

**ЕКОНОМІКА ТА ЕФЕКТИВНІСТЬ
ВИРОБНИЧО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

УДК 657.6.001.73(477)

**НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ
СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В
УКРАЇНІ ©**

Л.В. ГУЦАЛЕНКО,
*доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри аудиту
та державного контролю,
Вінницький національний
аграрний університет,*

О.В. ВАХНОВСЬКА,
*начальник Управління північного офісу
Державної аудиторської служби
у Вінницькій області
(м. Вінниця)*

У статті розглядається система державного фінансового контролю України та зокрема її інструмент управління – державний внутрішній фінансовий контроль. Дана характеристика міжнародних нормативних актів щодо регламентації контролю. Вказано, що утворено Державну аудиторську службу України як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України. Наведено головні завдання Державної аудиторської служби України. Вказано на зміни в структурі підрозділів Держаудитслужби та створення відділів аудиту за відповідними галузевим спрямуванням. Акцентовано увагу на проблемах, що заважають функціонувати державному фінансовому контролю як системі, зокрема наголошено, що не функціонують її складові (система управління ризиками; відсутня управлінська звітність; система управління соціальною відповідальністю). Виокремлено чотири види аудиту (аудит виконання бюджетних програм; аудит діяльності суб'єктів господарювання; аудит виконання місцевих бюджетів; аудит окремих господарських операцій), що здійснюють органи Держаудитслужби України. Узагальнено проблеми реформування системи державного внутрішнього контролю. Сформовано завдання державного фінансового контролю України відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами.

Ключові слова: контроль, система, аудит, управління, державний внутрішній фінансовий контроль, Держаудитслужба України.

Рис.3. Табл. 1. Літ. 25.

Постановка проблеми. Поступальний рух держави в напрямку інтеграції до міжнародного простору повинен супроводжуватись докорінною перебудовою управлінських функцій, в тому числі новою стратегією управління державними фінансами, яка забезпечить стійке економічне зростання, якісно новий рівень надання державних послуг, а також стане стимулом для реформ в інших сферах.

Запорукою ефективного управління системою державних фінансів є гармонійне поєднання кількох рівнів державного фінансового контролю, зокрема державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК), який передбачає здійснення внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації та державного зовнішнього фінансового контролю.

Ефективна система державного фінансового контролю є необхідним атрибутом сучасної демократичної держави, запорукою ефективного використання фінансових ресурсів держави. Для ефективного функціонування системи державного фінансового контролю необхідним є логічний взаємозв'язок усіх її базових складових, а також чіткість розподілу контрольних повноважень між суб'єктами контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукові дослідження з проблем розвитку фінансового контролю в Україні здійснювали вітчизняні вчені, зокрема: М. Базась [1], Н. Виговська [2], Л. Гуцаленко [3], В. Дерій [3], І. Дрозд [4], Є. Калюга [5], М. Коцупатрій [9], У. Марчук [9], В. Шевчук [6] та інші. Однак проблема реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю є доволі об'ємною та складною і потребує подальших досліджень.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є розкриття проблем, що супроводжуються реформуванням системи державного фінансового контролю в Україні та визначення шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Невід'ємним елементом системи державного фінансового контролю і важливим інструментом державного управління є державний внутрішній фінансовий контроль (далі – ДВФК), який відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу [7] є системою регламентів, правил, процедур заходів, що запроваджена керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ та виключає ризики можливих зловживань, шахрайства, марнотратства, помилок та недоліків.

Гуцаленко Л.В., Дерій В.А. та Коцупатрій М.М. під внутрішнім фінансовим контролем розуміють (у даному стандарті) систему організації і здійснення контрольних заходів, спрямованих на власну фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, діяльність інших суб'єктів господарювання, що перебувають в його власності або належать до сфери його управління, які б забезпечували цільове та ефективне використання бюджетних коштів, державного та комунального майна [3, с.64].

Основним і всеохоплюючим терміном для всіх стандартів та законів в зарубіжній практиці є термін “audit” (або “auditing” як процес проведення аудиту, який перекладають також як “аудит”). Що стосується терміна “контроль” (“control”), то в основному застосовують поняття “внутрішній контроль” (“internal control”), “контроль якості” (“quality control”), “парламентський контроль” (“parliamentary control”).

Слід зазначити, що поняття “внутрішній контроль” (“internal control”) вживається в значенні “система внутрішнього контролю”, яка охоплює всю організацію і має багато складових, а “внутрішній аудит” (“internal audit”) в основному стосується і передбачає наявність підрозділу внутрішнього аудиту (Internal audit unit) [8, с. 33].

Процеси впровадження міжнародних правових документів та міжнародних стандартів обліку та контролю непрості та неоднозначні. Світова спільнота ставить амбіційні завдання – впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, аудиту; розвиток національних підходів до аудиту та контролю; допомога всім органам, що виконують контроль та аудит. З цією метою створюються світові міжнародні організації, які видають міжнародні стандарти у сфері контролю та аудиту [8, с. 29].

Міжнародні нормативні акти щодо контролю та їх характеристику наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Характеристика міжнародних нормативних актів щодо регламентації контролю

Назва документа	Рік видання	Установа, що підготувала документ	Короткий зміст документа
1	2	3	4
INTOSAI (ISSAI INTOSAI GOV)	1953 р.	Міжнародна організація Вищих аудиторських органів (BAO), членом якої є Рахункова палата України (РПУ)	Імплементовано основні Міжнародні стандарти аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів, які створені в основному для приватного сектору
Лімська Декларація керівних принципів контролю	жовтень 1977 р.	IX Конгрес Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI)	Містить вичерпний перелік цілей аудиту державних фінансів та усіх дотичних до цього питань. Це полегшує її використання та гарантує, що простота мови, якою вона складена, зосереджує увагу на її основних елементах
SAS 55 / SAS 78	1988 р., та внесені зміни у 1995 р.	Американський інститут дипломованих бухгалтерів (the American Institute of Certified Public Accountants' Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit)	Документ, що регламентує дії зовнішніх аудиторів відносно впливу внутрішнього контролю на планування і проведення аудиту фінансової звітності підприємства
SAC	1991 р., та внесені зміни у 1994 р.	Дослідницький фонд Інституту внутрішніх аудиторів (the Institute of Internal Auditors Research Foundation's Systems Auditability and Control)	Документ, який надає підтримку внутрішнім аудиторам з питань контролю та аудиту інформаційних систем (IC) і технологій, впливу інформаційних технологій (IT) на систему засобів внутрішнього контролю
COSO	1992 р., та внесені зміни у 1994 р.	Комітет спонсорських організацій Комісії Тредуея (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Internal Control – Integrated Framework)	Документ, що дає рекомендації менеджменту стосовно оцінки, опису й удосконалення систем контролю. Організації можуть оцінити й визначити шляхи вдосконалення систем контролю. COSO визначає внутрішній контроль як процес, який здійснює рада директорів компаній, менеджмент, інший персонал

Продовження табл. 1

1	2	3	4
COBIT	1996 р.	Асоціація аудиту і контролю інформаційних систем ISACA (the information System Audit and Control Foundation's Control Objectives for Information and Related Technology)	Системний підхід, що забезпечує власників бізнеспроцесів інструментарієм для повного й ефективного контролю за безпекою інформаційних систем
ISA 315 / ISA 330	2005 р.	Міжнародна рада зі стандартів аудиту та надання гарантій (International Auditing and Assurance Standarts Board, IAASB) Міжнародної федерації з автоматичного управління (IFAC)	Аналогічний документ SAS, розроблений для міжнародної аудиторської спільноти щодо підтвердження фінансової звітності

Джерело: [9, с. 50–51]

Дослідження нормативно-правового забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю зарубіжних країн набуває актуальності та можливості впровадження його окремих положень у вітчизняній практиці.

Контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснюється Рахунковою палатою і є державним зовнішнім фінансовим контролем. Паралельно також функціонує Урядовий (парламентський) контроль, який на даний час здійснюється органом державного фінансового контролю – Державною аудиторською службою України.

Головні завдання Державної аудиторської служби України наведено на рис.1.

Державний фінансовий контроль України забезпечується шляхом здійснення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування, порядок проведення яких встановлюється Кабінетом Міністрів України.

З метою визначення напрямів і механізмів реформування ДВФК, формування ефективної його системи та для забезпечення виконання розпорядження Кабінету Міністрів України, Держаудитслужба підготувала та подала на затвердження проект розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2020 року” [10] (далі - Концепція), де визначено основні проблеми, шляхи і способи їх розв’язання та очікувані результати.

Процес інтеграції України в міжнародну спільноту супроводжується прийняттям міжнародних правових документів, впровадженням міжнародних стандартів, узгодженням національного та міжнародного законодавства, використанням кращої світової практики [9, с.49].

Україна перебуває у процесі впровадження ДВФК відповідно до зобов’язань, взятих у рамках реалізації Угоди про асоціацію Україна – ЄС. Утім, прогрес у впровадженні ДВФК досі є повільним. Зокрема, у державних органах влади недостатньо ефективно функціонує система внутрішнього контролю.

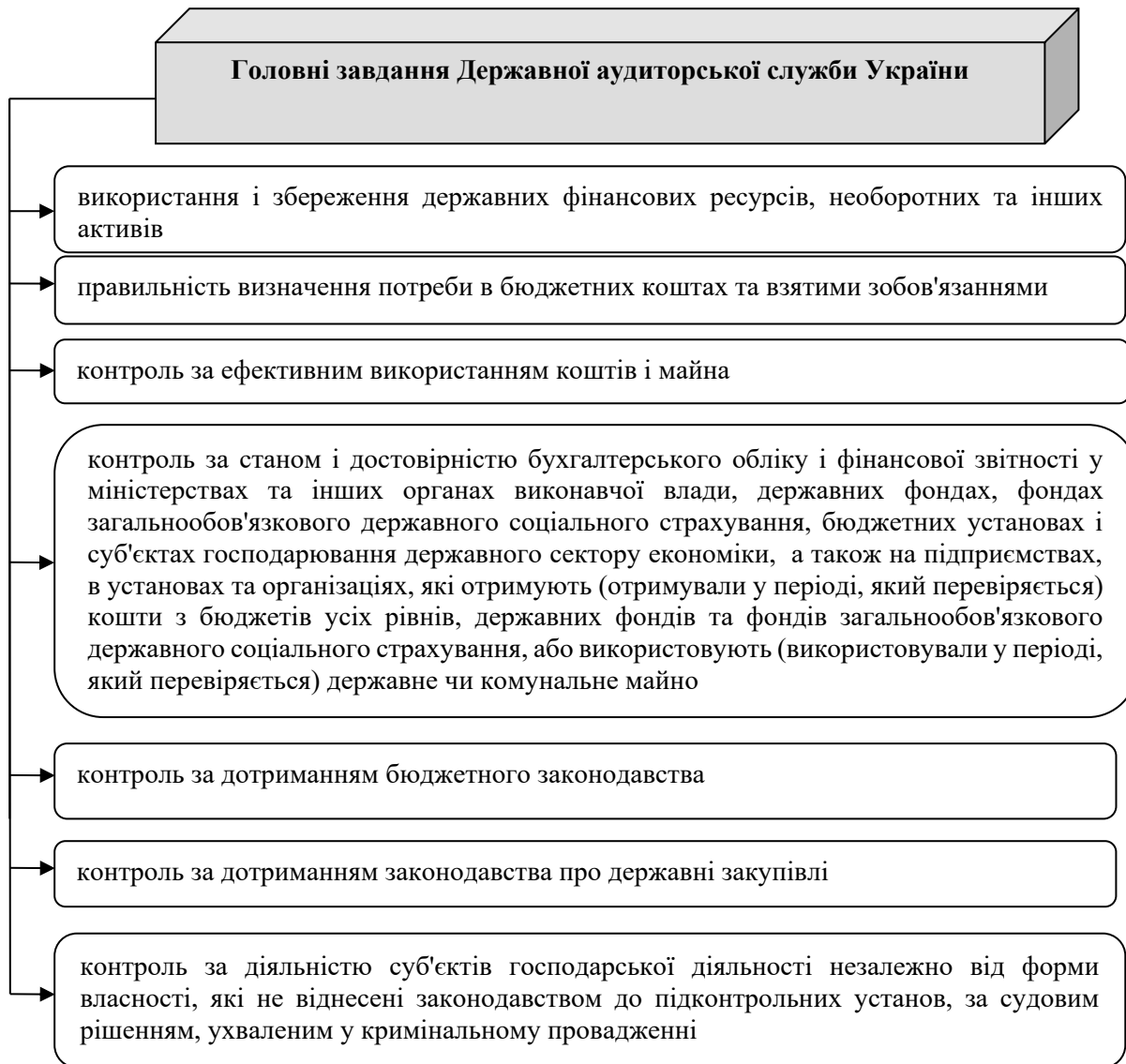


Рис. 1. Головні завдання Державної аудиторської служби України

Як зазначає Л.А. Савченко "... управління можливе лише в тому випадку, коли інформація, що йде від системи, яка управляє, до тієї, що управляється, і після її перетворення в останній буде повертатися назад до системи, що управляє. Без цього управляюча система не зможе виконувати дії, що спрямовані на впорядкування системи, яка управляється". Суттєвою ознакою процесу управління є постійний рух інформації, яка протікає у зворотному зв'язку. Вона є корисною для суб'єкта управління, оскільки підвищує якість управління [11, с. 126-127].

На сьогодні у діяльності державних органів влади функція фінансового управління і контролю майже не реалізується та/або залишається неефективною, а відтак – спричиняє нерозуміння керівниками цих органів ролі функції внутрішнього аудиту в контексті його доцільності (користі) при досягненні мети та цілей державного органу. На сучасному етапі розвитку ДВФК в органах державної влади України функціонують окремі елементи системи внутрішнього контролю. Однак,

відповідно до статті 26 Бюджетного кодексу [7] та Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю в окремих державних органах [12], не створено єдиної комплексної системи внутрішнього контролю, а там, де створено, вона не функціонує як цілісний та якісний процес. Зокрема не функціонують її складові:

- система управління ризиками;
- відсутня управлінська звітність;
- система управління соціальною відповідальністю.

Управління ризиками – це напрям, що дуже швидко розвивається. Існує багато описів різноманітних видів того, що включає в себе поняття “ризик- менеджмент”. Ключовим стандартом для управління ризиками є ISO 31000 “Загальні керівні вказівки щодо принципів та втілення ризик-менеджменту” [13].

Одним з небагатьох законодавчо затверджених стандартів у сфері управління ризиками є “Закон Сарбейнса – Окслі” (Sarbanes - Oxley Act). Даний закон розглядає, перш за все, питання внутрішнього контролю і достовірності фінансової звітності, а також опосередковано регулює процес управління ризиками. У законі немає керівних вказівок з розробки конкретних процедур фінансового контролю. Стандарт пропонує аналіз даних, що надходять, щодо ходу процесів і перевірку відповідності шляхом аудиту [14].

До основоположних стандартів з ризик-менеджменту відносять також: стандарт, розроблений Федерацією Європейських Асоціацій Ризик-Менеджерів («FERMA»); стандарт «COSO II»; південно-африканський стандарт – «KING II» та інші.

Досягти успіху внутрішній аудит зможе лише тоді, коли керівництво не лише зосереджується на контрольній складовій системи фінансового управління та контролю (далі – ФУК), а й несе повну відповідальність за управління наявними коштами. Цій складовій ДВФК – фінансовому управлінню і контролю, що має базуватися на запровадженні управлінської підзвітності, приділялося недостатньо уваги.

Певний прогрес щодо реалізації функції внутрішнього аудиту у відповідності до вимог статті 26 Бюджетного кодексу є лише в деяких органах державної влади, а інші децентралізовані підрозділи внутрішнього аудиту не реалізують своєї діяльності як надійної та ефективної ланка в системі ДВФК, або фактично її не здійснюють. Така ситуація посилює роль органу державного фінансового контролю, зокрема урядового – Держаудитслужби.

Згідно з Концепцією [10] повноваження органів Держаудитслужби щодо здійснення державного фінансового контролю є одним із елементів системи управління державними фінансами, а тому базові етапи розвитку та модернізації діяльності органів Держаудитслужби мають бути вбудовані у вітчизняні реформи у сфері державних фінансів та державного внутрішнього фінансового контролю, відбуватися взаємоузгоджено з їх кроками та результатами.

Певні кроки в модернізації діяльності органів державного фінансового контролю (Держфінінспекції) Уряд зробив у 2015 році. Зокрема, з метою підвищення ефективності урядового контролю, розвитку та посилення функції аудиту, підвищення його дієвості як інструменту Уряду для попередження порушень, усунення виявлених порушень і недопущення їх надалі, оцінки ефективного, законного, цільового, раціонального, результативного використання та збереження

державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів у 2015 році розпочато реформування діяльності органів державного фінансового контролю шляхом реорганізації в Держаудитслужбу. Зокрема, утворено Державну аудиторську службу України як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого (на сьогодні) спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України, реорганізувавши Державну фінансову інспекцію, та прийнято низку інших нормативно-правових актів, що регламентують її діяльність. Розподіл функцій аудиту та інспектування здійснюється шляхом організаційної зміни структури підрозділів Держаудитслужби, зокрема шляхом створення відділів аудиту за відповідними галузевим спрямуванням.

У 2016 році реорганізовано територіальні органи Держфінінспекції шляхом оптимізації та утворення міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби. Зокрема, із 27 територіальних органів передбачено утворення 5-ти офісів Держаудитслужби, а саме: Північний офіс Держаудитслужби; Північно-східний офіс Держаудитслужби; Південний офіс Держаудитслужби; Західний офіс Держаудитслужби; Східний офіс Держаудитслужби. Наразі зазначені міжрегіональні територіальні підрозділи Держаудитслужби утворені та розпочали свою діяльність.

Концепцією визначено основні напрями реформування органів державного фінансового контролю в Держаудитслужбу, зокрема:

- кардинальна видозміна функції інспектування, підвищення його дієвості як інструменту виявлення і документування порушень з ознаками шахрайства та налагодження взаємодії з OLAF;

- розвиток та посилення функції державного фінансового аудиту (далі – аудит), підвищення його результативності як інструменту Уряду для здійснення ефективного державного фінансового контролю;

- розвиток та посилення попереднього та поточного контролю для попередження і недопущення порушень та неефективного використання державних ресурсів.

Разом з цим, на сьогодні в Україні існує невідповідність вимогам та практикам ЄС в частині поєднання функцій централізованого урядового аудиту та інспектування в одному державному органі. Тому можливим є поступове розмежування цих функцій по мірі розвитку і становлення вітчизняної системи ДВФК.

Наразі в практиці органів Держаудитслужби запроваджено чотири види аудиту:

- аудит виконання бюджетних програм;
- аудит діяльності суб'єктів господарювання;
- аудит виконання місцевих бюджетів;
- аудит окремих господарських операцій.

Кожен із зазначених видів аудиту містить аспекти та елементи (з методик різних видів аудиту), що визначені в міжнародній практиці і термінології, та є комбінованим аудитом, що спрямований на аналіз та оцінку законності, ефективності і результативності управління й використання державних фінансів, досягнення економії та їх цільового використання органами державної влади та суб'єктами господарювання державного та комунального секторів, правильності ведення ними бухгалтерського обліку, достовірності фінансової, бюджетної та іншої звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту.

Тобто завдання будь-якого із зазначених аудитів – не фрагментарно, а комплексно визначати якість управління державними фінансами у відповідних сферах і напрямках, усунення виявлених порушень, попередження і недопущення надалі, що на міжнародному рівні є доволі позитивною практикою.

Водночас колізії та прогалини вітчизняного законодавства щодо регулювання процесу організації і здійснення аудиту органами Держаудитслужби не сприяють створенню якісної системи його нормативно-правового та методологічного забезпечення. Отже необхідним є усунення прогалин законодавства та його подальший розвиток шляхом стандартизації процедур організації та здійснення аудиту, удосконалення механізму, зокрема методичного інструментарію його проведення, уніфікації термінології аудиту та його модернізації з урахуванням європейських стандартів або кращого світового досвіду.

Крім того, доцільно звернути увагу на те, що на відміну від вітчизняної в міжнародній практиці ефективно реалізуються різні види аудиту, зокрема, фінансовий аудит, ІТ-аудит, аудит коштів і грантів ЄС, аудит державних програм та аудит інвестиційних проектів тощо. Запровадження цих видів аудиту у національній практиці органів Держаудитслужби є актуальним, доцільним та спричинено їх вагомістю у системі державних фінансів та подальшим впливом на підвищення рівня соціально-економічного розвитку країни та євроінтеграційними прагненнями країни.

Розуміючи доцільність проведення органами Держаудитслужби зазначених видів аудиту, Уряд прийняв постанову Кабінету Міністрів України від 27 січня 2016 року № 70 “Про порядок підготовки, реалізації, проведення моніторингу та завершення реалізації проектів економічного і соціального розвитку України, що підтримуються міжнародними фінансовими організаціями” [15], відповідно до якої Держаудитслужба проводить у порядку, визначеному законодавством, аудит інвестиційних проектів. Проте відсутня методика проведення такого аудиту, що не забезпечує та ускладнює формування методології проведення аудиту інвестиційних проектів органами Держаудитслужби. Тому існує нагальна потреба у формуванні методологічного забезпечення, прийняття стандарту та методики проведення аудиту інвестиційних проектів.

При забезпеченні процесу реформування системи ДВФК існує проблема кадрового забезпечення, яка сприяла б ефективному та сталому розвитку функцій аудиту. Тому необхідно:

- сформувати системну та постійну професійну підготовку державних аудиторів із чітким розмежуванням кваліфікаційних груп аудиторів;
- визначити вимоги щодо документального підтвердження рівня кваліфікації для роботи в державному секторі (шляхом проходження тестування або сертифікації);
- забезпечити умови для постійного професійного розвитку державних аудиторів.

Безперечно ефективність діяльності будь-якого контролюючого органу держави, зокрема органу державного фінансового контролю, значною мірою залежить від володіння необхідною інформацією для проведення контрольних заходів. В умовах сьогодення надання такої інформації органами державної влади супроводжується труднощами (неякісне формування інформації) та затягуванням строків, визначених у відповідних запитах, або ненадання чи надання недостовірної

інформації, що призводить як до затягування контрольних заходів, так і погіршення їх ефективності та об'єктивності через неможливість об'єктивно та оперативно перевірити інформацію, отриману під час проведення контрольного заходу чи одного з його елементів (зустрічна звірка, збір інформації тощо). Тож безпосередній доступ (у режимі користування) до відповідних баз даних різних державних органів (Державна служба фінансового моніторингу України, Державна фіскальна служба України, Державна реєстраційна служба України та інші) або формування єдиної інформаційно-аналітичної бази державного фінансового контролю значно поліпшить якість проведених ними контрольних заходів.

Частиною другою статті 5 Закону України “Про адміністративні послуги” встановлено, що адміністративні послуги визначаються виключно законом.

Відсутність такого законодавчого визначення для Держаудитслужби позбавляє її можливості виконувати визначені для служби функції в частині надання адміністративних послуг та надавати суб'єктам господарювання допомогу в підвищенні ефективності їх діяльності.

Концепцією [10] визначено основні проблеми, що потребують розв'язання для забезпечення якості функціонування системи державних фінансів системи загалом та розвитку системи ДВФК (рис. 2).

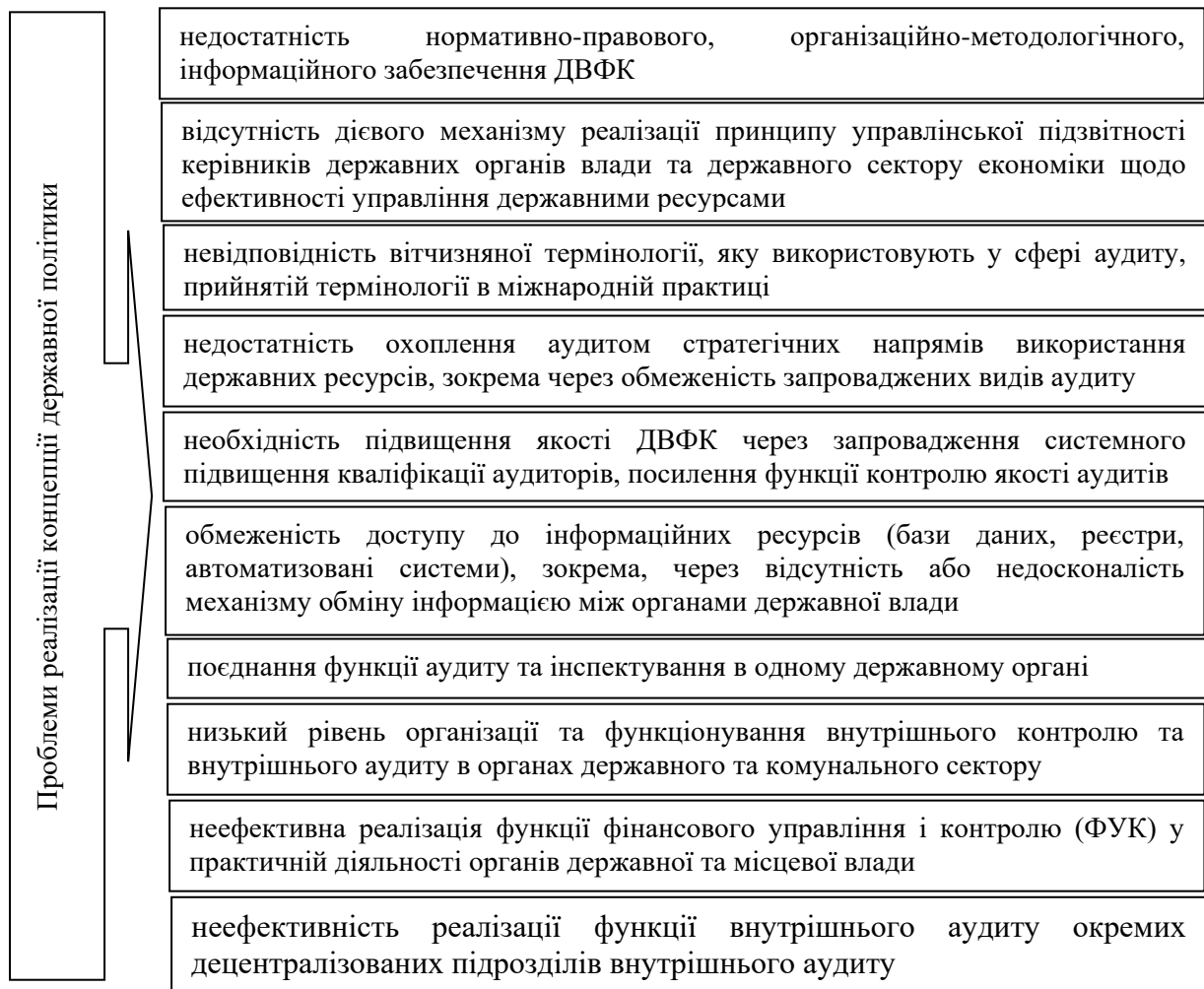


Рис.2. Проблеми реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю

Комплексне розв'язання зазначених проблем можливе за умови вжиття на державному рівні заходів, спрямованих на реформування та підвищення ефективності державного внутрішнього фінансового контролю, шляхом:

- формування та удосконалення нормативно-правової бази державного внутрішнього фінансового контролю (організаційна структура, методологія, термінологія тощо);
- прийняття закону про діяльність органу державного фінансового контролю, яким зокрема внести зміни в чинне законодавство щодо державного фінансового контролю;
- формування та прийняття стандартів та методик державного фінансового аудиту за новими видами (аудит інвестиційних проектів, фінансовий аудит, ІТ-аудит, аудит використання міжнародної технічної допомоги тощо);
- удосконалення методологічної бази діючих видів аудиту, стандартизації їх проведення;
- визначення та унормування переліку та механізму надання органами Держаудитслужби адміністративних послуг;
- нормативне запровадження обов'язкових дієвих механізмів застосування базових принципів фінансового управління і контролю у практичній діяльності органів державної влади;
- організаційна консолідація функцій неефективних децентралізованих підрозділів внутрішнього аудиту та передачі цих функцій Держаудитслужбі;
- зміцнення кадрового потенціалу, зокрема удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів шляхом:
 - розроблення та реалізації навчальних програм підвищення кваліфікації для державних фінансових аудиторів;
 - розробка та впровадження сертифікації державних фінансових аудиторів;
 - продовження проведення навчальних заходів з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;
 - проведення семінарів, навчань, конференцій, брифінгів, круглих столів, пілотних проектів, зокрема щодо розвитку діючих та впровадження нових видів аудиту;
 - удосконалення інформаційного забезпечення системи державного фінансового контролю, зокрема шляхом створення єдиної інформаційно-аналітичної бази державного фінансового контролю:
 - створення аналітичної підсистеми об'єктів контролю з модулем ризикоорієнтованого відбору;
 - створення підсистеми проведення заходів державного фінансового контролю з періодично оновлюваним модулем результатів контрольних заходів інших державних органів (Державна фіскальна служба, Державна казначейська служба, Антимонопольний комітет України, Національна комісія з цінних паперів та фінансових послуг, Державна служба фінансового моніторингу);
 - поетапного розмежування функції аудиту та інспекційної функції на два органи (після забезпечення превалювання функції аудиту). Розвиток інспектування як дієвого інструменту боротьби із проявами шахрайства.

В лютому 2017 Кабінетом Міністрів України ухвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017-2021 рр. [16], в якій окрему роль відведено державному фінансовому контролю та визначено завдання (рис.3).



Рис.3. Завдання державного фінансового контролю України відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами

Пріоритетом Держадитслужби визначено побудову ефективної системи державного фінансового контролю на центральному, регіональному та місцевому рівнях як складових загальної системи управління державними фінансами.

Для модернізації системи державного фінансового контролю з урахуванням євроінтеграційного вектору розвитку України окреслено низку завдань, які необхідно вирішити, зокрема:

- подальший розвиток правового поля та методологічного забезпечення системи державного фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародними стандартами та найкращою практикою ЄС щодо аудиту у сфері державних фінансів;
- розбудова інституційного потенціалу органів Держаудитслужби;
- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів у сфері державного фінансового контролю;
- підвищення відповідальності керівників органів державної влади та органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання державного та комунального секторів за ефективність їхніх управлінських рішень та результативність діяльності.

Висновок. Питання розвитку системи державного фінансового контролю на центральному, регіональному та місцевому рівнях включено окремим розділом до Проекту середньострокового плану пріоритетних дій уряду до 2020 року.

При цьому визначено, що метою реалізації цього пріоритету є забезпечення ефективного попереднього та поточного державного фінансового контролю за діяльністю органів державної влади та органів місцевого самоврядування при управлінні та використанні бюджетних ресурсів. Зокрема, спрямування державного

фінансового контролю на підвищення рівня ефективного, законного, цільового, раціонального, результативного використання та збереження фінансових (матеріальних) ресурсів держави, необоротних та інших активів, досягнення росту економії бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, усунення виявлених порушень, недоліків і запобіганням їм надалі в процесі їх діяльності, підвищення відповідальності керівників органів державного сектору за ефективність діяльності, зокрема через врахування пропозицій та рекомендацій, наданих органами Держаудитслужби за результатами аудитів, а також зменшення перевірконого тиску на об'єкти контролю шляхом зміни ідеології, підходів та акцентів здійснення державного фінансового контролю в середньостроковій перспективі, а саме:

- ✓ розвиток правового поля та методологічного забезпечення системи державного фінансового контролю шляхом гармонізації з визнаними міжнародними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародна федерація бухгалтерів (ІFAC, ІNTOSAI) та методологією, а також найкращою практикою ЄС щодо аудиту в сфері державних фінансів;

- ✓ підсилення інституційної основи попереднього та поточного державного фінансового контролю шляхом розвитку аудиту, його видів і напрямів (аудиту виконання місцевих бюджетів, аудиту виконання бюджетних програм, аудит коштів і грантів ЄС, аудит державних (регіональних) програм та аудит інвестиційних проектів, ІТ-аудит, тощо);

- ✓ розбудови інституційного потенціалу органів державного фінансового контролю (Держаудитслужби), як основи зміцнення системи управління державними фінансами, забезпечення їх правової і організаційної незалежності та статусності, належного рівня фінансового забезпечення та зміцнення кадрового потенціалу;

- ✓ удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів у сфері державного фінансового контролю шляхом розроблення та реалізації навчальних програм з підвищення кваліфікації та можливої сертифікації;

- ✓ підвищення відповідальності керівників органів державної влади та органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання державного та комунального секторів за ефективність їх управлінських рішень та результативність діяльності;

- ✓ запровадження звітування міністрів у парламенті про стан використання бюджетних ресурсів та забезпечення виконання вимог і впровадження пропозицій органів Держаудитслужби, наданих за результатами контрольних заходів.

Список використаних джерел

1. Базась М.Ф. Методика та організація фінансового контролю: Підруч. для вищ. навч. закл. – К.: МАУП, 2004. – 440 с.
2. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : моногр. / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
3. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для студ. Вищ. навч. закл] / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрій – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
4. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / І. К. Дрозд., В.О. Шевчук. – К. : Імекс – ЛТД, 2007. – 304 с.
5. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : моногр. / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

6. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : моногр. / В. О. Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-екоп. ун-т, 1998. – 371 с.
7. Бюджетний Кодекс України № 2456 – VI від 08.07.2010 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.google.com.ua/>.
8. Ніконова О. Міжнародні стандарти INTOSAI: основні положення, аудиторські підходи, термінологія / О. Ніконова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 29-35.
9. Коцупатрий М.М. Внутрішньогосподарський контроль в управлінні діяльністю сільськогосподарських підприємств: Монографія / М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук – Вінниця: ПП “ТД Едельвейс і К”, 2014. – 268 с.
10. Проект концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного внутрішнього контролю на період до 2020 року. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>.
11. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні:[монографія] / Л.А. Савченко – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – 407 с.
12. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах. Затв. Наказом Міністерства фінансів України 14.09.2012 № 995 (із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну від 10.12.2014 № 1200).
13. Кевін В. Найт Стандарт ISO 31000 на управління ризиком // Стандартизація. Сертифікація. Якість – 2009 – № 3, с. 6-8.
14. Донець О.М. Використання міжнародних стандартів в управлінні ризиками / О.М. Донець, Т.В. Савельєва, Ю.І. Урецька // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://journals.uran.ua/>.
15. Про порядок підготовки, реалізації, проведення моніторингу та завершення реалізації проектів економічного і соціального розвитку України, що підтримуються міжнародними фінансовими організаціями: Постанова Кабінету Міністрів України №70 від 27.01.2016 (47).
16. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.
17. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України. Відомості Верховної Ради (ВВР),1993, введено в дію Постановою ВР№2940-12 від 26.01.93. Назва Закону в редакції Закону №5463-17 від 16.10.2012.
18. Про утворення Державної аудиторської служби: Постанова Кабінету Міністрів України №868 від 28.10.2015 р.
19. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України №43 від .03.02.2016 р.
20. Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби: Постанова Кабінету Міністрів України № 266 від 06.04.2016.
21. 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 №1001 від 28.09.2011 р.

22. Питання розроблення політики в деяких пріоритетних сферах діяльності: Розпорядження Кабінету Міністрів України №612 від 08.08.2016.
23. Проект Середньострокового плану дій Уряду до 2020 року. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/>.
24. ISO 26000:2010. Guidance on social responsibility (Настанова щодо соціальної відповідальності) [Text]. — [First edition 2010-11-01]. – Published in Switzerland: ISO, 2010. – 106 p.
25. Домницька В. Аналіз головних принципів міжнародного стандарту ISO 26000:2010. [Текст] / В. Домницька, В. Жогло, В. Новіков // “Стандартизація, сертифікація, якість”. – 2012. – № 2. – С. 24-27.

Список джерел у транслітерації/References

1. Bazas' M.F. Metodyka ta orhanizatsiya finansovoho kontrolyu: Pidruch. dlya vyshch. navch. zakl. – K.: MAUP, 2004. – 440 s.
2. Vyhovs'ka N. H. Hospodarskyi kontrol v Ukraini: teoriya, metodolohiya, orhanizatsiya : monohr. / N. H. Vyhovs'ka. – Zhytomyr : ZhDTU, 2008. – 532 s.
3. Hutsalenko L.V. Derzhavnyy finansovy kontrol: navch.posib. [dlya stud. Vyshch. navch. zakl] / L.V. Hutsalenko, V.A. Deriy, M.M. Kotsupatryy – K.: Tsentр uchbovoyi literatury, 2009. – 424 s.
4. Drozd I. K. Derzhavnyy finansovy kontrol : navch. posib. / I. K. Drozd., V. O. Shevchuk. – K. : Imeks – LTD, 2007. – 304 s.
5. Kalyuha Ye. V. Finansovo-hospodarskyi kontrol u systemi upravlinnya : monohr. / Ye. V. Kalyuha. – K. : Elha, Nika-Tsentр, 2002. – 360 s.
6. Shevchuk V. O. Kontrol' hospodarskykh system v suspilstvi z perekhidnoyu ekonomikoyu (Problemy teorii, orhanizatsiyi, metodolohiyi) : monohr. / V. O. Shevchuk. – K. : Kyiv.derzh.torh.-ekon. un-t, 1998. – 371 s.
7. Byudzhetyi Kodeks Ukrainy № 2456 – VI vid 08.07.2010 r. // [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <https://www.google.com.ua/>.
8. Nikonova O. Mizhnarodni standarty INTOSAI: osnovni polozhennya, audytor'ki pidkhody, terminolohiya / O. Nikonova // Bukhhalterskyi oblik i audyt. – 2011. – № 2. – S. 29-35.
9. Kotsupatryy M.M. Vnutrishnohospodarskyi kontrol v upravlinni diyalnistyu silskohospodarskykh pidpryyemstv: Monohrafiya / M.M. Kotsupatryy. U.O. Marchuk – Vinnytsya: PP “TD Edelveys i K”, 2014.-268 s.
10. Proekt kontseptsiyi realizatsiyi derzhavnoyi polityky u sferi reformuvannya systemy derzhavnogo vnutrishn'oho kontrolyu na period do 2020 roku. // [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.dkrs.gov.ua/>.
11. Savchenko L.A. Pravovi problemy finansovoho kontrolyu v Ukraini:[monohrafiya] / L.A. Savchenko – Irpin', Akademiya derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrainy, 2001. – 407 s.
12. Metodychni rekomendatsiyi z orhanizatsiyi vnutrishn'oho kontrolyu rozporядnykamy byudzhetykh koshtiv u svoikh zakladakh ta u pidvidomchykh byudzhetykh ustanovakh. Zatv. Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy 14.09.2012 № 995 (iz zminamy, vnesenymy z hidno z nakazom Minfinu vid 10.12.2014 № 1200).
13. Kevin V. Nayt Standart ISO 31000 na upravlinnya ryzykom // Standartyzatsiya. Sertyfikatsiya. Yakist – 2009 – № 3, s. 6-8.
14. Donets' O.M. Vykorystannya mizhnarodnykh standartiv v upravlinni ryzykamy /O.M. Donets', T.V. Savel'yeva , Yu.I. Urets'ka // [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://journals.uran.ua/>.

15. Pro porjadok pidhotovky, realizatsiyi, provedennya monitorynhu ta zavershennya realizatsiyi proektiv ekonomichnoho i sotsialnoho rozvytku Ukrainy, shcho pidtrymuyutsya mizhnarodnymy finansovymy orhanizatsiyamy: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy № 70 vid 27.01.2016 (47).

16. Stratehiya reformuvannya systemy upravlinnya derzhavnymy finansamy na 2017-2020 roky: // [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.minfin.gov.ua/>.

17. Pro osnovni zasady zdiysnennya derzhavnoho finansovoho kontrolyu v Ukraini: Zakon Ukrainy. Vidomosti Verkhovnoyi Rady (VVR), 1993, vvedeno v diyu Postanovoyu VR № 2940-12 vid 26.01.93. Nazva Zakonu v redaktsiyi Zakonu № 5463-17 vid 16.10.2012.

18. Pro utvorennya Derzhavnoyi audytorskoyi sluzhby: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy № 868 vid 28.10.2015 r.

19. Pro zatverdzhennya Polozhennya pro Derzhavnu audytorsku sluzhbu Ukrainy: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy № 43 vid .03.02.2016 r.

20. Pro utvorennya mizhrehionalnykh terytorialnykh orhaniv Derzhavnoyi audytorskoyi sluzhby: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy № 266 vid 06.04.2016.

21. Deyaki pytannya utvorennya strukturnykh pidrozdiliv vnutrishnoho audytu ta provedennya takoho audytu v ministerstvakh, inshykh tsentralnykh orhanakh vykonavchoyi vlady, yikh terytorialnykh orhanakh ta byudzhetykh ustanovakh, yaki nalezhat do sfery upravlinnya ministerstv, inshykh tsentralnykh orhaniv vykonavchoyi vlady postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy №1001 vid 28.09.2011 r.

22. Pytannya rozroblennya polityky v deyakykh priorityetnykh sferakh diyalnosti: Rozporyadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrainy № 612 vid 08.08.2016

23. Proekt Seredn'ostrokovoho planu diy Uryadu do 2020 roku. // [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.kmu.gov.ua/>.

24. ISO 26000:2010. Guidance on social responsibility (Nastanova shchodo sotsialnoyi vidpovidalnosti) [Text]. – [First edition 2010-11-01]. – Published in Switzerland: ISO, 2010. – 106 p.

25. Domnyts'ka V. Analiz holovnykh pryntsypiv mizhnarodnoho standartu ISO 26000:2010. [Tekst] / V. Domnyts'ka, V. Zhohlo, V. Novikov // “Standartyzatsiya, sertyfikatsiya, yakist”. – 2012. – № 2. – S. 24-27.

**ANNOTATION
DIRECTIONS OF REFORMING THE SYSTEM OF STATE
FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE**

GUTSALENKO Lubov,
*Doctor of Economic Sciences, Professor, Head
of the Department of Audit and State Control,
Vinnytsia National Agrarian University,*

VAHNOVSKA Elena,
*Head of the Northern Office
of the State Audit Service in Vinnytsia region,
(Vinnytsia)*

In the article the system of financial control in Ukraine and particularly its management tool – public internal financial control is considered. The characteristic of international regulations concerning the regulation of control is given. It is showed that the established State Audit Service of Ukraine as a central executive body, whose activities are

directed and coordinated by the Cabinet of Ministers of Ukraine is important. The main tasks of the State Audit Office of Ukraine are identified. Changes in the structure of units of the State Audit Office are specified. The attention to problems that hinder functioning of the state financial control system is drawn, especially the lack of its necessary components – risk management, management reporting, system management, social responsibility. Four types of functions of audit (audit of budget programs, the audit of business entities, audit of local budgets, audit of individual business transactions), which are carried out by bodies of State Audit Office of Ukraine, are determined. Problems of reforming the public internal control system are generalized. The tasks of financial control system of Ukraine in accordance with the Strategy of reforming public finance management system are formulated.

Key words: control, system, audit, management, state internal financial control, State Audit Service of Ukraine.

Fig.3. Table. 1. Lit. 25.

АННОТАЦИЯ НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В УКРАИНЕ

ГУЦАЛЕНКО Любовь Васильевна,
доктор экономических наук, профессор, заведующий
кафедрой аудита та государственного контроля,
Винницкий национальный аграрный университет,

ВАХНОВСКАЯ Елена Васильевна,
начальник управления северного офиса
Государственной аудиторской службы
в Винницкой области
(г. Винница)

В статье рассматривается система государственного финансового контроля Украины и в частности её инструмент управления – государственный внутренний финансовый контроль. Дана характеристика международных нормативных актов по регламентации контроля. Указано, что создана Государственная аудиторская служба Украины как центральный орган исполнительной власти, деятельность которого направляется и координируется Кабинетом Министров Украины. Приведены основные задачи Государственной аудиторской службы Украины. Указано на изменения в структуре подразделений Госаудитслужбы и создание отделов аудита по соответствующим отраслевым направлениям. Акцентировано внимание на проблемах, мешающих работать государственному финансовому контролю как системе, в частности отмечено, что не функционируют её составляющие (система управления рисками, отсутствует управленческая отчётность, система управления социальной ответственностью). Выделены четыре вида аудита (аудит выполнения бюджетных программ; аудит деятельности субъектов хозяйствования; аудит выполнения местных бюджетов; аудит отдельных хозяйственных операций), который осуществляют органы Госаудитслужбы Украины. Обобщены проблемы реформирования системы

государственного внутреннего контроля. Сформированы задачи государственного финансового контроля Украины в соответствии со Стратегией реформирования системы управления государственными финансами.

Ключевые слова: контроль, система, аудит, управление, государственный внутренний финансовый контроль, Госаудитслужба Украины.

Рис.3. Табл. 1. Лит. 25.

Інформація про авторів

ГУЦАЛЕНКО Любов Василівна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту та державного контролю, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: lyboffv@gmail.com).

ВАХНОВСЬКА Олена Василівна – начальник Управління північного офісу Державної аудиторської служби у Вінницькій області, м. Вінниця.

GUTSALENKO Lubov – Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Audit and State Control, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, Sonyachna Str., 3, e-mail: lyboffv@gmail.com).

VAHNOVSKA Elena – Yead of the Northern Office of State Audit Service in Vinnytsia Region, Vinnytsia.

ГУЦАЛЕНКО Любовь Васильевна – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: lyboffv@gmail.com).

ВАХНОВСКАЯ Елена Васильевна – начальник управления северного офиса Государственной аудиторской службы в Винницкой области, г. Винница.

