

І. Б. Стефанюк, Г. І. Завистовська

КВАЛИМЕТРИЧНА ОЦІНКА ОРГАНІЗАЦІЙНОЇ СПРОМОЖНОСТІ УРЯДОВОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ Й АУДИТУ

Охарактеризовано сучасний стан, особливості й тенденції розвитку урядового фінансового контролю. Надано визначення поняття “урядовий фінансовий контроль”. Розкрито підходи щодо визначення його місії й цілей. Проведено аналіз повноважень Державної фінансової інспекції, яка була одним із головних суб’єктів урядового фінансового контролю, та засад створення на її базі Державної аудиторської служби як суб’єкта урядового фінансового аудиту, результати якого засвідчили проблеми з визначенням місії та цілей цих органів. Наведено перелік суб’єктів, які в координації між собою покликані забезпечувати досягнення цілей урядового фінансового контролю. З урахуванням цього запропоновано підходи до формування й закріплення цілей органів урядового фінансового контролю в законодавстві, котре визначає правові засади їхньої діяльності. Наведено критерії встановлення та оцінки цілей і зовнішніх умов функціонування органу урядового фінансового контролю на прикладі Державної фінансової інспекції та подібного органу фінансового аудиту в особі Державної аудиторської служби. Визначено переваги й недоліки за низкою показників кожного критерію оцінки. Результати оцінювання спроможності Державної фінансової інспекції за цими критеріями доводять, що формування в законодавстві цілей і зовнішніх умов її функціонування недостатньо врегульоване. Водночас механічне покладання на Державну аудиторську службу низки повноважень, які априорі належать до функцій централізованого внутрішнього контролю, не відповідає міжнародним принципам і стандартам проведення аудиту. Таким чином, закріплення функцій суб’єкта урядового фінансового контролю за суб’єктом урядового фінансового аудиту є необґрунтованим.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, урядовий фінансовий контроль, аудит, органи урядового фінансового контролю і аудиту, кваліметрична оцінка.

Табл. 5. Літ. 16.

И. Б. Стефанюк, А. И. Завистовська

КВАЛИМЕТРИЧЕСКАЯ ОЦЕНКА ОРГАНИЗАЦИОННОЙ СПОСОБНОСТИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И АУДИТА

Охарактеризованы современное состояние, особенности и тенденции развития правительственного финансового контроля. Представлено определение понятия “правительственный финансовый контроль”. Раскрыты подходы к определению его миссии и целей. Проведен анализ полномочий Государственной финансовой инспекции, которая была одним из главных субъектов правительственного финансового контроля, и основ создания на ее базе Государственной аудиторской службы как субъекта правительственного финансового аудита, результаты которого свидетельствуют о проблемах с определением миссии и целей этих органов. Приведен перечень субъектов, которые в координации между собой призваны обеспечивать достижение целей правительственного финансового контроля. С учетом этого предложены подходы к формированию и закреплению целей органов правительственного финансового контроля в законодательстве, которое определяет правовые основы их деятельности. Предоставлены критерии установления и оценки целей и внешних условий функционирования органа правительственного финансового контроля на примере Государственной финансовой инспекции и подобного органа финансового аудита в лице Государственной аудиторской службы. Определены преимущества и недостатки по ряду показателей каждого критерия оценки. Результа-

© Стефанюк І. Б., Завистовська Г. І., 2016

ты оценки способности Государственной финансовой инспекции по этим критериям, что формулирование в законодательстве целей и внешних условий ее функционирования недостаточно урегулировано. В то же время механическое возложение на Государственную аудиторскую службу ряда полномочий, априори относящихся к функциям централизованного внутреннего контроля, не соответствует международным принципам и стандартам проведения аудита. Таким образом, закрепление функций субъекта правительственного финансового контроля за субъектом правительственного финансового аудита является необоснованным.

Ключевые слова: государственный внутренний финансовый контроль, правительственный финансовый контроль, аудит, органы правительственного финансового контроля и аудита, кваліметрична оцінка.

Igor Stefanyuk, Ganna Zavystovska

QUALIMETRIC EVALUATION OF THE ORGANIZATIONAL ABILITY OF GOVERNMENT FINANCIAL CONTROL AND AUDIT

The article describes the current status, peculiarities and trends of the governmental financial control development. The definition of the "governmental financial control" is provided. The approaches concerning the definition of the mission and goals of the governmental financial control are expanded. The analysis of the powers of the State Financial Inspection, as one of the main subjects of the governmental financial control, and the grounds for establishing the State Audit Service on its basis is conducted, revealing the existing problems with the definition of mission and goals of these bodies. Determined is a list of subjects which in coordination with each other call for the achievement of the goals of the governmental financial control. Given this, the approaches towards defining and bringing the goals of the bodies of the governmental financial control in legislation which determines the legal framework of their activity are formulated. The author provides the criteria of determining and evaluating the goals as well as external conditions of functioning the governmental financial control authorities, based on the practices of the State Financial Inspection and similar bodies of the government financial audit through the State Audit Service. The paper examines advantages and disadvantages of criterion's evaluation in terms of a number of indicators. The authors come to the conclusion that the results of the evaluation of the efficiency of the State Financial Inspection according to these criteria indicate that there is a lack of orderliness in determining these goals and external conditions of its functioning. At the same time the powers that a priori belong to the functions of centralized internal control, can not be mechanically delegated to the State Audit Service as it does not meet international principles and audit standards. Consequently, it is unreasonable to delegate functions performed by the subject of governmental financial control to the subject of government financial audit.

Keywords: state financial control, governmental financial control, audit, tasks and goals of the bodies, governmental financial control and audit, qualimetric evaluation.

JEL classification: M40, M42, M48.

У сучасній економічній літературі досить рідко вживаються терміни "урядовий фінансовий контроль" (УФК), "урядовий фінансовий аудит" (УФА). Зазвичай використовуються "фінансовий контроль", "державний фінансовий контроль" (ДФК), "централізований фінансовий аудит", за допомогою яких пояснюється практична реалізація контрольної функції держави.

У зв'язку з цим одним із завдань низки наукових дисертацій останнього часу було з'ясування сутності поняття "державний фінансовий контроль", оцінювання цілісності й ефективності його системи в Україні, визначення завдань зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю та обґрунтування напрямів підвищення ефективності діяльності відповідних суб'єктів контролю.

На перший погляд може здатися, що здобутих теоретичних знань достатньо для проведення в Україні реформи державного фінансового контролю,

котру (в частині підсистеми УФК як централізованої складової внутрішнього контролю (ВК) державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК)) розпочав уряд. Проте аналіз повноважень Державної фінансової інспекції (ДФІ), котра була одним із головних суб'єктів УФК, та засад створення на її базі Державної аудиторської служби (ДАС) як суб'єкта УФА свідчить про проблеми з визначенням місії та цілей названих органів. Останні в законодавстві для ДФІ і ДАС [1; 2] практично не прописані, як і для їхнього попередника — Головного контрольно-ревізійного управління України (ГоловКРУ). Це перешкоджає ефективності урядового фінансового контролю та аудиту.

Розкриття сутності УФК і УФА потрібно здійснювати на підставі системного аналізу державного фінансового контролю як цілісного явища, яке взаємодіє з іншими явищами і процесами, функціями державного управління, яке він обслуговує. Проте вітчизняні дослідники державного фінансового контролю загалом і ДВФК зокрема не приділяли достатньо уваги питанням визначення місії та цілей саме урядового фінансового контролю та аудиту.

При дослідженні засад побудови ефективної системи державного фінансового контролю В. Ф. Піхоцьким було обґрунтовано необхідність закріплення в нормативно-правових актах прав й обов'язків, цілей та завдань кожної ланки цієї системи, проте самих цілей національних органів ДФК не визначено [3]. М. В. Бариніною розглянуто завдання, повноваження та роль підрозділів внутрішнього аудиту (ВА) органів державного сектору в запобіганні та зниженні корупції, відтак охарактеризовано основні типи фінансових порушень і недоліків, що виявляються Рахунковою палатою, ДФІ, підрозділами внутрішнього аудиту і правоохоронними органами [4]. Н. В. Фоміцькою вивчено також напрями визначення критеріїв оцінки результатів діяльності органів державного фінансового контролю, зокрема Державної фінансової інспекції України [5].

Питання діяльності суб'єктів зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю проаналізовано й у низці інших праць. Проте наукові висновки у них містили переважно загальну оцінку правового забезпечення ДФК або питань запровадження децентралізованої складової європейської моделі ДВФК, яка передбачає здійснення внутрішнього контролю безпосередньо чи за дорученнями керівників суб'єктів державного сектору, та функціонування в них підрозділів внутрішнього аудиту [6].

Попри те, в умовах триваючої неоголошеної війни, наростаючих соціально-економічних труднощів, надзвичайно високого рівня корумпованості державних чиновників забезпечити дотримання фінансово-бюджетного законодавства інструментами лише децентралізованого ДВФК неможливо.

Порушення фінансово-бюджетного законодавства — явище поширене. Часто несумлінно виконують посадові обов'язки головні розпорядники бюджетних коштів, які мають організувати і забезпечувати роботу децентралізованого внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Значна кількість порушень, які допускаються у сфері використання державних ресурсів

і стають відомі громадськості, є причиною негативного ставлення громадян до органів влади загалом. Тому потрібен жорсткий і практично безперервний фінансовий контроль.

Отже, УФК й УФА були і є затребуваними, однак теоретична і практична розробленість питань їхнього функціонування недостатня.

Зважаючи на викладене, метою статті є дослідження урядового фінансового контролю та аудиту щодо організаційної спроможності їхніх органів виконати свою місію у сфері управління державними фінансовими ресурсами в умовах імплементації європейських стандартів побудови державного внутрішнього фінансового контролю.

Згідно з європейською моделлю, ДВФК (PіFC) — це фінансове управління і контроль (ФУК) плюс внутрішній аудит (ВА) плюс гармонізація ФУК і ВА [7, с. 50]. В Україні, на відміну від цього, до ДВФК відносять ще й УФК та УФА в особі спеціалізованих контролюючих органів, які здійснюють позавідомчий фінансовий контроль і аудит. Така відмінність вітчизняної і європейської моделей ДВФК пояснюється тим, що в Україні продовжують функціонувати спеціалізовані контролюючі органи, діяльність яких спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України (колись суб'єктом УФК було ГоловКРУ, нині — Держфінінспекція, суб'єктом УФА має стати Держаудитслужба) [1].

Зазначимо, що недотримання європейської моделі ДВФК не є винятковим явищем в Європі. Наприклад, у Франції функціонує Генеральна фінансова інспекція, яка підпорядкована фінансовому відомству країни і здійснює централізовані контрольні заходи в різних міністерствах (тобто Інспекція є суб'єктом централізованого ВК).

На окрему увагу заслуговує досвід Королівства Нідерланди у сфері функціонування підрозділів внутрішнього аудиту. Тут 13 міністерств добровільно об'єднали свої підрозділи внутрішнього аудиту в єдину службу під назвою “Державна центральна служба аудиту” (далі — СGAS) із загальною кількістю близько 800 аудиторів. СGAS організаційно входить до складу Міністерства фінансів Королівства Нідерланди (перебуває у штаті МФ, фінансується за рахунок його кошторису, підпорядковується єдиним організаційним вимогам і працює за єдиними стандартами та методологією). Проте переважна більшість цих аудиторів фактично реалізують свої повноваження у лінійних міністерствах: мають робочі місця, входять до складу колегіальних органів цих установ, спільно із керівництвом міністерств (із урахуванням їхніх завдань) планують внутрішні аудити, узгоджують із ними аудиторські рекомендації та їх упровадження. У решті міністерств країни функціонують децентралізовані служби внутрішнього аудиту, які звітують про результати діяльності тільки керівнику свого міністерства. Тобто СGAS можна вважати суб'єктом централізованого ВА¹.

¹ За матеріалами відрядження української делегації, включаючи працівників ГоловКРУ, в Нідерланди у 2010 р.

Отже, під урядовим фінансовим контролем в Україні ми розуміємо тільки діяльність спеціалізованого органу, який і здійснює централізований внутрішній контроль. Якщо його ототожнювати з усім ДВФК, то таким чином буде безпідставно стверджено, що за організацію цього контролю, — наприклад, у системі Національного банку чи Рахункової палати, — несе відповідальність уряд. Однак підрозділи, які здійснюють внутрішній контроль у НБУ, Рахунковій палаті та ще декількох органах влади і державного управління, уряду не підпорядковані, їхніх керівників він не погоджує, звітності про результати діяльності не вимагає.

Таким чином, в Україні УФК є частиною системи ДВФК, і його відповідні органи безпосередньо здійснюють контроль за рухом і витрачанням державних фінансових ресурсів незалежно від здійснення такого контролю суб'єктами централізованого внутрішнього аудиту та децентралізованого внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Згідно з Концепцією розвитку ДВФК на період до 2017 року, він повинен забезпечити належне (законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами [8]. Проте це не можна вважати місією ДВФК, оскільки забезпечення економічного, ефективного і результативного використання фінансових ресурсів є кінцевою метою управління, а не контролю.

Вважаємо, що місією ДВФК є сприяння економічному, ефективному, результативному, законному й прозорому використанню суспільних ресурсів держави [9]. Причому між місією ДВФК, його цілями та завданнями є тісний взаємозв'язок.

Цілями ДВФК (у частині ВК) *на мікрорівні* ми визначаємо: дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності, соціальних гарантій працівників, стандартів ціноутворення та встановлення тарифів, платіжної дисципліни; недопущення фіктивних фінансових операцій і відмивання “брудних” грошей, нецільового й неефективного використання бюджетних та інших державних коштів, а також фінансових ресурсів, отриманих за пільгами з оподаткування; дотримання порядку та процедур державних і комунальних закупівель; недопущення нецільового й неефективного використання майна державної та комунальної власності, нецільового використання кредитів і позик, отриманих під гарантії уряду.

Відповідно цілями ДВФК (у частині ВК) *на макрорівні* є: недопущення діяльності, яка провокує платіжну кризу; недопущення діяльності, спрямованої на організацію забороненого виробництва товарів і надання послуг; недопущення діяльності, яка містить значні соціальні загрози, а також яка дестабілізує економічну ситуацію; недопущення діяльності, спрямованої на приховування податків та обов'язкових платежів; недопущення монополізації ринків, діяльності, що порушує майнові права власників і споживачів, а також порушень права вкладників позабюджетних цільових фондів.

Важливо враховувати, що забезпечення економічного, ефективного і результативного використання фінансових ресурсів є кінцевою метою управління,

а недопущення (мінімізація) неекономного, неефективного і нерезультативного використання фінансових ресурсів є кінцевою метою фінансового контролю.

Досягнення поставленої мети контролю вимагає реалізації низки завдань.

Обґрунтовано, що завданнями ДВФК (у частині ВК) є:

— нагляд за дотриманням органами державної влади, державного управління, іншими суб'єктами фінансово-економічного регулювання норм управління фінансовими ресурсами та своєчасне інформування органів державної влади, державного управління й громадськості про істотні відхилення від них;

— блокування відхилень від прийнятих норм управління фінансовими ресурсами, які перешкоджають мобілізації, цільовому й ефективному використанню державних фінансових ресурсів та/або можуть завдати шкоди інтересам громадян, що охороняються законом;

— оцінка економічної ефективності використання фінансових ресурсів держави та пошук резервів для вирішення соціально-економічних проблем;

— забезпечення усунення наслідків порушень та покарання осіб, що допустилися істотних порушень;

— визначення напрямів удосконалення норм управління фінансовими ресурсами держави [10].

З огляду на викладене, місією урядового фінансового контролю, яку слід зазначити в нормативно-правових актах, є сприяння уряду приймати своєчасні, обґрунтовані, ефективні рішення щодо управління державними фінансовими ресурсами.

Вказані наукові результати дають підстави констатувати, що завдання ДВФК є спільними для усіх суб'єктів державного фінансового контролю, відтак можуть застосовуватися для визначення їхніх повноважень. Адже, наприклад, завдання щодо контролю за законністю, доцільністю, повнотою, своєчасністю та цільовим призначенням використання державних фінансових ресурсів (у т. ч. бюджетних дотацій, субвенцій, кредитів) є прийнятним як для Рахункової палати [11], Міністерства фінансів [12], так і для Державної фінансової інспекції.

Натомість цілі ДВФК мають різну значимість (головні чи другорядні) для функціонуючих суб'єктів ДФК, що передусім впливає зі спеціалізації (напрямів діяльності) суб'єкта контролю, який не завжди є контролюючим органом (табл. 1).

Отже, можна стверджувати, що, по-перше, у законодавчих актах, на підставі котрих діють спеціалізовані органи УФК й УФА, має бути визначено не лише завдання, а й цілі контролю чи аудиту, але цього практично не зроблено. Запропонований підхід дає можливість сфокусувати увагу керівництва відповідного суб'єкта УФК не тільки на процедурах, а й на кінцевій меті контролю, яка часто дослідниками і практиками неправомірно визначається як виявлення порушень.

По-друге, багатовекторність економіки і механізмів її державного регулювання зумовлює визначення відповідальними за досягнення цілей низки суб'єктів

Таблиця 1. Перелік цілей державного внутрішнього фінансового контролю та органи державної влади, що можуть забезпечувати їх досягнення

№ з/п	Головні цілі ДВФК	Основні органи, які можуть забезпечувати досягнення цілей ДВФК
1	Недопущення діяльності, яка провокує платіжну кризу	НБУ, Мінекономрозвитку, Мінфін, Держфінмоніторинг, ДАС
2	Недопущення діяльності, спрямованої на організацію забороненого виробництва товарів чи надання послуг	Мінфін, Мінекономрозвитку, ДФС, МВС, СБУ, ДАС
3	Недопущення діяльності, яка містить значні соціальні загрози	Мінфін, Мінсоцполітики, Мінекономрозвитку, Держпраці, Держспоживслужба, ДАС
4	Недопущення діяльності, яка дестабілізує економічну ситуацію	НБУ, Мінекономрозвитку, Мінфін, Антимонопольний комітет, ДАС
5	Недопущення діяльності, яка монополізує ринки	Антимонопольний комітет, Мінфін, Державна регуляторна служба, ДАС
6	Недопущення діяльності, спрямованої на приховування податків та обов'язкових платежів	Мінфін, Мінекономрозвитку, Рахункова палата, ДФС, ДАС
7	Недопущення діяльності, що порушує майнові права власників і споживачів	Мінфін, Мінекономрозвитку, Мін'юст, МВС, Держспоживслужба, ДАС
8	Недопущення діяльності, що порушує права вкладників позабюджетних цільових фондів	Мінфін, Мінекономрозвитку, ДАС
9	Дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності	Мінфін, ДАС, ДФС, Рахункова палата
10	Дотримання соціальних гарантій працівників	Мінсоцполітики, Мінфін, Мінекономрозвитку, ДАС
11	Дотримання стандартів ціноутворення і встановлення тарифів	Мінфін, Мінекономрозвитку, НКРЕКП, ДАС
12	Дотримання платіжної дисципліни	Мінфін, Мінекономрозвитку, Казначейство, ДФС, ДАС
13	Недопущення фіктивних фінансових операцій і відмивання "брудних" грошей	Рахункова палата, Мінфін, Казначейство, ДФС, ДАС
14	Недопущення нецільового і неефективного використання бюджетних та інших державних коштів	Рахункова палата, Мінфін, Казначейство, ДАС
15	Недопущення нецільового використання фінансових ресурсів, отриманих за пільгами з оподаткування	Мінфін, ДАС, ДФС
16	Дотримання порядку та процедур державних і комунальних закупівель	Рахункова палата, Мінфін, ДАС, ДФС
17	Недопущення нецільового та неефективного використання майна державної і комунальної власності	Рахункова палата, Мінфін, ФДМУ, ДАС
18	Недопущення нецільового використання кредитів і позик, отриманих під гарантії уряду	Рахункова палата, Мінфін, ДАС, ДФС

Джерело: складено за: Положення про Державну аудиторську службу України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-п>; Про Рахункову палату : закон України від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page>; Положення про Міністерство фінансів України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-п>.

ДВФК, тому виникає необхідність по-різному деталізувати значення однієї і тієї самої цілі для різних суб'єктів УФК у нормативно-правових актах. При цьому чим більша правова монополія певного суб'єкта контролю, тим повніше для нього

в законодавстві має бути прописана конкретна ціль УФК та можливість оцінки громадськістю його впливу на забезпечення (дотримання) такої цілі.

Таким чином, оцінка ефективності УФК загалом і окремих його суб'єктів зокрема, що є відправною точкою його реформи, потребує з'ясування питання про організаційну спроможність суб'єктів УФК і УФА забезпечити досягнення відповідних цілей. Це, своєю чергою, вимагає комплексного оцінювання визначення цілей, зовнішніх та внутрішніх умов функціонування УФК і УФА. Лише з урахуванням їх результатів справедливим буде оцінювання контрольної-аналітичної роботи конкретного суб'єкта контролю чи аудиту.

Для визначення спроможності суб'єктів УФК в розрізі кожної цілі ДВФК ми застосували кваліметричний метод, в основі якого лежить факторно-критеріальне моделювання, коли якісні фактори розкладаються на низку простих властивостей — критеріїв — і вимірюються абсолютними показниками. При цьому критерії впливу оцінено за шкалою, наведеною в табл. 2.

Таблиця 2. Шкала для оцінювання визначення цілей та зовнішніх і внутрішніх умов функціонування урядового фінансового контролю

Критерій впливу	Вираження в балах
Повний/значний	4
Достатній	3
Обмежений/частковий	2
Недостатній	1
Відсутній	0

Джерело: Коваленко К. В. Методика оцінювання та оцінка ефективності зовнішнього державного фінансового контролю в Україні / К. В. Коваленко // Перший незалежний науковий вісник. — 2015. — № 1. — С. 83—89.

З використанням цієї шкали проведено оцінювання визначення цілей урядового фінансового контролю в особі ДФІ [2] та її попередника ГоловКРУ [13] (табл. 3). Порівняння такого оцінювання за суб'єктами дало змогу визначити відповідну динаміку.

Як свідчать дані табл. 3, у законодавстві на достатньому рівні (коефіцієнт 3,0) було сформульовано цілі контролю органів державної контрольно-ревізійної служби (ДКРС) та можливість оцінки впливу ГоловКРУ на їх забезпечення (дотримання). Стосовно ДФІ цілі контролю в законодавстві та можливість оцінки впливу суб'єкта контролю на їх забезпечення були виписані частково (коефіцієнт 2,6), тобто дещо гірше, ніж по ГоловКРУ.

І насамкінець, проаналізовано окремі зовнішні умови функціонування ДФІ, тобто лише ті, які найбільшою мірою залежать від волі й бажання керівництва органу УФА і найменшою — від законодавця в особі парламенту чи уряду.

За критерії в цьому випадку ми визначили: відповідність діяльності міжнародним принципам, вимогам і стандартам ДВФК; закріплення у порядках (методиках) усіх процедур контролю; визначення, узгодження з іншими

Таблиця 3. Оцінка визначення цілей урядового фінансового контролю в законодавстві

Головні цілі УФК	Чіткість визначення цілей у законодавстві та можливість оцінювання впливу суб'єкта контролю на їх забезпечення (дотримання)			
	ГоловКРУ		ДФІ	
	оцінка	бали	оцінка	бали
Недопущення діяльності, яка провокує платіжну кризу	—	—	—	—
Недопущення діяльності, спрямованої на організацію забороненого виробництва товарів і надання послуг	—	—	—	—
Недопущення діяльності, яка містить значні соціальні загрози	недостатня	1	відсутня	0
Недопущення діяльності, яка дестабілізує економічну ситуацію	—	—	відсутня	0
Недопущення діяльності, що монополізує ринки	—	—	—	—
Недопущення діяльності, спрямованої на приховування податків та обов'язкових платежів	часткова	2	недостатня	1
Недопущення діяльності, що порушує майнові права власників і споживачів	достатня	3	часткова	2
Недопущення діяльності, що порушує права вкладників позабюджетних цільових фондів	достатня	3	достатня	3
Дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності	повна	4	повна	4
Дотримання соціальних гарантій працівників	часткова	2	часткова	2
Дотримання стандартів ціноутворення та встановлення тарифів	часткова	2	часткова	2
Дотримання платіжної дисципліни	достатня	3	достатня	3
Недопущення фіктивних фінансових операцій і відмивання "брудних" грошей	часткова	2	часткова	2
Недопущення нецільового і неефективного використання бюджетних та інших державних коштів	повна	4	повна	4
Недопущення нецільового використання фінансових ресурсів, отриманих за пільгами з оподаткування	повна	4	повна	4
Дотримання порядку та процедур державних і комунальних закупівель	повна	4	повна	4
Недопущення нецільового і неефективного використання майна державної та комунальної власності	повна	4	повна	4
Недопущення нецільового використання кредитів і позик, отриманих під гарантії уряду	повна	4	повна	4
Оцінка загалом	достатня	3,0	часткова	2,6

Джерело: складено за: Положення про Державну фінансову інспекцію України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 № 310 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/310-2014-p>; Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : закон України від 26.01.1993 № 2940-ХІІ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

суб'єктами ДФК і доведення до громадськості класифікації порушень; використання сучасних методів контролю публічних фінансів; забезпечення гласності і прозорості діяльності органу контролю; громадський контроль за діяльністю органу УФК (табл. 4).

Таблиця 4. Оцінка зовнішніх умов функціонування Державної фінансової інспекції

Критерій	Позитивні риси	Негативні риси	Оцінка	Бали
Відповідність діяльності міжнародним принципам, вимогам і стандартам ДВФК	Розроблено, затверджено і частково реалізовано положення Концепції реформування ДВФК		Достатнє	3
Визначення і закріплення в порядках (методиках) усіх процедур контролю	Процедури контролю виписані (закріплені) в порядках (методиках)		Повна	4
Визначення, узгодження з іншими суб'єктами ДВФК і доведення до громадськості класифікації порушень	Здійснено класифікацію порушень для застосування у власній звітності	Класифікація порушень не узгоджена з іншими суб'єктами ДВФК і не доведена до громадськості	Недостатнє	1
Використання сучасних методів контролю публічних фінансів	Контроль здійснюється у формі ревізії, перевірки, фінансового аудиту з проведенням зустрічних звірок	Контроль надто затратний; переважає суцільний метод охоплення трансакцій; ризик-орієнтований контроль слабо розвинений	Часткове	2
Забезпечення гласності та прозорості діяльності органу контролю	Результати контрольних заходів переважно висвітлюються на сайті ДФІ та у журналі "Фінансовий контроль", рідше у друкованих ЗМІ та на пресконференціях. У 2010 році було 19,5 тисяч оприлюднень	Результати ревізій і перевірок здебільшого висвітлюються на сайті ДФІ узагальнено. Окремо не публікуються акти резонансних ревізій, перевірок та звітів за результатами аудитів	Достатнє	3
Громадський контроль за діяльністю органу УФК	Створено Громадську раду при ДФІ	Упродовж року відбувалося 3-4 засідання Громадської ради, на яких критичних оцінок діяльності ДФІ не надавалося. На сайті не виставлено даних про детальний кошторис ДФІ	Частковий	2
Оцінка загалом			Часткові	2,5

Джерело: складено за: Положення про Державну аудиторську службу України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-p>.

Із шести застосованих критеріїв оцінки зовнішніх умов функціонування ДФІ лише критерій "Визначення і закріплення в порядках (методиках) усіх процедур контролю" оцінено як повний. Натомість низка інших критеріїв дістала середню або низьку оцінку (табл. 4).

Визначення по кожному критерію позитивних і негативних рис зовнішніх умов функціонування ДФІ загалом оцінені коефіцієнтом 2,5, тобто як часткові (обмежені).

Переходячи до аналізу організаційної спроможності суб'єкта УФА, що представлений в Україні Державною аудиторською службою, слід прийняти до уваги таке.

У 2009 р., із урахуванням найкращого світового досвіду організації системи ДВФК, після тривалих консультацій із європейськими колегами, наказом Головкиру України було затверджено Стратегію розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року [14]. Вона була розроблена для визначення конкретних кроків Служби щодо основних напрямів діяльності в умовах реформування системи ДВФК, а саме: інспектування, централізованого внутрішнього аудиту, гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Головною метою розвитку інспектування було визначено підвищення його дієвості як інструменту виявлення й документування порушень із ознаками шахрайства. Відповідні завдання передбачали підвищення оперативності інспектування та перехід до проведення його на підставі аналізу ризиків у діяльності об'єктів контролю; зміну спрямованості інспектування як виду діяльності на виявлення фактів шахрайства; розробку уніфікованої типології фінансових порушень з метою чіткого розмежування фінансових шахрайств та бухгалтерських помилок; підвищення дієвості інспектування у частині повноти усунення порушень.

Основною метою розвитку централізованого внутрішнього аудиту було визначено підвищення його дієвості як інструменту оцінки законного та раціонального використання державних ресурсів, ефективного виконання державних і бюджетних програм та місцевих бюджетів. У цьому напрямі передбачалося: приведення процедур централізованого внутрішнього аудиту до вимог міжнародних стандартів; чітке визначення підстав для проведення централізованого внутрішнього аудиту в плановому порядку; законодавче визначення суб'єктів, у яких проведення цього аудиту є обов'язковим; підвищення ефективності реалізації матеріалів аудиту та подолання проблем при впровадженні рекомендацій аудиторських досліджень.

Головною метою гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту було визначено забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах державного й комунального секторів. Ціль мала бути досягнута шляхом запровадження в діяльність органів цих секторів системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а також забезпечення інституційної спроможності центрального підрозділу гармонізувати внутрішній контроль та внутрішній аудит.

Отже, тогочасне керівництво Головкиру планувало реформувати ДКРС у Службу фінансового контролю України зі створенням у її складі Державної фінансової інспекції, Державного агентства централізованого аудиту і Департаменту гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Це відповідало Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, схваленої урядом, та аж ніяк не вимагало збереження великого штату Служби. Радше навпаки, передбачалося чітке розмежування напрямів діяльності, посилення відповідальності і підзвітності перед суспільством за виконувану роботу.

Реалізація визначених цією Стратегією завдань повинна була забезпечити: адаптацію правового поля та практики здійснення ДВФК в Україні до норм і правил такого контролю в країнах ЄС; зміцнення фінансової дисципліни, оперативне реагування на виникнення або загрозу виникнення фактів неефективного використання державних ресурсів та фінансових шахрайств; отримання обґрунтованої інформації про діяльність органів державного сектору щодо ефективності та законності використання ними державних ресурсів; оптимізацію фінансових витрат на забезпечення функціонування ДКРС шляхом підвищення ефективності використання наявних можливостей.

Натомість сьогодні ми бачимо іншу логіку реформування системи ДВФК.

Згідно з пп. 5 п. 4 Положення, Державна аудиторська служба України повинна проводити оцінку стану фінансової і господарської діяльності підконтрольних установ [1]. Такими установами для ДАС є міністерства, інші органи виконавчої влади, державні фонди, фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетні установи, суб'єкти господарювання державного сектору економіки, а також підприємства, установи та організації, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно. Крім того, пп. 8 п.4 цього Положення передбачено, що ДАС проводить аналіз стану дотримання фінансової та бюджетної дисципліни підконтрольними установами.

Нагадаємо, що під фінансовою дисципліною розуміється обов'язковий для всіх учасників фінансових відносин порядок здійснення фінансової діяльності, платежів, розрахунків. Серед порушень фінансової дисципліни основними є: невиконання зобов'язань перед бюджетом щодо сплати податків; недотримання правил здійснення фінансових операцій, розрахунків; порушення правил зберігання й обігу готівкових коштів; невиконання умов господарських контрактів.

З урахуванням цього вимоги до ДАС у частині цілей аудиту, що реалізуються на макрорівні, є вищими порівняно з вимогами, які висувалися у цій частині до Головокру та ДФІ, оскільки назва новоствореної інституції передбачає, що контроль здійснюватиметься переважно із застосуванням інструментів аудиту, тобто контрольно-аналітичного заходу, а не інспектування.

Таким чином, ДАС нарівні з НБУ, Мінфіном, Рахунковою палатою та іншими суб'єктами ДФК взяла на себе зобов'язання своєчасно інформувати уряд про всі фактори, які призводять до платіжної кризи, дестабілізують економічну ситуацію, зокрема: про дисбаланс у доходах і видатках державного і місцевих бюджетів, нераціональне використання державою власних і позикових коштів, неналежне регулювання циклічності розвитку ринкової економіки і породженого цим безробіття, незабезпечення цінової стабільності. І не просто інформувати про фактичний стан речей, а й про причини та умови,

що призвели до недоліків і порушень, з унесенням рекомендацій та пропозицій щодо їх усунення і запобігання у державній та комунальній сферах.

Беручи до уваги зміну назви, можна припустити, що реформування ДФІ в ДАС мало на меті розширення контрольно-аналітичних можливостей цього органу УФК. У такому разі це не відповідає європейській моделі ДВФК, яка не заперечує функціонування в системі ДВФК окремо централізованих підрозділів (органів) ВК і ВА.

Фактично в п. 1 Положення сказано, що ДАС проводить державну політику у сфері державного фінансового контролю. Основними її завданнями також визначено реалізацію цієї політики та внесення пропозицій щодо її формування Міністром фінансів. Тобто, місії ДАС як органу, що покликаний здійснювати централізований ВА, не визначено.

Зауважимо, що метою ВА є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності органів державного й комунального секторів, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети цими органами.

Також потрібно наголосити, що серед низки розмитих цілей Служби в пп. 7 п. 4 Положення зазначено, що ДАС відповідно до покладених на неї завдань: “сприяє забезпеченню законного та ефективного використання державних і комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами господарювання державного сектору економіки, визначеними в установленому порядку” [1].

Невідповідність окремих елементів правової бази діяльності ДАС основним засадам організації централізованого підрозділу ВА засвідчили і результати аналізу зовнішніх умов функціонування ДАС. Критеріями їх оцінки, виходячи із МС ВОФК 100 “Фундаментальні принципи здійснення аудиту в державному секторі” [15] та МС ВОФК 300 “Фундаментальні принципи здійснення аудиту ефективності” [16], ми визначили: можливість незалежного планування аудиту; повноту повноважень за основними ланками публічних фінансів; імовірність залучення до контролю фахівців інших органів, а також використання інформаційних баз інших державних органів, одержання відомостей від НБУ, банків, кредитних установ; ініціювання застосування заходів впливу за фінансові порушення та/або блокування відхилень від прийнятих норм управління фінансовими ресурсами; обов'язковість розгляду об'єктами контролю рекомендацій органу аудиту; можливості розгляду результатів аудиту іншими органами державної влади, у т. ч. правоохоронними органами; наявність в органу аудиту повноважень на перевірку усунення порушень.

На відміну від визначення цілей централізованого аудиту зовнішні умови функціонування ДАС загалом оцінені як достатні — коефіцієнт 3,38 (табл. 5).

Зокрема, 8 із 13 критеріїв, які характеризують зовнішні умови функціонування ДАС, оцінені за найвищим показником (оцінка “повна”). Однак три критерії визнано частковими, зокрема повноваження ДАС у частині: контролю

Таблиця 5. Оцінка зовнішніх умов функціонування Державної аудиторської служби

Критерій	Позитивні риси	Негативні риси	Оцінка	Бали
Можливість незалежного планування аудиту	Ініціювання контролю на будь-якому підконтрольному об'єкті	Основні напрями контролю на рік затверджує Міністр фінансів	достатня	3
Повнота повноважень за основними ланками публічних фінансів:				
державний бюджет	Контроль за надходженням і використанням коштів держбюджету за критеріями законності й ефективності		повна	4
місцеві бюджети	Контроль за надходженням і використанням коштів та виконанням бюджетів		повна	4
державні страхові фонди	Контроль за надходженням і використанням державних коштів		повна	4
державний борг	Контроль за поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії	Неможливість контролю випуску і розміщення облігацій зовнішньої і внутрішньої державної позики	часткова	2
державні підприємства	Контроль за надходженням і використанням державних коштів і майна		повна	4
підприємства з часткою держвласності	—	Лише контроль за надходженням і використанням бюджетних коштів	достатня	3
Можливість залучення до контролю фахівців із інших органів	—	Залучення можливе лише на безоплатній основі, що не забезпечує своєчасності та якості контролю такими фахівцями	часткова	2
Імовірність використання інформаційних баз інших державних органів, одержання відомостей від НБУ, банків, кредитних установ	Користування інформаційною базою Державної казначейської служби	Одержання відомостей від ДФС, НБУ, інших органів лише за запитом	часткова	2
Можливість ініціювання застосування Мінфіном (Держказначейством, ДФС) заходів впливу за фінансові порушення та/або блокування відхилень від прийнятих норм управління фінансовими ресурсами	Призупинення бюджетних асигнувань; зупинення операцій з бюджетними коштами; вилучення в судовому порядку прихованих, занижених валютних та інших платежів; ініціювання припинення бюджетного фінансування і кредитування		повна	4

державного боргу, що не є синонімом контролю за поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії; залучення до контролю фахівців інших органів; використання інформаційних баз інших державних органів, одержання відомостей від НБУ, банків, кредитних установ.

Закінчення табл. 5

Критерій	Позитивні риси	Негативні риси	Оцінка	Бали
Обов'язковість розгляду об'єктами контролю рекомендацій органу аудиту	Пред'явлення вимог, обов'язкових до виконання; накладання адмінстягнень; ініціювання притягнення до відповідальності; порушення питання про розірвання контрактів		повна	4
Можливості розгляду результатів контролю іншими органами державної влади, у т. ч. правоохоронними	Порушення питань про визнання недійсними договорів, про притягнення до відповідальності винних осіб; ініціювання стягнень у дохід держави коштів, одержаних із порушеннями		повна	4
Наявність в органу аудиту повноважень на перевірку усунення порушень	Має повноваження перевіряти усунення наслідків порушень й інформувати про відсутність належного реагування вищій органи держуправління		повна	4
Оцінка загалом			достатня	3,38

Джерело: складено за: Положення про Державну аудиторську службу України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-p>.

Таким чином, можна констатувати, що результати оцінювання організаційної спроможності ДФІ і ДАС за низкою критеріїв свідчать про недостатню урегульованість законодавчого визначення цілей та окремих умов функціонування цих органів урядового фінансового контролю та аудиту.

Механічне покладання на ДАС низки повноважень, що апріорі відносяться до функцій централізованого внутрішнього контролю, не відповідає міжнародним принципам і стандартам здійснення аудиту. Такими “неналежними” повноваженнями, зокрема, є проведення ДАС інспектування (ревізій), застосування заходів впливу за фінансові порушення та/або блокування відхилень від прийнятих норм управління фінансовими ресурсами шляхом призупинення бюджетних асигнувань та зупинення операцій з бюджетними коштами [1].

Дискусійними є також повноваження ДАС щодо контролю за ефективністю використання коштів сільських, селищних і міських бюджетів та комунальної власності, оскільки це не відповідає курсу на децентралізацію управління фінансовими ресурсами, міжнародній практиці загалом і, по суті, є втручанням органу виконавчої влади у діяльність місцевого самоврядування.

З огляду на стан фінансової дисципліни в державі є доцільним і актуальним продовжити вирішення проблем щодо складу та ефективності урядового фінансового контролю й аудиту в Україні.

Список використаних джерел

1. Положення про Державну аудиторську службу України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-p>.

2. Положення про Державну фінансову інспекцію України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 № 310 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/310-2014-p>.

3. Піхоцький В. Ф. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми нормативно-правового забезпечення / В. Ф. Піхоцький // Регіональна економіка. — 2014. — № 4 — С. 194—204.

4. Бариніна М. В. Роль внутрішнього аудиту в запобіганні та зниженні корупції / М. В. Бариніна // Фінанси України. — 2015. — № 11. — С. 97—112.

5. Фоміцька Н. В. Ефективність діяльності органів державного фінансового контролю в Україні: проблеми оцінки / Н. В. Фоміцька, О. М. Шевченко // Теорія та практика державного управління. — 2013. — № 4. — С. 1—8.

6. Чумакова І. Ю. Удосконалення державного внутрішнього фінансового контролю як невід'ємної складової державного управління / І. Ю. Чумакова // Фінанси України. — 2013. — № 11. — С. 109—126.

7. Де Конинг Р. Государственный внутренний финансовый контроль / Р. П. Дж. де Конинг ; пер. с англ. Р. Рудницкой. — Словения, 2007. — 336 с.

8. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/KR050158.html.

9. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. — 2009. — № 11. — С. 12—19.

10. Стефанюк І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. — 2011. — № 6. — С. 84—102.

11. Про Рахункову палату : закон України від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page>.

12. Положення про Міністерство фінансів України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-p>.

13. Порядок 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 : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-p>.

14. Стратегія розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року : затв. наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 06.03.2009 № 46 [оприлюднено на семінарі для вищого керівництва міністерств та інших центральних органів виконавчої влади “Реформування державного внутрішнього фінансового контролю — перші кроки” 22.09.2009 р.] [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/51952>.

15. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів : прийнята декларацією IX Конгресу Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 01.10.77 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.

16. ISSAI 300 Fundamental Principles of Performance Auditing [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>.

References

1. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2016). *Polozhennyya pro Derzhavnu audy`tors`ku sluzhbu Ukrayiny`* [Regulation of the State Audit Service of Ukraine] (Decree № 43, February 3). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-p>.

2. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2014). *Polozhennya pro Derzhavnu finansovu inspekciyu Ukrayiny* [Regulation of the State Financial Inspection of Ukraine] (Decree № 310, August 6). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/310-2014-p>.
3. Pixoc`kyj, V. F. (2014). Derzhavny`j finansovy`j kontrol` v Ukrayini: problemy` normaty`vno-pravovoho zabezpechennya [State financial control in Ukraine: problems of legal security]. *Rehional`na ekonomika* [Regional economy], 4, 194—204 [in Ukrainian].
4. Bary`nina, M. V. (2015). Rol` vnutrishn`oho audy`tu v zapobihanni ta zny`zhenni korupcii [The role of internal audit in preventing and reducing corruption]. *Finansy`Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 11, 97—112 [in Ukrainian].
5. Fomic`ka, N. V., Shevchenko, O. M. (2013). Efekty`vnist` diyal`nosti orhaniv derzhavnoho finansovoho kontrolyu v Ukrayini: problemy` ocinky` [The effectiveness of the activities of state financial control in Ukraine: problems of evaluation]. *Teoriya ta prakty`ka derzhavnoho upravlinnya* [The theory and practice of public administration], 4, 1—8 [in Ukrainian].
6. Chumakova, I. Yu. (2013). Udoshkonalennya derzhavnoho vnutrishn`oho finansovoho kontrolyu yak nevid`yemnoyi skladovoyi derzhavnoho upravlinnya [Improving public internal financial control as an integral part of government]. *Finansy`Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 11, 109—126 [in Ukrainian].
7. De Koning, R. (2007). *PlfC Public Internal financial Control*. Brussels.
8. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2005). *Pro sxvalennya Koncepciyi rozvy`tku derzhavnoho vnutrishn`oho finansovoho kontrolyu na period do 2017 roku* [On approval of the concept of public internal financial control until 2017] (Decree № 158-p, May 24). Retrieved from http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/KR050158.htm1 [in Ukrainian].
9. Stefanyuk, I. B. (2009). Derzhavny`j finansovy`j kontrol`: problemy` identyfikaciyi j vy`znachennya sy`stemy` [State financial control: problem identification and definition of the system]. *Finansy`Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 11, 12—19 [in Ukrainian].
10. Stefanyuk, I. B. (2011). Metodolohichni zasady` funkcionuvannya sy`stemy` derzhavnoho vnutrishn`oho finansovoho kontrolyu v Ukrayini [Methodological principles of the system of internal financial control in Ukraine]. *Finansy`Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 6, 84—102 [in Ukrainian].
11. The Verkhovna Rada of Ukraine. (2015). *Pro Raxunkovu palatu* [On the Accounting Chamber] (Law № 576-VIII, July 2). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page> [in Ukrainian].
12. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2014). *Polozhennya pro Ministerstvo finansiv Ukrayiny`* [Regulations of the Ministry of Finance of Ukraine] (Decree № 375, August 20). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-p> [in Ukrainian].
13. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2011). *Poryadok utvorenniya strukturny`x pidrozdiliv vnutrishn`oho audy`tu ta provedennya takoho audy`tu v ministerstvax, inshy`x central`ny`x orhanax vy`konavchoyi vlady`, yix terytorial`ny`x orhanax ta byudzhetny`x ustanovax, yaki nalezhat` do sfery` upravlinnya ministerstv, inshy`x central`ny`x orhaniv vy`konavchoyi vlady`* [The procedure for the formation of structural units of internal audit and conduct such audit in ministries and other central executive authorities and their territorial bodies and budgetary institutions belonging to the management of ministries and other central executive authorities] (Decree № 1001, 28). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-p> [in Ukrainian].
14. Main Control and Revision Office of Ukraine. (2009). *Stratehiya rozvy`tku derzhavnoyi kontrol`no-revizijnoyi sluzhby` na period do 2015 roku* [The strategy of the State Control and Revision Service till 2015] (Order № 46, March 6). Retrieved from <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/51952> [in Ukrainian].
15. INTOSAI. (1977). *Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*. Retrieved from http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf.
16. ISSAI 300 *Fundamental Principles of Performance Auditing*. Retrieved from <http://www.issai.org/media/69911/issai-300-english.pdf>.