

УДК 657.6:3.072.2:061.1

**ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ТА
ДІАГНОСТИКА В СИСТЕМІ
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО
КОНТРОЛЮ ТА УПРАВЛІННЯ
ДІЯЛЬНІСТЮ БЮДЖЕТНОЇ
УСТАНОВИ ©**

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

Т.О. МУЛИК,
*кандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри аналізу
та статистики,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)*

У статті здійснено огляд наукових підходів щодо трактування сутності контролю та діагностики, сформовано власне визначення даних категорій. Визначено місце контролю та діагностики в управлінському середовищі та його функціональні ознаки. Означено завдання основних концепцій внутрішнього контролю, що сформульовані у документах INTOSAI, COSO та COBIT. Виокремлено мету аудиту, що відображає свого роду “ідеологію” міжнародних підходів до аудиту, визначену Лімською декларацією основоположних (precept) керівних принципів аудиту. Наголошено, що внутрішній контроль у бюджетній установі ґрунтується на принципах: законності, об'єктивності, відповідальності та розподілу повноважень, превентивності та відкритості. Вказані особливості державного фінансового контролю у деяких країнах ЄС, зокрема: Німеччині, Франції, Англії та Швеції.

Окреслено повноваження суб'єктів контролю додержання бюджетного законодавства, які поділено на дві великі групи: загальнодержавні та спеціалізовані органи контролю згідно Бюджетного кодексу України.

Наведено результати державного фінансового аудиту окремих господарських операцій на найбільших суб'єктах господарювання державного сектору економіки, що проведені державними аудиторами протягом січня-лютого 2018 року. Виокремлено контрольні дії, які визначають зв'язок контролюючого суб'єкта з об'єктом контролю та ефективність проведення всієї процедури контролю. Визначено особливості дослідження стану внутрішнього фінансового контролю та діагностики бюджетної установи.

Ключові слова: внутрішній аудит, контроль, державний фінансовий контроль, система, діагностика, економічна діагностика, управління діяльністю бюджетної установи.

Рис. 1. Табл. 4. Літ. 15.

Постановка проблеми. В умовах жорсткої ощадливості бюджетних коштів, доцільності пошуку можливостей поліпшення ефективності їх використання, нагальною є проблема досліджень методики внутрішнього аудиту, діагностики та аналізу виконання кошторису бюджетних установ та прийняття на цій основі обґрунтованих управлінських рішень.

© Л.В. ГУЦАЛЕНКО, Т.О. МУЛИК, 2018

Ефективності управлінських рішень можна досягти лише при чіткому прогнозуванні, оптимальній системі організації бухгалтерського обліку, дієвому контролі та здійсненні діагностики, що сприятиме цільовому та ефективному використанню бюджетних коштів. Питання внутрішнього аудиту та діагностики набувають все більшого значення при наближенні національної системи бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів обліку та звітності, удосконаленні нормативно-правової та законодавчої бази, реформуванні бюджетних процесів.

Усвідомлення необхідності та доцільності здійснення ефективного внутрішнього аудиту та діагностики бюджетної установи спонукає до даного дослідження, а саме, з'ясування сутності контролю та діагностики, необхідності створення служб внутрішнього аудиту і прогнозно-аналітичної служби та визначення їх завдань, з'ясування особливостей, а також дієвості системи внутрішньогосподарського фінансового контролю та діагностики бюджетної установи тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Місією контрольних органів, передбаченою як у світових документах, так і чинними вітчизняними нормами, є оцінка ефективності, законності та економності надходження і використання бюджетних коштів [1]. Теоретичним, методичним та практичним аспектам державного фінансового контролю присвячено праці Виговської Н.Г., Гуцаленко Л.В. [15], Дрозд І.К. [1, 12], Дерія В.А., Каменської Т.О. [7], Коцупатрого М.М., Савченко Л.А., Стефанюка І.Б., Хмелькова А.В. та інших учених. Однак, попри велику кількість вищевказаних досліджень, залишається невизначеними місце та функції внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю та управління діяльністю бюджетної установи.

Питанням сутності, організації та методики діагностики у системі управління присвячено праці вчених Бланка І.О., Вартанова А.С., Гіляровської Л.Т., Ковальчук Т.М., Гетьмана О.О., Муравйова О.І., Савицької Г.В., Савчука В.К., Верби В.А., Решетняк Т.І., Тараруєва Ю. М., Фаріона І.Д., Мулик Т.О. [13] та інших. Втім, на сьогодні науковцями неоднозначно тлумачаться зміст, функції діагностики та її мета, не сформовано єдиних методологічних підходів до її проведення, потребує доопрацювання і уточнення система показників та їх нормативів з урахуванням особливостей діяльності бюджетних установ.

Формулювання цілей статті. Поглиблення функції внутрішнього аудиту у системі державного фінансового контролю та застосування діагностичної оцінки з метою забезпечення оперативних та ефективних управлінських рішень у використанні коштів бюджетною установою.

Виклад основного матеріалу дослідження. На шляху євроінтеграції перед Україною стоїть низка складних завдань, що мають забезпечувати цілісну і прозору систему контролю та діагностики на всіх рівнях мікро- і макросередовища. Дана система потребує вдосконалення нормативно-правового інструментарію, гармонізації його теоретичної та практичної складової, відповідності директивних документів Міжнародної (INTOSAI) та Європейської (EUROSAI) організацій вищих органів державного аудиту та їх імплементації у національну систему контролю, а також систематизації показників, завдяки яким можна оцінити діяльність установи чи підприємства, зокрема їх виробничу, фінансову, управлінську системи з метою стійкого розвитку та запобігання банкрутства.

Особливого значення та правильного розуміння інформація, яку надає внутрішній аудит та діагностика, набуває в процесі управління бюджетною установою.

Отримання інформації здійснюється в процесі обліку та накопичення, перевірка інформації відбувається при проведенні контролю, розуміння здійснюється в процесі вивчення і аналізу, тобто діагностики різних процесів, використання – у процесі управління. Така сукупність складових притаманна практично усім сферам діяльності. У системі управління її можна інтерпретувати наступним чином (рис. 1).

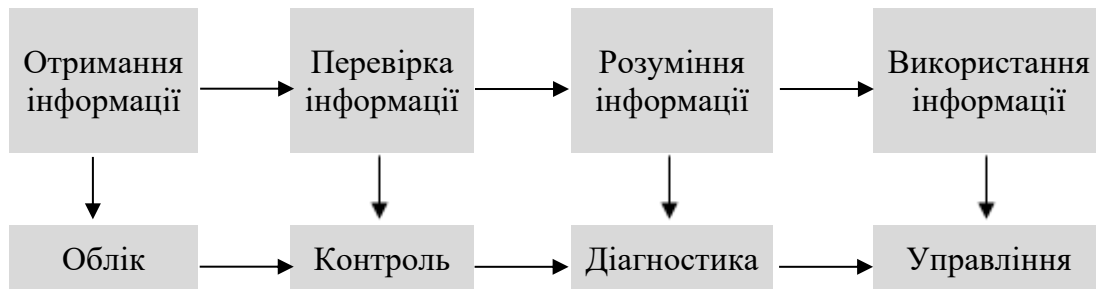


Рис. 1. Місце контролю та діагностики в управлінському середовищі

Джерело: побудовано авторами на основі [2]

Побудова цілісної системи контролю, яка забезпечувала б комплексний підхід заради досягнення поставленої мети, потребує також максимальної узгодженості дій усіх суб'єктів державного та внутрішнього контролю структурних підрозділів бюджетної установи, які з огляду на галузеву, територіальну, економічну розгалуженість виконують різнопланові завдання.

Внутрішній і зовнішній державний фінансовий контроль доповнюють один одного, але їхні функції повинні бути чітко розмежовані. За наявності та ефективного функціонування обох видів контролю, державні інститути контролюються частіше і суворіше, тому вони є дієвими механізмами стабілізації фінансової системи і сумлінного управління [3].

Аналіз наукових праць та навчальної літератури дозволили обґрунтувати зміст та наповнення термінів “контроль” та “діагностика” (табл.1).

Таблиця 1

Трактування сутності контролю та діагностики

Визначення	Автор (и)
1	2
Контроль	
Перевірка виконання господарських рішень з метою визначення їх законності, встановлення причин порушення законодавства у діяльності підприємств і організацій.	Сук Л.К.
Самостійна стадія управління.	Виговська Н.Г.
Система відносин з приводу систематичного нагляду та перевірки за ходом функціонування відповідного об'єкту деякого суспільного, виробничого та іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення об'єкту контролю від заданих параметрів.	Сухарева Л.О.

Продовження табл. 1

1	2
Система перевірки та спостереження відповідності процесу функціонування об'єкту управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених у процесі виконання цих рішень.	Гончарук Я.А.
Не самоціль, а невід'ємна складова частина системи державного регулювання, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів і порушення принципів, законності, ефективності та економії матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії з тим, щоб мати можливість прийняти коригуючі заходи, а в окремих випадках притягти винних до відповідальності, одержати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання порушень у майбутньому.	Хмельков А.В.
Діяльність державних органів і недержавних організацій, наділених відповідними повноваженнями, що спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів держави.	Савченко Л.А.
Процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети.	<i>Авторський підхід</i>
Діагностика	
Спосіб розпізнавання соціально-економічної системи за допомогою реалізації комплексу дослідницьких процедур і виявлення в них слабких ланок і вузьких місць, відноситься до методів непрямих досліджень.	Гетьман О.О., Шаповал В.М.
Комплексний аналіз поточного стану і перспектив розвитку підприємства з метою розв'язання проблем і використання переваг, що виникають в процесі його діяльності.	Тараруєв Ю.О.
Метод аналізу стану внутрішнього середовища організації, встановлення проблем та "вузьких місць", які спричиняють відхилення та деформації об'єкта від норми чи цілі, виявлення потенційно сильних та слабких сторін, що впливають на формування та реалізацію ефективної стратегії організації.	Фаріон І.Д.
Процес детального та поглибленого аналізу проблем, виявлення факторів, що впливають на них, підготовки всієї необхідної інформації для прийняття рішення, а також виявлення головних аспектів взаємозв'язку між проблемами, загальними цілями та результатами діяльності підприємства.	Верба В.А., Решетняк Т.І.
Розпізнавання, встановлення характеру порушень від нормального перебігу економічних процесів як нині існуючих, так і таких, що можуть виникнути у перспективі на основі типових ознак, які властиві лише для даного порушення, попередження їх виникнення та перетворення у "вузькі місця" з метою приведення системи в потрібне русло.	Ковальчук Т.М.
Процес оцінки проблем, з'ясування факторів, що впливають на них, підготовки інформації для прийняття ефективних управлінських рішень, а також виявлення основних аспектів взаємозв'язку між проблемами, цілями та результатами діяльності установи.	<i>Авторський підхід</i>

Джерело: сформовано авторами на основі літературних джерел

Дані таблиці 1 свідчать про неоднозначність наукових позицій вчених щодо визначення понять "контроль" та "діагностика", проте обидва вони спрямовані на спостереження, розпізнавання, нагляд, перевірку діяльності підприємства чи установи для прийняття ефективних управлінських рішень.

У світі існує декілька концептуальних підходів до організації внутрішнього контролю, найбільш важливими з яких є ті, що відображені у документах INTOSAI, COSO та COBIT.

Міжнародна організація вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI – the Internal Control Standards Committee of the International Organization of Supreme Audit Institutions) (1992 рік) розробила документ “Керівні принципи стандартів внутрішнього контролю” (Guidelines for Internal Control Standards) [4].

Організація INTOSAI була створена у 1953 р. з метою сприяння розвитку співробітництва та інформаційного обміну між вищими контрольними органами, уніфікації стандартів в галузі фінансового контролю. Рахункова палата України входить до структури INTOSAI з 1998 р. [4].

Основним завданням INTOSAI є надання аудиторам усього світу можливості обміну інформацією, що становить спільний інтерес, інформацією щодо сучасних напрацювань у сфері аудиту та застосування професійних стандартів і найкращих методологій. INTOSAI декларує сприяння кращому державному управлінню шляхом заохочення вищого органу фінансового контролю (ВОФК) до сприяння урядам у вдосконаленні їх діяльності, підвищенні прозорості бюджетної сфери, забезпеченні підзвітності, боротьбі з корупцією, сприянні кваліфікованому та ефективному використанню державних ресурсів на користь народів [4].

У своїй діяльності INTOSAI керується Лімською декларацією про основні принципи здійснення аудиту (1977), що містить основні філософські та концептуальні підходи, визначає цінності демократичності та незалежності вищих органів фінансового контролю, а також Мексиканською декларацією незалежності ВОФК (2007) [4].

Мета аудиту, що відображає свого роду “ідеологію” міжнародних підходів до аудиту, визначена Лімською декларацією основоположних (precept) керівних принципів аудиту, а саме: стаття 1 “Мета аудиту” говорить: “Концепція та встановлення аудиту властиві адмініструванню суспільних фінансів, оскільки управління суспільними коштами є формою довіри. Аудит суспільних фінансів не є самоціллю, а виступає обов’язковим елементом регуляторної системи, його мета полягає у виявленні, якомога раніше, відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, результативності та економності управління фінансовими ресурсами, що давало б змогу внести відповідні корективи щодо конкретних ситуацій, зробити відповідальними тих, хто має повноваження; отримати відшкодування збитків та вжити заходів для запобігання або, принаймні, ускладнення повторення таких порушень” [5].

Принципи організації державного фінансового контролю викладені в Лімській декларації [5] INTOSAI (міжнародна організація вищих контрольних органів, що діє під егідою Організації Об’єднаних Націй або її спеціалізованих агенцій, що відіграє головну роль в аудиті державних фінансів та в розвитку прозорих фінансових систем і підзвітності урядів 192 країни, в рамках якої діють регіональні організації). Одна з них ЄВРОСАІ – Європейська організація вищих органів фінансового контролю [5].

Організація внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів в бюджетній установі базується на принципах: законності, об’єктивності, відповідальності та розподілу повноважень, превентивності та відкритості [8].

Багаторічна практика європейських країн показала, що в державному секторі через складність владних, адміністративних і господарських органів виникає значна кількість проблем, пов’язаних з управлінням і контролем.

Великий досвід державного фінансового контролю накопичений в країнах ЄС – Швеції, Франції, Великобританії, Німеччині та ін. Підтвердженням цього є державний фінансовий контроль, що сформований і ефективно працює в розвинених зарубіжних країнах та класифікований автором [6] з урахуванням загальних ознак і наявних особливостей, наведених у табл. 2.

Таблиця 2

Особливості державного фінансового контролю у деяких країнах ЄС

Країна ЄС	Наявність вищого органу контролю	Конституційно-правовий статус	Диференціація системи контролюючих органів	Особливості фінансового контролю
Німеччина	+	+	+	Всередині Федеральної рахункової палати завдання розподілені між вісьмома окремими функціональними напрямками. Рахункові палати одинадцяти федеральних земель є самостійними і незалежними органами фінансового контролю.
Франція	+	+/-	+	Рахункова палата є судовою інстанцією, що здійснює загальний контроль за державними фінансами. Такого ж роду контроль в комунах, департаментах і регіонах.
Англія	+	+	+	Специфіка англійської правової системи дозволяє будь-який акт парламенту, який регулює питання фінансового контролю, вважати конституційним. До неписаної частини конституції відноситься прецедентне право. При цьому периферійний апарат держконтролю представляють контролери за місцем розташування крупних місць державних замовлень, баз постачання, військових округів, підприємств.
Швеція	+			Основним завданням перевірки є дієвість і результативність державних операцій. Ті з них, які є результативними, але недієвими, ДФК засуджуються. Вироблено 54 пункти дієвості.

Джерело: [6]

Згідно COSO, внутрішній контроль – це процес, що здійснюється вищим органом, який визначає політику підприємства (наприклад, наглядовою радою, що представляє власників підприємства), його управлінським персоналом вищого рівня (менеджментом) і всіма іншими співробітниками, що у достатній та виправданій мірі забезпечує досягнення цілей підприємств [7, с.105].

У гл. 17 Бюджетного кодексу України наведено повноваження суб'єктів контролю додержання бюджетного законодавства. Цих суб'єктів можна поділити на дві великі групи: загальнодержавні та спеціалізовані органи контролю.

До загальнодержавних суб'єктів контролю за дотриманням бюджетного законодавства відносять: Верховну Раду України; Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи контролю; Рахункову палату; Державну казначейську службу України [7].

До спеціалізованих органів контролю за дотриманням бюджетного законодавства входять: Державна фіскальна служба України; Державна пробірна служба України; Національний банк України; Державна аудиторська служба України.

Протягом січня-лютого 2018 року під час проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій на найбільших суб'єктах господарювання державного сектору економіки державні аудиторі попередили про порушення законодавства та неефективні витрати на стадії прийняття управлінських рішень на суму 59,8 млн грн. Окрім того, вони виявили випадки раніше прийнятих рішень, виконання яких призвело до втрат та неефективного використання державних коштів на суму понад 42 млн грн [8].

Серед виявлених порушень найбільш поширеними були: недотримання законодавства з фінансових питань; прийняття неефективних управлінських рішень, що спричинили недоотримання підконтрольними об'єктами фінансових ресурсів та зайве їх витрачання, зокрема через оплату завищених обсягів виконаних будівельних робіт та несвоєчасне проведення претензійно-позовної роботи щодо стягнення штрафних санкцій за неналежне виконання господарських зобов'язань; порушення вимог законодавства у сфері публічних закупівель тощо [8].

За рекомендаціями та застереженнями державних аудиторів об'єкти контролю усунули порушення щодо незаконного й неефективного витрачання державних ресурсів на суму понад 27 млн грн. Також протягом січня-лютого 2018 року за результатами розгляду рекомендацій державних аудиторів відмінено конкурсні торги на загальну суму 28,6 млн грн [8].

Державний аудитор має право давати керівництву інформацію про результати розгляду та/або вжиті заходи.

Державний аудитор має право давати керівництву бюджетної установи усні або письмові роз'яснення щодо застосованих ним методів оцінки фактів, викладених у довідці.

У разі незгоди з фактами, наведеними у довідці, або рекомендаціями державного аудитора керівництво бюджетної установи має право надіслати відповідному органу Держаудитслужби України письмові зауваження (заперечення) з обґрунтуванням своєї позиції, яка підтверджується нормативно-правовими актами, первинними або розпорядчими документами, фінансовою звітністю тощо.

Письмовий висновок за результатами розгляду зауважень (заперечень) складається державним аудитором та підписується керівником [9].

А. Файоль запропонував методику адміністрування та менеджменту, яка відрізняється логічною та простою структурою. До адміністративних операцій він відніс планування, організацію, координацію, управління та контроль. Найменш дослідженим в теорії менеджменту є контроль, який ґрунтується значною мірою на бухгалтерському обліку [10].

Аналогічної думки притримуються М.М. Максимцова та А.В. Ігнат'єва, які розглядають контроль як стадію і одночасно як функцію управління на різних ієрархічних рівнях підприємства поряд з такими функціями, як планування, регулювання, облік. На їхню думку контроль необхідний для фіксації стану об'єкта управління у певний момент часу для прийняття рішень щодо регулювання цього об'єкта [11, с.154].

Вони також виділяють фінансовий контроль, який здійснюється бухгалтерією або фінансовою службою підприємства та менеджерський контроль, який здійснюється керівниками середньої ланки на всіх рівнях управління.

Дрозд І.К. зазначає, що особливою ознакою контролю є контрольні дії, які визначають зв'язок контролюючого суб'єкта з об'єктом контролю та ефективність проведення всієї процедури контролю. Види контролю за цією ознакою автор пропонує згрупувати за цільовим спрямуванням, ідентифікацією суб'єкта і об'єкта контролю, характером контрольних заходів, часом, обсягом, місцем, методикою, технологією (табл. 3) [12].

Таблиця 3

Класифікація видів контролю за класифікаційною ознакою “контрольні дії”

Контрольні дії як ознака класифікації	Вид контролю
За цільовою спрямованістю	Стратегічний, тактичний, оперативний
За спрямованістю залежно від ідентифікації суб'єкта і об'єкта	Внутрішній та зовнішній
За характером контрольних заходів	Плановий, позаплановий
За строком здійснення	Попередній, поточний, наступний
За періодичністю	Систематичний, періодичний, епізодичний
За часовим обсягом	Постійний, одноразовий
За обсягом охоплення об'єкта контрольними діями	Повний, локальний, суцільний, вибірковий
За місцем здійснення	Виїзний, камеральний, дистанційний
За методикою здійснення контрольних дій	Документальний, фактичний
За технологією здійснення контрольних дій	Неавтоматизований, частково автоматизований, повністю автоматизований

Джерело: [12]

Виокремлені види контролю можуть застосовуватись як при зовнішньому, так і внутрішньому аудиті, оскільки їх контрольні дії мають цільове спрямування як на оперативні рішення управлінського персоналу, так і на стратегічний розвиток установи.

Діагностика, що може проводитись на практиці, покликана виявити проблеми, зумовлені особливостями зовнішнього середовища і характерним взаємозв'язком з ним. Також вона фіксує відхилення від норми параметрів, які визначають ефективну діяльність підприємства чи бюджетної установи. Процес діагностики внутрішнього середовища є досить складним і трудомістким, однак важливим через те, що його результати відіграють неабияку роль у визначенні стратегії розвитку організації та визначають кінцевий фінансовий результат діяльності [13, с. 343].

Оцінюючи стан внутрішнього фінансового контролю та діагностики бюджетної установи, слід виходити з того, що вони мають забезпечувати:

- недопущення фінансових порушень та/або мінімізацію їх наслідків;
- своєчасне надання керівництву установи повної й вірогідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- внесення керівництву бюджетної установи обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів, державного й комунального майна.

З огляду на це, аналіз організації такого контролю та діагностики потрібно проводити на чотирьох рівнях: 1) керівника бюджетної установи; 2) головного бухгалтера установи; 3) спеціалізованого контрольного підрозділу установи – служби внутрішнього аудиту (за наявності); 4) прогнозно-аналітичної служби (табл. 4).

Таблиця 4

Особливості дослідження стану внутрішнього фінансового контролю та діагностики бюджетної установи

Рівень дослідження	Питання, що підлягають дослідженню
1	2
<i>Керівник установи</i>	<p>Додержання законодавчих обмежень під час прийняття на роботу обліково-фінансових і матеріально відповідальних працівників, порядку та періодичності їх перепідготовки.</p> <p>Закріплення відповідальних за здійснення внутрішньогосподарського фінансового контролю та діагностики осіб і визначення кола їхніх обов'язків.</p> <p>Дотримання правил ухвалення рішень щодо використання коштів і майна та підписання фінансових документів.</p> <p>Забезпечення законного, цільового й економного використання всіх видів ресурсів.</p> <p>Періодичне здійснення керівником контролю додержання відповідальними посадовими особами положень посадових інструкцій та/або заслуховування їхніх звітів про виконання посадових обов'язків.</p> <p>Дотримання законодавства щодо бухгалтерських документів.</p> <p>Якість розгляду результатів зовнішнього й внутрішнього фінансового контролю, висунутих за їх результатами вимог та внесених пропозицій</p>
<i>Головний бухгалтер</i>	<p>Обґрунтованість і повнота розподілу функціональних обов'язків між працівниками бухгалтерії, контроль додержання ними положень посадових інструкцій.</p> <p>Наявність графіка документообігу та контроль і оцінка його дотримання.</p> <p>Додержання правил прийняття документів на виконання.</p> <p>Дотримання термінів і правил проведення інвентаризацій, бухгалтерських звірок, передання справ та інших процедур внутрішньогосподарського фінансового контролю.</p> <p>Забезпечення повноти й точності первинних документів та якості первинної інформації, необхідної для потреб менеджменту й оперативного прийняття ефективних управлінських рішень.</p> <p>Додержання правил реєстрації та обробки документів; здійснення на постійній основі аналізу цільового й економного використання всіх видів ресурсів.</p> <p>Внесення за результатами контрольних заходів обґрунтованих пропозицій керівництву з метою вдосконалення внутрішньогосподарського фінансового контролю установи.</p>

Продовження табл. 4

1	2
Служба внутрішнього аудиту	Обґрунтованість застосування контрольним підрозділом методів контролю. Своєчасність і повнота здійснюваних контрольним підрозділом, з огляду на наявні ризики, контрольних заходів та правильність документування виявлених порушень і недоліків. Своєчасність і обґрунтованість внесення за результатами контрольних заходів пропозицій керівництву установи з метою усунення виявлених порушень, забезпечення відшкодування завданих збитків та вдосконалення внутрішньогосподарського фінансового контролю. Повнота заходів, що вживаються керівництвом контрольного підрозділу для забезпечення врахування керівництвом установи зазначених вище пропозицій.
Прогнозно-аналітична служба	Виявлення потреби в послугах бюджетних установ в необхідному обсязі. Вивчення повноти задоволення потреб в послугах бюджетних установ та перевірка дотримання встановлених нормативів. Оцінка ефективності використання ресурсів, якими володіє бюджетна установа. Системне оцінювання результативності діяльності бюджетної установи. Виявлення та вимірювання факторів відхилень фактичних показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ від нормативних та винайдення резервів. Інформаційно-аналітичне забезпечення керівництва та інших підрозділів бюджетних установ для вибору оптимальних управлінських рішень.

Джерело: сформовано та доповнено авторами на підставі [9]

Відомий зарубіжний вчений Р. Адамс виділяє такі функції бухгалтерського контролю:

1. Контроль повноважень. Забезпечує виконання лише тих операцій, які дійсно сприятимуть розвитку підприємства. Такий контроль має на меті попередження зловживань та здійснення економічно недоцільних операцій.

2. Контроль документального оформлення. Засоби контролю забезпечують відображення в облікових регістрах усіх дозволених операцій, створюють умови для правильного оформлення господарських операцій обліковими записами. Особлива увага приділяється контролю за виправленнями в первинних документах та облікових регістрах.

3. Контроль збереження. Спрямований на попередження можливості неправильного використання майна, взятого на облік [14, с.32].

Держаудитслужба здійснює державний фінансовий аудит окремих господарських операцій на 42 об'єктах державної власності (з яких 22 – відокремлені структурні підрозділи), що мають стратегічне значення для економіки та безпеки держави.

Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій здійснюється безперервно та передбачає постійну присутність державних аудиторів на об'єктах контролю для моніторингу окремих господарських операцій (перевірка платіжних доручень, проектів договорів), які ще не відбулися. Цей вид аудиту спрямований на попередження фінансових порушень, пов'язаних із реалізацією та придбанням товарів (послуг) [8].

У межах його здійснення на постійній основі проводиться: попередній контроль за найбільшими операціями суб'єктів господарювання; аналіз цих операцій щодо законності та ефективності; визначення можливих ризиків для суб'єкта господарювання при здійсненні фінансово-господарських операцій ще на етапі схвалення (підписання) проектів відповідних документів [8].

Висновки. Узагальнюючи викладене вище, можна дійти висновку, що контроль є дієвим інструментом для забезпечення належної організації роботи та оцінки будь-якого процесу чи виду діяльності, який дає змогу спрогнозувати на певний період діяльності окремих складових та в цілому підприємства з метою одержання фінансових результатів [15, с. 45-47].

В умовах євроінтеграції існує потреба у створенні національної цілісної прозорої системи контролю та діагностики на всіх рівнях мікро- і макросередовища. Даний підхід наблизить державну систему контролю до існуючої в міжнародній практиці. Дієвість системи контролю можлива за умови удосконалення організації та методики контролю та створення служби внутрішнього аудиту, що забезпечуватиме ефективне використання державних фінансів та недопущення фінансових порушень.

Під діагностикою слід розуміти процес оцінки проблем, з'ясування факторів, що впливають на них, підготовки інформації для прийняття ефективних управлінських рішень, а також виявлення основних аспектів взаємозв'язку між проблемами, цілями та результатами діяльності установи.

У процесі проведення діагностики бюджетної установи доцільним є створення прогнозно-аналітичної служби, що може виконувати наступні завдання: виявлення потреби в послугах бюджетних установ в потрібному обсязі; вивчення повноти задоволення потреб у послугах бюджетних установ та перевірка дотримання встановлених нормативів; оцінка ефективності використання ресурсів, якими володіє бюджетна установа; системне оцінювання результативності господарської діяльності бюджетної установи; виявлення та вимірювання факторів відхилень фактичних показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ і організацій від нормативних та винайдення резервів.

Список використаних джерел

1. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль: навч. посібник / І.К.Дрозд., В.О. Шевчук. – К.: Імекс – ЛТД, 2007. – 304 с.
2. Пріб К. А. Діагностика в системі управління: навч. посібник / К.А.Пріб, Н.І. Патика. – Київ : Центр учбової літератури, 2016. – 432 с.
3. Матвієнко Г.А. Розвиток і перспективи взаємодії України з міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю / Г.А. Матвієнко // Науковий вісник Академії муніципального управління:Серія “ЕКОНОМІКА”. – Випуск 2. – 2014. – С. 95-104.
4. Про INTOSAI [Електронний ресурс] / Рахункова палата. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua>. – Назва з екрану.
5. Лімська декларація керівних принципів контролю: Декларація, Міжнародний документ від 01.01.1977 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>. – Назва з екрану.
6. Стрекаль О.О. Лімська декларація та її вплив на формування сучасних моделей державного фінансового контролю в країнах ЄС /О.О. Стрекаль // Ефективна економіка. – № 9. – 2016. – Режим доступу: [http:// www.economy. nauka.com.ua](http://www.economy. nauka.com.ua). – Назва з екрану.

7. Каменська Т.О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посіб. / Т.О. Каменська, О.Ю. Редько; Наук.шк.аудиту, Нац.Центр Обліку та Аудиту. –К.:ДП “Інформ.-аналіт. Агентство”. – 2015. – 375 с.
8. Державна аудиторська служба України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>. – Назва з екрану.
9. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України : навч. посібник / С.В. Свірко, І.О. Кондратюк, О.О. Дорошенко, Н. М. Старченко; передм. Т.І. Єфименко. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”. – 2012. – 944 с.
10. Пушкар М.С. Філософія обліку / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.
11. Менеджмент: учебник / под ред. М.М. Максимцова, А.В. Игнатъевой. – М. : Банки и биржи, 1998. – 225 с.
12. Дрозд І.К. Класифікація економічного контролю та шляхи її вдосконалення / І.К. Дрозд // Економіка. – №75-76. – 2005. – С. 103-108.
13. Мулик Т.О. Роль економічної діагностики в діяльності підприємства /Т. Мулик, С. Марченко// Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб’єктів суспільного інтересу: тези виступів Міжнар. наук. конф. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – С. 343-345.
14. Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.;[пер. с англ. / Ю.А. Арненко и др.]. – М: Аудит, Изд. объединение “ЮНИТИ”, 1995. – 398 с.
15. Гуцаленко Л.В. Стратегічний контроль у системі менеджменту / Л.В. Гуцаленко // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку. У 2 ч. Ч. 1 : Матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. 10-11 жовт. 2008 р. / відп. за вип. М.М. Коцупатрий. – К. : КНЕУ, 2008. – С. 45-47.

Список використаних джерел у транслітерації / References

1. Drozd, I. K. & Shevchuk, O.V. (2007). *Derzhavnyi finansoyi kontrol [State financial control]*. Kyiv: Imeks [in Ukrainian].
2. Prib, K. A. & N. I. Patyka (2016). *Diahnostyka v systemi upravlinnia: [Diagnostics in the control system]*. Kyiv: Tsentр uchbovoi literatury [in Ukrainian].
3. Matviienko, H.A. (2014). Rozvytok i perspektyvy vzaiemodii Ukrainy z mizhnarodnoiu orhanizatsiieiu vyshchых orhaniv finansovoho kontroliu [Development and prospects of Ukraine's interaction with the international organization of higher financial control bodies]. *Naukovyi visnyk Akademii munitsypalnoho upravlinnia: Seriiа “EKONOMIKA” – Scientific Herald of the Academy of Municipal Management: Series “ECONOMY”*, 2, 95-104 [in Ukrainian].
4. Pro INTOSAI [About INTOSAI]. (n.d.) [ac-rada.gov.ua](http://www.ac-rada.gov.ua). Retrieved from <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16733062> [in Ukrainian].
5. Limska deklaratsiia kerivnykh pryntsypiv kontroliu: Deklaratsiia, Mizhnarodnyi dokument vid 01.01.1977 [The Lima Declaration of Control Guiding Principles: the international document of 01.01.1977]. (n.d.) [rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). Retrieved from http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001 [in Ukrainian].
6. Strekal, O.O. (2016) Limska deklaratsiia ta yii vplyv na formuvannia suchasnykh modelei derzhavnoho finansovoho kontroliu v krainakh YeS [The Lima Declaration and its impact on the formation of modern models of state financial control in the EU]. *Efektivna ekonomika – Effective Economy*, 9. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5159> – Nazva z ekranu [in Ukrainian].

7. Kamenska T.O. & Redko O.Iu. (2015) *Vnutrishnii kontrol i audyt v upravlinni [Internal control and audit in management]*. Kyiv: DP “Inform.-analit. Ahentstvo [in Ukrainian].
8. Derzhavna audytorska sluzhba Ukrainy [Government public accountant service of Ukraine]. *dkrs.gov.ua* Retrieved from <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/138180> [in Ukrainian].
9. Svirko, S.V., Kondratiuk, I.O., Doroshenko, O.O., Starchenko N.M. & Yefymenko, T.I. (2012). *Bukhhalterskyi oblik i kontrol u konteksti Biudzhetnoho kodeksu Ukrainy [Accounting and control in the context of the Budget Code of Ukraine]*. Kyiv: DNNU “Akad. fin. upravlinnia” [in Ukrainian].
10. Pushkar M.S. (2002). *Filosofii obliku [Philosophy of account]*. Ternopil : Kart-blansh [in Ukrainian].
11. Maksymtsova, M.M., Yhnatevoi A.V. (Eds.). (1998). *Menedzhment [Management]*. Moscow: Banky y byrzhzy [in Russian].
12. Drozd, I. K. (2005). Klasyfikatsiia ekonomichnoho kontroliu ta shliakhy yii vdoskonalennia [Classification of economic control and ways of its perfection] *Ekonomika – Economy*, 75-76, 103-108 [in Ukrainian].
13. Mulyk, T.O. & Marchenko, S.I. (2017). Rol ekonomichnoi diahnostryky v diialnosti pidpriemstva [A role of economic diagnostics is in activity of enterprise] *Rozvytok obliku, analizu i audytu subiektiv suspilnoho interesu: tezy vystupiv Mizhnar. nauk. konf. Zhytomyr - Development of account, analysis and audit of subjects of public interest: theses of appearances of International Scientific Conference (pp. 343-345)*. Zhytomyr: “O.O. Yevenok” [in Ukrainian].
14. Adams, R. (1995). *Osnovu audyta [Basics of audit]*. (U.A. Arnenko, Trans) Mykolayiv: Audyt, Yzd. ob’edynenye “IuNYTY” [in Russian].
15. Hutsalenko, L.V. (2008). Stratehichniy kontrol u systemi menedzhmentu [Strategic control in the management system]. M.M. Kotsupatryi, *Oblik i kontrol na pidpriemstvakh APK: stan ta perspektyvy rozvytku – Accounting and control at the agroindustrial complexes: state and development prospects: Proccedings of the 3rd International Scientific and Practical Conference*. (in the Part 2 of the Part 1), (pp. 45-47). Kyiv: KNEU [in Ukrainian].

ANNOTATION

INTERNAL AUDIT AND DIAGNOSTICS IN THE SYSTEM OF STATE FINANCIAL CONTROL AND MANAGEMENT OF THE BUDGET INSTITUTION'S ACTIVITIES

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

*MULYK Tatiana,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Head of the Analysis and Statistics Department,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)*

The article deals with the overview of scientific approaches to the interpretation of the essence of control and diagnostics, forms the actual definition of these categories. The place of control and diagnostics in the managerial environment and its functional features are determined. Authors determine the task and basic concepts of internal control, formulated in INTOSAI, COSO and COBIT documents. The purpose of the audit is outlined, which reflects the "ideology" of the international approaches to audit, defined by the Limas Declaration of the basic (precept) guiding principles of audit. It is emphasized, that internal control in public institution is based on the principles of legality, objectivity, responsibility and allocation of powers, precautionary and openness. The peculiarities of state financial control in some EU countries, in particular: Germany, France, England and Sweden, are presented.

The powers of the subjects of control of observance of budget legislation are described, which are divided into two large groups: national and specialized control bodies in accordance with the Budget Code of Ukraine.

The results of the state financial audit of individual business transactions for major entities of the public sector that the state auditors have conducted during January-February 2018 are given. Control actions to determine the relationship of the controlling subject and object control and efficiency of all control procedures are singled out. The features of investigation of internal financial control and diagnostics budgetary institutions are determined.

Keywords: internal audit, control, state financial control, system, diagnostics, economic diagnostics, management of budget institutions.

Fig. 1. Tabl. 4. Lit. 15.

АННОТАЦИЯ
ВНУТРЕННИЙ АУДИТ И ДИАГНОСТИКА В СИСТЕМЕ
ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И УПРАВЛЕНИЯ
ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

ГУЦАЛЕНКО Любовь Васильевна,
доктор экономических наук, профессор, заведующая
кафедрой аудита и государственного контроля,

МУЛЫК Татьяна Алексеевна,
кандидат экономических наук, доцент,
заведующая кафедрой анализа и статистики,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)

В статье осуществлен обзор научных подходов относительно трактовки сущности контроля и диагностики, сформировано собственное определение данных категорий. Определено место контроля и диагностики в управленческой среде и его функциональные признаки. Определены задания основных концепций внутреннего контроля, которые сформулированы в документах INTOSAI, COSO и COBIT. Выделена цель аудита, которая отображает своего рода "идеологию" международных подходов к аудиту, определенную Лимской декларацией основополагающих (precept) руководящих принципов аудита. Отмечено, что внутренний контроль в бюджетном учреждении основывается на принципах: законности, объективности, ответственности и распределению полномочий,

предупреждения и открытости. Описаны особенности государственного финансового контроля в некоторых странах ЕС, в частности: Германии, Франции, Англии и Швеции.

Очерчены полномочия субъектов контроля соблюдения бюджетного законодательства, которые разделены на две больших группы: общегосударственные и специализированные органы контроля согласно Бюджетного кодекса Украины.

Приведены результаты государственного финансового аудита отдельных хозяйственных операций на наибольших субъектах ведения хозяйственной деятельности государственного сектора экономики, который проведён государственными аудиторами в течение января-февраля 2018 года. Выделены контрольные действия, которые определяют связь контролирующего субъекта с объектом контроля и эффективность проведения всей процедуры контроля. Определены особенности исследования состояния внутреннего финансового контроля и диагностики бюджетного учреждения.

Ключевые слова: внутренний аудит, контроль, государственный финансовый контроль, система, диагностика, экономическая диагностика, управление деятельностью бюджетного учреждения.

Рис.1. Табл. 4. Лит. 15.

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).

МУЛИК Тетяна Олексіївна – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри аналізу та статистики, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: mulyk_t_o@ukr.net).

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

MULYK Tatiana – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of the Analysis and Statistics Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: mulyk_t_o@ukr.net).

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

МУЛЫК Татьяна Алексеевна – кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой анализа и статистики, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: mulyk_t_o@ukr.net).

