



pg_ibcnog/index.htm. 17. Sivelkin V. A., Kuznetsova V. Ye. *Statisticheskaya otsenka investitsionnogo klimata na regionalnom urovne* [Statistical Evaluation of the Investment Climate at the Regional Level]. *Voprosy statistiki*. 2003. No. 11. P. 64–68. 18. Bie-likova N. V., Ivanova O. Yu. *Formuvannia finansovoi samodostatnosti rehioniv v konteksti realizatsii ekonomichnykh reform* [Formation of Financial Self-Sufficiency of Regions in the Context of the Implementation of Economic Reforms]. *Aktualni problemy ekonomiky*. 2016. No. 3. P. 219–228. 19. Investment Climate Surveys: office site. URL: <http://rru/worldbank.org/InvestmentClimate/>. 20. Popelniukhov R. V. *Investytsiina pryvablyvist ekonomiky Ukrainy (investytsiny klimat)* [Investment Attractiveness of the Ukrainian Economy (Investment Climate)]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*. 2009. No. 21. P. 24–28. 21. UNCTAD: office site. URL: <http://www.standardandpoors.ru/>. 22. Kyzym M. O., Kononova Ye. Yu. *Modeliuvannia stratehii investytsiinoi diialnosti Kharkivskoho rehionu* [Modeling the Strategy of Investment Activity of the Kharkov Region]. *Finansy Ukrainy*. 2002. No. 10. P. 22–28.

Інформація про автора

Стахорська Світлана Іванівна – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри міжнародної економіки та менеджменту ЗЕД Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця (просп. Науки, 9а, м. Харків, 61116, Україна; e-mail: stakhorska_s@ukr.net).

Информация об авторе

Стахорская Светлана Ивановна – кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой международной экономики и менеджмента ВЭД Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця (просп. Науки, 9а, г. Харьков, 61116, Украина; e-mail: stakhorska_s@ukr.net).

Information about the author

S. Stakhorska – Ph.D. (Economics), Associate Professor, Head of Department of International Economics and Management of Foreign Economic Activity of Simon Kuznets Kharkov National University of Economics (9a Nauky Ave., Kharkiv, 61116, Ukraine; e-mail: stakhorska_s@ukr.net).

*Стаття надійшла до ред.
20.12.2016 р.*

JEL Classification: H 11, H 83, M 42, M 48

УДК 351.72

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ: ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ

Кривцова Т. О.

Анотація. В будь-якій розвинутій демократичній державі довіра суспільства до державних органів управління, насамперед, залежить від ефективності роботи державних установ та якості надання ними послуг населенню. Саме для виконання таких важливих завдань і покликаний (згідно з моделлю європейського зразка) внутрішній аудит (далі – ВА) державних фінансів, завдяки якому забезпечується ефективна та законна робота кожного органу державного сектора. Певні здобутки на шляху впровадження ВА в діяльність державних органів та установ вже мають місце. Однак гостра необхідність в ефективному функціонуванні ВА в органах державного сектора обумовлює визначення перспективних напрямів розвитку останнього, перш за все, в державних органах і державних установах (організаціях), що обумовлює актуальність і своєчасність теми дослідження. Метою цієї статті є теоретичне обґрунтування перспективних напрямів розвитку внутрішнього аудиту в державних органах і державних установах (організаціях) в Україні. У статті використано такі методи дослідження: індукції та дедукції, аналізу та синтезу, причинно-наслідкового зв'язку. Результатами дослідження є: узагальнення основ побудови та визначення складових системи ДВФК європейського зразка; аналіз законодавчого підґрунтя реформування ВА в державних органах та установах і стану функціонування ВА в останніх; окреслення основних проблеми розвитку ВА державних органів та установ на сучасному етапі; визначення перспективних напрямів розвитку ВА державних органів та установ (організацій) України. Практична ре-

алізація перспективних напрямів розвитку ВА державних фінансів в Україні дозволить підвищити ефективність внутрішнього аудиту державних фінансів, що є однією з визначальних складових реформи державних фінансів, а отже, і фінансової безпеки держави. У зв'язку з цим подальші розробки має сенс зосередити на вивченні передового досвіду розвинутих країн світу та світових тенденцій у сфері ВА державних фінансів.

Ключові слова: внутрішній аудит, державні фінанси, органи державного сектора, державні установи (організації), перспективні напрями розвитку.

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ФИНАНСОВ: ПЕРСПЕКТИВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ

Кривцова Т. А.

Аннотация. В любой развитой демократической стране доверие общества к государственным органам управления, прежде всего, зависит от эффективности работы государственных учреждений и качества предоставления ими услуг населению. Именно для выполнения таких важных задач и призван (согласно модели европейского образца) внутренний аудит (далее – ВА) государственных финансов, благодаря которому обеспечивается эффективная и законная работа каждого органа государственного сектора. Определенные достижения на пути внедрения ВА в деятельность государственных органов и учреждений уже имеют место. Однако острая необходимость в эффективном функционировании ВА в органах государственного сектора обуславливает определение перспективных направлений развития последнего, прежде всего, в государственных органах и государственных учреждениях (организациях), что обуславливает актуальность и своевременность темы исследования. Целью данной статьи является теоретическое обоснование перспективных направлений развития внутреннего аудита в государственных органах и государственных учреждениях (организациях) в Украине. В статье использованы следующие методы исследования: индукции и дедукции, анализа и синтеза, причинно-следственной связи. Результатами исследования являются: обобщение основ построения и определения составляющих системы ГВФК европейского образца; анализ законодательной базы реформирования ВА в государственных органах и учреждениях и состояния функционирования ВА в последних; определение основных проблем развития ВА государственных органов и учреждений на современном этапе; определение перспективных направлений развития ВА государственных органов и учреждений (организаций) Украины. Практическая реализация перспективных направлений развития ВА государственных финансов в Украине позволит повысить эффективность внутреннего аудита государственных финансов, что является одной из главных составляющих реформы государственных финансов, а следовательно, и финансовой безопасности государства. В связи с этим дальнейшие разработки имеет смысл сосредоточить на изучении передового опыта развитых стран мира и мировых тенденций в сфере ВА государственных финансов.

Ключевые слова: внутренний аудит, государственные финансы, органы государственного сектора, государственные учреждения (организации), перспективные направления развития.

INTERNAL AUDIT OF PUBLIC FINANCES: PROMISING DIRECTIONS OF DEVELOPMENT

T. Krivtsova

Abstract. In any developed democratic country the public confidence in state government bodies, first of all, depends on the efficiency of the work of state institutions and the quality of services provided by them to the population. It is for fulfilling these important tasks that internal audit (hereinafter – IA) of public finances is intended for (according to the European model), thanks to which the effective and lawful work of each public sector body is ensured. Certain achievements on the way of introducing IA in the activities of state bodies and institutions are already observed. However, the urgent need for effective functioning of IA in public sector bodies substantiates defining the promising directions in the development of the latter, primarily in state bodies and state institutions (organizations), which determines the relevance and timeliness of the research topic. The aim of the article is theoretical justification of promising directions in the development of internal audit of state bodies and state institutions (organizations) in Ukraine. In the article there used the following research methods: induction and deduction, analysis and synthesis, causation. The results of the research are: generalization of the principles of building and determining components of the PIFC system of the European model; analysis of the legislative basis for reforming IA in state bodies and institutions and the condition of functioning IA in the latter; identification of the main problems in the development of IA of state bodies and institutions at the present stage; definition of promising directions in IA development of state bodies and institutions (organizations) of Ukraine. Practical implementation of promising directions in the development of public finances in Ukraine will increase the efficiency of IA of public finances, which is one of the main components of the reform of public finances, and, therefore, of the financial security of the state. In this regard, it is appropriate to focus further developments on studying the best practices of developed countries and the world trends in the field of public finances.



Keywords: *internal audit, public finances, state sector bodies, state institutions (organizations), promising directions of development.*

На сучасному етапі розвитку економіки України, який відбувається в умовах подолання фінансової та політичної кризи, на фоні процесів євроінтеграції, активно здійснюються реформи у сфері управління державними фінансами як в цілому, так і у сфері державного фінансового контролю (далі – ДФК) як основної функції управління державними фінансами зокрема [1–3].

На цьому шляху першочерговим завданням є реформування саме державного внутрішнього фінансового контролю в Україні (далі – ДВФК) – контролю, зосередженого в органах державного та комунального сектора, серед яких центральним і місцевим органам державної виконавчої влади, органам місцевого самоврядування, а також державним і комунальним установам (організаціям) сьогодні приділяється значна увага через концентрацію в останніх значної частини державних фінансів (що підлягає більш пильному контролю), зосереджених у бюджетній системі й обслуговуючих бюджетний процес у державі [4].

Проведення реформ у сфері ДВФК передбачає адаптування вітчизняної моделі функціонування ДВФК до її європейського аналога, визначеного у Главі 32 Концепції *acquis communautaire* (дорожок спільноти) системи правових норм Європейського Союзу, базовими компонентами якої є внутрішній контроль (далі – ВК), внутрішній аудит (далі – ВА) та їх гармонізація з міжнародно визнаними стандартами [5; 6].

Слід зазначити, що реформування ДВФК сьогодні є не лише базовою потребою вдосконалення системи управління державними фінансами, а й ключовою передумовою вступу України до ЄС. Це впливає із укладеної Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, а також Плану заходів з її імплементації на 2014–2017 роки [7].

Важливою частиною Угоди про асоціацію з ЄС є подальший розвиток системи ДВФК шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (ІА, INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах із метою, перш за все, запобігання фінансово-бюджетним порушенням [5; 6].

Останнє є для України сьогодні дуже актуальним, оскільки обсяги фінансових правопорушень у бюджетній сфері залишаються значними та мають тенденцію до зростання (за офіційними статистичними даними, обсяги фінансових правопорушень у бюджетній сфері України станом на 01.01.2017 р. складають 3,5 млрд грн, що свідчить про їх зростання порівняно з 2007 роком у 3,5 разу). До того ж рівень фінансової дисципліни розпорядників бюджетних коштів надзвичайно низький [8].

Отже, реформування ДВФК (а отже, всіх його складових: ВК, ВА та їх гармонізації з міжнародними стандартами) покликане підвищити рівень прозорості діяльності державних органів, зміцнити їх інституційну спроможність і покращити функціональну ефективність.

Оскільки в будь-якій розвинутій демократичній державі довіра суспільства до державних органів управління, насамперед, залежить від ефективності роботи державних установ та якості надання ними послуг населенню, то саме для виконання таких важливих завдань і покликаний (згідно з моделлю європейського зразка) ВА. Саме завдяки ВА забезпечується ефективна та законна робота кожного міністерства, кожного центрального органу виконавчої влади (далі – ЦОВВ), кожної окремо взятої бюджетної установи, а також забезпечується повнота та якість виконання державним органом усіх покладених на нього функцій. Це, своєю чергою, сприяє законному, доцільному й ефективному використанню державних фінансових ресурсів, а також створенню прозорості та результативної системи державного управління фінансовими ресурсами, спрямованої на підвищення добробуту українських громадян.

Однак слід зазначити, що побудова у вітчизняній системі органів державної влади (перш за все – в системі органів виконавчої влади) організаційно та функціонально незалежного ВА ускладняється тим, що у Радянському Союзі так званий «відомчий контроль» (або «внутрішній фінансовий контроль» державних фінансів – урядовий контроль) здійснювався у формі подальшого інспектування (ревізій, перевірок), був побудований відповідно до потреб адміністративно-командної системи та переважно був спрямований на виявлення порушень та покарання винних у їх допущенні осіб. Внутрішні контрольно-ревізійні підрозділи, які функціонували в міністерствах, мали суто інспекційні функції та здебільшого фокусувалися на витрачанні коштів. При цьому термін «контроль» ототожнювався (та у багатьох бюджетних установах і досі ототожнюється) з інспектуванням, ревізіями, перевітками та навіть з аудитом. Отже, станом на сьогодні можна констатувати недостатнє сприйняття значення ВА керівниками державних органів і державних установ, які (згідно з європейською моделлю функціонування ДВФК) повинні відповідати за найбільш економне, ефективне та результативне здійснення діяльності в конкретному державному органі (організації, установі), використання фінансових ресурсів; недостатню розробленість теоретичного підґрунтя та методичного забезпечення розвитку ВА державних фінансів в Україні.

Розкриттю питань теорії та практики організації та функціонування ВА державних фінансів присвятили свої фундаментальні праці такі зарубіжні автори, як: Р. Адамс, А. Аренс, А. Віссер, Р. де Конінг, Й. Мозер [9–13].

Питання реформування ВА державних фінансів досліджуються у наукових працях таких українських вчених, як: М. Бариніна, О. Дорошенко, Л. Дікань, І. Дрозд, І. Іванова, Л. Івашова, Т. Каменська, В. Король, А. Любенко, Є. Мних, В. Симоненко, О. Синкова, Ю. Слободяник, І. Стефанюк, Ю. Футоранська, А. Хмельков, О. Чечуліна, І. Чумакова, Н. Шевченко, О. Шевчук та ін. [14–32]. В роботах дослідників розглядаються окремі проблемні питання теорії та практики реформування, переважно централізованого ВА державних фінансів (так званого (згідно з вітчизняним законодавством) «державного фінансового аудиту», що здійснюється Державною аудиторською службою України (раніше, до 2016 року – Держфінінспекцією [33]). Однак питання ж, пов'язані із реформуванням ВА в діяльності міністерств, інших ЦОВВ та місцевих органів виконавчої влади, інших бюджетних установ, що їм підпорядковуються, та інших розпорядників бюджетних коштів, досліджено недостатньо (тим більше, в частині удосконалення концептуальних засад реформування досліджуваного виду аудиту державних фінансів).

Все викладене вище обумовлює актуальність і своєчасність обраного напрямку дослідження, мету і завдання.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування перспективних напрямів розвитку внутрішнього аудиту в державних органах і державних установах (організаціях) в Україні.

Відповідно до зазначеної мети було поставлено такі завдання:

- узагальнити основи побудови та складові системи ДВФК європейського зразка;
- проаналізувати законодавче підґрунтя реформування ВА в державних органах та установах і стан функціонування ВА останніх;
- окреслити основні проблеми розвитку ВА державних органів та установ на сучасному етапі;
- визначити перспективні напрями розвитку ВА державних органів та установ (організацій) України.

Так, на шляху досягнення поставленої в дослідженні мети необхідно, перш за все, зазначити, що, незважаючи на те, що реформування як ДФК в цілому, так і ДВФК зокрема, розпочалося ще у 90-ті роки – роки становлення України як незалежної держави, його початком все ж таки слід вважати 2005 рік – рік прийняття Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. (далі – Концепція) [4]. Ця Концепція є результатом обраного Україною курсу на євроінтеграцію та бажанням набутти статусу кандидату до вступу в ЄС.

В Концепції зазначено: «Незважаючи на те, що системи державного внутрішнього фінансового контролю в різних країнах Європи мають певні відмінності, вони функціонують за єдиними (стандартними), організаційними підходами та понятійною базою. Визначена в цій Концепції понятійна база ДВФК ґрунтується на вимогах ЄС до управління державними фінансами, що містяться в *acquis communautaire* (розділ 32), а також базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). Застосування такої понятійної бази відповідає процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС» [4].

До того ж слід враховувати той факт, що взагалі концепція ДВФК була розроблена Європейською комісією наприкінці 1990-х років і зараз використовується для керівництва та підтримки країн, які прагнуть розвинути сучасні системи ДВФК. Унікальність цієї концепції полягає у використанні абревіатури ДВФК (яку вперше було запропоновано Робертом де Конінгом у статті, опублікованій у листопаді 1999 року на форумі SIGMA з питань управління) та у визначенні складових системи ДВФК – ВК, ВА та їх гармонізації з міжнародними стандартами на центральному рівні [34].

Окрім цього, перш ніж здійснювати реформи та визначати напрями розвитку за досліджуваним напрямом, необхідно розуміти, які існують способи організації систем ДВФК у розвинутих країнах світу.

Стосовно організації системи державного внутрішнього фінансового контролю, слід зазначити, що він може здійснюватися як у централізований, так і у децентралізований спосіб.

При централізованому способі організації внутрішнього фінансового контролю державних фінансів у системі уряду створюється орган, що здійснює функції внутрішнього контролю і аудиту міністерств і відомств, установ і організацій. Такий орган створюється в рамках міністерства фінансів. Такий підхід поширений лише у деяких країнах Європейського Союзу.

Децентралізований спосіб організації внутрішнього фінансового контролю передбачає створення підрозділів ВА в міністерствах, відомствах, установах, що використовують державні кошти або володіють державним майном. Такий підхід, окрім більшості європейських країн, поширений також у США, Канаді та Великобританії.

Що ж стосується України, то слід зазначити, що побудова ефективної системи ДВФК в Україні протягом понад двадцять років формувалась під впливом здобутків у цій сфері зарубіжних країн із урахуванням вітчизняної практики шляхом трансформації централізованої авторитарної системи контролю за державними

фінансовими ресурсами на тлі поступового процесу децентралізації та посилення управлінської відповідальності як розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, так і уповноважених органів виконавчої влади, що забезпечують бюджетний процес в цілому.

Отже, Україна рухається у напрямі запровадження децентралізованого способу організації внутрішнього фінансового контролю, який притаманний більшості країн Європи.

Однак що стосується здобутків більшості країн ЄС, то слід зазначити, що у цих країнах система ДВФК ґрунтується на чітко визначених власних і делегованих повноваженнях учасників процесу. Це досягається за умов якісної організації такого контролю (стосовно України, це контроль урядовий – в системі органів виконавчої влади, який функціонує ще з часів радянської системи – так званий «відомчий контроль» або «внутрішній фінансовий контроль»).

Основні складники системи ДВФК, що функціонують у країнах ЄС, можна навести у вигляді трьох складових: фінансове управління та контроль (але згідно з Концепцією ДВФК, що існує в Україні, – це внутрішній контроль); внутрішній аудит і гармонізація на центральному рівні ВК та ВА.

Щодо моделі ДВФК європейського зразка, то перший рівень системи – фінансове управління і контроль за бюджетними ресурсами (так званий внутрішній контроль) – є рівнем розпорядника бюджетних коштів. Це базовий рівень побудови сучасних європейських систем. Кожен державний орган чи організація мають у своєму складі власний підрозділ внутрішнього фінансового контролю. Здійснення ВК – одна з основних функцій керівників, які відповідають за витрачання бюджетних ресурсів. Керівники бюджетних установ, міністерств і відомств (розпорядники бюджетних коштів), крім відповідальності за свої прямі функціональні обов'язки, також несуть відповідальність за стан внутрішнього фінансового управління та контролю діяльності цієї установи та у відповідній сфері. У державному секторі чітко визначено відповідальність керівника у своїй та підвідомчих установах, а також перед зовнішнім органом фінансового контролю, переважно з питань витрачання бюджетних коштів і досягнутого результату діяльності. У демократичних системах державного управління важливим елементом системи внутрішнього фінансового контролю є загальна відповідальність міністрів перед парламентом і громадськістю. Також усі внутрішні аудиторські служби звітують перед органами зовнішнього контролю.

Окрім ретельно організованого ВК (першої складової моделі ДВФК європейського зразка), в усіх міністерствах більшості країн ЄС створюють підрозділи ВА (друга складова європейської моделі ДВФК), які перевіряють діяльність безпосередньо апарату міністерств і підзвітні їм організації. Підрозділи внутрішнього державного аудиту звітують про результати перевірок відповідному міністру. Крім того, внутрішні аудитори надають допомогу керівництву міністерства в забезпеченні належних засобів контролю, об'єктивно оцінюють чинні системи управління і контролю. За необхідності служби ВА надають рекомендації щодо вдосконалення процедур і методів контролю в установі.

Зазначені підрозділи діють незалежно від інших функціональних підрозділів і не займаються питаннями основної поточної діяльності організації. З точки зору ієрархії внутрішній аудитор є підзвітним керівнику, але незалежним щодо проведення аудиту й у своїй роботі; керується лише відповідним законодавством і встановленими етичними нормами (ІІА, INTOSAI). INTOSAI запроваджено Міжнародний кодекс етики контролерів (аудиторів) державного сектора. Кодекс етики – це декларація системи цінностей і принципів, на яких ґрунтується повсякденна робота. Планування ВА побудовано на управлінських ризиках, які чітко регламентовано та обґрунтовано. Отже, збалансованість внутрішніх повноважень дає змогу забезпечувати повну незалежність державних внутрішніх аудиторів у їхній професійній діяльності.

До того ж ВА державних фінансів і за стандартами ВА з наукових визначень такого поняття трактується як діяльність із надання об'єктивних гарантій і консультацій, яка незалежно керується всередині установи та дотримується філософії отримання користі, щоб покращити операції установи та досягти результатів. Він допомагає установі у досягненні цілей шляхом систематизованого та послідовного підходу до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління державною установою.

Таким чином, ВК та ВА в державних органах та установах, що діють відповідно до концепції ДВФК, прийнятої за основу Європейською комісією, повинні створити таке належне контрольне середовище, яке б, окрім основних складових – ВК і ВА на рівні установи, містило і певні характеристики контрольного середовища. До них відносяться культура, кодекс та інші системи, які підтримують загальні цілі, управління ризиками, а також ВК та аудит. Контрольне середовище, сформоване на рівні державної установи, повинно демонструвати компетентність, чесність і сприяння клімату довіри, чітко визначати повноваження, відповідальність і підзвітність, щоб рішення приймалися і здійснювались контрольні дії належного рівня згідно з прийнятими стандартами.

Оскільки контрольне середовище характеризується управлінням ризиками, на рівні стандартів повинні вироблятися чіткі стратегії для поведінки аудиторів, контролерів із виявленими ризиками, яка підтримується

ся адекватними знаннями, вміннями, інструментами й увагою до потреб в адаптації процесів і контрольних дій, щоб відображати нові та змінювані ризики.

Усі ці аспекти ДВФК враховує і поєднує внутрішній контроль і внутрішній аудит в одну модель, додаючи при цьому ще один елемент – централізовану установу, відповідальну за гармонізацію і координацію стандартів і правил як ВК, так і ВА для всього органу державної служби.

Отже, європейська модель ДВФК базується на відповідальності керівника державного органу та включає три складові – фінансове управління та контроль (внутрішній контроль), внутрішній аудит та їх гармонізацію на центральному рівні. Найбільшу увагу в цій моделі приділено процедурам попереднього та поточного контролю, які виконуються всіма фахівцями державного органу з метою вивчення причин виникнення порушень та їх запобігання. Головну роль в європейській моделі ДВФК відведено саме внутрішньому аудиту, метою якого є оцінка ефективності системи ВК в державному органі. Організаційно внутрішній аудит державних органів та установ функціонує у вигляді незалежних від керівництва служб ВА.

Позитивний досвід розбудови ефективних систем ДВФК у розвинутих країнах доцільно перейняти для реформування системи ДВФК в Україні, оскільки на часі запровадження системи, яка сприяла б підвищенню ефективності державного управління як в цілому, так і ефективності управління державними фінансовими ресурсами зокрема, а також запобігала фінансово-бюджетним порушенням.

Враховання позитивного європейського досвіду в процесі розвитку вітчизняного як ДВФК в цілому, так і такої його базової компоненти, як ВА, повинно відображатися, перш за все, у законодавчо-нормативній базі, що активно імплементується до європейських вимог.

Як зазначено у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року – базовому документі щодо реформування ДВФК [4] (яка отримала свій розвиток у Концепції розвитку системи управління державними фінансами та Стратегії реформування системи управління державними фінансами [1; 2]), внутрішній аудит має надавати незалежні й об'єктивні гарантії і консультації, спрямовані на удосконалення діяльності органів державного та комунального сектора, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами.

Отже, що стосується вітчизняної практики організації ДФК, то слід зазначити: внутрішній аудит державних фінансів здійснюється централізовано (з боку Державної аудиторської служби (раніше, до 2016 року – Держфінінспекції) та децентралізовано – підрозділами ВА органів державної влади. Це пов'язано із тим, що і досі організаційній структурі, як ДФК в цілому в Україні, так і ДВФК зокрема, властива централізована авторитарна система контролю за державними фінансовими ресурсами на тлі поступового процесу децентралізації та посилення управлінської відповідальності та підзвітності як розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, так і уповноважених органів виконавчої влади, що забезпечують бюджетний процес в цілому.

Тому в межах цього дослідження доцільно проаналізувати стан законодавчого врегулювання саме децентралізованого внутрішнього аудиту державних фінансів в Україні як основи реформування ДВФК згідно з моделлю європейського зразка.

Так, перш за все, слід зазначити, що в Україні на законодавчому рівні відсутні визначення понять: «внутрішній аудит» і «внутрішній аудит державних фінансів». Виключення складає Бюджетний кодекс, але в ньому (ст. 26) надано визначення поняттю «внутрішній аудит бюджетної установи» у такий спосіб: «внутрішній аудит бюджетної установи – це діяльність підрозділу ВА в бюджетній установі, спрямована на вдосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникнення помилок або інших недоліків у діяльності бюджетної установи і підвідомчих їйому бюджетних організацій, поліпшення системи ВК (далі – СВК)» [35].

До того ж Бюджетний кодекс, ст. 26 якого визначає сутність ВА бюджетної установи, встановлює обов'язковість його запровадження усіма розпорядниками бюджетних коштів, а також відповідальність керівника установи за організацію та здійснення діяльності з ВА у своєму закладі та у підвідомчих установах.

Окрім цього, на шляху імплементації вітчизняного законодавства у сфері децентралізованого ВА державних фінансів прийнято низку таких нормативних документів:

по-перше, це постанова № 1001, яка прийнята з метою реалізації ст. 26 Бюджетного кодексу, визначає базові засади для утворення та функціонування підрозділів ВА в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади (далі – ЦОВВ) і бюджетних установах, що їм підпорядковуються, а саме: порядок їх утворення, критерії для визначення чисельності внутрішніх аудиторів, основні завдання, функції та права підрозділів ВА, вимоги стосовно звітування про результати діяльності підрозділів ВА та зовнішнього оцінювання їх діяльності [36];

по-друге – Стандарти внутрішнього аудиту, які встановлюють єдині підходи до практичної реалізації вимог постанови № 1001 (планування, організації та проведення ВА, підготовки аудиторських звітів, висновків і рекомендацій, здійснення внутрішніх оцінок якості ВА) в міністерствах, інших центральних органах

виконавчої влади, їх територіальних органах і бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади [37];

по-третє, це Кодекс етики внутрішніх аудиторів, який визначає морально-етичні принципи професійної діяльності працівників підрозділу ВА та правила поведінки державного внутрішнього аудитора [38];

по-четверте, наказ Мінфіну від 27.03.2014 № 347, яким затверджено форму звітності № 1-ДВА (піврічна) про результати діяльності підрозділів ВА в органах державної влади, а також Інструкцію про її складання та подання до Держфінінспекції (zareєстровано в Мін'юсті 11.04.2014 за № 410/25187). Цією звітністю встановлено єдині підходи до складання та подання до Держфінінспекції звітності про результати діяльності підрозділів ВА органів державної влади [39];

по-п'яте, наказом Мінфіну від 31.07.2014 № 794 затверджено Порядок здійснення Держфінінспекцією контролю за станом ВА в органах державної влади (zareєстровано в Мін'юсті 21.08.2014 за № 1008/25785), яким визначено процедуру здійснення такого контролю шляхом проведення зовнішніх оцінок якості ВА у формі дослідження, взаємовідносини Держфінінспекції з суб'єктами дослідження, механізми організації і проведення таких досліджень, оформлення та реалізації їх результатів [40].

Підсумовуючи все зазначене, можна дійти висновку, що станом на сьогодні на законодавчому рівні вже врегульовано основні питання щодо утворення й функціонування підрозділів ВА в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах і бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, поведінки державних внутрішніх аудиторів, їх місця у побудові системи ВК відповідно до стандартів ЄС. До того ж необхідно підкреслити, що прийняті законодавчо-нормативні документи повністю відповідають європейській моделі фінансового контролю, визначеній у Главі 32 *acquis communautaire*, а також повністю узгоджуються з Концепцією ДВФК, запропонованою Європейською Комісією для країн – кандидатів до вступу в ЄС у так званому посібнику «Orange book».

Однак, окрім здобутків у сфері реформування ВА державних органів в частині формування законодавчого підґрунтя щодо функціонування останнього, є ряд проблем, що гальмують цей процес.

Для того щоб зрозуміти масштаб проблем розвитку ВА в державних органах, необхідно проаналізувати стан його функціонування.

Порівнюючи стан функціонування ВА в Україні з кращим світовим і європейським досвідом застосування функції ВА в державному секторі, можна зазначити таке. Утворення підрозділів ВА при міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах і бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – ЦОВВ), супроводжується певними труднощами організаційного та методологічного характеру. Так, відповідно до вимог Постанови Кабінету Міністрів України № 1001 утворення підрозділів ВА мало відбутися шляхом реорганізації контрольно-ревізійних підрозділів починаючи з 1 січня 2012 р. Проте, за даними звіту ДАСУ, тільки в 76 % ЦОВВ, станом на 31 грудня 2016 р., створено підрозділи ВА або утворено штатну посаду внутрішнього аудитора (або виконання відповідних обов'язків покладено на певну посадову особу). В той же час керівниками 22 % ЦОВВ діяльність нових підрозділів ВА фактично не забезпечена, як це передбачено в Бюджетному кодексі і Постановою № 1001. Згідно зі звітом ДАСУ керівниками цих ЦОВВ вимоги вказаних нормативних актів про утворення підрозділів ВА виконані лише формально. Як наслідок, у цих ЦОВВ в 2016 р. не проведено жодної внутрішньої аудиторської перевірки. Відсутні також розроблені в цих органах документи з внутрішнього аудиту. Крім того, в декількох з відмічених органах виконавчої влади створені посади внутрішніх аудиторів досі залишаються вакантними. У ряді бюджетних установ ці посади взагалі обійняті особами, кваліфікація яких не відповідає вимогам Постанови № 1001. На сьогодні міністрами та керівниками ЦОВВ утворено штатну чисельність державних внутрішніх аудиторів у кількості 1756 осіб, а фактично працюють 1447 осіб (82 %), тобто 18 % посад є вакантними. Вказані факти свідчать про неповноцінну реалізацію функції ВА в ЦОВВ [8]. Основними причинами незаповнення штатної чисельності, за даними ДАСУ, є гострий дефіцит кваліфікованих кадрів у сфері ВА і відсутність у державних органів мотивації по залученню спеціалістів до опанування нової професії «державний внутрішній аудитор». Крім того, організаційна незавершеність утворення нових ЦОВВ і перетворення контрольно-ревізійних підрозділів у підрозділи ВА призвели до того, що в окремих бюджетних установах, незважаючи на збільшення функціонального навантаження, чисельність внутрішніх аудиторів скоротилася. Співвідношення чисельності внутрішніх аудиторів із кількістю підконтрольних об'єктів у цих ЦОВВ «не в змозі забезпечити систематичне проведення ВА і вплинути на стан фінансово-бюджетної дисципліни галузі» [8].

Здійснюваний контрольно-ревізійними підрозділами контроль (до їх реорганізації – фінансовий інспекційний контроль по факту (наступний контроль)), об'єктом якого були трансакції, не тотожний внутрішньому аудиту, здійснюваному відповідно до норм і правил ЄС. Інспекційні перевірки не мають на меті оцінку результатів, досягнутих в управлінні державними ресурсами, а передбачають лише виявлення порушень

і притягнення до відповідальності осіб, винних у їх здійсненні. Досліджуючи діяльність державних органів (організацій, установ) по окремих її напрямках (на певних етапах), підрозділи інспекції не зосереджуються на вивченні причин виникнення порушень, їх попередженні та наслідках, не проводять оцінки стану фінансового управління. Інспекційні перевірки є лише частиною ВК згідно з європейською концепцією ДВФК. У той же час ВА спрямований на оцінку всіх аспектів діяльності органів державного сектора та заходів, здійснюваних їх керівниками для забезпечення ефективного функціонування підрозділів ВА (дотримання принципів законності й ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до поставленої мети, виконання завдань, планів).

Отже, діяльність децентралізованих інспекційних підрозділів у системі ЦОВВ має бути модернізована шляхом зміщення акцентів у їх роботі з наступного (ретроспективного) контролю на попередній і поточний контроль. Внаслідок такої модернізації за новоутвореними підрозділами ВА, які були реорганізовані з контрольно-ревізійних підрозділів, разом з основними функціями ВА закріплено здійснення фінансового аудиту й аудиту відповідності. Таким чином, інспекція не виключена з концепції ДВФК, оскільки є частиною системи фінансового управління і контролю і відноситься до відповідальності керівника ЦОВВ.

Проведення підрозділами ВА ЦОВВ і бюджетних установ фінансового аудиту і аудиту відповідності на практиці фактично зводиться до ревізій з елементами аудиту, за результатами якої, замість акту ревізії, складається аудиторський звіт із висновками. Аудит ефективності цими підрозділами практично не проводиться.

Узагальнюючи кращий світовий і європейський досвід, зазначимо, що вирішальним чинником для ухвалення рішення про проведення внутрішнім аудитором фінансового аудиту й аудиту відповідності являється визначений (оцінений) рівень ризику за кожним завданням (функції, операції, процесу, програми). Саме базуючись на ризикорієнтованому підході, внутрішні аудитори повинні оцінювати законність і правильність фінансових рішень (в ході фінансового аудиту й аудиту відповідності) й аналізувати їх економічність, ефективність і результативність (при проведенні аудиту ефективності, впровадження якого сьогодні є одним із першочергових заходів).

Остаточну оцінку якості досягнення органом державного сектора певного рівня економічності, ефективності і результативності внутрішній аудитор проводить у процесі аудиту ефективності, за умови отримання негативного висновку за результатами фінансового аудиту або аудиту відповідності.

Досвід країн, що мають багаторічну практику застосування функції ВА в державному секторі, свідчить, що аудит (у тому числі внутрішній) відрізняється від ревізії не лише за формою підсумкових документів, але і цілями, предметом, вживаними методами, методологією і іншим.

Україна робить лише перші кроки на шляху впровадження та розвитку ВА в державних органах, тому питання методології і організації проведення фінансового аудиту, аудиту відповідності й аудиту ефективності в нормативно-правовій базі мають бути більш деталізованими. Водночас ці питання лише рамково прописані в Стандартах ВА [37]. Ці стандарти регламентують єдині підходи до організації і проведення ВА, правила підготовки аудиторських звітів, висновків і рекомендацій внутрішнього аудитора для керівництва ЦОВВ або бюджетної установи, оцінки якості такого аудиту. Проте, незважаючи на позитивні риси (сучасність, чіткість, комплексність), прийняті стандарти ВА у ряді місць вимагають деталізації положень і розробки додаткових методичних рекомендацій, посібників тощо.

Одним із способів вирішення проблеми в цій ситуації може бути формування методичного забезпечення проведення фінансового аудиту й аудиту відповідності, насамперед на основі використання наявних методичних рекомендацій з проведення інспекції органами ДАС України (раніше – Держфінінспекції [33]).

Ці рекомендації слід допрацювати. Потрібно деталізувати такі елементи аудиту: порядок визначення рівня суттєвості і її аналіз аудитором; формалізація і оцінка ризиків спотворення фінансової інформації; застосування методів аналізу даних, тестування систем, опитувань і анкетування в ході аудиту; порядок підготовки аудиторських звітів і головних висновків і рекомендацій аудитора для поліпшення системи управління в органі державного сектора.

Аудит ефективності, на відміну від фінансового аудиту й аудиту відповідності, для підрозділів ВА є принципово новим видом діяльності. Тому його впровадження у практичну діяльність цих підрозділів не є можливим без прийняття відповідних методичних рекомендацій.

Зважаючи на недосконалість і недостатню розробленість методологічного забезпечення функціонування ВА в системі ЦОВВ і відсутності практичного досвіду та навичок у працівників підрозділів ВА, методичні рекомендації щодо організації та проведення ВА ефективності необхідно підготувати з урахуванням завдань, які повинні вирішувати державні внутрішні аудитори відповідно до Постанови № 1001.

Крім того, в основу методичних рекомендацій, по аналогії з кращою міжнародною практикою, мають бути покладені ключові принципи концепції програмно-цільового методу в бюджетному процесі.

Так, відповідно до Стандартів ВА ключовими сферами проведення ВА ефективності мають бути: планування і виконання бюджетних програм, а також функцій, завдань, процесів, адміністративних послуг. Ці сфери, в контексті реалізації функції ВА ефективності, також слід розглядати крізь призму основоположних принципів програмно-цільового методу.

Отже, враховуючи все викладене вище, встановлено, що основними проблемами розвитку ВА державних органів на сучасному етапі є: термінологічні проблеми та відсутність у пострадянських країнах «планової економіки» концепції управлінської підзвітності і ВА; слабкість ключового державного органу, відповідально за проведення єдиної політики у сфері державного фінансового контролю (Міністерства фінансів) та його недостатню готовність до проведення реформ; культурні й вікові проблеми; перешкоди під час підготовки законопроектів; супротив із боку державного менеджменту середнього рівня та інспекційних органів; недостатня підтримка центрального підрозділу гармонізації; брак кадрів із досвідом у сфері ВК і ВА; відсутність єдиної системи фінансового управління й контролю та управління ризиками як двох основних об'єктів, що мають досліджуватись державними внутрішніми аудиторамі; низький рівень методичної забезпеченості діяльності з ВА на рівні окремих державних органів, що негативно впливає на якість ВА і результативність децентралізації фінансового управління і контролю і, по суті, знижує ефективність діяльності новостворених підрозділів ВА.

Таким чином, враховуючи європейський досвід і результати аналізу законодавчого підґрунтя, а також визначивши основні проблеми розвитку ВА у вітчизняних державних органах, має сенс визначити перспективні напрями розвитку ВА органів державного сектору України (шляхом удосконалення та деталізації концептуальних засад, визначених Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, Концепцією розвитку системи управління державними фінансами та Стратегією реформування системи управління державними фінансами, а також відповідає виконанню Україною вимог Угоди про асоціацію з ЄС у частині забезпечення гармонізації ВА (як базового компонента ДВФК) з відповідними стандартами та практикою [5; 6]), а саме:

по-перше, визначення на теоретичному та законодавчому рівнях сутності ВА державних фінансів, його мети, завдань, об'єкта, предмета, уточнення принципів, методів, функцій та його забезпечення, виходячи з таких відповідних позицій:

- ВА є необхідним елементом і середовища контролю, і моніторингу;
- ВА являє собою складову концепції управлінської підзвітності – ключового елементу європейської моделі ДВФК;
- ВА надає об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного) керівникам та іншим зацікавленим користувачам щодо досягнення державним органом або державною установою основної мети та функціонування системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок, здійснення фінансово-бюджетних порушень, а також надання консультацій (рекомендацій);
- в організаційному сенсі наявність ВА передбачає існування підрозділу ВА в державному органі (установі) із обов'язковим дотриманням принципу незалежності керівника підрозділу ВА та підзвітність останнього виключно вищому керівництву державного органу (установи);
- ВА повинен мати на меті підвищення цінності теперішньої і майбутньої його діяльності державного органу або державної установи шляхом оцінки ефективності СВК, за якість якої несе відповідальність керівник державного органу (установи);

по-друге, формування єдиної системи фінансового управління й контролю (або ВК) та управління ризиками в державних органах як двох основних об'єктів, що мають досліджуватись державними внутрішніми аудиторамі;

по-третє, здійснення ВА в органах загального державного управління має відбуватись шляхом проведення фінансового аудиту, аудиту відповідності та обов'язково – шляхом проведення аудиту ефективності;

по-четверте, необхідно активізувати впровадження та функціонування аудиту ефективності планування і виконання бюджетних програм, а також функцій, завдань, процесів, адміністративних послуг, в основу якого повинен бути покладений програмно-цільовий метод;

по-п'яте, підсилити розвиток стандартизації ВА державних органів та установ державного сектора, а також його організаційно-методологічного, кадрового й інформаційного забезпечення.

Практичне втілення запропонованих перспективних напрямів розвитку ВА державних фінансів в Україні дозволить підвищити ефективність внутрішнього аудиту державних фінансів, що є однією з визначальних складових реформи державних фінансів, а отже, і запорукою підтримання високого рівня фінансової безпеки держави. У зв'язку з цим подальші розробки має сенс зосередити на вивченні передового досвіду розвинутих країн світу та світових тенденцій у сфері ВА державних фінансів.



Література: 1. Концепція розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 № 633-р // База даних «Законодавство України»/Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/633-2012>. 2. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 8.02.2017 № 142-р // База даних «Законодавство України»/Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/142-2017>. 3. Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015 // База даних «Законодавство України»/Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015#n10>. 4. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158 // База даних «Законодавство України»/Верховна Рада України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>. 5. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (Стандарти). Редакція: трав. 2013 р./пер. з англ. ВГО «Ін-т внутр. аудиторів України (ІІА)». URL: <http://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%2020139620Ukrainian.pdf>. 6. Основні положення Міжнародної професійної практики внутрішнього аудиту. Практичні рекомендації. Редакція: трав. 2013 р./пер. з англ. ВГО «Ін-т внутр. аудиторів України». URL: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>. 7. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: [http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_UkraineEU_Association_Agreement_\(body\).pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_UkraineEU_Association_Agreement_(body).pdf). 8. Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2016 рік. URL: <http://www.dkrs.gov.ua>. 9. Адамс Р. Основы аудита/под ред. Я. В. Соколова. М.: ЮНИТИ, 2005. 35 с. 10. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит. М.: Финансы и статистика, 2001. 560 с. 11. Виссер А. XXI век и наши дальнейшие перспективы. *EUROSAI*. 2015. № 21. С. 92–94. 12. Конинг Р. Государственный внутренний финансовый контроль. Словения, 2007. 209 с. 13. Мозер Й. Вклад ВОФК в добросовестное управление и устойчивое развитие благодаря содействию прозрачности и подотчетности государственной администрации. *EUROSAI*. 2015. № 21. С. 102–105. 14. Дікань Л. В., Дейнеко Є. В. Людський фактор у забезпеченні ефективності державного внутрішнього фінансового контролю. *Економіка розвитку*. 2011. № 3 (59). С. 10–13. 15. Дікань Л. В., Синюгіна Н. В., Дейнеко Є. В. Внутрішній контроль в умовах реформування системи державного фінансового контролю: стан впровадження та перспективи розвитку. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 4 (154). С. 446–454. 16. Дрозд І. Професійна етика внутрішнього аудитора державних фінансів. *Фінансовий контроль*. 2009. № 1. С. 41–44. 17. Іванова І. І. Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку: монографія. Київ: Академвидав, 2010. 168 с. 18. Івашова Л. М., Гнезділова О. М., Волик Н. Г. Фінансовий контроль і аудит: реалії та перспективи розвитку: монографія. Запоріжжя: Вид-во КПУ, 2012. 260 с. 19. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд: монографія. Київ: Інформ.-аналіт. агентство, 2010. 499 с. 20. Король В. М., Чумакова І. Ю. Сучасний стан та необхідність організаційно-методологічного забезпечення розвитку внутрішнього аудиту в Міністерстві фінансів України. *Фінанси України*. 2015. № 5. С. 104–126. 21. Любенко А. М. Концептуальні засади державного фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів: монографія. Київ: УБС НБУ, 2014. 406 с. 22. Мних Є. Пріоритетні напрями вдосконалення фінансового контролю на новому етапі розвитку ринкових відносин в Україні. *Фінансовий контроль*. 2009. № 4. С. 56–59. 23. Симоненко В. К., Барановський О. І., Петренко П. С. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект): монографія. Київ: Знання України, 2006. 280 с. 24. Синкова О. М. До проблеми організаційно-правового забезпечення розвитку державного внутрішнього аудиту. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 1. С. 111–114. 25. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні: монографія. Суми: ФОП Наталуха А. С., 2014. 321 с. 26. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 4. С. 42–51. 27. Футоранська Ю. М. Внутрішній аудит як складова системи управління державними видатками // *Фінанси України: інституційні перетворення та напрями розвитку: монографія/за ред. І. Я. Чугунова*. Київ: ДННУ «Акад. фін. управління», 2009. С. 358–416. 28. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні: монографія. Харків: ХНУ ім. В. Н. Каразіна, 2012. 292 с. 29. Чечуліна О. О. Європейський досвід внутрішнього аудиту. *Фінансовий контроль*. 2011. № 7. С. 6–11. 30. Чумакова І. Ю. Инновационные механизмы развития государственного финансового контроля в Украине. *Terra Economicus*. 2013. Т. 11, № 1 (3). С. 86–92. 31. Шевченко Н. В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні: проблеми та перспективи. *Вісник української академії банківської справи*. 2010. № 2 (29). С. 34–39. 32. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики: монографія. Київ: УБС НБУ, 2013. 431 с. 33. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 № 868 // База даних «Законодавство України»/Верховна Рада України. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248594452>. 34. De Koning R. PIFC in the context of European Union Enlargement. *SIGMA Public Management Forum*. 1999. Vol. 6. Р. 4–5. 35. Бюджетний кодекс України: Закон України від 09.07.2010 № 2478-VI // База даних «Законодавство України»/Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>. 36. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 // Державна фінансова інспекція України: офіц. сайт. URL: <http://www.dkrs.gov.ua>. 37. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 // База даних «Законодавство України»/Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>. 38. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 // База даних «Законодавство України»/Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1995-II>. 39. Про затвердження форми звітності № 1-ДВА (піврічна) «Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в міністерстві, іншому центральному органі виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних



установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, в Раді міністрів Автономної Республіки Крим, в обласній, Київській або Севастопольській міській державній адміністрації та інструкції про її складання та подання: Наказ Міністерства фінансів України від 27.03.2014 № 347 // База даних «Законодавство України»/Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0410-14>. 40. Про затвердження Порядку здійснення Державною фінансовою інспекцією України контролю за станом внутрішнього аудиту в міністерстві, іншому центральному органі виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, в Раді міністрів Автономної Республіки Крим, в обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях: Наказ Міністерства фінансів України від 31.07.2014 № 794 // База даних «Законодавство України»/Верховна Рада України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1008-14>.

References: 1. Kontsepsiia rozvytku systemy upravlinnia derzhavnyimi finansamy: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 03.09.2012 No. 633-r // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy»/Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/633-2012>. 2. Stratehiia reformuvannia systemy upravlinnia derzhavnyimi finansamy na 2017–2020 roky: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 08.02.2017 No. 142-r // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy»/Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/142-2017>. 3. Stratehiia staloho rozvytku «Ukraina – 2020»: Ukaz Prezidenta Ukrainy vid 12.01.2015 No. 5/2015 // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy»/Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015#n10>. 4. Kontsepsiia rozvytku derzhavnoho vnutrishnoho finansovoho kontroliu na period do 2017 roku: Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 24.05.2005 No. 158 // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy»/Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>. 5. Mizhnarodni standarty profesiinoi praktyky vnutrishnoho audytu (Standarty). Redaktsiia: trav. 2013 r./per. z anhl. VHO «In-t vnutr. audytoriv Ukrainy (IIA)». URL: <http://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%2020139620Ukrainian.pdf>. 6. Osnovni polozhennia Mizhnarodnoi profesiinoi praktyky vnutrishnoho audytu. Praktychni rekomendatsii. Redaktsiia: trav. 2013 r. /per. z anhl. VHO «In-t vnutr. audytoriv Ukrainy». URL: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>. 7. Uhoda pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu, z odnii storony, ta Yevropeiskym Soiuzom, Yevropeiskym Spivtovarystvom z atomnoi enerhii i yikhnyimi derzhavamy-chlenamy, z inshoi storony. URL: [http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_UkraineEU_Association_Agreement_\(body\).pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_UkraineEU_Association_Agreement_(body).pdf). 8. Zvit pro stan rozvytku derzhavnoho vnutrishnoho finansovoho kontroliu v Ukraini za 2016 rik. URL: <http://www.dkrs.gov.ua>. 9. Adams R. Osnovy audita/pod red. Ya. V. Sokolova. M.: YuNITI, 2005. 35 p. 10. Arens A., Lobbek Dzh. Audit. M.: Finansy i statistika, 2001. 560 p. 11. Visser A. XXI vek i nashi dalneyshiye perspektivy [XXI Century and Our Future Prospects]. *EUROSAI*. 2015. No. 21. P. 92–94. 12. Koning R. Gosudarstvennyy vnutrenniy finansovyy kontrol. Sloveniya, 2007. 209 p. 13. Mozer Y. *Vklad VOFG v dobrosovestnoye upravleniye i ustoychivoye razvitiye blagodarya sodeystviyu prozrachnosti i podotchetnosti gosudarstvennoy administratsii* [The Contribution of Sais to Good Governance and Sustainable Development through the Promotion of Transparency and Accountability in Public Administration]. *EUROSAI*. 2015. No. 21. P. 102–105. 14. Dikan L. V., Deineko Ye. V. *Liudskiy faktor u zabezpechenni efektyvnosti derzhavnoho vnutrishnoho finansovoho kontroliu* [The Human Factor in Ensuring the Effectiveness of Public Internal Financial Control]. *Ekonomika rozvytku*. 2011. No. 3 (59). P. 10–13. 15. Dikan L. V., Syniuhina N. V., Deineko Ye. V. *Vnutrishnii kontrol v umovakh reformuvannia systemy derzhavnoho finansovoho kontroliu: stan vprovadzhennia ta perspektivy rozvytku* [Internal Control in the Conditions of Reforming of System of State Financial Control: the State of Implementation and Prospects of Development]. *Aktualni problemy ekonomiky*. 2014. No. 4 (154). P. 446–454. 16. Drozd I. *Profesiina etyka vnutrishnoho audytora derzhavnykh finansiv* [Professional Ethics of the Internal Auditor-Government Finance]. *Finansovy kontrol*. 2009. No. 1. P. 41–44. 17. Ivanova I. I. *Derzhavnyi finansovy kontrol: Paradyhmy rozvytku: monohrafiia* [State Financial Control: Paradigms of Development: monograph]. Kyiv: Akademvydav, 2010. 168 p. 18. Ivashova L. M., Hnezdilova O. M., Volyk N. H. *Finansovy kontrol i audyt: realii ta perspektivy rozvytku: monohrafiia* [Financial Control and Audit: Realities and Prospects: monograph]. Zaporizhzhia: Vyd-vo KPU, 2012. 260 p. 19. Kamenska T. O. *Vnutrishnii audyt. Suchasnyi pohliad: monohrafiia* [Internal Audit. Modern View: monograph]. Kyiv: Inform.-analit. ahentstvo, 2010. 499 p. 20. Korol V. M., Chumakova I. Yu. *Suchasnyi stan ta neobkhidnist orhanizatsiino-metodolohichnoho zabezpechennia rozvytku vnutrishnoho audytu v Ministerstvi finansiv Ukrainy* [Current Status and the Need for Organizational and Methodological Support of Development of Internal Audit in the Ministry of Finance of Ukraine]. *Finansy Ukrainy*. 2015. No. 5. P. 104–126. 21. Liubenko A. M. *Kontseptualni zasady derzhavnoho finansovoho kontroliu vidpovidno do mizhnarodnykh standartiv: monohrafiia* [The Conceptual Basis of State Financial Control in Accordance with International Standards: monograph]. Kyiv: UBS NBU, 2014. 406 p. 22. Mnykh Ye. *Priorytetni napriamy vdoshkonalennia finansovoho kontroliu na novomu etapi rozvytku rynkovykh vidnosyn v Ukraini* [Priorities for Improving Financial Control in the New Stage of Market Relations Development in Ukraine]. *Finansovy kontrol*. 2009. No. 4. P. 56–59. 23. Symonenko V. K., Baranovskiy O. I., Petrenko P. S. *Osnovy yedynoi systemy derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini (makroekonomichnyy aspekt): monohrafiia* [The Foundations of a Unified System of State Financial Control in Ukraine (Macroeconomic Aspect): monograph]. Kyiv: Znannia Ukrainy, 2006. 280 p. 24. Synkova O. M. *Do problemy orhanizatsiino-pravovoho zabezpechennia rozvytku derzhavnoho vnutrishnoho audytu* [To the Problem of Organizational and Legal Support of Development of State Internal Audit]. *Chasopys Kyivskoho universytetu prava*. 2013. No. 1. S. 111–114. 25. Slobodianyk Yu. B. *Formuvannia systemy derzhavnoho audytu v Ukraini: monohrafiia* [The Formation of Public Audit in Ukraine: monograph]. Sumy: FOP Natalukha A. S., 2014. 321 p. 26. Stefaniuk I. B. *Derzhavnyi finansovy kontrol: klasyfikatsiini kharakterystyky* [Public Financial Control: Classification Characteristics]. *Visnyk KNTEU*. 2011. No. 4. P. 42–51. 27. Futoranska Yu. M. *Vnutrishnii audyt yak skladova systemy upravlinnia derzhavnyimi vydatkami // Finansy Ukrainy: instytutsiini peretvorennia ta napriamy rozvytku: monohrafiia/za red. I. Ya. Chuhunova*. Kyiv: DNU «Akad. fin. upravlinnia», 2009. P. 358–416. 28. Khmelkov A. V. *Formuvannia tsilisnoi systemy derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini: monohrafiia* [Formation of Integral System of State Financial Control in Ukraine: monograph]. Kharkiv: KhNU im. V. N. Karazina, 2012. 292 p. 29. Chechulina O. O. *Yevropeyskyi dosvid vnutrishnoho audytu* [The European Experience in Internal Audit]. *Finansovy kontrol*. 2011. No. 7. P. 6–11. 30. Chumakova I. Yu. *Innovat-*



sionnyye mekhanizmy razvitiya gosudarstvennogo finansovogo kontrolya v Ukraine [Innovative Mechanisms of Development of State Financial Control in Ukraine]. *Terra Economicus*. 2013. Vol. 11, No. 1 (3). P. 86–92. **31.** Shevchenko N. V. *Reformuvannia systemy derzhavnogo finansovoho kontroliu v Ukraini: problemy ta perspektivy* [Reforming the System of State Financial Control in Ukraine: Problems and Prospects]. *Visnyk ukraïnskoi akademii bankivskoi spravy*. 2010. No. 2 (29). P. 34–39. **32.** Shevchuk O. A. *Derzhavnyi finansovy kontrol: pytannia teorii ta praktyky: monohrafiia* [State Financial Control: Problems of Theory and Practice: monograph]. Kyiv: UBS NBU, 2013. 431 p. **33.** Pro utvorennia Derzhavnoi audytorskoï sluzhby Ukrainy: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 28.10.2015 No. 868 // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy»/Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248594452/>. **34.** De Koning R. PIFC in the context of European Union Enlargement. *SIGMA Public Management Forum*. 1999. Vol. 6. P. 4–5. **35.** Biudzhetni kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 09.07.2010 No. 2478-VI // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy»/Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>. **36.** Deiaki pytan- nia utvorennia strukturnykh pidrozdiliv vnutrishnoho audytu ta provedennia takoho audytu v ministerstvakh, inshykh tsentralnykh orhanakh vykonavchoi vlady, yikh terytorialnykh orhanakh ta biudzhetnykh ustanovakh, yaki nalezhat do sfery upravlinnia minis- terstv, inshykh tsentralnykh orhaniv vykonavchoi vlady: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 28.09.2011 No. 1001 // Der- zhavna finansova inspektsiia Ukrainy: ofits. sait. URL: <http://www.dkrs.gov.ua>. **37.** Pro zatverdzhennia Standartiv vnutrishnoho audytu: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 04.10.2011 No. 1247 // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy»/Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>. **38.** Kodeks etyky pratsivnykiv pidrozdilu vnutrishnoho audytu: Na- kaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.09.2011 No. 1217 // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy»/Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1195-II>. **39.** Pro zatverdzhennia formy zvitnosti No. 1-DVA (pivrichna) «Zvit (zvedenyi zvit) pro rezultaty diialnosti pidrozdilu vnutrishnoho audytu v ministerstvi, inshomu tsentralnomu orhani vykonavchoi vlady, yikh terytorialnykh orhanakh ta biudzhetnykh ustanovakh, yaki nalezhat do sfery upravlinnia ministerstva, inshoho tsentralnoho orha- nu vykonavchoi vlady, v Radi ministriv Avtonomnoi Respubliky Krym, v oblasnii, Kyivskii abo Sevastopolskii miskii derzhavnii ad- ministratsii» ta instruksii pro yii skladannia ta podannia: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.03.2014 No. 347 // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy»/Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0410-14>. **40.** Pro zatver- dzhennia Poriadku zdiisnennia Derzhavnoi finansovoi inspektsiiei Ukrainy kontroliu za stanom vnutrishnoho audytu v minis- terstvi, inshomu tsentralnomu orhani vykonavchoi vlady, yikh terytorialnykh orhanakh ta biudzhetnykh ustanovakh, yaki nalezhat do sfery upravlinnia ministerstva, inshoho tsentralnoho orhanu vykonavchoi vlady, v Radi ministriv Avtonomnoi Respubliky Krym, v oblasnykh, Kyivskii ta Sevastopolskii miskykh derzhavnykh administratsiakh: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.07.2014 No. 794 // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy»/Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1008-14>.

Інформація про автора

Кривцова Тетяна Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри контролю і аудиту Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця (просп. Науки, 9а, м. Харків, 61166, Україна; e-mail: Tetiana.Krivtsova@m.hneu.edu.ua).

Информация об авторе

Кривцова Татьяна Александровна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры контроля и аудита Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця (просп. Науки, 9а, г. Харьков, 61166, Украина; e-mail: Tetiana.Krivtsova@m.hneu.edu.ua).

Information about the author

T. Krivtsova – Ph.D. (Economics), Associate Professor, Associate Professor of Department of Control and Audit of Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (9a Nauky Ave., Kharkiv, 61166, Ukraine, e-mail: Tetiana.Krivtsova@m.hneu.edu.ua).

*Стаття надійшла до ред.
14.12.2016 р.*