

12. Колпаков В.К., Кузьменко О.В., Іщенко Ю.В., Чабан В.П. Адміністративне право : [навч. програма] / [В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко, Ю.В. Іщенко, В.П. Чабан] ; за заг. ред. В.К. Колпакова. – К. : Київський нац. ун-т внутр. справ, 2010. – 27 с.

13. Легеца Є.О. Адміністративні послуги, що надаються міліціїю громадської безпеки : автореф. дис. ... к. ю. н. : спец. 12.00.07 / Є.О. Легеца; Дніпропетр. держ. ун-т внутр. справ. – Дніпропетровськ, 2011. – 20 с.

14. Дроздова І.В. Міністерство внутрішніх справ України як суб'єкт надання адміністративних послуг : дис. ... к. ю. н. : спец. 12.00.07 / І.В. Дроздова. – К., 2009. – 240 с.

15. Грибок І.О. Оскарження рішень органів виконавчої влади в адміністративному порядку : дис. ... к. ю. н. : спец. 12.00.07 / І.О. Грибок. – К., 2006. – 220 с.

16. Тимошук В.П. Процедура прийняття адміністративних актів: питання правового регулювання : дис. ... к. ю. н. : спец. 12.00.07 / В.П. Тимошук. – К., 2009. – 214 с.

УДК 347.73

ІСТОРІЯ ВИНИКНЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ

Вороніна В.В., аспірант

Національний університет державної податкової служби України

У статті проаналізовано еволюцію державного внутрішнього фінансового контролю і аудиту в Україні та світі на основі наукових досліджень, вітчизняних та закордонних нормативних актів, виокремлено основні етапи розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та аудиту.

Ключові слова: державний внутрішній фінансовий контроль, державний внутрішній аудит, історія, розвиток, INTOSAI, Державна фінансова інспекція України.

В статье проанализирована эволюция государственного внутреннего финансового контроля и аудита в Украине и мире на основании научных исследований, отечественных и зарубежных нормативных актов, выделены основные этапы развития государственного внутреннего финансового контроля и аудита.

Ключевые слова: государственный внутренний финансовый контроль, государственный внутренний аудит, история, развитие, INTOSAI, Государственная финансовая инспекция Украины.

Voronina V.V. THE HISTORY OF GENESIS AND DEVELOPMENT OF PUBLIC INTERNAL FINANCIAL CONTROL AND AUDIT

The article analyzes the evolution of public internal financial control and audit in Ukraine and over the world on the basis of scientific research, national and foreign law, identifies the main stages in the development of public internal financial control and audit.

Key words: state internal financial control, state internal audit, history, development, INTOSAI, State Financial Inspection of Ukraine

Постановка проблеми. Становлення та розвиток державного аудиту нерозривно пов'язані з еволюцією державного контролю. Контрольна функція щодо використання бюджетних коштів є невід'ємним сателітом держави з часів її виникнення.

Звертаючись до основ теорії держави і права, за визначенням, наданим О.Ф. Скакун: «Держава – це суверенна політико-територіальна організація суспільства, що володіє владою, яка здійснюється державним апаратом на основі юридичних норм, що забезпечують захист і узгодження суспільних, групових, індивідуальних інтересів зі спіранням, у разі потреби, на легальний примус».

Однією з ознак держави О.Ф. Скакун називає наявність офіційної системи оподаткування та фінансового контролю [1, с. 49].

У той же час забезпечення контролю за діяльністю всіх інститутів держави є не лише її ознакою, але й функцією.

Здійснення фінансового контролю є одним з аспектів реалізації контрольної функції держави, яка, за В.П. Тимошуком, полягає в забезпеченні чіткого функціонування державного механізму, захисті прав та інтересів громадян, у забезпеченні правопорядку та

захисті публічних інтересів, у раціональному використанні публічних ресурсів [2, с. 83].

Хоча метою цієї роботи не є визначення пріоритету однієї функції держави над іншою, беззаперечним є факт необхідності постійного контролю за розподілом державних фінансів з метою розвитку економіки, забезпечення соціальних гарантій населення, захисту країни та державного управління.

Про усвідомлення такої необхідності свідчить багатомісячний період розвитку державного фінансового контролю.

Ступінь розробленості проблеми історію створення та проблеми формування системи державного фінансового контролю та аудиту досліджувало чимало вітчизняних науковців, серед яких Л.В. Дікань, П.П. Андреев, А.В. Машишев, О.В. Марцеляк, Н.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, О.П. Мельник, М.В. Бариніна, Ю.Б. Слободяник та ін.

Мета статті – аналіз еволюції державного внутрішнього фінансового контролю і аудиту в Україні та світі на основі наукових досліджень, вітчизняних та закордонних нормативних актів; виокремлення основних етапів розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та аудиту.



Виклад основного матеріалу. Беручи за основу історичний та геополітичний критерії, можна констатувати зародження державного фінансового контролю в Єгипті, Вавилоні, Китаї.

В працях Л.В. Дікань, О.В. Марцеляка зазначається, що країною зародження державного фінансового контролю та власне системи державного аудиту є Китай, де перші згадки про рахункові органи з'явилися майже 3000 років тому, пізніше вони з'явилися в Кореї – понад 1300 років тому [3; 4].

Не заперечується такий факт і Н.Т. Білухою, яка зазначає про існування посади генерального аудитора ще в 700 р. до н. е., головним обов'язком якого було визначати чесність урядових чиновників, що розпоряджалися державними коштами та майном [5].

Натомість першими державами, в яких зародився аудит, О.В. Харламова називає Єгипет, Вавилон, Рим і Грецію, зазначаючи, що в цих державах аудит виник в III тис. до н. е. Основною метою діяльності аудиторів в той період автор називає контроль рахівництва у володіннях (провінціях), а статус аудиторів визначає як статус казначейських чиновників. Особливості розвитку економіки у цих країнах привели до розмежування господарського, приватного (набув поширення в Греції та Римі) та державного контролю (панував в інших країнах) [6, с. 7].

Близько 2600 р. до н. е. окремі форми фінансового контролю, до яких відноситься аудит, виникли в Стародавньому Єгипті, де існували чиновники, які поєднували функції обліку та контролю [7].

Протягом IV–III тис. до н.е. в Єгипті запроваджено періодичні та поточні інвентаризації з метою перевірки достовірності розподілу продуктів, започатковано складання кошторисів витрат та контролю їх дотримання суб'єктами господарювання, а також документування господарських процесів [5].

В Римській імперії (III ст. до н. е.) функції контролю здійснювали спеціальні службовці: куратори – фінансові чиновники, що виконували функції контролю з із забезпечення державних доходів у володіннях, прокуратори – фінансові чиновники з забезпечення державних доходів у провінціях, а також квестори, які займалися фінансовими, судовими справами і вели превентивну діяльність у сфері державних фінансів [7; 6, с. 6]. Ці спеціальні контролери під спостереженням скарбника займалися перевіркою державного бюджету.

Складність структури Римської імперії, існування значного числа провінцій вимагали особливого підходу не лише до процесу обліку прибутків, витрат і усіх збираних податків, але і до процесу перевірки достовірності віддзеркалення державними чиновниками усієї облікової інформації [8].

В Афінах були спеціальні ценці і контролери, в обов'язки яких входило складання звітів про доходи і витрати держави та їх контроль. Фінансовий облік і контроль були в руках десяти обраних населенням осіб, до функцій яких входили облік і контроль усіх державних доходів і видатків, проведення інвентаризації рухомого і нерухомого майна [5].

Також в Афінах у V ст. до н. е. існували урядові органи, що займалися перевіркою усієї діяльності посадовців після закінчення їх повноважень [8].

Цікавим фактором спрямованості державного фінансового контролю в Персії була армія. З метою підтримання порядку в державі існувала необхідність у великій постійно діючій армії, утримання якої вимагало величезних коштів, тому саме це зумовило потребу в жорсткому контрольному апараті. Бухгалтери і контролери у цій імперії вели не лише відкритий облік явищ господарювання, а й таємний. Контролерів називали «очима і вухами царя» [5].

Зародившись в стародавні часи, фінансовий контроль та аудит набув свого розвитку і в середньовіччі, розповсюдившись в Європі, як в формі централізованого державного контролю за розподілом державних коштів та збором податків, так і в приватній формі – у зв'язку з розвитком міст, ростом економіки, виникненням приватної власності, феодалним устроєм тощо.

Першою країною Європи, в якій з'явився орган державного фінансового контролю, була Велика Британія, де у 1120 р. створено Національне управління аудиту. Так, державні аудиторі були зобов'язані питати, слухати і перевіряти всі державні кошти, а також позначати всі зауваження [3].

На початку XIV ст. у Великобританії існував аудит двох видів. У містах його проводили публічно, у присутності правлячих посадовців і громадян, за допомогою заслуховування аудиторських звітів, що зачитувались скарбником. Звіти про проведення аудиту ремісничих гільдій заслуховувались лише членами цих гільдій.

Практика «слухання звітів» проіснувала до XVII ст., оскільки умінням читати володіло у той час дуже незначне число громадян, а тому існує думка, що саме через це термін «аудит» походить від латинського слова *audio* – «чути» [8].

Подальше створення органів фінансового контролю продовжилось у Франції (Палата рахунків Франції – 1318 р.) та Бельгії (Регулярна аудиторська організація Бельгії – 1386 р.).

Бурхливий розвиток економіки у XVII–XVIII ст., зростання міст, підвищення рівня освіти населення виникнення фабрик, ускладнення обліку, чітке розмежування власності викликають зміни і у відношенні до фінансового контролю, поширення незалежного аудиту.

Так, в 1714 р. в Пруссії створюється Генеральна палата рахунків, у 1761 р. в Чехії – Імперська облікова палата, в 1768 р. в Австро-Угорщині – Імперсько-королівський верховний суд аудиту, в 1808 р. в Польщі – Головна рахункова палата Варшавського князівства, в 1828 р. в Іспанії – Суд рахунків, у 1862 р. у Туреччині – Вища бухгалтерська рада Османської імперії, в 1864 р. в Румунії – Вищий суд аудиту [3; 4].

Проаналізувавши етапи еволюції державного аудиту, які виділяє Л.В. Дікань [3], слід зазначити, що основними рисами державного

аудиту в період XVIII–XIX ст. було те, що він носив характер перевірки і спрямовувався виключно на дослідження обліку з метою виявлення фактів порушень, розкрадань та шахрайства. Перші елементи оцінки внутрішнього контролю за результатами аудиту з'явилися на початку XX ст.

Переломною подією у розвитку незалежного державного фінансового контролю і піднесення його до міжнародного рівня стало створення у 1953 р. Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) з метою сприяння розвитку та передачі знань, поліпшення державного аудиту в усьому світі і підвищення професійного потенціалу та впливу її членів у своїх країнах.

Зараз до складу INTOSAI входять понад 180 членів, Генеральний секретаріат організації розміщено у Відні (Австрія).

Найвідомішим і основним документом INTOSAI є прийнята у жовтні 1977 р. на IX конгресі INTOSAI Лімська декларація про керівні принципи фінансового контролю (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts).

Щодо обов'язковості застосування цієї декларації з точки зору міжнародного публічного права, в науковій літературі існують різні погляди, проте не можна не погодитися з твердженням, що «це принциповий документ, що враховує різниці в системах фінансового контролю, вказує місце фінансового контролю в системі поділу влади, а також рівень розвитку в окремих країнах» [4].

Досліджуючи діяльність INTOSAI, Ю.Б. Слободяник звертає увагу на роль стандартизації в державному аудиті. Так, Керівна рада Комітету INTOSAI з професійних стандартів на засіданні у Вашингтоні у 2006 р. затвердила так званий «подвійний підхід» (dual approach), який полягав у тому, щоб визнати для державного аудиту стандарти, що регулюють аудит у приватному секторі, а у тих сферах, де їх недостатньо, розробити власні. Не можна не погодитись з автором, що це дозволило певним чином уніфікувати підходи до проведення державного аудиту, визначити єдині принципи і правила, що сприяє впровадженню найкращих технологій, досягнень світової науки і практики контролю, спрямоване на забезпечення високої якості, економичності, ефективності та транспарентності діяльності вищих органів державного аудиту [9].

Таким чином, заснування INTOSAI стало узагальненням всього багатовікового досвіду здійснення справедливого державного фінансового контролю та аудиту, сприяло уніфікації нормативного регулювання та стандартизації діяльності органів фінансового контролю, а також реалізації ідеї якісного незалежного аудиту державних фінансів.

Переходячи до аналізу розвитку державного фінансового контролю та аудиту в Україні, слід одразу зазначити, що він не може розглядатись поза межами розвитку фінансового контролю Російської імперії та СРСР до 1991 р. Тут ми не будемо вести мову про землі Західної України, які входили до складу Австро-Угорщини, Пруссії, Польщі, оскільки про країни Європи йшла мова вище.

Взагалі процес формування в Україні державного фінансового контролю та аудиту можна поділити на три етапи: за часів Російської імперії, за часів СРСР, з часу здобуття Україною незалежності.

Виникнення органів державного фінансового контролю на території Російської імперії приписують на XVI–XVII ст. У ті часи установи, які виконували функції фінансового контролю, називались Накази і займали проміжне місце між Боярською думою та місцевими органами управління. Так, у 1654 р. з метою перевірки роздачі полкової платні під час війни з Польщею було створено Рахунковий наказ (Наказ рахункових справ). В подальшому підвідомчими Рахунковому наказу були державні доходи і витрати, а також залишки по книгах за багато років.

На місцях контроль здійснювався шляхом представлення начальниками книг для перевірки або головному місцевому начальникові – воеводі, або виборній Земській владі. Воеводи, підраховуючи всі збори за рік, визначали, на скільки у порівнянні з минулим роком зібрано більше доходів або скільки і чому не зібрано, та складали «рахунковий список», який потім відправляли в Рахунковий наказ. Також існувала процедура, відповідного до якої з посадських людей обиралися по три або чотири особи з кожної майнової групи, які разом із земськими старостами перевіряли чорнові книги збирачів податків і на їх підставі складали «білі книги». Вони зачитувалися вголос і прилюдно обговорювалися, у тому числі на предмет фінансових приховань. Після такої «народної» ревізії на місцях фінансові книги відправлялися в Москву для остаточного звіту [4].

Зауважимо, що, незважаючи на централізацію влади і підконтрольність Рахункового наказу Боярській думі, в такій системі організації фінансового контролю все ж таки були наявні елементи незалежного контролю, зокрема такого, що здійснювався на місцях колегіально або одноособово.

Реформаторські погляди Петра I щодо корінної зміни майже всіх сфер життя в Російській імперії не залишили поза увагою і організацію фінансового контролю.

Так, спочатку питаннями державного фінансового контролю займалась Ближня канцелярія, якій Петро I доручив ревізію всіх грошових рахунків та витрат.

У 1714 р. для боротьби з нечесними чиновниками був створений спеціальний інститут фіскалів, метою якого був нагляд та доноси на державних чиновників. Проте діяльність цього інституту не зазнала успіхів – через бюрократію та хабарі головний контролер був приговорений до смертної кари.

У 1718 р. Петро I, дослідивши досвід Швеції, запровадив колегіальну систему управління державою та створив серед інших три фінансових колегії: Камер-колегію – для збору доходів, Штатс-контр-колегію – для відання витратами та Ревізіон-колегію – для контролю за доходами та витратами. В обов'язки останньої входила перевірка всіх рахунків державних доходів і витрат, а також здійснення суду над особами, яких викрили у



зловживаннях під час збору доходів та використанні витрат [10].

У подальшому Ревізіон-колегія набула підвищеного статусу Ревізіон-контори і входила до складу Сенату з метою «об'єднання й упорядкування звітно-ревізійної справи» [4].

Незначні зміни статусу Ревізіон-колегії (Ревізіон-контори) без зміни основної функції спостерігались за часів перебування на престолі Катерини I, Петра II, Анни Іоанівни, Єлизавети, Катерини II. За часів Анни Іоанівни видається важливий в історії фінансового контролю законодавчий акт «Регламент, или Инструкция Ревизион-коллегии» (1733 р.). Катерина II спробувала реорганізувати Ревізіон-колегію, а також створити органи фінансового контролю на місцях, проте це не дало бажаних результатів та в подальшому було скасовано за Павла I [10].

Великих перетворень зазнала система фінансового контролю за часів імператора Олександра I. Маніфестами від 25 липня 1810 р. і 25 червня 1811 р. управління державними доходами і витратами було розділено на три частини, з яких перша була довірена Міністрові фінансів, друга – Державному скарбникові, третя – Державному контролерові, якому було доручене вище спостереження за перевіркою рахунків по усіх військових і цивільних департаментах [4].

У подальшому Микола I та Олександр II не залишали поза увагою здійснення державного фінансового контролю, посилювали його місце в системі державного управління та розширювали функції.

22 травня 1862 р. були введені в дію «Правила складання і виконання фінансових кошторисів міністерств і головних управлінь», згідно з якими було встановлено єдність державного бюджету. До державного кошторису почали включатися всі витрати та джерела їх покриття. Бюджет 1863 р. вперше показав відносно повну картину доходів і витрат держави [10].

У 1864 р. у Петербурзі була введена єдність каси і заснована при Державному контролі Тимчасова ревізійна комісія для проведення документальної ревізії оборотів міністерств і головних управлінь, де було введено єдність каси. У 1865 р. єдність каси і документальна ревізія були поширені вже на Архангельську, Новгородську, Псковську, Естляндську, Курляндську, Тавридську, Херсонську та інші губернії [4].

На території України з 1866 р., згідно з Положенням про місцеві контрольні установи в імперії, контрольні функції виконувало Управління державного контролю, яке працювало при Міністерстві фінансів. У такому вигляді цей орган фінансового контролю проіснував до 1919 р. [5].

Проте, незважаючи на революційні зміни в організації державного фінансового контролю, недоліком цієї системи стало те, що контролюючі органи були позбавлені права фактичної ревізії, а також від ревізій був звільнений ряд привілейованих державних установ [10].

Визначальним в історії державного фінансового контролю став початок 1906 р. 20 лютого

1906 р. у Росії були опубліковані закон і нові положення про Державну Раду і Державну Думу. Державна Рада з дорадчого була перетворена в законодавчий орган, а до компетенції Думи стали відноситися державний розпис доходів і витрат разом з фінансовими кошторисами міністерств і звіт по виконанню розпису. Уряд прийняв основні закони у сфері бюджету й одночасно з цим почав створювати фінансовий контроль, який би відповідав характерові прийнятих законів. Так, зі створенням у жовтні 1905 р. Ради Міністрів Державний контролер був включений у його склад [4].

З того часу і до повалення Російської імперії в результаті приходу до влади більшовиків державний фінансовий контроль не зазнав суттєвих змін.

Підсумовуючи вищевикладене, вважаємо за необхідне зазначити, що за чотири століття існування фінансового контролю в державі – Російській імперії – він зазнав чимало змін щодо форм та методів проведення, мети та об'єктів контролю, набув уніфікованого характеру. Особливих змін зазнали органи фінансового контролю в імперії, які реорганізувалися, ліквідовувалися, створювалися або відновлювалися від правителя до правителя, однак пройшли своє становлення, розвиток та остаточно закріпили статус впливового державного органу.

Новий етап розвитку державного фінансового контролю та аудиту розпочинається з революційного повалення Російської імперії, проте революційна зміна форми влади не вплинула суттєво на основні функції контролю. Діяльність органів фінансового контролю за часів СРСР була жорстко регламентована та підпорядкована поглядам Комуністичної партії.

Досить вдало та системно в узагальненому вигляді шлях розвитку внутрішнього фінансового контролю та аудиту в Україні відобразив П.П. Андреев [11, с.7]:

1866–1919 рр. – створення та функціонування Управління державного контролю при Міністерстві фінансів;

1920–1935 рр. – створено спеціальний апарат Державного контролера з надзвичайними правами і повноваженнями;

1936–1956 рр. – створено та закріплено базові принципи відомчого контролю, зокрема, обов'язковості та періодичності. Фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління Наркомату, пізніше – при Міністерстві фінансів УРСР;

1957–1990 рр. – вдосконалення методів та принципів внутрішнього фінансового контролю, прийняття положення «Про заходи з поліпшення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, відомствах УРСР та інших органах управління»;

1991–2002 рр. – створення Державної контрольно-ревізійної служби України, визначення основних засад внутрішнього контролю;

2003–2008 рр. – створення Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади, та Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, де закріплені основні напрями реформування

внутрішнього державного фінансового контролю;

2009 р. – дотепер – Головне контрольно-ревізійне управління України реорганізовано у Державну фінансову інспекцію України. Запроваджено поділ на внутрішній аудит та контроль. Прийнято ряд нормативно-правових актів щодо наближення внутрішнього державного фінансового контролю в Україні до міжнародних стандартів

Зупиняючись на окремих подіях в історії державного внутрішнього фінансового контролю та аудиту, зауважимо, що в Україні їх розвиток починається після здобуття незалежності.

Так, у 1993 р. прийнято Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», згідно з яким державна контрольно-ревізійна служба діяла при Міністерстві фінансів України й підпорядковувалась йому.

Указом Президента України від 27.08.2000 р. № 1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» Головному контрольно-ревізійному управлінню України надано статус центрального органу виконавчої влади [12].

Державний фінансовий контроль здійснювався Державною контрольно-ревізійною службою через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування. Пізніше, у 2006 р., було законодавчо закріплене визначення зазначених термінів.

У 2003 р. з метою підвищення дієвості державного фінансового контролю, спрямованого на зміцнення фінансової дисципліни в державі, дотримання принципів ефективності, доцільності та економності управління суспільними ресурсами була розроблена та прийнята Стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади [11, с. 6].

В той же час разом із прийняттям у 1991 р. Закону України «Про аудиторську діяльність» з'явився аудит як незалежна форма фінансового контролю.

Наступний етап розвитку аудиту в Україні характеризується вивченням можливостей використання аудиту в державному секторі [3].

Важко переоцінити революційні зміни вітчизняного законодавства, що відбулися у грудні 2005 р.: Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» нарешті було досягнуто визнання за державою права на державний аудит [13, с. 19–20].

Основною передумовою впровадження в Україні внутрішнього аудиту в бюджетній сфері вважається погіршення стану фінансово-бюджетної дисципліни, зростання обсягу фінансових порушень, наслідками яких є значні збитки, нездатність інспектування зменшити кількість та обсяги фінансових порушень. Проте контролюючі органи з року в рік в ході контрольних заходів виявляють суттєві порушення фінансово-бюджетної дисципліни практично на кожних 96–97 підконтрольних

суб'єктах із 100 перевірених. При цьому повернути державі втрачені кошти і майно, навіть при доведенні злочину у діях певних посадових осіб, вдається рідко [14, с. 471].

Рушійні кроки у реформуванні та створенні концептуально нової моделі запровадження внутрішнього аудиту в органах державної влади пов'язані зі світовою фінансовою кризою, що масштабно розпочалася в 2008 р., та необхідністю економії та контролю за використанням бюджетних коштів їх розпорядникам [11, с. 6]. Тому розробка Міністерством фінансів та Головним контрольно-ревізійним управлінням України «Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю» (далі – Концепція) та її схвалення урядом з подальшими змінами у 2008, 2009, 2011 рр. було важливим і своєчасним кроком у сучасних економічних умовах.

Важливим етапом у реформуванні внутрішнього державного фінансового контролю України стало видання Указу Президента України від 09.12.2010 р. № 1085/2010 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади», відповідно до якого Головне контрольно-ревізійне управління України реорганізовано у Державну фінансову інспекцію України.

Базові засади для запровадження діяльності внутрішніх аудиторів визначено Постановою від 28.09.2011 р. № 1001 «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», яка встановлює порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту, організацію та здійснення внутрішнього аудиту, критерії для визначення чисельності працівників служб внутрішнього аудиту та інші аспекти цієї діяльності.

Відправною точкою для запровадження діяльності з внутрішнього аудиту в усіх міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади та їх територіальних органах став 2012 р., коли було утворено службу внутрішнього аудиту в центральних органах виконавчої влади [15, с. 88].

За останній час сформоване правове поле внутрішнього контролю в центральних органах виконавчої влади, зокрема, прийняті Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р., Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю, затверджені Наказом Міністерства фінансів від 04.10.2011 р. № 1247, Порядок 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, затвер-



джений Наказом Міністерства фінансів України від 31.07.2014 р. № 794. Однак про певні труднощі при формуванні зазначених нормативних актів свідчать неодноразові зміни до Концепції.

Головний акцент в цих нормативно-правових актах зроблено на розмежуванні внутрішнього контролю й аудиту, що стало основним принципом державного внутрішнього фінансового контролю.

Висновки. Як бачимо, державний внутрішній контроль та аудит в Україні зазнав чималих змін з початку існування нашої держави. Ми погоджуємося, що, безумовно, позитивним моментом в провадженні внутрішнього аудиту в державному секторі економіки є підсилення попереднього та поточного контролю шляхом закріплення аудитора за кожною бюджетною установою та постійного моніторингу фінансово-господарської діяльності на предмет дотримання законного та ефективного використання коштів та майна, а також оцінка можливих ризиків, що дозволить попередити зайві та неефективні витрати, або негайно реагувати на них [14, с. 472].

Проте, як свідчить статистика бюджетних правопорушень, надбання та методи командно-адміністративної системи за умов ринкових відносин і домінування принципу доцільності, ефективності використання державних коштів не дали бажаних результатів, не передбачали використання внутрішнього аудиту як однієї з найдієвіших форм фінансового контролю.

У той же час, виконуючи умови вступу до Європейського Союзу, створивши в органах державної влади підрозділи внутрішнього аудиту, законодавцем ще не розроблена узгоджена нормативна база для їх діяльності, про що свідчать численні доповіді фахівців з внутрішнього аудиту Державної фінансової інспекції, органів державної влади, науковців.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Скакун О.Ф. Теорія держави і права : [підручник] / О.Ф. Скакун ; пер. з рос. – Х. : Консум, 2001. – 656 с.
2. Тимошук В.П. Контрольна функція держави / В.П. Тимошук [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

<http://aplaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/4-6-2013/item/234-kontrolna-funktsiya-derzhavy-tymoshchuk-v-p>.

3. Дікань Л.В. Державний аудит : [навч. посіб.] / [Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна]. – К. : Знання, 2011. – 503 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://westudents.com.ua/glavny/6308-11-osnovn-storichn-vhi-stanovlennya-derjavnogo-audit.html>.

4. Марцеляк О.В., Коломієць Ю.М., Зубенко Г.В. Спеціалізовані органи парламентського контролю в Україні: статус і функціонування : [монографія] / [О.В. Марцеляк, Ю.М. Коломієць, Г.В. Зубенко] ; за ред. О.В. Марцеляка. – Х. : ТОВ «ПРОМЕТЕЙ-ПРЕС», 2006. – 268 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.pravo.vuzlib.su/book_z1682_page_4.html.

5. Білуха Н.Т. Аудит / Н.Т. Білуха [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://bibliograph.com.ua/audit-2/11.htm>.

6. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. Аудит, методика і організація : [навч. посіб. для студ. ек. спец.] : у 2-х ч. Ч. 1. / [Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, М.Ю. Карпенко]. – Х. : ХНАМГ, 2007. – 163 с.

7. Історія розвитку аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki/Аудит>.

8. Історичні передумови виникнення аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodn-standarti-audit/299-storichn-peredumovi-viniknennya-audit.html>.

9. Слободяник Ю.Б. Проблеми реалізації державного аудиту в Україні / Ю.Б. Слободяник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://auditorukr.com.ua/news/information/problems-realizatsiyi-derzhavnogo-audit-v-ukrayini.html>.

10. История государственного финансового контроля. Бюджет [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.ach.gov.ru/press_center/publications-in-mass-media/20743.

11. Андреев П.П. Эволюция государственного внутреннего финансового контроля в Украине / П.П. Андреев // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка». – 2013. – Вип. 8(149). – С. 5–8.

12. Про органи Держфінінспекції України. Загальні положення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/84005>.

13. Бариніна М. Уроки шведської, або Тривалий шлях від «елемент аудиту» до повноцінного аудиту державних фінансів за міжнародним стандартами / М. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2008. – № 4. – С. 19–23.

14. Кантаєва О.В. Проблеми розвитку внутрішнього фінансового контролю в Україні та шляхи їх вирішення / [О.В. Кантаєва, О.В. Бондар, О.Л. Колесник] // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу : міжнар. зб. наук. праць. – 2012. – № 2. – С. 470–474.

15. Михальчишина Л.Г., Чухась О.С. Внутрішній аудит в центральних органах виконавчої влади: становлення, досягнення, проблеми / Л.Г. Михальчишина, О.С. Чухась // Збірник наукових праць ВНАУ Серія «Економічні науки». – 2013. – № 1(76). – С. 85–98.