядникам бюджетних коштів (в тому числі самостійно органами управління об'єктів контролю під час ревізії) за порушеннями щодо зайвого виділення бюджетних коштів – на суму майже 7,8 млн грн та за порушеннями щодо нецільового використання бюджетних коштів – майже на 24,2 млн грн; відкориговано розрахунки з фондами державного соціального страхування (в тому числі зараховано в рахунок майбутніх платежів) – майже 7,2 млн грн; утримано зайво виплачених коштів по заробітній платі з осіб, які отримали їх безпідставно (зайво) за їх заявами – понад 6,9 млн грн; відшкодовано за рахунок спеціального фонду незаконні витрати, проведені із загального фонду кошторису установи, організації (що мали проводитись за спецфондом) – 6,1 млн грн; стягнуто коштів з винних осіб (в т.ч. по сумах зайво виплаченої заробітної плати) – понад 3,6 млн грн; повернуто незаконно відчуженого майна державної та комунальної власності – на понад 1,3 млн грн, а також повернуто матеріальних цінностей (в сумі нестачі) – 834,2 тис. грн тощо.

Також забезпечено додаткове надходження до бюджетів, бюджетних установ і організацій, підприємств фінансових ресурсів на суму 49,5 млн грн (з яких майже 23,9 млн грн – за порушеннями, виявленими у попередніх роках), в тому числі до бюджетів – понад 36,0 млн гривень.

Зокрема, надійшло додаткових доходів до місцевих бюджетів (крім спецфонду бюджетних установ) на суму понад 18,4 млн грн; надійшло доходів на рахунки підприємств (установ, організацій) державної форми власності – майже 6,4 млн грн; надійшло доходів до державного бюджету (крім спецфонду бюджетних установ) – понад 5,6 млн грн; надійшло доходів на рахунки підприємства (установи, організації) комунальної форми власності – 4,3 млн грн; надійшло доходів до спецфонду бюджетних установ, організацій, що фінансуються з місцевих бюджетів – майже 2,9 млн грн, а також до спецфонду бюджетних установ, організацій, що фінансуються з державного бюджету – понад 1 млн грн тощо.

В тому числі, протягом січня-березня 2016 року органами Держфінінспекції забезпечено наповнення державного та місцевих бюджетів за закріпленими відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 16.02.2011 № 106 «Деякі питання ведення обліку податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету» кодами бюджетної класифікації загалом у сумі понад 28,2 млн грн, що майже у 1,9 раза перевищує відповідні дані 2015 року.

Крім зазначеного, органами Держфінінспекції вживаються й інші заходи в частині реалізації матеріалів проведених контрольних заходів.

Так, за результатами аналізу державних закупівель (без виходу на об'єкт контролю шляхом запиту документів) органами Держфінінспекції протягом звітного періоду попереджено порушень у сфері державних закупівель на загальну суму 815,0 млн грн, з них відмінено конкурсні торги на загальну суму 696,9 млн грн та розірвано укладених договорів на 118,1 млн гривень.

Крім того, за результатами державних фінансових аудитів бюджетних програм, місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки загальні обсяги надходжень коштів внаслідок впровадження (врахування) пропозицій та рекомендацій державних аудиторів склали понад 8,9 млн грн, з яких понад 8,8 млн грн – надійшло до місцевих бюджетів усіх рівнів.

Також, в рамках проведення операційного аудиту у суб'єктів господарювання державного сектору економіки в результаті належного реагування об'єктів контролю на застереження державних аудиторів протягом січня-березня 2016 року упереджено незаконне та неефективне витрачання державних ресурсів на загальну суму 28,6 млн гривень.

За результатами проведених контрольних заходів загалом органами Держфінінспекції подано 505 пропозицій щодо застосування фінансових санкцій до порушників фінансово-бюджетної дисципліни, з яких застосовано 336, а саме: у 36 випадках призупинено бюджетні асигнування, у 267 – зупинено операції з бюджетними коштами та 33 об'єктам контролю –

розпорядникам бюджетних коштів зменшено бюджетні призначення/асигнування на загальну суму понад 3,7 млн гривень.

В рамках належного реагування, з метою вжиття відповідних заходів до порушників фінансової дисципліни органами Держфінінспекції до правоохоронних органів у звітному періоді передано 343 матеріали ревізій та перевірок. У свою чергу, правоохоронними органами у січні – березні 2016 року за матеріалами проведених контрольних заходів розпочато 206 досудових розслідувань.

З початку поточного року долучено до кримінальних проваджень 127 матеріалів контрольних заходів органів Держфінінспекції, винесено 4 постанови про порушення дисциплінарного чи адміністративного провадження, а також складено 4 протоколи про вчинення корупційного діяння.

У звітному періоді вручено 28 письмових повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення, в тому числі за матеріалами контрольних заходів, проведених за власною ініціативою – 15, за зверненням правоохоронних органів – 10.

Крім цього, органами Держфінінспекції протягом січня – березня 2016 року, реалізуючи право на звернення до суду в інтересах держави, пред'явлено 17 позовів до суду щодо відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму майже 27,8 млн грн. Також ініційовано 74 цивільні позови перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом.

За звітний період до Державної служби фінансового моніторингу направлено 37 інформацій про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, на суму майже 519,5 млн гривень.

Вживаючи заходи, спрямовані на посилення персональної відповідальності порушників фінансової дисципліни, до адміністративної відповідальності притягнуто майже 1,9 тис. посадових осіб. Загальна сума накладених адміністративних стягнень склала майже 437,5 тис. гривень.

До дисциплінарної відповідальності притягнуто 353 посадові особи, з яких 35 – звільнено із займаних посад, до матеріальної – 211 осіб.

За результатами контрольних заходів, якими виявлені порушення чинного законодавства, керівниками центральних і місцевих органів влади, підприємств, установ та організацій прийнято 544 управлінських рішення.

Інформацію про результати контрольних заходів оприлюднено у 3,6 тис. статей, опублікованих у центральних та місцевих засобах масової інформації, виступах по телебаченню та у мережі радіомовлення тощо. Зокрема, протягом січня – березня поточного року за результатами роботи Держфінінспекції вийшло 2,6 тис. публікацій в друкованих та інтернет-виданнях, 807 виступів по телебаченню та радіо, а також 192 матеріали – на веб-сайті Держфінінспекції та урядовому веб-порталі.

Протягом I кварталу 2016 року з метою вивчення досвіду зарубіжних країн у сфері державного фінансового контролю продовжувалася співпраця

Державної фінансової інспекції України із низкою зарубіжних партнерів та міжнародних організацій.

В рамках Меморандуму про співробітництво між Держфінінспекцією та Міністерством фінансів Королівства Нідерланди за участі міжнародних експертів Центральної урядової служби аудиту відбулися такі заходи:

✓ 25-27 січня п. р. – трьохденне практичне заняття з відпрацювання тренінгових навичок за базовим курсом з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, участь у якому взяли представники Управління гармонізації ДВФК. Під час тренінгу учасники визначили цілі базового тренінгу з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, розробили та узгодили з голландськими експертами його програму, теоретичний блок та практичні заняття. Також напрацьовані матеріали загалом будуть використовуватись для організацій заходів протягом 2016 року;

✓ з 01 по 12 лютого проведено двотижневий тренінг з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, який є базовим курсом з аудиторської діяльності, для 45 внутрішніх аудиторів, які не мають значного досвіду у сфері внутрішнього аудиту та/або працюють менше року, із 30 державних органів. Під час тренінгу учасники вивчали напрями розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, шляхи запровадження європейської моделі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах, особливості бюджетного процесу в Україні та ролі його учасників;

✓ з 22 по 25 лютого проведено тренінг із внутрішнього аудиту (другого рівня) для 18 внутрішніх аудиторів центральних органів виконавчої влади та представників Управління гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Держфінінспекції. Учасникам тренінгу були представлені базові аспекти побудови моделей (рамки) для порівняння та аналізу даних на підготовчому етапі проведення внутрішнього аудиту (визначення критеріїв аудиту), а також приклади їх застосування у різних напрямках внутрішнього аудиту;

✓ з 29 лютого по 03 березня проведено тренінг із внутрішнього аудиту ефективності, участь в якому взяв 21 внутрішній аудитор із 13 державних органів. Під час тренінгу учасників ознайомили з міжнародними підходами до внутрішнього аудиту ефективності, головними особливостями організації та проведення внутрішнього аудиту ефективності, зокрема, його зв'язком із програмно-цільовим методом, підходами до вибору об'єкта внутрішнього аудиту, плануванням внутрішнього аудиту ефективності, безпосереднім його проведенням, підготовкою аудиторського звіту, забезпеченням ефективної презентації керівнику результатів дослідження та відстеження;

✓ з 09 по 12 березня проведено тренінг із внутрішнього аудиту (другого рівня) для 20 внутрішніх аудиторів центральних органів виконавчої влади. Під час тренінгу поглиблено навички планування діяльності з внутрішнього аудиту на підставі оцінки ризиків, опановано основи ефективної комунікації та проведення внутрішньої та зовнішньої оцінок якості внутрішнього аудит.

Також в рамках членства в РЕМ РAL (Практикуюче Співтовариство із взаємного вивчення і обміну досвідом у сфері управління державними фінансами для посадових осіб) наприкінці березня поточного року представники Держфінінспекції взяли участь у пленарному засіданні Практикуючого співтовариства з внутрішнього аудиту та Робочих групах РЕМ РAL, яке проходило у м. Прага (Чехія). На засіданні РЕМ РAL створено нову Робочу групу із внутрішнього контролю в державному секторі, до складу якої увійшли представники вітчизняного Центрального підрозділу гармонізації, та проведено її перше засідання.

РЕЗУЛЬТАТИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ У БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ

Відповідно до Закону України „Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” та Положення про Державну фінансову інспекцію України, **затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 № 310**, одним з основних завдань Держфінінспекції є здійснення контролю за достовірністю та правильністю визначення потреби в бюджетних коштах, їх ефективним використанням.

Крім того, органами Держфінінспекції здійснюється ґрунтовне дослідження ефективності виконання бюджетних програм (при застосуванні програмно-цільового методу в бюджетному процесі).

Так, в ході здійснення державного фінансового контролю встановлюються факти завищення потреби в бюджетних коштах, проведення за рахунок бюджетних коштів видатків, які Бюджетним кодексом та Законом про Державний бюджет віднесено до бюджетів іншого рівня (без передачі відповідних повноважень), проведення фінансування без затверджених кошторисів тощо. Здійснення таких операцій призводить до зайвого виділення коштів з бюджетів всіх рівнів та, як наслідок, спричиняє значні втрати бюджету.

Загалом протягом січня-березня 2016 року структурними та територіальними підрозділами Держфінінспекції в ході ревізій та перевірок встановлено факти проведення з порушенням законодавства операцій по виділенню бюджетних коштів на суму майже 17,2 млн грн, з якої по порушеннях з коштами *державного бюджету* – понад 10,0 млн грн, з коштами *місцевих бюджетів* – понад 7,1 млн гривень.

Завдяки вжитим заходам відшкодування порушень при виділенні бюджетних коштів протягом звітного періоду забезпечено на рівні 10,2 %, або більше 1,7 млн грн з виявлених.

Детальна інформація щодо обсягів виявлення та відшкодування таких порушень по регіонах наведена в Таблиці 1.

Таблиця 1

№ з/п	Регіон	Кількість об'єктів, де виявлено порушення при виділенні бюджетних коштів	Сума виявлених порушень при виділенні бюджетних коштів, (тис. грн)		Сума відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів, (тис. грн)	
			з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів	з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів
1	Вінницька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
2	Волинська обл.	1	0,00	606,39	0,00	0,00
3	Дніпропетровська обл.	4	7231,21	35,41	0,00	0,00
4	Донецька обл.	1	33,85	0,00	0,00	0,00
5	Житомирська обл.	2	0,00	126,78	0,00	126,78
6	Закарпатська обл.	2	22,20	12,37	22,20	0,00
7	Запорізька обл.	1	968,74	0,00	0,00	0,00
8	Ів.-Франківська обл.	1	50,00	0,00	0,00	0,00
9	Київська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
10	Кіровоградська обл.	1	28,06	0,00	28,06	0,00
11	Луганська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
12	Львівська обл.	1	0,00	30,60	0,00	30,60
13	Миколаївська обл.	1	0,00	22,52	0,00	0,00
14	Одеська обл.	1	963,50	0,00	0,00	0,00
15	Полтавська обл.	4	0,00	4031,47	0,00	560,71
16	Рівненська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
17	Сумська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
18	Тернопільська обл.	2	344,11	1,11	0,00	1,11
19	Харківська обл.	1	166,13	0,00	166,13	0,00
20	Херсонська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
21	Хмельницька обл.	1	0,00	58,00	0,00	0,00
22	Черкаська обл.	1	67,27	0,00	67,27	0,00
23	Чернівецька обл.	1	0,00	7,11	0,00	0,00
24	Чернігівська обл.	3	8,33	1402,60	0,00	589,69
25	м. Київ	1	0,00	812,91	0,00	0,00
	Разом	30	9883,40	7147,27	283,66	1308,89
	апарат ДФІ	1	161,40	0,00	161,40	0,00
	ВСЬОГО:	31	10044,80	7147,27	445,06	1308,89

Питома вага загального обсягу порушень, пов'язаних з недотриманням вимог законодавства при виділенні бюджетних коштів (майже 54 відсотка), припадає на порушення в частині зайвого виділення (отримання) юридичним(и) особам(и) дотацій/субвенцій з бюджету внаслідок завищення відповідних розрахунків. Так, за січень-березень поточного року загальний обсяг виявлених таких порушень склав понад 9,2 млн грн, з них 93,4 відсотка – по порушеннях з коштами державного бюджету.

Найбільші суми таких порушень встановлено під час контрольних заходів, проведених держфінінспекціями в Дніпропетровській області (понад 7,2 млн грн), в Запорізькій області (968,7 тис. грн), Волинській області (606,4 тис. грн), Тернопільській області (345,2 тис. грн).

Відшкодування таких порушень у січні-березні 2016 року забезпечено на суму 23,5 тис. грн, що становить 0,2 % від виявлених.

Детальна інформація щодо обсягів виявлення та відшкодування таких порушень по регіонах наведена в Таблиці 2.

Таблиця 2

№ з/п	Регіон	Кількість об'єктів, де виявлено порушення щодо зайво-го виділення дотацій з бюджету через завищення	Сума виявлених порушень, (тис. грн)		Сума відшкодованих порушень, (тис. грн)	
			з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів	з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів
1	Вінницька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
2	Волинська обл.	1	0,00	606,39	0,00	0,00
3	Дніпропетровська обл.	3	7 231,21	0,00	0,00	0,00
4	Донецька обл.	1	33,85	0,00	0,00	0,00
5	Житомирська обл.	1	0,00	0,22	0,00	0,22
6	Закарпатська обл.	1	22,20	0,00	22,20	0,00
7	Запорізька обл.	1	968,74	0,00	0,00	0,00
8	Ів.-Франківська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
9	Київська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
10	Кіровоградська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
11	Луганська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
12	Львівська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
13	Миколаївська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
14	Одеська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
15	Полтавська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
16	Рівненська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
17	Сумська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
18	Тернопільська обл.	2	344,11	1,11	0,00	1,11
19	Харківська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
20	Херсонська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
21	Хмельницька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
22	Черкаська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
23	Чернівецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
24	Чернігівська обл.	1	8,33	0,00	0,00	0,00
25	м. Київ	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	Разом	11	8608,44	607,72	22,2	1,33
	апарат ДФІ	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	ВСЬОГО:	11	8608,44	607,72	22,2	1,33

Наприклад:

1. Комунальним підприємством «Дніпроводоканал» Дніпропетровської міської ради внаслідок включення до розрахунків різниці в тарифах понаднормативних витрат покупної води зайво отримано коштів субвенції державного бюджету в сумі 6,2 млн гривень.

2. Луцьким підприємством електротранспорту Луцької міської ради (Волинська область) у 2013 році зайво отримано коштів субвенції з державного бюджету місцевому бюджету на покриття втрат доходів перевізників від перевезення громадян, яким надано право на безоплатний проїзд, на загальну суму 606,4 тис. грн внаслідок неправильного застосування коефіцієнту співвідношення кількості безоплатно перевезених та платних пасажирів у міському електротранспорті.

Також, непоодинокими є факти виділення (отримання) бюджетних коштів одержувачам(и) внаслідок завищення потреби у бюджетних асигнуваннях, або ж взагалі при її відсутності.

Загальний обсяг виявлених таких порушень за I квартал звітнього року становив майже 6,1 млн грн, з яких забезпечено відшкодування близько 710,3 тис. грн, або 11,7 % від виявлених.

Інформація щодо обсягів виявлення та відшкодування такого типу порушень в розрізі регіонів наведена в Таблиці 3.

Таблиця 3

№ з/п	Регіон	Кількість об'єктів, де виявлено порушення щодо зайво-го виділення коштів одержувачам	Сума виявлених порушень, (тис. грн)		Сума відшкодованих порушень, (тис. грн)	
			з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів	з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів
1	Вінницька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
2	Волинська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
3	Дніпропетровська обл.	1	0,00	35,41	0,00	0,00
4	Донецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
5	Житомирська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
6	Закарпатська обл.	1	0,00	12,37	0,00	0,00
7	Запорізька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
8	Ів.-Франківська обл.	1	50,00	0,00	0,00	0,00
9	Київська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
10	Кіровоградська обл.	1	28,06	0,00	28,06	0,00
11	Луганська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
12	Львівська обл.	1	0,00	30,60	0,00	30,60
13	Миколаївська обл.	1	0,00	22,52	0,00	0,00
14	Одеська обл.	1	963,50	0,00	0,00	0,00

15	Полтавська обл.	4	0,00	3 888,93	0,00	418,26
16	Рівненська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
17	Сумська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
18	Тернопільська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
19	Харківська обл.	1	166,13	0,00	166,13	0,00
20	Херсонська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
21	Хмельницька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
22	Черкаська обл.	1	67,27	0,00	67,27	0,00
23	Чернівецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
24	Чернігівська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
25	м. Київ	1	0,00	812,91	0,00	0,00
	Разом	14	1 274,96	4 802,74	261,46	448,86
	апарат ДФІ	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	ВСЬОГО:	14	1 274,96	4 802,74	261,46	448,86

Наприклад:

1. Комунальним підприємством «Полтавська міська шляхово-експлуатаційна діляниця» Полтавської міської ради зайво отримано бюджетних коштів на суму майже 3,5 млн грн внаслідок завищення у 2013 році розрахункової потреби в коштах за КТКВ 100203 «Благоустрій міст, сіл, селищ» на виконання заходів з поточного ремонту та утримання об'єктів благоустрою на території м. Полтави через завищення площ прибирання об'єктів благоустрою та необґрунтованого включення до розрахунків витрат на утримання об'єктів, не передбачених Програмою розвитку житлово-комунального господарства та благоустрою м. Полтави на 2013 рік.

2. Державним підприємством Дослідного господарства «Новоселівське» Селекційно-генетичного інституту - Національного центру насіннізнавства та сортовивчення Національної академії аграрних наук України (Одеська область) на порушення вимог Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для селекції в рослинництві, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 18.03.2009 року № 232 (зі змінами), внаслідок подання на розгляд комісії Мінагрополітики недостовірних даних щодо відсутності простроченої більш як півроку заборгованості перед державним і місцевими бюджетами безпідставно отримано з державного бюджету у 2010 році часткової компенсації вартості робіт у первинному насінництві на суму 963,5 тис. гривень.

3. Департаментом культури виконавчого органу Київської міської ради (КМДА) в порушення вимог бюджетного законодавства до бюджетних запитів включено недостовірні дані щодо обсягів бюджетних асигнувань внаслідок завищення потреби на утримання посад при відсутності здійснення відповідної діяльності, утримання працівників бухгалтерського обліку з перевищенням нормативів їх чисельності, безпідставного включення до штатних розписів та розрахунків до кошторису окремих надбавок працівникам, визначення обсягів місячних фондів оплати праці без урахування фондів заробітної плати згідно штатних розписів; визначення обсягу єдиного соціального внеску у завищених розмірах, тощо. В результаті зазначеного Департаментом зайво отримано та

виділено коштів загального фонду бюджету міста Києва театральнo-видовищним закладам на загальну суму 812,9 тис. гривень.

В окремих випадках об'єктами контролю допускаються факти здійснення за рахунок коштів *місцевих бюджетів* видатків, які відповідно до Бюджетного кодексу та/або Закону про Державний бюджет віднесено до державного бюджету, без передачі відповідних повноважень. Протягом звітної періоду таких фактів встановлено загалом на суму 105,1 тис. грн, з яких забезпечено відшкодування 98,0 тис. грн, або 93,2 відсотка.

Інформація щодо обсягів виявлення та відшкодування таких порушень в розрізі регіонів наведена в Таблиці 4.

Таблиця 4

№ з/п	Регіон	Кількість об'єктів, де виявлено порушення щодо здійснення з місцевих бюджетів видатків, які віднесено до держбюджету	Сума виявлених порушень, (тис. грн)		Сума відшкодованих порушень, (тис. грн)	
			з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів	з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів
1	Вінницька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
2	Волинська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
3	Дніпропетровська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Донецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
5	Житомирська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
6	Закарпатська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
7	Запорізька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
8	Ів.-Франківська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
9	Київська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
10	Кіровоградська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
11	Луганська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
12	Львівська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
13	Миколаївська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
14	Одеська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
15	Полтавська обл.	1	0,00	98,00	0,00	98,00
16	Рівненська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
17	Сумська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
18	Тернопільська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
19	Харківська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
20	Херсонська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
21	Хмельницька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
22	Черкаська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00

23	Чернівецька обл.	1	0,00	7,11	0,00	0,00
24	Чернігівська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
25	м. Київ	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	Разом	2	0,00	105,11	0,00	98,00
	апарат ДФІ	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	ВСЬОГО:	2	0,00	105,11	0,00	98,00

Водночас, органами Держфінінспекції встановлюються окремі випадки завищення потреби в бюджетних коштах, яку не було профінансовано. Протягом звітного періоду такі факти виявлено загалом на суму понад 1,0 млн грн, з якої забезпечено усунення 191,1 тис. грн, або понад 19 %.

Загальний обсяг таких порушень більш ніж на половину (або майже на 65 відсотків) сформований за результати роботи Держфінінспекції в Чернігівській області.

Інформація в розрізі регіонів наведена в Таблиці 5.

Таблиця 5

№ з/п	Регіон	Кількість об'єктів, де виявлено порушення щодо завищення потреби у бюджетних коштах	Сума виявлених порушень, (тис. грн)		Сума відшкодованих порушень, (тис. грн)	
			з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів	з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів
1	Вінницька обл.	1	0,00	11,97	0,00	11,97
2	Волинська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
3	Дніпропетровська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Донецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
5	Житомирська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
6	Закарпатська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
7	Запорізька обл.	1	104,78	0,00	0,00	0,00
8	Ів.-Франківська обл.	1	120,99	0,00	120,99	0,00
9	Київська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
10	Кіровоградська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
11	Луганська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
12	Львівська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
13	Миколаївська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
14	Одеська обл.	1	16,31	0,00	16,31	0,00
15	Полтавська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
16	Рівненська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
17	Сумська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
18	Тернопільська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
19	Харківська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
20	Херсонська обл.	1	0,00	22,94	0,00	0,00
21	Хмельницька обл.	1	0,00	40,40	0,00	0,00
22	Черкаська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00

23	Чернівецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
24	Чернігівська обл.	1	0,00	651,82	0,00	0,00
25	м. Київ	1	0,00	14,88	0,00	0,00
	Разом	8	242,08	742,01	158,20	11,97
	апарат ДФІ	1	20,90	0,00	20,90	0,00
	ВСЬОГО:	9	262,98	742,01	179,10	11,97

При цьому, основна питома вага загального обсягу порушень щодо завищення потреби в бюджетних коштах, яку не було профінансовано (75,3 %), стосується завищення розрахунків витрат для отримання дотацій та відшкодувань з бюджету, яких виявлено на загальну суму понад 756,6 тис. гривень.

Вказані факти встановлено лише у Чернігівській області (на суму 651,8 тис. грн), а також в Запорізькій області (майже 104,8 тис. грн).

Інформація щодо вказаних порушень в розрізі регіонів наведена в Таблиці 6.

Таблиця 6

№ з/п	Регіон	Кількість об'єктів, де виявлено порушення щодо завищення розрахунків витрат для отримання дотацій та відшкодувань з бюджету	Сума виявлених порушень, (тис. грн)		Сума відшкодованих порушень, (тис. грн)	
			з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів	з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів
1	Вінницька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
2	Волинська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
3	Дніпропетровська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Донецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
5	Житомирська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
6	Закарпатська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
7	Запорізька обл.	1	104,78	0,00	0,00	0,00
8	Ів.-Франківська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
9	Київська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
10	Кіровоградська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
11	Луганська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
12	Львівська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
13	Миколаївська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
14	Одеська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
15	Полтавська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
16	Рівненська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00

17	Сумська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
18	Тернопільська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
19	Харківська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
20	Херсонська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
21	Хмельницька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
22	Черкаська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
23	Чернівецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
24	Чернігівська обл.	1	0,00	651,82	0,00	0,00
25	м. Київ	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	Разом	2	104,78	651,82	0,00	0,00
	апарат ДФІ	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	ВСЬОГО:	2	104,78	651,82	0,00	0,00

Крім того, контрольними заходами упродовж січня-березня 2016 року виявлено факти завищення в кошторисі (плані використання) потреби у бюджетних коштах на суму 248,4 тис. грн, з якої забезпечено відшкодування 170,2 тис. грн (або 68,5 %).

Інформація відносно таких порушень в розрізі регіонів відображена в Таблиці 7.

Таблиця 7

№ з/п	Регіон	Кількість об'єктів, де виявлено порушення щодо завищення в кошторисі (плані використання) потреби у бюджетних коштах	Сума виявлених порушень, (тис. грн)		Сума відшкодованих порушень, (тис. грн)	
			з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів	з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів
1	Вінницька обл.	1	0,00	11,97	0,00	11,97
2	Волинська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
3	Дніпропетровська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Донецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
5	Житомирська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
6	Закарпатська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
7	Запорізька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
8	Ів.-Франківська обл.	1	120,99	0,00	120,99	0,00
9	Київська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
10	Кіровоградська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
11	Луганська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
12	Львівська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00

13	Миколаївська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
14	Одеська обл.	1	16,31	0,00	16,31	0,00
15	Полтавська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
16	Рівненська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
17	Сумська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
18	Тернопільська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
19	Харківська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
20	Херсонська обл.	1	0,00	22,94	0,00	0,00
21	Хмельницька обл.	1	0,00	40,40	0,00	0,00
22	Черкаська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
23	Чернівецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
24	Чернігівська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
25	м. Київ	1	0,00	14,88	0,00	0,00
	Разом	6	137,30	90,19	137,30	11,97
	апарат ДФІ	1	20,90	0,00	20,90	0,00
	ВСЬОГО:	7	158,20	90,19	158,20	11,97

Наприклад:

На Державному підприємстві «Болехівське лісове господарство» Державного агентства лісових ресурсів України (Івано-Франківська область) встановлено, що різниця між загальною нормативною потребою у видатках на ведення лісового та мисливського господарства, охорону і захист лісів та обсягом надходжень власних коштів від лісгосподарської діяльності є меншою, ніж обсяг затверджених кошторисних призначень, чим недотримано вимоги Порядку використання коштів державного бюджету, що виділяються для здійснення заходів з ведення лісового і мисливського господарства, охорони і захисту лісів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.02.2007 №253. Зазначене призвело до завищення потреби в бюджетних коштах на 2014 рік по КПКВК 1901060 «Ведення лісового і мисливського господарства, охорона і захист лісів у лісовому фонді» на загальну суму 121,0 тис. гривень.

Поряд з наведеним, контроль за законністю та ефективністю використання бюджетних коштів здійснюється органами Держфінінспекції під час проведення ревізій та державних фінансових аудитів місцевих бюджетів, а також державних фінансових аудитів ефективності бюджетних програм.

Зокрема, у звітному періоді Держфінінспекцією України та її територіальними органами проведено 5 ревізій і 5 державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів та 6 державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, якими встановлено низку недоліків і порушень, що негативно впливають на повноту формування бюджетів та не забезпечують належної ефективності витрачання бюджетних ресурсів.

Наприклад:

1. За результатами державного фінансового аудиту виконання зведеного бюджету Шацького району Волинської області за 2012-2015 роки встановлено

втрата бюджетних коштів на суму 340,6 тис. грн внаслідок недотримання платниками термінів сплати податків та подальшого списання безнадійних боргів, а також через відсутність компенсації з державного бюджету сільським та селищним бюджетам району наданих пільг зі сплати земельного податку. Водночас установлено резерви додаткових надходжень на суму понад 450,0 тис. грн за умови укладання договорів оренди із суб'єктами господарювання, які використовують земельні ділянки без правовстановлюючих документів.

2. Аудитом виконання бюджету Надвірнянського району Івано-Франківської області установлено неефективне використання коштів районного бюджету на суму 771,6 тис. грн на фінансування та реалізацію місцевих програм (зокрема з питань цивільного та соціального захисту населення, профілактики злочинності тощо), заходи яких дублюють функції і завдання установ, що фінансуються з державного бюджету. Також визначено резерви для поповнення місцевих бюджетів району на загальну суму близько 8,7 млн грн у разі визначення органами місцевого самоврядування ставки земельного податку в розмірі не менше 3 % від нормативно-грошової оцінки земельних ділянок.

3. За результатами державного фінансового аудиту ефективності використання коштів обласного бюджету, спрямованих на виконання Програми «Спортивний майданчик» на 2010 – 2014 роки» (Закарпатська область), встановлено неефективне використання бюджетних коштів у сумі 455,6 тис. грн внаслідок не завершення розпочатих робіт у 2012-2013 роках щодо облаштування спортивних майданчиків штучним покриттям та, як наслідок, невикористання результатів виконаних робіт.

4. Аудитом ефективності виконання Регіональної програми розвитку професійно-технічної освіти Полтавської області на 2012-2015 роки установлено неефективне використання коштів на суму 317,5 тис. грн внаслідок непроведення моніторингу цін на комп'ютерну техніку та комплектуючі та, як наслідок, проведення закупівлі навчально-комп'ютерних комплексів за завищеними цінами. Крім того, неврахування пріоритетності відбору об'єктів для проведення ремонтно-будівельних робіт призвело до збільшення незавершених об'єктів будівництва, при цьому загальна сума коштів обласного бюджету, вкладених у розпочаті об'єкти протягом 2012-2014 років становила 402,9 тис. гривень.

5. За результатами аудиту виконання Комплексної програми розвитку інформаційної та видавничої галузей Чернівецької області на 2011-2015 роки установлено неефективне використання у 2013-2015 роках бюджетних коштів на суму 126,8 тис. грн через незабезпечення у повному обсязі досягнення очікуваних результатів Програми в частині інформування населення про результати діяльності органів виконавчої влади та місцевого самоврядування через надання фінансової підтримки суб'єктам господарювання для видання періодичних видань (газет, журналів), які найменше користуються попитом серед читачів. Як наслідок, залишки нереалізованих примірників, виготовлених за бюджетні кошти, становили понад 70 відсотків.

За результатами державного фінансового контролю в межах наданих повноважень органами Держфінінспекції вживаються заходи щодо притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях, а також направляються відповідні вимоги та розробляються рекомендації, які спрямовані на забезпечення дотримання об'єктами контролю належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни та законності і ефективності використання фінансових ресурсів бюджетів усіх рівнів.

Так, за результатами контрольних заходів, проведених органами Держфінінспекції, за січень-березень 2016 року направлено до суду 61 протокол про адміністративне правопорушення за порушення бюджетного законодавства (ст. 164-12 КУпАП). До адміністративної відповідальності за порушення бюджетного законодавства (ст. 164-12 КУпАП) у звітному періоді притягнуто 28 посадових осіб об'єктів контролю, а загальна сума накладених адмінстягнень становила понад 19 тис. гривень.

Також за результатами державного фінансового контролю застосовано заходи впливу до порушників законодавства про бюджетну систему - зменшено бюджетні призначення/асигнування 33 розпорядникам бюджетних коштів на загальну суму 3,7 млн гривень.

Відповідна інформація в розрізі регіонів наводиться в Таблиці 8.

Таблиця 8

№ з/п	Регіон	Направлено до суду протоколів про адміністратив-не порушення за порушення законодавства про бюджетну систему (ст. 164-12 КУпАП)	Притягнуто осіб до адміністра-тивної відповідаль-ності (ст. 164-12 КУпАП)	На суму, тис. грн	Застосовано фінансові санкції у формі зменшення бюджетних призначень/асигнувань розпорядникам бюджетних коштів	
					кількість випадків	сума, тис. грн
1	Вінницька обл.	3	0	0,00	5	481,17
2	Волинська обл.	0	0	0,00	0	0,00
3	Дніпропетровська обл.	1	0	0,00	1	700,93
4	Донецька обл.	10	13	7,99	1	3,00
5	Житомирська обл.	1	0	0,00	0	0,00
6	Закарпатська обл.	3	1	1,19	0	0,00
7	Запорізька обл.	0	0	0,00	0	0,00
8	Ів.-Франківська обл.	4	1	1,19	0	0,00
9	Київська обл.	1	0	0,00	1	13,84
10	Кіровоградська обл.	4	1	0,51	1	4,32
11	Луганська обл.	0	0	0,00	0	0,00
12	Львівська обл.	2	1	1,19	2	166,10

13	Миколаївська обл.	0	0	0,00	3	136,56
14	Одеська обл.	5	0	0,00	0	0,00
15	Полтавська обл.	4	0	0,00	11	916,88
16	Рівненська обл.	0	0	0,00	0	0,00
17	Сумська обл.	5	4	2,04	0	0,00
18	Тернопільська обл.	1	2	1,02	0	0,00
19	Харківська обл.	2	2	1,02	3	71,81
20	Херсонська обл.	3	0	0,00	1	1110,15
21	Хмельницька обл.	2	0	0,00	0	0,00
22	Черкаська обл.	1	0	0,00	0	0,00
23	Чернівецька обл.	2	2	1,70	1	88,96
24	Чернігівська обл.	0	0	0,00	2	38,30
25	м. Київ	7	1	1,19	1	26,61
	Разом	61	28	19,04	33	3592,53
	апарат ДФІ	0	0	0,00	0	0,00
	ВСЬОГО:	61	28	19,04	33	3758,63

Навчальне видання

Віра Петрівна Хомутенко
Ірина Сергіївна Луценко
Алла Віталіївна Хомутенко

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

Навчальний посібник

Коректор С. О. Бондар