

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

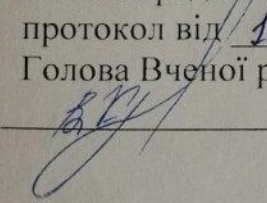
Факультет податкової справи, обліку та аудиту  
Кафедра аудиту, державного фінансового контролю та аналізу

Затверджено

Вченою радою факультету

протокол від 12 10 2022 № 3

Голова Вченої ради факультету

  
В. Краєвський

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з навчальної дисципліни

«Аудит державних фінансів»

для підготовки здобувачів вищої освіти першого

(бакалаврського) рівня

(денної та заочної форми навчання)

галузь знань: 07 «Управління та адміністрування»

спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

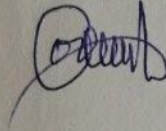
освітньо-професійна програма «Облік, податковий аудит  
та бізнес-аналітика»

Статус дисципліни : вибіркова



Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Аудит державних фінансів» складений на основі робочої програми навчальної дисципліни, затвердженої Науково-методичною радою Університету 18.08.2022 р., протокол № 7.

Укладач:



О.Г. Рябчук, к.е.н., доцент

Розглянуто і схвалено кафедрою аудиту та економічного аналізу, протокол від 30.09. 2022 р. № 3/1.

В.о. завідувача кафедри



А.В.Лісовий, д.е.н., професор

## Зміст

	Стор.
Передмова	4
Тема 1. Місце державного фінансового аудиту в системі державного фінансового контролю	6
Тема 2. Аналіз існуючих підходів і методики аудиту державних фінансів у контексті міжнародного досвіду	18
Тема 3. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм	38
Тема 4. Державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм	81
Тема 5. Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання	95
Тема 6. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів	119
Тема 7. Державний фінансовий аудит інвестиційних проектів	139
Тема 8 Державний фінансовий аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування	153
Тема 9. Державний фінансовий аудит використання інформаційних технологій	184
Глосарій	211
Список рекомендованих джерел	245

## ПЕРЕДМОВА

Вітчизняними і зарубіжними дослідженнями з питань державного фінансового контролю доведено, що шлях до підвищення його ефективності лежить через удосконалення основних складових його системи, зокрема: мети, завдань і об'єктів контролю, функцій його суб'єктів та удосконалення форм контролю.

До недавнього часу основною формою фінансово-господарського контролю в Україні була ревізія, але вона носить суто фіскальний характер і в переважній більшості реалізує завдання наступного контролю та спрямована на пошук відхилень від встановлених норм і правил використання фінансових ресурсів, а також виявлення і покарання осіб, винних у допущених порушеннях.

Однак, по мірі загального еволюційного руху економіки України, державний фінансовий контроль як елемент фінансової політики держави не може залишатися в колишньому вигляді, тому що ревізії не передбачають можливості відповісти на запитання про ефективність використання коштів або прийняття управлінських рішень.

Адже за допомогою контролю суб'єкти державного регулювання економіки передусім повинні одержувати необхідну інформацію про якість вжитих ними заходів регулювання (про своєчасність, достатність, адресність і затратність застосованих регуляторів), а вже потім про те, хто і наскільки не дотримав встановлені норми і правила.

У зв'язку із цим у світову практику вже давно увійшла така форма контролю, як аудит адміністративної діяльності, який ще називають операційним, управлінським аудитом або аудитом ефективності.

За результатами державного фінансового аудиту замість обов'язкових до виконання вимог, приписів і фінансових санкцій, підконтрольним об'єктам надаються пропозиції, спрямовані на зменшення витрат, досягнення аналогічних результатів за менших затрат ресурсів, чіткіше визначення програмних цілей, збільшення користі для юридичних і фізичних осіб, підвищення якості продукції, удосконалення процесів планування, управління, контролю тощо. Як правило, це пропозиції організаційного, нормативно-методологічного та фінансового характеру, які надаються на всіх рівнях, починаючи від Уряду.

Тобто, така форма контролю передбачає насамперед зацікавленість учасників бюджетного процесу у найкращому використанні державних ресурсів та самостійному впровадженні наданих пропозицій і рекомендацій.

Таким чином, аудит ефективності використання ресурсів є ширшою формою контролю, ніж фінансовий аудит, бо під „сумнів” контролери ставлять не тільки законність і достовірність використання ресурсів за призначенням, а й доцільність і необхідність того чи іншого управлінського рішення. З огляду на те, що забезпечити повне усунення наслідків порушень за результатами фінансового аудиту практично неможливо, результати аудиту ефективності мають більше значення для підвищення ефективності економіки держави.

Слід відзначити, що деякі регуляторні документи щодо державного фінансового аудиту ще знаходяться в стані розробки. При цьому вимоги до надійності державного фінансового аудиту, його значення для розвитку державного сектору економіки та економіки країни загалом дедалі зростає. Таким чином, тематика конспекта лекцій є безумовно актуальною і корисною.

Метою конспекту лекцій є оволодіння студентами професійними знаннями з державного фінансового аудиту та їх використання в практичній діяльності у державному секторі економіки.

Конспект лекцій „Аудит державних фінансів” призначений для підготовки здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня (денної та заочної форм навчання), галузі знань: 07 «Управління та адміністрування», спеціальність: 071 «Облік і оподаткування», освітньо-професійної програми «Облік, податковий аудит та бізнес-

аналітика».

Зміст конспекту відображає основні тенденції розвитку аудиту державних фінансів в Україні. Послідовно розглядаються теоретичні (поняття і актуальність, інформаційна база, процедури) і прикладні (методичні, організаційні, фінансові і облікові) аспекти державного фінансового аудиту.

У конспекті лекцій розкрито теоретичні та нормативно-правові основи державного фінансового аудиту, зарубіжний досвід його організації, суть та особливості програмно-цільового методу складання бюджету, організацію та методику державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, а також державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, державного фінансового аудиту інвестиційних проектів, державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій та державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів.

Конспект лекцій забезпечує можливість самостійної підготовки студентів як заочної, так і денної форм навчання.

## **Тема 1. Місце державного фінансового аудиту в системі державного фінансового контролю**

План лекційного заняття :

1. Поняття та види аудиту ефективності.
2. Місце державного фінансового аудиту в системі державного фінансового контролю.

### **1. Поняття та види аудиту ефективності**

За Лімською декларацією керівних принципів контролю, прийнятою у 1911 році IX Конгресом міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI), контроль – це невід’ємна частина системи управління, завданням якої є не тільки перевірка законності та правильності розподілу фінансових ресурсів і достовірності відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, але також і аналіз ефективності і економності їх витрачання.

Складна економічна ситуація, що склалася в Україні, вимагає створення таких умов контрольного процесу, коли крадіжки, нераціональне витрачання коштів та недбале ставлення до державної власності стали б якщо і не неможливими, то хоча б ускладненими. Багато проблем у державі пов’язані також з неефективністю управління на різних рівнях і нездатністю державного контролю боротися не з наслідками цього явища (порушеннями та випадками шахрайства), а з реальними причинами.

Будучи найвищою формою організації людського співжиття, держава створює умови для того, щоб діяльність людей із задоволення своїх життєво важливих потреб здійснювалася згідно зі схваленими суспільством нормами, правилами та звичаями.

Зміцнення держави як суспільного інституту супроводжувалося розвитком численних її функцій, які виражають, що і як держава робить для впорядкування та вдосконалення суспільної, колективної і приватної життєдіяльності людей.

Основними серед них були і залишаються політична, соціальна, міжнародна, економічна та контролююча функції держави. Усі вони тісно взаємопов’язані між собою. Адже без забезпечення цілісності суспільства, формою якого є держава, не можна створити умови для реалізації на всій території країни прав і свобод кожної людини і громадянина, забезпечити суверенітет існування народів конкретної країни в рамках світової спільноти, створити передумови, необхідні для ефективної економічної діяльності суспільства.

Процес такого впливу на розвиток суспільного життя прийнято називати державним управлінням. Це вид діяльності держави, який полягає у здійсненні нею управлінського, тобто організуючого впливу на ті сфери і галузі суспільного життя, які потребують певного втручання держави шляхом використання повноважень виконавчої влади.

На думку вчених, економічна та контролююча функції держави є найважливішими, бо за умови відсутності у неї належного економічного потенціалу або низької ефективності його використання гальмується реалізація нею інших суспільних функцій.

Історично фінансовий контроль в Україні успадкував фіскальне спрямування – пошук відхилень від встановлених норм та покарання осіб винних у допущених порушеннях. Водночас в світову практику вже давно увійшла така форма контролю, як аудит адміністративної діяльності, який ще називають операційним, управлінським аудитом або аудитом ефективності.

Ця форма контролю суттєво відрізняється як від фінансового аудиту, так і від ревізії. Обумовлено це тим, що метою фінансового аудиту в Україні і в більшості інших країн є оцінка достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а метою адміністративного аудиту – оцінка рівня економності, ефективності і результативності державних заходів, програм та діяльності структур, які піддаються контролю. З огляду на

обмеженість фінансових ресурсів, які сьогодні спрямовуються на реалізацію соціальних програм, така форма контролю є вкрай необхідною і для України.

У світовій практиці широко використовується єдина загальноприйнята термінологія у сфері державного аудиту. Основні положення і терміни, як правило, визначені на основі глосарію термінів INTOSAI (рис. 1.1).

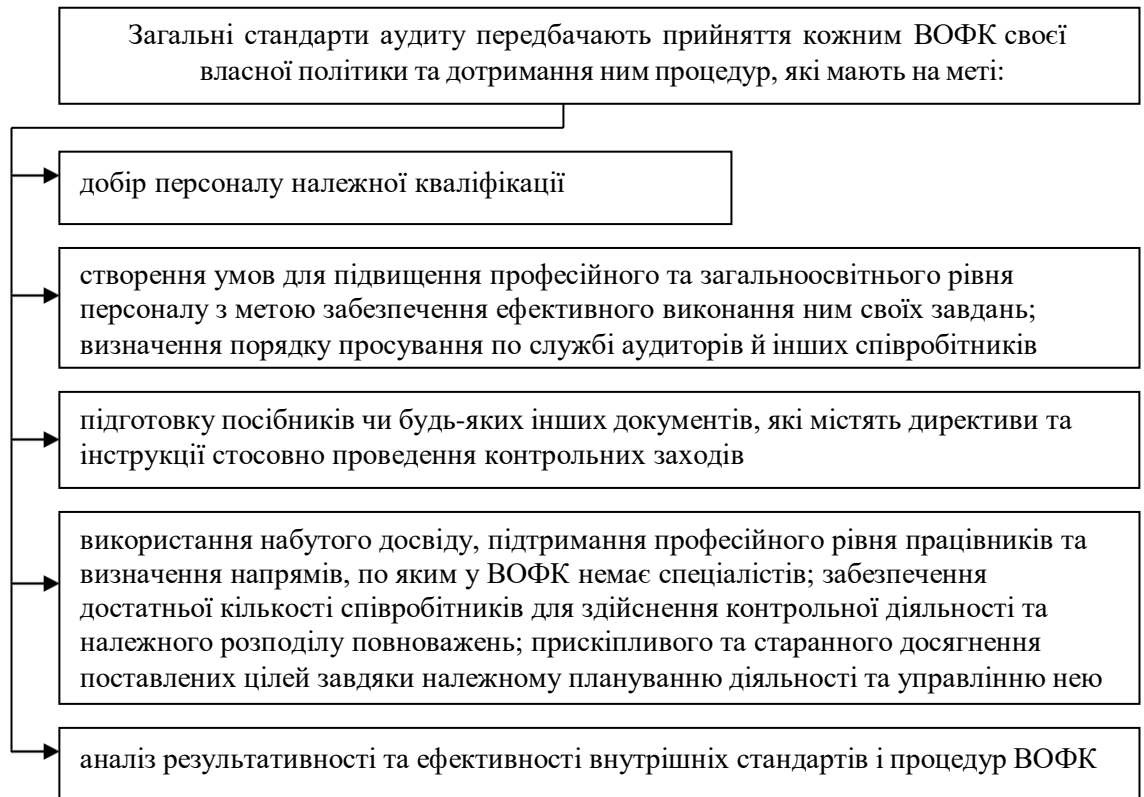


Рис. 1.1. Політика Вищих органів фінансового контролю згідно стандартів аудиту INTOSAI

Аудит ефективності діяльності має також іншу назву – „аудит цінності за гроші”.

Стандартами INTOSAI, що поділяються на чотири категорії (рис. 1.2), визначено, що державний аудит складається з двох основних видів – фінансового аудиту відповідності або правильності та аудиту ефективності діяльності.

У практиці державного аудиту багатьох країн також виділяють два підходи : перший – аудит систем контролю, другий – аудит результатів. Кожний з цих аудитів має переваги та недоліки.

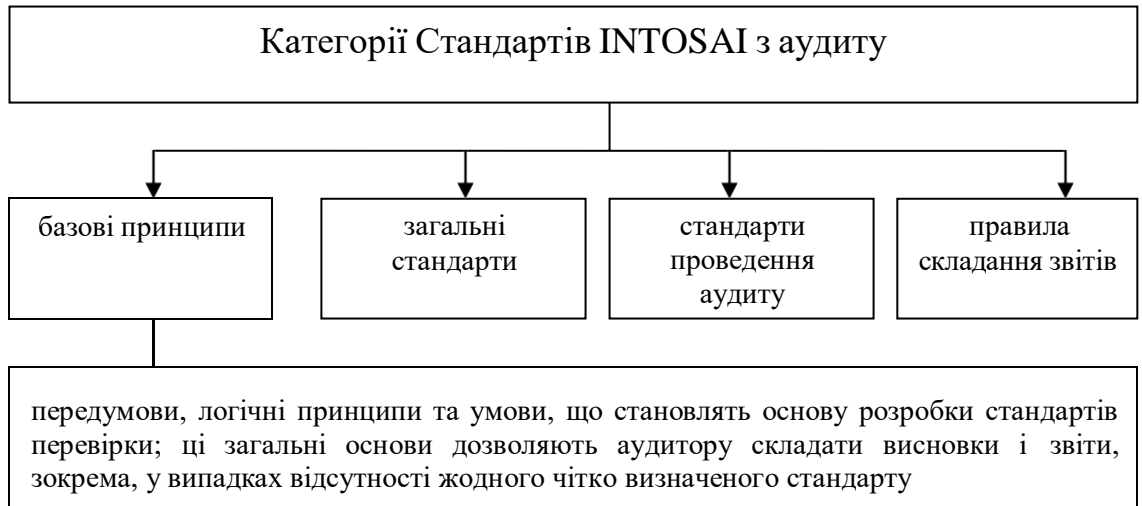


Рис.1.2. Категорії стандартів INTOSAI з аудиту

Переваги аудиту систем контролю можна пояснити тим, що збирання доказів зосереджено на внутрішній системі, масштаб роботи менший, аудиторська діяльність більш одноманітна. До недоліків відносять те, що аудиторські коментарі характеризують потенційні, а не фактичні впливи виявленого в системі.

Переваги аудиту результатів полягають у концентрації на результатах діяльності; формулюванні відповідей про те, що було, і те, чого не було досягнуто; наданні коментарів щодо якості тощо. Недоліком є більш широкий масштаб, тобто необхідність врахування крім внутрішніх ще й зовнішніх доказів.

Зважаючи на те, що Бюджетним кодексом України органи державної контрольно-ревізійної служби наділено повноваженнями на здійснення контролю не тільки за цільовим, а й за ефективним використанням бюджетних коштів, було запропоновано запровадити аудит адміністративної діяльності в Україні та, на початковому етапі розвитку, ідентифікувати його як аудит ефективності.

Перш за все аудит повинен включати аналіз „вузьких місць” бюджетних програм та пропозиції щодо їх усунення та сприяти створенню єдиного інформаційного простору в межах державного органу. Окрім того, аудиторі повинні проаналізувати функції і завдання державного органу, виробити рекомендації щодо їх зміни чи введення нових. Важливим є також надання пропозицій щодо внесення змін до законодавчих актів, необхідних для забезпечення ефективної діяльності державного органу. Аудиторі повинні проаналізувати та оцінити показники продуктивності, критерії якості роботи. Важливим є також визначення досвіду роботи кращих установ підрозділів та фахівців та сприяти його поширенню.

Слід зауважити, що державний аудит ефективності становить значний інтерес для української системи державного фінансового контролю. Адже у нас і досі не розв’язана проблема реформування системи управління бюджетними коштами, яка на сьогодні неефективна і не відповідає вимогам ринкової економіки й очікуванням суспільства.

Усі види контролю мають свої цілі та ключові критерії. Традиційна ревізія в державному секторі економіки України ставить за мету перевірку дотримання чинного законодавства. Ревізорі переважно зосереджують увагу на фінансових аспектах. Не є таємницею, що в їхній роботі оцінка ефективності управління бюджетними ресурсами з об’єктивних причин відходить на другий план.

Основними критеріями державного аудиту є економічність, продуктивність та ефективність. Зазначені критерії не випадково замикаються саме на останньому – ефективності.



Поняття ефективності, як його трактують зарубіжні вчені, полягає в тому, наскільки ефективно й раціонально міністерство, відомство чи установа витрачає ресурси для досягнення поставлених цілей.

Сучасний державний аудит ефективності – це комплексний процес, який охоплює різні сфери господарювання. Розпочинається він з отримання необхідних відомостей про державний орган (установу чи організацію), його діяльність, основні функції, здатність керівництва виконувати свою роботу.

У багатьох країнах зміст програми державного аудиту ефективності значною мірою визначається попередніми оцінками ризику. Зокрема, для оцінювання ступеня ризику, з яким зустрічаються державні аудиторі Канади при здійсненні перевірок у державному секторі економіки, використовується методика, за якої високий рівень ризику зумовлений насамперед тим, наскільки суттєвим є очікувані відхилення від цілей, норм, стандартів. Другим показником, який також впливає на ризик, є можлива частота появи відхилення.

Слід зазначити, що до лексики аудиторів нещодавно увійшли такі поняття, як „ризикові операції”, „видатки з ознаками ризиків”. Проте єдиного визначення словосполучення досі немає. Тому можливі різні підходи при визначенні операцій та видатків, які належать до ризикових. На думку деяких фахівців, до таких видатків та операцій належать значні обсяги витрат на придбання цінностей, виконання певних робіт за умов недостатньої прозорості. Ризики можуть виникнути і при витрачанні коштів на заробітну плату (це найбільша частка видатків бюджетних установ) та нарахування на неї. Тому необхідно сформулювати і закріпити єдине визначення поняття ризикових операцій, а також конкретних критеріїв, за якими видатки та операції можна віднести до категорії ризикових.

### Базові принципи передбачають

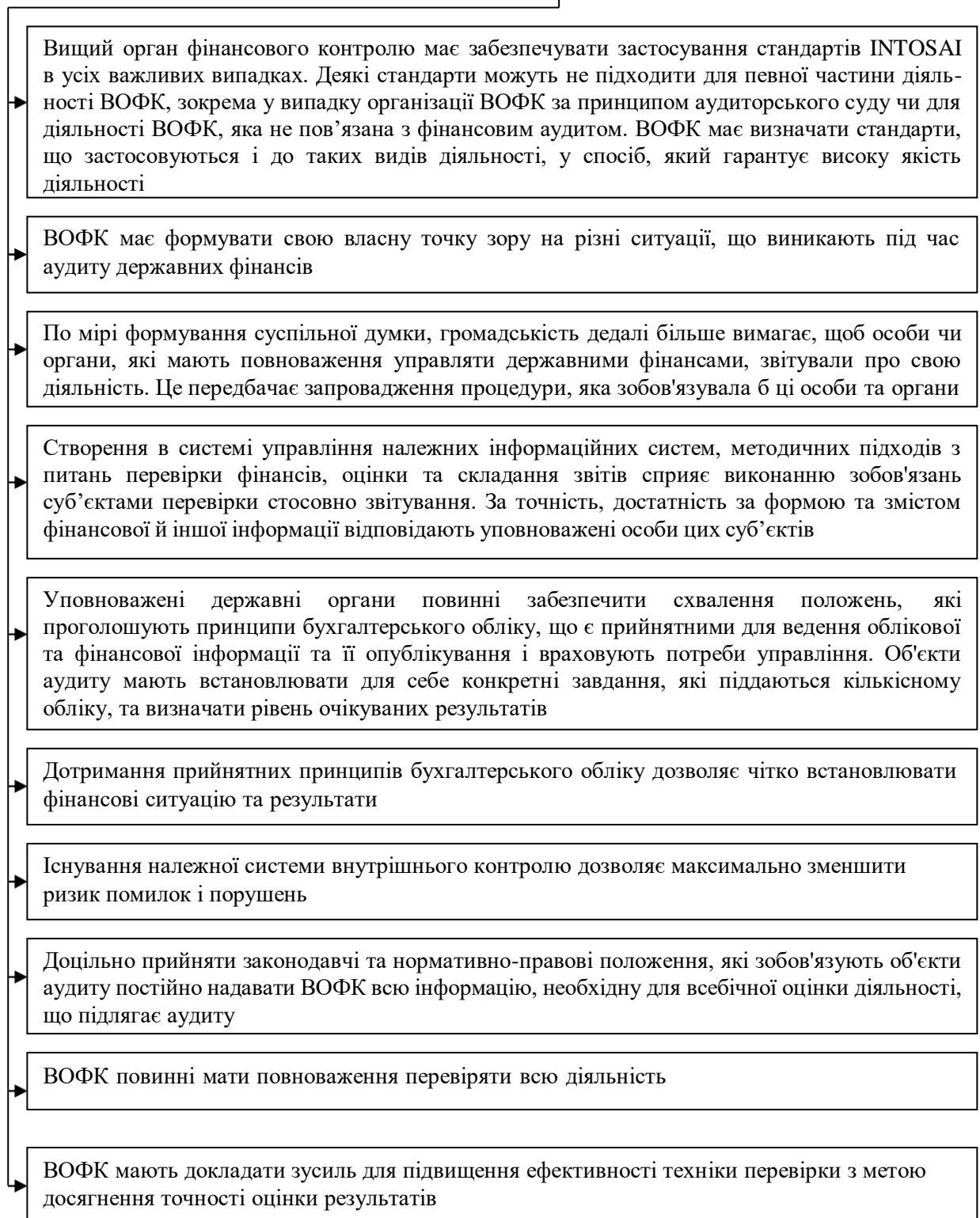


Рис. 1.3. Базові принципи стандартів INTOSAI з аудиту

Розуміння і оцінка цих аспектів дозволяє державному аудитору зосереджуватися на ключових проблемах управління установою чи організацією. В його полі зору – ефективність витрачання ресурсів.

Окрім того, не менш важливо якомога швидше запровадити у практику роботи поняття оцінки стану внутрішнього контролю розпорядника бюджетних коштів, зокрема

на етапах планування та організації контрольних заходів. Адже таке поняття значно ширше за ризикові операції, тож може охоплювати більше питань діяльності установи чи організації. При розробці критеріїв оцінки внутрішнього контролю можна автоматично оцінювати можливі ризикові операції чи видатки. Зокрема, прослідковується така взаємозалежність: чим нижчий рівень внутрішнього контролю, тим вищі ризики, і навпаки – чим вищий рівень внутрішнього контролю, тим нижчі ризики.

Практичну оцінку можливих відхилень зарубіжні державні аудитори здійснюють з допомогою процедур перевірки за певною системою ознак (сигналів), наприклад:

- недосконале управління. Ознаками цього можуть служити нездатність використовувати наявні засоби контролю, неадекватний нагляд за процесом контролю в організації, невиявлення фактів шахрайства);
- слабкий внутрішній контроль за неадекватним розподілом обов'язків (він дає змогу окремим співробітникам здійснювати крадіжки коштів або інших цінностей);
- помилки і випадки шахрайства, виявлені раніше (інформація про виявлені при попередніх перевірках факти сумнівної або недозволеної діяльності повинна вказувати, де потрібно шукати під час проведення повторної перевірки);
- неетична поведінка керівництва (керівники, які не дотримуються правил і зосереджуються лише на досягненні особистих цілей, досить часто припускаються незаконних, неефективних дій);
- обіцянки вигоди з явно невеликими шансами на це (посадові особи, які працюють в установах зі слабким управлінням і внутрішнім контролем, використовують ситуацію на свою користь, висуваючи нездійсненні або не вигідні пропозиції, сподіваючись, що обман не буде викрито);
- необґрунтовані рішення й господарські операції (здебільшого незвичні операції, не обґрунтовані належним чином, що містять ознаки шахрайства);
- порушення законодавства або прийнятих норм (відхилення від вимог законодавства чи норм, прийнятих у певній сфері (галузі), не повинні допускатися в бюджетних установах);
- відсутність або несанкціоноване виправлення документів (особи, винні у крадіжках чи шахрайстві, підробляють документи, вносять до них неправдиву інформацію, хоч іноді такі факти залишаються незамаскованими).

Крім того, до індикаторів (сигналів) небезпеки можна віднести випадки приховування компрометуючої інформації, ненадання документації, що вимагається, знищення документів. На думку американського вченого Дональда Г. Фулвайдера, це може свідчити про можливе шахрайство, яке поділяється на шість категорій: крадіжки, розтрати, фіктивні операції, незаконні винагороди, хабарництво та конфлікти інтересів. Звичайно, кожна з перелічених категорій впливає на загальну ефективність витрачання державних ресурсів. Тому перевірка має проводитися хоч і вибірково, але ретельно.

Згідно зарубіжного досвіду існує три основних категорії аудиту ефективності: функціональний (програмний), організаційний (галузевий) та спеціальний (окремого рішення).

Найпростішим для виконання є аудит ефективності виконання окремого рішення або спеціальний, який визначається потребами адміністрації або керівника. Такий аудит широко розповсюджений і багатогранний.

Наприклад, визначення причин неефективності системи електронної обробки даних; дослідження причин значної плинності кадрів або численних фінансових порушень; розробка рекомендацій по зниженню вартості наданих послуг чи продукції.

При організаційному аудиті досліджують систему галузь, компанію, відділ і т.д., тому часто його називають галузевий.

Основна увага націлена на виявлення того, наскільки ефективно і продуктивно взаємодіють функції управління, як це впливає на досягнення намічених цілей

(своєчасність виконання завдань, оперативність, уникнення дублювання, нераціональний розподіл ресурсів, існування системи контролю) і так далі.

Аудиту ефективності виконання програми (функції) можна піддавати всі види діяльності. Наприклад, функцію виконання бюджету, ведення бухгалтерського обліку чи обслуговування бюджетних коштів в казначействі.

Найкраще зазначений аудит можливо застосувати при оцінці ефективності використання державних ресурсів за програмами. Програма, що підлягає аудиту ефективності може охоплювати і окрему галузь, і окремих учасників, і навіть, різних за підпорядкуванням і формою власності суб'єктів господарювання.

Однак, цей вид аудиту тісно пов'язаний з технологією процедури, адже аудит цільових програм визначає:

- рівень досягнення запланованих результатів;
- ефективності організації та функціонування системи управління;
- дотримання законів і правил, які мають відношення до програми.

Таким чином, аудит адміністративної діяльності базується на рішеннях, які визначають стратегію діяльності в державному секторі економіки. Він фокусується на виконанні програм та діяльності, а не на витратах або фінансовій звітності й обліку.

Очевидно, що аудит адміністративної діяльності має різні традиції в різних країнах. В цілому розрізняють два основних підходи до його реалізації.

Перший підхід – „орієнтація на результати” (results-oriented approach) фокусується на запитаннях: „Якою є виконання програми?”, „Які результати очікувалися?”, „Які вимоги та цілі були досягнуті?”. При цьому недоліки діяльності визначаються як відхилення від норм або критеріїв, а рекомендації спрямовані на їх усунення. А у більш прогресивній формі аналізу піддаються причини виникнення розбіжностей між умовами виконання програми та критеріями, визначеними під час аудиту.

Другий підхід – „орієнтація на проблеми” (problem-oriented approach) стосується запитання „Чи дійсно існують стійкі проблеми та що спричиняє їх виникнення?”. Вади та проблеми діяльності (або їх ознаки) є початком аудиту, а не його завершенням. Такими ознаками можуть бути, наприклад: зростання витрат внаслідок потреби в більших обсягах ресурсів; стійкий дисбаланс між внесками та цілями; відсутність ясності у розподілі відповідальності між органами виконавчої влади щодо виконання програми; неоднозначність та суперечливість в нормативно-правових документах; тривалі очікування або великі обсяги накопиченої та невиконаної своєчасно роботи; сталий низький рівень компетенції, критика стилю управління, недоліки у механізмі надання послуг та орієнтації на клієнта; велика кількість скарг або заяв від громадськості; індикатори негативних сторонніх ефектів державних програм тощо. А головним завданням цього аудиту називають дослідження існування стійких проблем та аналіз їх причин з позицій економічності, ефективності та результативності.

На відміну від фінансового аудиту правильності та відповідності, який асоціюється з підзвітністю та відповідальністю, при організації аудиту адміністративної діяльності не застосовують спрощені та формалізовані методи. Ця дослідницька робота потребує від аудитора особливих здібностей аналітичного та логічного мислення, а також здатності орієнтуватися у галузі державного управління та регіонального адміністрування.

Важливим у процесі удосконалення структури зарубіжних органів державного фінансового контролю є утворення та поступова автономізація департаментів, відділів та груп аудиту адміністративної діяльності. Така практика застосовується, зокрема у Великобританії, Ірландії, Бельгії, Нідерландах, Данії, Швеції, Ісландії, Іспанії, Норвегії, Австралії, Південній Кореї та інших країнах. В останні роки такі підрозділи повсюдно створюються в країнах східної Європи та Прибалтики.

При цьому аудиту адміністративної діяльності приділяється не менш важлива увага ніж фінансовому аудиту. Наприклад, у Фінляндії 50 % часу витрачається на фінансовий аудит, 48 % – на аудит адміністративної діяльності, а решта – на аудит інформаційних

технологій (IT audit) та екологічний аудит (environmental audit).

Як засвідчує міжнародна практика, державний фінансовий контроль, як правило, реалізується на всіх рівнях державного та місцевого управління. Оцінка виконання програм в тій чи іншій формі здійснюють як вищі органи державного аудиту (рахункові суди, рахункові палати, національні управління аудиту), так і уповноважені органи державного контролю в системі виконавчої влади. У деяких країнах міністерства фінансів не лише відіграють головну роль у підготовці проектів бюджетів та розподілі бюджетних коштів, а й реалізують функцію наступного бюджетного контролю через централізовані ревізійні органи (Генеральна інспекція фінансів Франції, Відомство фінансового контролю Швейцарії, Служба Генерального контролера департаменту і рахівництва Індії, Головне управління фінансового контролю Міністерства фінансів Болгарії).

За статтею 2 „Головні завдання державної контрольно-ревізійної служби” Закону України від 26.01.1993 № 2939-ХІІ „Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Порядок проведення державною контрольно-ревізійною службою державного фінансового аудиту має встановлюватись Кабінетом Міністрів України.

На сьогодні органи ДАС здійснюють державний фінансовий аудит виконання державних (бюджетних) програм, суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно, державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів та державний фінансовий аудит окремих господарських операцій.

Початком запровадження в діяльність органів ДАС проведення державного фінансового аудиту можна рахувати дату прийняття перших методичних рекомендацій з проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми, які було затверджено наказом Головкиру від 02.04.2003 № 75. На сьогодні прийнято нову редакцію зазначених рекомендацій (наказ Головкиру від 15.12.2005 № 444).

Якщо у 2002-2003 роках в якості пілотних проектів аудити виконання бюджетних програм проводились працівниками галузевих підрозділів, то з 1 листопада 2003 року в системі Головкиру було створено окремий структурний підрозділ – Управління організації та проведення аудиторських досліджень, який мав займатись виключно аудитом. З 1 грудня 2003 року відповідні підрозділи з проведення аудиту бюджетних програм було створено і в регіональних ДАС. Таким чином, було забезпечено створення вертикальної структури з проведення аудиту.

Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 №1017.

Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання було затверджено постановою КМУ від 25 березня 2006 р. №361, який визначає, що державного фінансовий аудит полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи



комунальне майно. Дія цього порядку не поширюється на бюджетні установи. Методику проведення такого аудиту затверджено наказом ГоловкиРКУ від 4 серпня 2008 року №300

Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів затверджено постановою КМУ від 12 травня 2007 р. №698. Цей аудит проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Методику проведення такого виду аудиту затверджено наказом ГоловкиРКУ України від 13.03.2007 №50.

Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій затверджено постановою КМУ від 20 травня 2009 р. №506. Основним завданням операційного аудиту є сприяння забезпеченню суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення достовірної фінансової звітності.

Методика проведення операційного аудиту, порядок та зразки документів щодо інформування керівника суб'єкта господарювання про виявлені порушення, ризикові операції та платіжні доручення за розрахунками з ризикових операцій затверджуються ГоловкиРКУ.

У всіх видів державного фінансового аудиту є багато спільного, але є і відмінності. Основна відмінність – об'єкт контролю: програма, діяльність суб'єкта господарювання, місцевий бюджет. Якщо в аудитах виконання бюджетних програм та місцевих бюджетів основне питання для дослідження – ефективність використання коштів та майна, то в інших видах аудиту – крім цього перевіряється і законність їх використання. Є відмінності у процедурах аудиту, складанні аудиторських звітів, які буде більш детально розглянуто у наступних розділах посібника.

## **2. Місце державного фінансового аудиту в системі державного фінансового контролю**

Державний фінансовий контроль не можна розглядати у відриві від функцій та економічної ролі держави, яку вона відіграє на різних етапах розвитку суспільства, адже будь-яка форма державного управління має у своєму складі контрольні дії, спрямовані на те, щоб своєчасно гарантувати виконання поставлених завдань. Чітко налагоджена контрольна діяльність дає можливість своєчасно реагувати на будь-які зміни в управлінні, корегувати виробничі завдання, поліпшувати звітність і т. д. Для ефективного управління необхідно мати достовірну зворотну інформацію про виконання прийнятих управлінських рішень і їх результат.

Якість державного фінансового контролю забезпечується виконанням трьох основних функцій: профілактичної, мобілізуючої та інформаційної.

Профілактична функція державного фінансового контролю полягає у виявленні умов, що сприяють порушенню норм і стандартів, встановлених законами та нормативними актами, виникненню нестач, крадіжок, зловживань, а також у встановленні осіб, винних у фінансових порушеннях і притягненні їх до відповідальності відповідно до законодавства.

Мобілізуюча функція передбачає усунення суб'єктом господарювання наслідків допущених порушень, відшкодування нанесених збитків, а також попередження недопущення фінансових порушень через розробку та запровадження відповідних організаційно-правових заходів прогресивного господарювання.

На виконання вищезазначених функцій направлено таку форму контролю як ревізія, яка є системою обов'язкових контрольних дій, спрямованих на документальне та фактичне обстеження здійснених підприємством, установою чи організацією господарських операцій та їх наслідків, бухгалтерського обліку та фінансової звітності з

метою виявлення незаконних мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів, недостачі коштів і матеріальних цінностей, нецільового і неефективного їх використання, встановлення винних у порушенні законодавства посадових осіб і спричинених порушеннями фінансових втрат.

В той же час, система державного управління повинна мати дані про зміну поведінки об'єктів державного регулювання економіки. Тобто, держава повинна володіти достовірною інформацією для правильної оцінки фактично зробленому і досягнутому, вивчити недопустимі відхилення від мети і пов'язані з цим негативні наслідки, віднайти нові, раніше не відомі можливості і резерви.

Роль такого „інформатора” в системі державного управління виконує державний контроль, який в залежності від сфери застосування поділяють на адміністративний, технічний, фінансовий та екологічний.

Державний фінансовий контроль за формами і методами не відрізняється від інших видів контролю, адже вони мають однакову мету – встановлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності і ефективності управління, а при наявності їх – своєчасне прийняття відповідних корективів. Різниця лише в об'єкті контролю, адже державний фінансовий контроль охоплює фінансові ресурси.

За допомогою державного фінансового контролю найповніше реалізується контрольна функція державного регулювання економіки.

Визначальним елементом системи державного фінансового контролю є його мета, тому що в основному від цього залежить, що саме, як і якими засобами потрібно контролювати.

Згідно з Лімською декларацією керівних принципів контролю, в якій узагальнено досвід організації і діяльності державних органів фінансового контролю різних країн у сучасних умовах з урахуванням різноманітності систем управління, специфіки господарювання і практики контрольної роботи, контроль – не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності й економії використання матеріальних ресурсів на найбільш ранній стадії для того, щоб мати можливість вжити корегуючі заходи, а в окремих випадках – притягти до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну державі шкоду або здійснити заходи для запобігання чи скорочення порушень у майбутньому.

Таким чином, державний фінансовий контроль – це особлива управлінська функція держави, реалізація якої передбачає встановлення правових норм, які визначають порядок використання суб'єктами господарювання фінансових ресурсів, проведення моніторингу чи інших контрольних дій за дотриманням цих норм, виявлення правопорушень у частині використання фінансових ресурсів, їх усунення, блокування незаконних фінансових операцій і здійснення заходів щодо компенсації збитків, завданих державі, суб'єктам господарювання та громадянам.

Отже, державний фінансовий контроль є невід'ємною частиною державного регулювання економіки, який передбачає встановлення правових норм щодо використання суб'єктами господарювання фінансових ресурсів, проведення моніторингу чи інших контрольних дій за дотриманням цих норм, виявлення правопорушень в частині використання фінансових ресурсів, їх усунення, блокування незаконних операцій, здійснення заходів щодо компенсації збитків, нанесених державі, а також розробка пропозиції щодо упередження порушень в подальшому.

Якщо для виконання функцій щодо профілактики правопорушень та відшкодування збитків в більшості випадків застосовуються традиційні форми контролю: перевірка, ревізія чи фінансовий аудит, то інформацію щодо якісного управління державними ресурсами в системі фінансового контролю надає адміністративний аудит (аудит ефективності).

Ця форма контролю не є новою у практиці світового фінансового контролю у сфері

державних ресурсів, а в Україні тільки в останні роки ведеться робота щодо контролю за ефективним використанням фінансових ресурсів.

В умовах сталого зростання державних витрат, що спостерігається нині у всьому світі, все більше уваги приділяється процедурам досягнення ефективності управління. Водночас визнано, що як і будь-який інший роботодавець і виробник послуг, уряд повинен забезпечувати ефективне і результативне використання людських і грошових ресурсів, які знаходяться в його розпорядженні.

У цьому зв'язку вчені багатьох країн світу шукають відповідь на запитання: „Що таке ефективність?“, „Як здійснюється її кількісна оцінка?“, „Як використовувати цю оцінку?“.

Розглядаючи питання ефективності, багато відомих представників економічної науки виділяли чотири основних фактори, які взаємодіють у процесі реалізації цілей, наприклад, бюджетної програми:

- природні ресурси, у вузькому розумінні – матеріальні ресурси;
- праця, фізичні і розумові зусилля, які витрачаються працівниками з урахуванням професійних навиків, кваліфікації і т.п.;
- фінансові ресурси;
- організаційні фактори господарювання, які є різновидом трудових зусиль у сфері управління.

Для оцінки функціонування факторів у процесі надання соціальних послуг використовують показники ефективності цих факторів. У масштабах макроекономічного аналізу ефективність – це економічне зростання. Воно може бути досягнуте за рахунок збільшення праці і капіталу, тобто екстенсивного зростання, а може за рахунок реалізації внутрішніх резервів капіталу і праці (інтенсивне).

Підходи до поняття ефективності і до її оцінки відрізняються за масштабами об'єктів оцінки та їх специфіки. Для окремих напрямів діяльності держави, галузей, програм потрібні особливі підходи до оцінки економічної ефективності.

Наприклад, ефективність фактору „праця” в бюджетних установах доцільно вимірювати з показниками укомплектованості кадрів, виконання норм навантаження і виробітку.

Оскільки бюджетна сфера використовує більшою мірою бюджетні джерела фінансування, у ній є певне „державне замовлення” на послуги відповідної кількості і якості для задоволення соціальних потреб громадян.

Отже, бюджетні кошти виконують роль інструмента, за допомогою якого необхідно досягнути визначеного результату (наприклад, соціальні гарантії громадян. Оцінкою якості наданих гарантій будуть слугувати відсутність скарг і незадоволення населення).

Про ефективність як принцип побудови бюджетної системи України вперше на рівні законодавчого акта згадується у Бюджетному кодексі України. У статті 7 цього документа цьому поняттю дано визначення, яке зводиться до того, що при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

З огляду на особливості ревізійної роботи, яка полягає перш за все у встановленні і блокуванні відхилень від визначених правил формування, розподілу і використання фінансових ресурсів (тобто у виявленні не позитивних, а негативних процесів), дане поняття вимагає роз'яснення з метою забезпечення правильного застосування в практичній роботі розпорядників бюджетних коштів і контролерів.

Відомо, що державний контроль як окрема інстанція у складі системи державного правління Росії, під яке у свій час підпала і Україна, був започаткований у 1811 році. Однак про ефективність управління коштами державної скарбниці згадується раніше. За маніфестом 1810 року Державний контролер мав слідкувати не тільки за правильністю

оформлення доходів та відповідністю видатків кошторисам міністерств, а й подавати владі звіти щодо ефективності проведених витрат.

З 1836 року департаменти служби Державного контролю проводили вибіркові ревізії генеральних звітів у підпорядкованих сферах управління, під час яких аналізували вигідність різних фінансових операцій незалежно від законності їх проведення. В подальшому на основі вивчення досвіду Прусії, Австро-Угорщини, Бельгії та Франції було здійснено реформування державного фінансового управління і контролю, зокрема запроваджено “попередній контроль”, який був покликаний попередити недоцільні видатки.

За своєю суттю зазначені заходи були спрямовані на економію державних фінансових ресурсів, дефіцит яких відчувався постійно.

В часи радянської влади напрями роботи контролюючих органів, спрямованої на ощадливе використання бюджетних коштів, регламентувалися постановами вищих органів держави. Так, Рада Міністрів Союзу РСР постановою від 3 травня 1956 року № 583 поклала на новоорганізовані контрольні-ревізійні управління міністерств фінансів союзних республік та їх місцеві органи здійснення контролю за виконанням державного бюджету, своєчасним виконанням зобов'язань перед бюджетом і правильним та економним витрачанням бюджетних і власних коштів установами, підприємствами і організаціями.

На виконання цієї вимоги в період з 1961 по 1991 рр. проведено, зокрема, перевірки:

- ефективності та правильності витрачання валютних коштів;
- ефективності використання державних коштів на постановку художніх та документальних фільмів;
- правильності витрачання коштів на придбання сільгосптехніки, її збереження і ефективності використання в сільському господарстві;
- ефективності роботи обчислювальних центрів у системі Мінхарчопрому УРСР;
- правильності, ефективності та своєчасності витрачання бюджетних коштів, які спрямовували на реалізацію заходів із забезпечення пріоритетності соціального розвитку села та агропромислового комплексу.

Однак слід визнати, що практично в більшості випадків, у тому числі в зазначених ревізійних матеріалах, по суті йшлося про дотримання нормативно-правових актів з питань використання бюджетних коштів. При цьому не зачіпалися питання правильності планування бюджету, доцільності фінансування певних структур або їх підрозділів, державних програм і проектів.

Це свідчить, що державний контроль визначав не ефективність, а лише економність використання фінансових ресурсів.

Згідно з Глосарієм міжнародних термінів контролю, прийнятим INTOSAI в 1989 році, економія (екопому) – це придбання у відповідний строк і за мінімальною вартістю фінансових, людських і матеріальних ресурсів, які є придатними і за якістю, і за кількістю.

Щодо ефективності, то в Глосарії вона визначена як економічна ефективність (efficiency) – використання фінансових, людських і матеріальних ресурсів таким чином, щоб одержати максимальний ефект за наявних ресурсів, або звести до мінімуму витрати ресурсів для даної кількості та якості продукції.

Основною відмінністю між економією і ефективністю, як вбачається, є відсутність у понятті “економія” положення про її кінцеву мету – для чого ми прагнемо до неї. Адже зведення до нуля видатків не є самоціллю бюджетування. Цього недоліку вже не має у визначенні „ефективність”, в якому вказано її мету – „одержати максимальний ефект”.

### **Питання для самоконтролю:**

1. Надати визначення контролю за Лімською декларацією керівних принципів контролю.

2. Назвати основні функції держави.
3. Що являє собою державне управління?
4. Що означає фіскальне спрямування контролю?
5. Що таке аудит адміністративної діяльності?
6. Що є основними критеріями державного аудиту?
7. В чому полягає поняття ефективності?
8. Виконанням яких функцій забезпечується якість державного фінансового контролю?
9. В чому полягає профілактична функція державного фінансового контролю?
10. Що передбачає мобілізуюча функція державного фінансового контролю?
11. Яким чином здійснюється розподіл державного контролю в залежності від сфери застосування?
12. В чому полягає необхідність проведення аудиту ефективності?
13. Які існують основні категорії аудиту ефективності?
14. Яку мету має державний фінансовий контроль?
15. Які є види державного фінансового аудиту?
16. Що включає фінансовий аудит законності, правильності та відповідності?
17. Що включає в себе адміністративний аудит?
18. Що таке аудит ефективності?

#### **Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [2], [3], [11], [13], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [20], [21], [22], [23], [24], [25], [26], [29], [30], [35], [36], [38], [39]  
 Додаткові: [40], [46], [48], [50], [59], [62], [63], [69], [70]  
 Міжнародні видання: [71], [72], [73], [75], [79] [83].  
 Інформаційні ресурси Інтернет: [96], [100], [103], [104], [108], [112].

## **Тема 2. Аналіз існуючих підходів і методики аудиту державних фінансів у контексті міжнародного досвіду**

План лекційного заняття:

1. Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю
2. Досвід організації аудиту державних фінансів у США та Канаді.
3. Досвід організації аудиту державних фінансів у європейських країнах.
4. Відмінність аудиту ефективності від інспектування (ревізії) та фінансового аудиту

### **Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю**

Бюджетні відносини будь-якої держави, з огляду на обмеженість ресурсів, спрямованих на виконання програм та функцій, потребують підвищення ефективності державного фінансового контролю. Ринкові умови спричинили ускладнення фінансових аспектів діяльності держави тому, що до задоволення суспільних потреб активно залучаються комерційні структури, для обслуговування державних коштів використовуються інфраструктури комерційних банків та інших фінансово-кредитних установ, держава виступає на ринку як власник майна та виробник товарів і послуг.

Крім того, численні факти безгосподарної діяльності, перетворення багатства державного в багатство приватне, створення умов господарювання із заздальгідь встановленою метою – банкрутства підприємства, яке фінансується за рахунок бюджетних



коштів, використання схем незаконного обігу державних коштів, щоб уникнути сплати податків до бюджету, тощо доводять необхідність запровадження та використання нових форм і методів контролю та оцінки доцільності і ефективності використання бюджетних коштів [1].

Однією з таких форм контролю, безсумнівно, є державний бюджетний аудит. У високорозвинених країнах світу вже накопичено багаторічний досвід організації бюджетного аудиту, який може бути використаний в Україні. На нашу думку, такий досвід необхідно вивчати, критично аналізувати і використовувати на практиці.

Органи державного бюджетного контролю в зарубіжних країнах, відповідно до поставлених завдань, здійснюють аудит за виконанням бюджетів, програм, використанням державних коштів та державного майна. Контролю підлягають витрати на утримання державних органів та реалізацію державних програм розвитку. Верховні рахункові відомства хоч і не здійснюють аудит політико-економічних актів, але оцінюють обґрунтованість таких рішень, їх вплив на використання державних коштів і активів та оцінюють наслідки.

Для впровадження ідей і досвіду вищих аудиторських організацій світу у 1953 році створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю (INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions), до якої входять 200 країн-членів. Генеральний секретаріат організації перебуває у Відні (Австрія). Конгрес INTOSAI проводиться раз у три роки. Результати роботи INTOSAI оприлюднюються у щоквартальних публікаціях Міжнародного журналу з державного фінансового аудиту [2] та на офіційному сайті в мережі Інтернет [3].

Регіональні робочі групи INTOSAI проводять професійну підтримку аудиту державного сектору шляхом обміну ідеями і досвідом, створення професійних стандартів, методичних рекомендацій, методологій, інших практичних матеріалів у сфері адміністративного і фінансового аудиту [3].

З метою визначення єдиних загальних принципів державного бюджетного аудиту, які могли б бути прийнятними для всіх держав, не зважаючи на форму державного устрою, державного правління і водночас не порушуючи традицій здійснення вищого фінансового контролю, які склалися в окремих державах протягом сторіч, у жовтні 1977 року на Конгресі INTOSAI у місті Ліма (Індія) було прийнято відповідну Декларацію (Лімська декларація) [4]. Хоча з погляду міжнародного права Лімська декларація не обов'язкова до застосування, нею проголошено основні первинні положення розвитку державного фінансового контролю у демократичних країнах, зокрема:

- особливості організації контролю як елементу управління;
- сфера застосування контролю;
- принципи побудови системи фінансового контролю;
- засади незалежності та підзвітності вищих контролюючих органів, їхні повноваження тощо [5].



Рис. Первинні положення розвитку Державного фінансового контролю у демократичних країнах

#### Досвід організації аудиту державних фінансів у США та Канаді

Отже, для державних аудиторів України буде корисним досвід зарубіжних країн, які вже давно на шляху формування та удосконалення системи державного бюджетного аудиту.

Зокрема, у США здійснюють такі види аудиту: державний, внутрішній та управлінський.



Рис. Види аудиту в США

Державний аудит у США – це система правового захисту майнових прав держави на основі централізованого контролю правильності звітності, законності господарської діяльності. Основна його мета – встановлення достовірності звітності державних підприємств.

Стандарти державного аудиту США виділяють три види державного бюджетного аудиту: фінансовий аудит, підтвердження відповідності, аудит ефективності.



Рис. Види державного бюджету аудиту в США

Фінансовий аудит у США забезпечує незалежну оцінку і впевненість у достовірності відображених у звітності показників фінансового стану, фінансових результатів діяльності і використання бюджетних ресурсів у відповідності із загальноприйнятими нормами. У результаті фінансового аудиту складається думка про систему внутрішнього контролю органу державної влади, про його відповідність законодавчим та нормативним актам, умовам надання державних ресурсів.

Аудит підтвердження відповідності може охоплювати ряд фінансових або нефінансових цілей і забезпечувати різну ступінь впевненості залежно від об'єкта аудиту й інформаційних потреб користувачів. Результатом підтвердження відповідності буде дослідження, огляд чи звіт про процедури щодо предмету обговорення.

Аудит ефективності у США – це перевірка, яка забезпечує формування висновків і надання гарантій, які базуються на достатніх і належних доказах відповідно до визначених вимог, кількісних параметрів і чинної практики ведення діяльності. Аудит ефективності забезпечує осіб, які відповідають за управління та контроль, достовірною інформацією, необхідною для покращення ефективності виконання програм та напрямів діяльності, які реалізуються, зменшення витрат, допомога прийняттю рішень сторонами, що здійснюють контроль за виправленням існуючих недоліків.

При проведенні державного бюджетного аудиту, на відміну від інших видів, особливу увагу приділяють аудиту внутрішнього контролю, який забезпечує законне та ефективне витрачання державних ресурсів та виявлення фактів фальсифікації і зловживань, які пов'язані із використанням державних коштів.

Головною особливістю стандартів аудиту у США є те, що вони не визначають деталізованих процедур оцінки ризиків і управління ними у контексті загальноприйнятих моделей управління ризиками. Виявлення, оцінка і класифікація ризиків у рамках аудиторської діяльності пов'язана із використанням професійного судження і досвіду осіб, які проводять державний бюджетний аудит [6].

Висока ефективність бюджетного контролю у зарубіжних країнах забезпечується тим, що очільники вищих органів державного фінансового контролю призначаються та затверджуються парламентами на триваліший період, ніж терміни повноважень цих парламентів, а звільненими з посади можуть бути лише за рішенням парламенту у випадку професійної невідповідності або зловживань. У США такий термін становить 15 років, у Німеччині, Австралії та Угорщині – 12 років, у Канаді – 10 років, у Болгарії – 9 років, у Мексиці – 8 років, у Туреччині – 7 років, у Швейцарії, Польщі, Румунії та Монголії – 6 років [7].

У США функціонує Американський центр державного бюджетного аудиту (American Center for Government Auditing) із штаб-квартирою в Altamonte Springs у штаті Флорида. Місія ACGA полягає в популяризації професійної практики аудиту у державному секторі [8].

На розвиток аудиту в США значно впливають інформаційні технології, оскільки

саме там зосереджені компанії, які спеціалізуються на створенні програмного забезпечення щодо обробки великого обсягу даних. США є світовим лідером із впровадження даних технологій.

У даний час закладаються основи «аудиту майбутнього», процедури якого кардинально відрізняються від процедур, що виконувалися донедавна. Наприклад, аудиторські стандарти не передбачають тестування 100% усіх транзакцій замовника. Із застосуванням інформаційних технологій, що дозволяють здійснювати аналіз великого обсягу інформації, це стає реальністю. Такий аналіз сприяє кращому розумінню ситуації, визначенню основних сфер ризику і підвищенню якості аудиту. Таким чином, мова йде про створення штучного інтелекту для оцінки великого обсягу інформації із збереженням необхідності в аудиторів для формування кінцевого професійного судження. Вже скоро неминучою буде модернізація стандартів державного аудиту з урахуванням застосування новітніх інформаційних технологій.

Більшість перевірок, що здійснюються зараз державними аудиторами у США, Канаді, Великобританії, Новій Зеландії та багатьох інших країнах, мають мультикритеріальний і мультицільовий характер. Перевірки, які можна віднести до категорії аудиту адміністративної діяльності (бюджетного аудиту), мають багато спільного з аудитом, що проводиться Державною аудиторською службою України, проте у той же час у багатьох аспектах від них відрізняються. Державний аудитор у більшості зарубіжних країн виконує не тільки роль контролера, але і консультанта – учасника процесу підвищення ефективності управління бюджетними ресурсами. Він не лише досліджує фінансові звіти і бухгалтерські документи та перевіряє законність використання коштів бюджетними установами (фінансовий аудит), а й здійснює перевірки, що називаються аудитом відповідності вартості витраченим коштам (Value for Money Auditing – VFM Auditing). Цей вид аудиту у багатьох країнах належить до сфери бюджетного аудиту урядових структур, державних підприємств та бюджетних установ. Але у деяких випадках він поширюється також на приватні фірми і корпорації.

У Канаді проводиться повноцінна оцінка ефективності діяльності державних органів та програмних документів. Крім того, у кожному державному органі функціонують служби внутрішнього аудиту і оцінки.

Вищим органом державного бюджетного аудиту в Канаді є Управління Генерального аудитора (The Office of the Auditor General) з штатом понад 600 співробітників [9]. Центральний офіс Управління Генерального аудитора знаходиться у столиці Канади – Оттаві. Ще у чотирьох містах Канади (Галіфаксі, Монреалі, Едмонтоні та Ванкувері) розташовані регіональні представництва Управління.

Основну діяльність Управління Генерального аудитора організовує Керівна рада, яку очолює Генеральний аудитор. До складу Керівної ради входять заступник і одинадцять помічників Генерального аудитора. Кожен з одинадцяти помічників очолює конкретний напрям аудиторської діяльності. За кожним таким напрямом закріплюється певна кількість об'єктів.

Аудит здійснюється практично у всіх сферах діяльності виконавчої влади: охороні здоров'я, культурі, фінансах, транспорті, сільському господарстві, освіті і науці.

Управлінню Генерального аудитора підконтрольні близько сімдесяти федеральних міністерств і відомств, близько ста державних корпорацій і державних підприємств, уряди трьох північних територій Канади, окремі установи при ООН, ЮНЕСКО а також інших міжнародних організаціях, що знаходяться на території Канади.

В Управлінні Генерального аудитора також створені служби: стратегічного планування, методології, міжнародних зв'язків, внутрішнього аудиту, правового забезпечення, зв'язків із парламентом та ін.

Значне місце у механізмі державного бюджетного аудиту в Канаді належить «зовнішнім» консультантам. Вони об'єднуються в групи консультантів, які діють при Генеральному аудиторі (наприклад, група консультантів із питань корінного населення).

Канада є однією з країн – початківців аудиту ефективності. Вона однією з перших у світі відмовилася від практики перевірки тільки законності фінансової і економічної діяльності уряду. Управління Генерального аудитора та Комітет публічних рахунків нижньої палати парламенту, будучи інституційною основою законодавчого аудиту, проводять контроль за ефективністю виконання державних програм та, як наслідок, за ефективністю витрачання бюджетних ресурсів [10].

Таким чином, якщо проаналізувати досвід найбільш високорозвинених країн світу, то можна зробити висновок, що державному бюджетному аудиту у них належить першочергове місце серед систем фінансового управління. Проте у кожній окремо взятій країні державний бюджетний аудит здійснюється з певними особливостями організації його проведення.

Особливістю діяльності вищого органу державного фінансового контролю у більшості країн є те, що обов'язковою умовою вискоефективного забезпечення оперативного контролю є діяльність територіальних підрозділів, що, в залежності від форми державного устрою країни, частково або повністю підпорядковані верховному рахунковому відомству, але у цілому зберігають незалежність у виконанні функцій і зосереджені на перевірках використання коштів місцевих бюджетів. У разі необхідності, вони виконують термінові завдання центральної контролюючої установи. Такі регіональні представництва вищого органу державного фінансового контролю діють у Франції, Канаді, Німеччині, Бразилії, Монголії, Болгарії, Польщі, Чехії, Китаї та інших країнах [11].

#### **Досвід організації аудиту державних фінансів у європейських країнах.**

Європейська рахункова палата (European Court of Auditors) була створена у 1977 р, а у 1993 р. визнана п'ятим незалежним інститутом Європейського Союзу. У 1999 р., відповідно з Амстердамським договором, повноваження Рахункової палати були значно розширені [12].

Договором про Європейський Союз (7 лютого 1992 р., м. Маастріхт) визначено склад Європейської рахункової палати, що формується з представників країн – членів ЄС, по одному від кожної країни. Членами рахункової палати можуть бути особи, які працюють чи працювали у своїй країні в органах зовнішнього аудиту, і лише ті, у кого є спеціальна освіта для заняття цієї посади. Взагалі, термін перебування на посаді члена Рахункової палати – шість років, але може бути продовжений. Членів Рахункової палати призначає Рада Європейського Союзу після консультацій з Європейським Парламентом щодо кандидатур, представлених країнами – членами ЄС. Члени Рахункової палати повинні бути незалежні при здійсненні своєї діяльності та виходити із загальних інтересів ЄС.

Основна функція Рахункової палати – проведення аудиту фінансового стану ЄС. Як зовнішній аудитор ЄС, Рахункова палата робить свій внесок у вдосконалення управління фінансами Європейського Союзу і є гарантом фінансових інтересів громадян ЄС [12].

У ст. 248 Договору про Європейський Союз викладені повноваження Європейської рахункової палати, відповідно до яких вона:

- перевіряє рахунки доходів і витрат ЄС та всіх органів управління. У повноваження Палати входить перевірка того, чи були доходи отримані і витрати здійснені на законних підставах та належним чином;
- представляє у Європейський Парламент звіт щодо виконання бюджету Європейського Союзу на кожен фінансовий рік, включаючи Документ про гарантії (Statement of Assurance) достовірності рахунків ЄС за минулий рік, законності та правильності проведення відповідних операцій;
- надає офіційні висновки щодо внесених законопроектів ЄС, що мають фінансовий характер;
- сприяє Європейському Парламенту і Раді ЄС у проведенні контролю за



виконанням бюджету ЄС.

Звіт про виконання бюджету щорічно підлягає обов'язковому опублікуванню у Офіційному журналі ЄС. Офіційний журнал Європейського Союзу (ОЖ) публікується щодня усіма офіційними мовами ЄС. З 1 липня 2013 року лише електронне видання Офіційного журналу є автентичним та створює юридичні наслідки [13].

Європейська рахункова палата є незалежною та може сама обирати форми і методи своєї роботи, планувати та проводити аудити, перевіряти будь-які структури ЄС, оприлюднювати результати своєї діяльності.

Діяльність Європейської рахункової палати у сфері державного бюджетного аудиту тісно пов'язана із діяльністю Національних служб аудиту країн – членів ЄС, які здійснюють внутрішній фінансовий аудит за ощадливим витрачанням коштів бюджету Європейського Союзу.

Європейська рахункова палата проводить такі види державного бюджетного аудиту:

- фінансовий аудит (financial audit), націлений на перевірку достовірності відображення фінансової інформації, операцій по бюджетних рахунках;
- аудит відповідності (compliance audit), спрямований на перевірку законності використання фінансових ресурсів та ведення операцій по бюджетних рахунках;
- аудит ефективності (performance audit), націлений на перевірку ефективності управління коштами бюджету Європейського Союзу, включно із контролем економічної ефективності їх використання для досягнення поставлених цілей та аналіз отриманих результатів [12].

Таблиця 1

Види державного бюджетного аудиту, що проводить європейська рахункова палата

Вид аудиту	Характеристика
Фінансовий аудит (financial audit)	Націлений на перевірку достовірності відображення фінансової інформації, операцій по бюджетних рахунках.
Аудит відповідності (compliance audit)	Спрямований на перевірку законності використання фінансових ресурсів та ведення операцій по бюджетних рахунках.
Аудит ефективності (performance audit)	Націлений на перевірку ефективності управління коштами бюджету Європейського Союзу, включно із контролем економічної ефективності їх використання для досягнення поставлених цілей та аналіз отриманих результатів.

Основна кількість перевірок за допомогою фінансового аудиту і аудиту відповідності проводяться у рамках щорічного Звіту про гарантії (Statement of assurance), відомого у французькому варіанті перекладу як DAS (declaration d'assurance), який включає інформацію про законність, надійність і правильність фінансових операцій, проведених із бюджетними коштами у звітному фінансовому році.

У своїй діяльності Європейська рахункова палата дотримується Міжнародних стандартів аудиту (International standards on auditing, ISA) для державного сектору. Вона також бере активну участь у доопрацюванні міжнародних принципів та стандартів аудиту і співпрацює із цього питання з INTOSAI [3] та Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants, IFAC) [14].

Стандарти та вимоги до державного аудиту у Європейському Союзі викладені у керівництві «Політика та стандарти Європейської рахункової палати у сфері аудиту». У даному документі представлені стандарти ISA, INTOSAI та їх застосування в контексті діяльності ЕСА [15].

Європейська рахункова палата в своїй роботі не залежить від інших інститутів ЄС та від урядів країн – членів ЄС. Вона сама визначає теми та методику перевірок, форму та час надання отриманих результатів і їх оприлюднення.

Не дивлячись на широкі повноваження Європейської рахункової палати, її звіти та висновки не мають юридичної сили та носять рекомендаційний характер. Разом із цим, її робота має велике значення для удосконалення організації та методики фінансової діяльності органів, що здійснюють управління програмами та бюджетними ресурсами Європейського Союзу.

Щодо окремих європейських країн, то вищим органом фінансового контролю у Франції є Рахункова палата Франції (Cour des Comptes) [16]. Рахункову палату очолює Президент (Premier President), що призначається на посаду указом Президента країни.

Рахункова палата Франції, яка здійснює державний бюджетний аудит – одна із організаційно найскладніших структур. До керівного складу палати входять: прем'єр-президент (призначається довічно), генеральний прокурор (виступає у державних інтересах і є посередником між палатою, урядом та судовими органами) і генеральний прем'єр-адвокат. Палата діє на колегіальних засадах. У структурі Рахункової палати знаходяться сім палат (Chambres), кожна з яких очолюється президентом палати (President des Chambres) (за галузевими напрямками), та 200 магістратів (юридичні радники, інспектори фінансового контролю та аудитори) [17].

Разом з палатами діє Генеральна прокуратура (Parquet General), яку очолює Генеральний прокурор. До його функцій входить участь в усіх комітетах Рахункової палати та перевірка звітів після проведення аудиту.

Всі палати кожного року подають на затвердження Президенту Рахункової палати програми роботи на рік та на середньостроковий період. У програмах зазначаються сфери та органи влади, у яких планується проводити державний бюджетний аудит. Такі програми складають основу Загальної програми Рахункової палати Франції кожного фінансового року, яка затверджується її Президентом з погодження Комітету державної звітності та програм.

Завдання Рахункової палати полягає не лише у тому, щоб упевнитися, що рахунки точні та правильно показують фінансові операції із бюджетними коштами, а також в тому, що відповідні операції були здійснені згідно з правилами ведення бюджетного обліку і звітності та найефективнішим чином. Такий вид контролю отримав назву «аудит управління справами».

У процесі здійснення повноважень Cour des Comptes може таємно здійснювати контроль рахунків та ведення справ в установах державної влади і органах системи соціального захисту населення, що фінансуються із загальнонаціонального бюджету [16].

Контроль рахунків і фінансової політики органів місцевої влади та державних установ проводиться регіональними рахунковими палатами.

Працівникам Рахункової палати відкритий доступ до документів, які відносяться до виконання органом влади його функцій. Працівники органу, що перевіряється, повинні представляти необхідну інформацію і роз'яснення з усіх питань, що виникають у ході перевірки. Разом з цим, аудитори Рахункової палати мають можливість отримувати документи приватних компаній, що уклали контракти з органом, що перевіряється.

Процес збору інформації і документів контролюючими органами у Франції автоматизований завдяки проведеній нещодавно реформі бухгалтерського обліку в органах влади. У даний час аудитори Рахункової палати отримують доступ до усіх необхідних файлів органу, що перевіряється, у режимі он-лайн. Метою цього нововведення була необхідність спрощення і прискорення перевірки законності операцій за рахунками.

Рахункова палата Франції не перевіряє поточні фінансові операції, що контролюються службовцями міністерства фінансів. Перевірки здійснюються тільки за завершеними фінансовими операціями. Основна частина бюджету Рахункової палати

використовується на проведення аудиту ефективності, при проведенні якого відбувається аналіз ступеня досягнення поставлених цілей органом влади і здійснених ним витрат.

Проведення аудиту ефективності здійснюють всі палати, результати перевірок колегіально обговорюються на засіданнях. Основні сфери, які підлягають аудиту ефективності, обираються, виходячи із аналізу ризиків, терміну роботи органу влади і інтересу громадськості.

Для підготовки обґрунтованої відповіді результати аудиту ефективності направляються на адресу органу, що перевіряється. Звіти про результати аудиту ефективності з особливо важливих питань та окремі негативні результати щорічно входять у склад звіту про результати роботи держави (Annual Public Report). У ньому наводяться результати у середньому 25 – 30 перевірок. Оцінка бюджетних витрат проводиться на основі Концепції менеджменту за результатами [16].

Таким чином, державний бюджетний аудит являє собою відносно нове бачення контрольної функції, яку державні аудитори виконують разом з керівниками організацій, які підлягають перевірці. У цьому сенсі державний аудитор є партнером процесу впровадження якісного управління у бюджетній сфері. Тому саме бюджетний аудит презентує важливість партнерства між державними аудиторами та керівниками бюджетних установ і суб'єктів господарювання державного сектору економіки.

У процесі дослідження державного бюджетного аудиту в іншій європейській країні – Великобританії, бачимо, що одним із найважливіших органів, що здійснює такий контроль там, є Національна служба аудиту (National Audit Office, NAO) [18]. Вона була створена у 1983 р. для перевірки обліку в урядових установах та для оцінки ефективності використання бюджетних коштів. Вона є суб'єктом парламентського контролю, який допомагає Парламенту Великобританії перевіряти діяльність органів місцевого самоврядування, вивчати правильність ведення ними фінансової звітності [19].

Комітет з державного бюджету (Committee of Public Accounts) створений у 1861 р., діє за підтримки незалежної Національної служби аудиту та здійснює перевірку використання бюджетних коштів урядовими міністерствами та відомствами. Комітет складається із п'ятнадцяти членів Парламенту [19].

У Великобританії державний бюджетний аудит поділяється на такі види: фінансовий аудит (financial audit), аудит ефективності (value for money audit).

Основною метою фінансового аудиту, що здійснюється NAO, є висловлення незалежної думки про достовірність фінансової звітності державного органу.

З 1983 р. NAO перевіряє економічність та ефективність використання бюджетних коштів. До компетенції NAO не входить аналіз політики міністерств, але негативний звіт про ефективність використання ними коштів може спричинити його розгляд парламентським Комітетом із питань бюджету.

Кожного року Національна служба аудиту перевіряє близько 500 державних органів, підприємств і організацій та публікує 50-60 звітів щодо ефективності використання коштів. Такі звіти можуть стосуватися як цілої системи, так і одного великого проекту. Служба визначає ризикові сфери для перевірки в ході моніторингу та аудиторської діяльності. Аудиту ефективності найчастіше підлягають державні програми. У якості критеріїв відбору програми для перевірки враховуються інтерес до неї громадян, значення її для суспільства, витрати на проведення програми.

Методологія аудиту ефективності є різноманітною в залежності від об'єкта перевірки (звичайно, методологія зазначається у звіті). Широко застосовуються вивчення іноземного досвіду, анкетування, інтерв'ювання, дослідження різноманітних звітів, виїзди на місце, залучення експертів до робочих груп, аналіз статистичних даних, консультації з громадськістю і всіма зацікавленими та залученими сторонами, порівняння із аналогічними програмами і проектами минулих періодів, в інших державах та інші.

Діяльність державних аудиторів щодо оцінки ефективності спрямована не лише на визначення проблем, а й на аналіз та узагальнення найбільш успішного досвіду у цій сфері

та розробку рекомендацій до удосконалення роботи державних органів. Якісне вимірювання ефективності допомагає державним органам визначити та повідомити свої пріоритети, планувати економічно ефективні послуги та активно контролювати прогрес. Результативне управління ефективністю може допомогти державним органам підвищити їхню ефективність та сприяти підзвітності громадськості і парламенту [20].

Отже, поступово в зарубіжних країнах відбулося розмежування обов'язків у бюджетному процесі між урядом та органом державного фінансового контролю, що було зумовлено, перш за все, наділенням останнього статусом незалежного органу, підзвітного лише парламенту. При цьому, уряд несе відповідальність за збирання і використання державних коштів, орган державного фінансового контролю повинен перевіряти, як витрачаються такі кошти, та подавати парламенту звіти про результати цих перевірок, тобто здійснювати державний фінансовий аудит виконання державного бюджету (бюджетний аудит).

Так, з набуттям англійським парламентом права визначати бюджет держави, National Audit Office було наділено статусом незалежного органу державного фінансового контролю, який здійснює перевірки витрачання державних коштів та надає парламенту звіти про результати проведення цих перевірок. [1].

Отже, дослідження світового досвіду запровадження та проведення державного бюджетного аудиту приводить до висновку про його неоднозначний характер. Перш за все, бюджетний аудит – це контрольні заходи, що дозволяють проаналізувати дієвість, результативність та економічність використання організацією, яка перевіряється, державних коштів та управління державною власністю. По-друге, бюджетний аудит – це оцінка діяльності органів державної влади щодо дотримання ними законів, інших нормативно-правових актів, правил та інструкцій, що регулюють порядок використання державних коштів, виявлення відхилень та порушень під час реалізації програми.

Зарубіжний досвід проведення бюджетного аудиту свідчить про велику увагу науковців, практиків та громадськості до проблем законності і ефективності у державному секторі та урядових органах.

Інтереси платників податків, які відстоює законодавча влада демократичних країн світу, виступають головним стимулом безперервного удосконалення підходів щодо проведення бюджетного аудиту, його організації та методики.

Концепції, що покладені в основу методології бюджетного аудиту, за останні роки змінювалися не раз. Спочатку державні аудитори постійно більше зосереджувалися на законності і надійності процесів та процедур в урядових органах і бюджетних установах. Проте перевищення ефектів над витраченими ресурсами визначається не через процеси, а через отримані результати за рахунок бюджетних коштів (удосконалення освіти, покращення охорони здоров'я, посилення обороноздатності, забезпечення надійності дорожньо-транспортної системи, розвиток комп'ютерних технологій, збільшення спортивних досягнень та ін.). І це саме те, що найбільше цікавить громадськість та платників податків.

Наприклад, завдання та методика бюджетного аудиту у Великобританії зараз більше зосереджуються на результатах, ніж на процедурах, які проводяться для досягнення цілей. Але така ситуація не означає, що постійно не удосконалюються процедури діяльності та менеджменту у державних органах і бюджетних установах. Проте основою для прийняття управлінських рішень є отримані кінцеві результати.

Крім того, основна потреба у проведенні бюджетного аудиту, покращенні його якості виникає у зв'язку з тим, що платники податків і фахівці вимагають все більшої відповідальності від уряду, державних органів і бюджетних установ за використання коштів.

У Швеції аудит ефективності також є одним з ключових видів бюджетного аудиту.

Шведська Національна аудиторська служба (Swedish National Audit Office) є вищим органом фінансового контролю і відповідає за аудит діяльності державних органів Швеції

з метою забезпечення цільового використання ресурсів і ефективного управління [21].

В структурі Рахункової палати діють шість департаментів аудиту ефективності і шість департаментів фінансового аудиту. Крім того працюють Управління з аудиту державних підприємств, Управління щодо міжнародного співробітництва та інші підрозділи, призначені для забезпечення роботи палати.

Повноваження Рахункової палати розповсюджуються на всі види діяльності держави, за винятком деяких питань державної власності і державних пенсійних фондів. Рахункова палата проводить державний аудит підрозділів Парламенту, агентств, міністерств, державних підприємств, організацій, які отримують субсидії із державного бюджету.

Працівники Рахункової палати мають доступ до усіх документів (включаючи секретні) органу, що перевіряється. Документи за результатами аудиту також можуть бути перевірені відповідно до законодавства Швеції щодо суспільного доступу до інформації.

Рахункова палата Швеції, як і багатьох інших європейських держав, здійснює два види державного аудиту: фінансовий аудит і аудит ефективності.

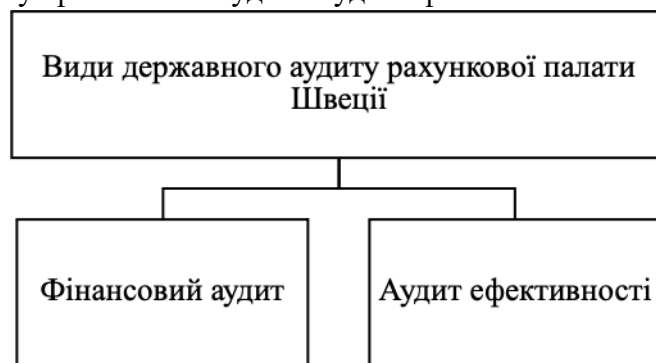


Рис. Види державного аудиту рахункової палати в Швеції

Аналіз діяльності органів державної влади та оцінка програм проводяться у Швеції з 1967 р. Разом з цим, вважається, що аудит ефективності почав проводитися у Швеції ще у 1921 р. Це найтриваліший період аудиту ефективності серед усіх європейських держав.

Метою аудиту ефективності у Швеції є удосконалення діяльності урядових органів за допомогою аналізу виконання ними державних програм та оцінки отриманого ефекту [21].

Аудиту ефективності підлягають також компанії, акціями яких розпоряджається держава, державні організації, що отримали фінансування у якості грантів, державні фонди. У ході аудиту аналізується, чи мають органи влади вплив на діяльність цих організацій, і наскільки ефективно використовуються бюджетні кошти.

У ході аудиту ефективності значна увага приділяється аналізу наслідків прийнятих управлінських рішень органами влади на державний бюджет. Уряд країни вважає, що оцінка ефективності діяльності державних органів сприяє економічному та соціально ефективному використанню бюджетних коштів.

Звіти Рахункової палати Швеції постійно викликають інтерес громадськості тому, що є джерелом інформації про виконання державного бюджету [21].

Отже, найбільш тривалі традиції бюджетного аудиту, у контексті аудиту ефективності чи управлінського аудиту, існують у США, Великобританії, Франції, Швеції, Новій Зеландії, а також Японії та Австралії.

У процесі розвитку та удосконалення бюджетного аудиту у високорозвинених країнах світу постійно змінюються підходи та методи оцінки і вимірювання ефективності бюджетних витрат.

Ефективність спочатку визначали як величину, що формується на основі аналізу



фізичних обсягів використаних ресурсів (input-oriented estimation), тобто значна увага під час оцінки ефективності бюджетних витрат надавалася економічності їх використання.

Пізніше для здійснення такої оцінки почали використовувати показники розподільної продуктивності (allocative efficiency), під час визначення якої використовувалися не фізичні виміри обсягів використаних ресурсів, а їх вартість (cost). Аналіз ефективності бюджетних коштів при цьому здійснювався на основі визначення економічності та продуктивності їх використання.

Надалі виникла потреба проведення комплексної оцінки ефективності використання бюджетних коштів, і основну увагу почали приділяти оцінці випуску продукції (надання послуг) (output), а пізніше – аналізу кінцевих результатів витрачання державних коштів (outcome). У процесі аналізу досвіду діяльності вищих контролюючих фінансових органів зарубіжних країн, робимо висновок про основну мету запровадження бюджетного аудиту у контексті аудиту ефективності, яка полягає у побудові дієвого механізму контролю діяльності та виконання державних функцій органами виконавчої влади, ефективного використання ними державних ресурсів. Тому, аудит ефективності, у будь-якому випадку, повинен здійснювати орган, який повністю не залежить від органів виконавчої влади і має право проводити оцінку дієвості, економічності та результативності витрачання бюджетних коштів та використання державної власності.

Отже, в умовах сьогодення, державний бюджетний аудит є перспективною формою контролю тому, що будь-який власник майна (у даному випадку – держава) має необхідність у достовірній інформації щодо ефективного, якісного і законного управління його активами. І, як свідчить досвід зарубіжних країн, державний бюджетний аудит відіграє надзвичайно важливу роль у підтриманні на високому рівні якості управління у державному секторі економіки, сприяє його керованості і «прозорості», підвищенню відповідальності в бюджетних установах, суб'єктах господарювання, державних органах і структурах.

### **Відмінність аудиту ефективності від інспектування (ревізії) та фінансового аудиту**

Для того, щоб досягти високих результатів, потрібно не тільки володіти високим рівнем доходів, але й вміти ефективно розподіляти кошти на різні потреби. Це правило діє і на державному рівні: добробут суспільства багато в чому залежить від ефективності використання бюджетних коштів. Відповідно, все більшого значення набуває державний фінансовий контроль, в тому числі його нова форма – аудит ефективності.

Як зазначалося вище, аудит ефективності діяльності суттєво відрізняється від фінансового аудиту. Разом з тим на практиці ці два типи аудиту можуть частково перетинатися. У цьому випадку тип аудиту буде залежати від його цілей.

Сутність фінансового аудиту полягає у встановленні порушень та розбіжностей між фактичними даними та законодавчими нормами. Він проводиться на щорічній регулярній основі стосовно чітко визначеного кола підконтрольних організацій. Здійснюється аналіз показників балансу, іншої фінансової звітності підконтрольної організації (міністерства, відомства, установи або підприємства). Перевіряється витрачання бюджетних коштів шляхом аналізу законності здійснених витрат, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, оцінки надійності системи внутрішнього контролю і результативності внутрішнього аудиту (рис. 1.4).

За підсумками цієї роботи визначаються подальші напрями для перевірки окремих фінансово-господарських операцій. Цей підхід не потребує суцільного контролю усіх без винятку операцій з грошовими коштами, але дає високий ступінь гарантування законності операцій та їх правильного відображення у фінансовій звітності.

На відміну від фінансового аудиту аудит ефективності діяльності схожий на науково-дослідницький проект із пропозиціями щодо шляхів розв'язання суспільно важливих, у тому

числі соціальних, проблем, причиною виникнення яких може бути як діяльність, так і бездіяльність органів влади. (рис. 1.5.).

Згідно Глосарію INTOSAI аудит адміністративної діяльності – це форма контролю, яка вивчає процедури ухвалення і виконання управлінських рішень з метою досягнення результату. Аудит адміністративної діяльності передбачає контроль за дотриманням принципів економічності, ефективності і результативності під час здійснення фінансово-господарської діяльності.

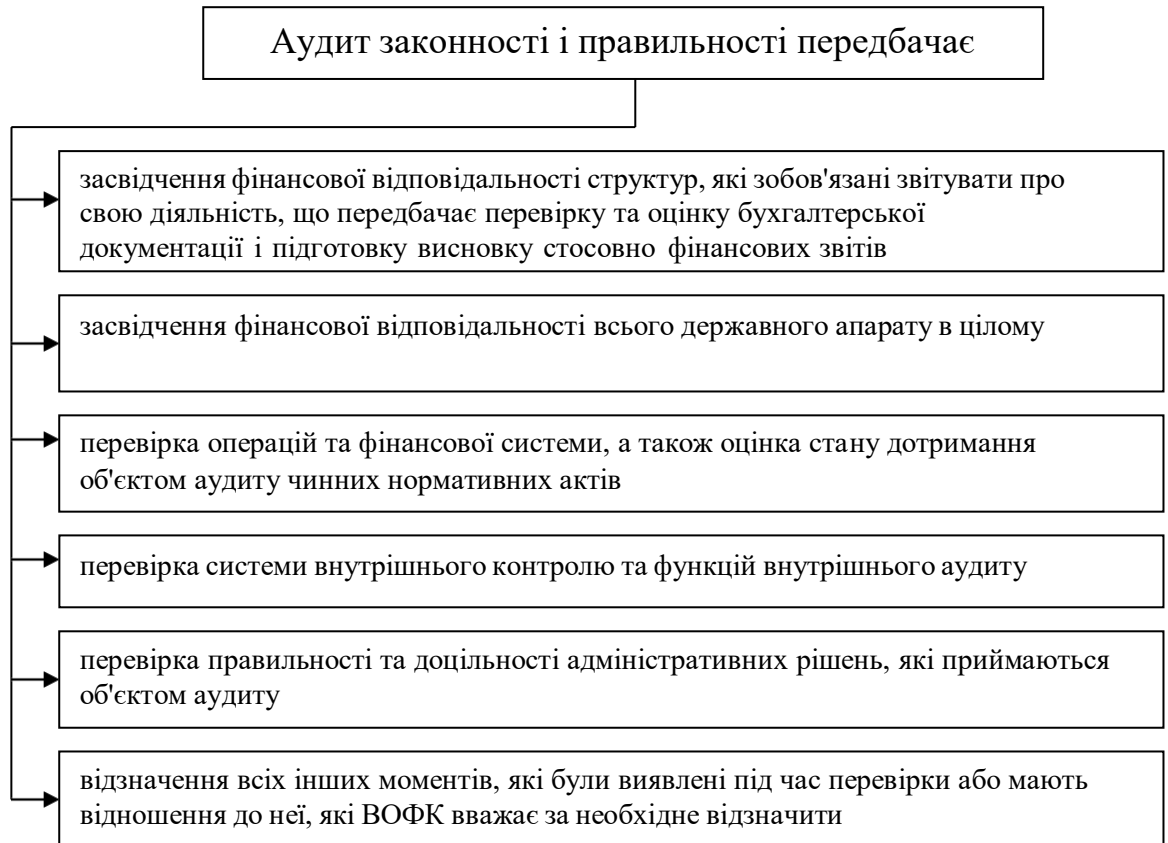


Рис. 1.4. Основні завдання фінансового аудиту

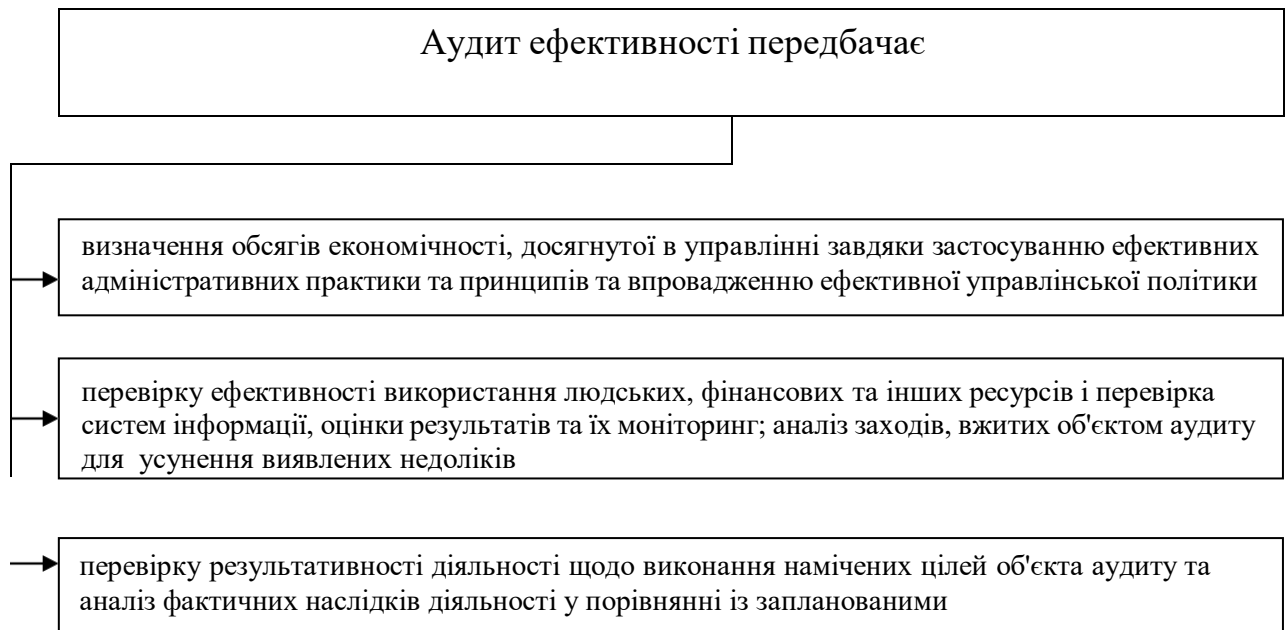


Рис. 1.5. Основні завдання аудиту ефективності

На практиці результати діяльності влади можуть бути неадекватними обсягам витрачених коштів. Можливі причини цього: неправильна структура управління, гроші можуть не досягти цільових груп, відсутність стимулів тощо.

Взагалі, адміністративна діяльність представляється у формі моделі „внесок – продукт – результат”.

Як бачимо, первинними визначальними індикаторами в аудиті ефективності діяльності є внески, процеси, продукти, зовнішні фактори, результати, впливи, а похідними – економічність, ефективність та результативність.

Елементи групуються у такі категорії: перша – засоби (внески, діяльність, продукти, зворотний зв’язок); друга – підсумки (цілі, діяльність, впливи, огляд).

Крім звичайних (очікуваних) впливів в аудиті ефективності діяльності також виділяють сторонні впливи (наприклад, несподівані доходи або втрати).

При цьому процеси пов’язані як із засобами, так і з підсумками, оскільки характеризуються діяльністю для реалізації цілей підконтрольної організації.

Аудит ефективності діяльності потребує глибокого попереднього дослідження для виявлення проблемних сфер, результати якого узагальнюються у спеціальному меморандумі та вказують на доцільність проведення подальших розробок, тривалість яких іноді сягає одного року.

Якщо для виконання функцій по профілактиці правопорушень та відшкодуванню збитків в більшості випадків застосовуються традиційні форми контролю: перевірка, ревізія чи фінансовий аудит, то інформацію щодо якісного управління державними ресурсами в системі фінансового контролю виконує адміністративний аудит (аудит ефективності).

Результативність оцінюється порівнянням фактично досягнутих показників до запланованих.

Ефективність (продуктивність) завжди пов’язана з ресурсами, які направляються для досягнення цих цілей, які декларувались виконавцем через свої зобов’язання, програми, задачі, і визначається порівнянням отриманих результатів до рівня витрачених на їх досягнення ресурсів. Тобто, досягнення максимального результату за визначені бюджетом фінансові ресурси або запланованого результату за мінімальні обсяги коштів.

Таким чином, економність пов’язана з ресурсами; результативність – з

виробництвом та результатами; ефективність – з досягненнями.

Отже, контроль за цільовим та законним використанням бюджетних коштів, (наприклад, виділених на виконання бюджетних програм) здійснюється у формі фінансового аудиту, а оцінка виконання (бюджетної програми) – у формі аудиту ефективності (операційного аудиту).

Головна відмінність між аудитом фінансової звітності (ревізія чи перевірка) та аудитом ефективності – призначення контролю.

По-перше, в ході ревізії, перевірки чи аудиту достовірності ревізор акцентує увагу на законності операцій, правильності і достовірності відображення їх в регістрах бухгалтерського обліку, фінансовій та статистичній звітності (рис. 1.6). Тобто, вивчаються минулі факти.

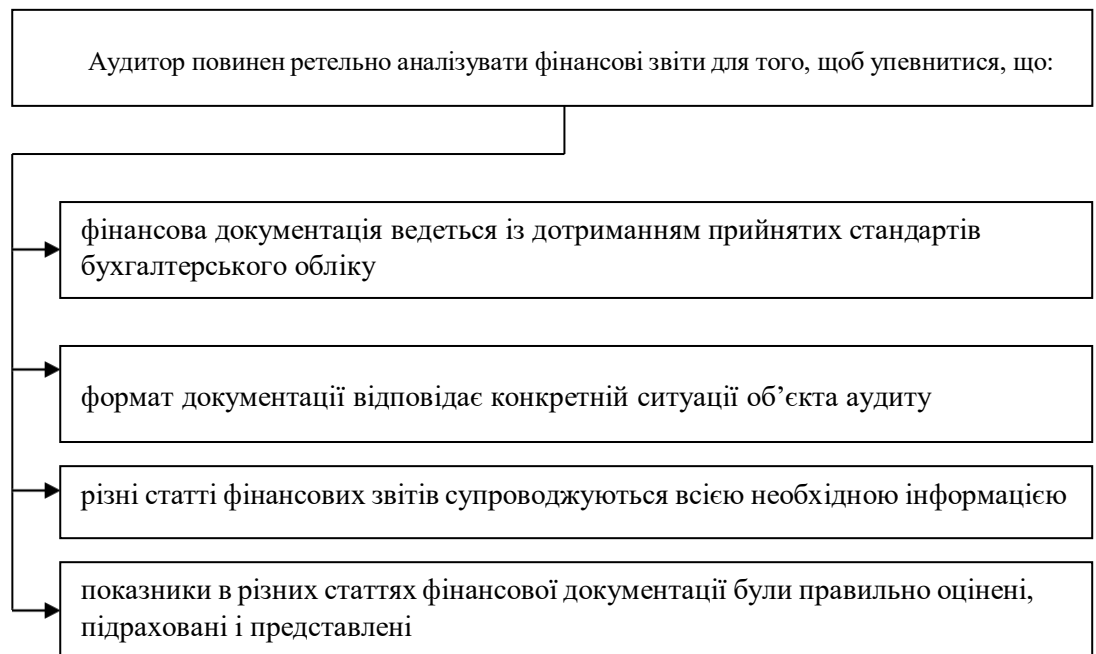


Рис. 1.6. Завдання аналізу фінансової звітності під час проведення аудиту

В ході аудиту ефективності контролер-аудитор повинен орієнтуватися на якість прийнятих рішень щодо управління бюджетними коштами чи іншими державними ресурсами, оцінити рівень віддачі від їх використання з метою визначення резервів для раціонального та ефективного їх використання, тобто на перспективу діяльності.

По-друге, результатом проведеної ревізії чи перевірки будуть висновки щодо розмірів допущених фінансових порушень, встановлення винних осіб, і як наслідок, їх покарання та відшкодування завданих державі збитків. Тобто, мета ревізії і перевірки – регулярно виявляти відхилення від встановлених норм і правил, визначати рівень фінансових втрат, забезпечувати їх повернення та засвідчити громадськості про невідворотність покарання за такі порушення.

Аудит достовірності, хоча і не має такої каральної функції, як ревізія чи перевірка (тому що спрямований виключно на визначення економічності виконання програми і достовірності її результативних показників, а право на встановлення осіб, винних у порушення, і доцільності притягнення їх до відповідальності залишає головному розпоряднику бюджетних коштів), також меншою мірою забезпечує мобілізацію наявних резервів.

Завданням же аудиту ефективності є оцінка рівня віддачі від вкладених бюджетних коштів (державних ресурсів) і аналіз причин не досягнення поставлених завдань.

Бюджетні кошти в даному випадку виступають як інструмент досягнення певних благ для суспільства. Результатом проведеного дослідження буде висновок: чи доцільно продовжувати вкладення бюджетних коштів в неефективну програму або які необхідно внести зміни для покращення управління.

По-третє, на відміну від аудиту фінансових звітів аудит ефективності не підлягає жорсткому дотриманню конкретних вимог і є більш гнучким у виборі предметів, методів та оцінок, а застосовує форми збору різної інформації, яка не обов'язково має бути підтверджена у фінансовій та бухгалтерській звітності.

Основна проблема яку ревізору приходится вирішувати – це вибір спеціальних критеріїв для оцінки ефективності і продуктивності. Один із способів визначення критеріїв ефективності – це встановлення таких параметрів, які б могли підтвердити, що запланованої мети досягнуто або намітилися тенденція до стабільності чи зростання виробництва, обсягів наданих послуг, їх якості.

Існує декілька джерел, якими можна користуватися для визначення критеріїв ефективності. Зокрема, в аудиторському дослідженні можуть застосовуватися такі методи оцінки:

- динамічний ряд. Простий комплекс критеріїв може базуватися на фактичних результатах за попередні періоди. Порівняння показників за декілька років дає можливість зрозуміти тенденцію: краще працюють ресурси чи гірше. Це найлегший шлях, але він не дасть глибокого розуміння функціонування системи.

- метод порівняння. Відбираються декілька подібних (структур, програм, установ) в рамках системи управління або за межами. Порівняння за певний період за подібними умовами можуть бути гарним джерелом для розробки критеріїв.

Наприклад, за однакових умов фінансування державної підтримки, подібних кліматичних умов і кількості населення, обсяги валової продукції тваринництва у двох сусідніх районах дуже відрізняються.

- технологічні стандарти. Для деяких видів аудитів можна застосувати критерії, розроблені на технологічних стандартах.

За відсутності чітко визначеної цілі програми, запланованих результатів, яких необхідно досягнути за рахунок виділених ресурсів, критерії оцінки ефективності управління визначають шляхом обговорення і узгодження.

В процедурі обговорення, як правило, повинні приймати участь адміністрація підконтрольного об'єкту, ревізор та представник органу, зацікавлений в результаті аудиторського дослідження.

По-четверте, результати ревізії та перевірки оформляються двостороннім документом (актом або довідкою), де фіксуються тільки документально підтверджені факти, а їх об'єктивність підтверджується підписами ревізора і керівника та бухгалтера перевіреного об'єкта. Не допускається включення до акту чи довідки висновків, пропозицій а також не підтверджених документами даних про фінансово-господарську діяльність об'єкта, що ревізується.

Висновком аудитора є оцінка рівня віддачі від вкладених державних ресурсів, які є інструментом у досягненні певних благ для суспільства. Аудиторський звіт дає відповідь: чи доцільно продовжувати вкладення бюджетних коштів у неефективну (безрезультативну) програму або які саме зміни треба внести для поліпшення управління щодо її реалізації.

Аудиторський звіт містить в собі конструктивну, об'єктивну інформацію про стан виконання бюджетної програми, яка зібрана в ході дослідження з різних джерел (інформування органів влади, статистичні дані, результати ревізій і анкетування і т.д.). Підписується звіт тільки контролером-аудитором, оскільки цей документ охоплює сферу діяльності всіх учасників бюджетної програми, а не одного розпорядника бюджетних коштів.

По-п'яте, процедура проведення фінансового аудиту передбачає обов'язковий

вихід на підконтрольний об'єкт, роботу тільки в межах наявних документів і т. д. Аудит ефективності базується на зібраних даних статистичної, оперативної, фінансової звітності усіх учасників бюджетної програми а також ряду джерел, які отримано за межами окремої бюджетної установи, організації або підприємства (анкети, виступи, наукові праці і т.д.).

Як виконавчій, так і законодавчій гілці влади необхідна інформація для того, щоб визначитися у прийнятті рішень стосовно подальшого фінансування бюджетних програм, за виконання яких вони відповідають.

Аудит ефективності базується також на абсолютно іншій базі знань, ніж ревізія чи фінансовий аудит. Зокрема:

- на аналізі нормативно-правових актів, планових розрахунків та пояснювальних записок до них, методичних документів, видань, публікацій про сферу діяльності, обрану для дослідження;

- на аналізі показників статистичної фінансової та оперативної звітності;

- на аналізі результатів раніше проведених ревізій, перевірок, аудитів достовірності;

- на результатах опитування, інтерв'ювання, анкетування і т.д.

Основа аудиторського дослідження – метод порівняння: планових показників з фактично досягнутими, результатів діяльності минулих часів і поточного року, до затвердження програми і після, кращого досвіду і об'єкту перевірки та ін.

Останніми роками, назріла необхідність в оцінці ефективності управління державними ресурсами, яка відповідно, повинна призвести до модернізації державного фінансового контролю, спрямування його на проведення глибокого аналізу системи державного управління.

Європейський Союз висуває високі вимоги до країн – членів союзу щодо їх роботи за оцінкою ефективності. У ряді країн частка аудиту адміністративної діяльності досягає 50-60 % в сукупному обсязі перевірок найвищих органів державного фінансового контролю. В Україні також виникла велика необхідність створення подібної системи .

Оскільки, на сьогоднішній день, в державі відчувається значна нестача фінансових ресурсів, які спрямовані на реалізацію бюджетних програм, така форма контролю є вкрай необхідною для України. Крім того, проведення аудиту ефективності необхідне для:

- підвищення економічного потенціалу суспільства, при якому закономірно відбуваються якісні зміни в соціально-економічній, політичній, інституційній та інших сферах, що прямо або побічно впливатиме на підвищення ролі найвищих органів фінансового контролю в системі фінансового контролю і результативність їх діяльності;

- формування і реалізація загальноприйнятих міжнародних принципів і правових основ при підготовці проекту державного бюджету, його виконання, контролю за виконанням державного бюджету. Результатом цього буде зростання ступеня прозорості і публічності бюджетного процесу, що також гарантує попередження різного роду зловживань і порушень при витрачанні бюджетних коштів;

- заміни ринкового механізму в державному секторі. Приватний сектор має автоматичну систему оцінки успішності діяльності компанії: ринковий механізм і отримання прибутку. У державному секторі такий механізм відсутній – наприклад, неприбуткове Міністерство освіти і науки, молоді та спорту ніколи не збанкрутує. В цьому випадку аудит ефективності в державному секторі може замінити ринкові механізми приватного сектора;

- прийняття раціональних рішень. Коли ресурсів не вистачає, увага повинна звертатись на найбільш пріоритетні програми. Аудит ефективності може стати основою ухвалення рішень при визначенні напрямків капітальних вкладень.

Отже, сутність аудиту ефективності можна досліджувати шляхом порівняльного аналізу цієї форми контролю з фінансовим аудитом. Слід зазначити, що аудит ефективності в порівнянні з фінансовим аудитом є ширшою і менш регламентованою

процедурою. Якщо фінансовий аудит є в основному нормативною і достатньо формалізованою процедурою, то аудит ефективності є гнучкішою системою контролю, принаймні у виборі об'єктів перевірки, методів і способів прийняття рішень. Аудит ефективності може бути достатньо „демократичним” у висновках та інтерпретаціях результатів. Звіти за результатами аудиту ефективності готуються, як правило, не в стандартних форматах, а у вигляді інформаційних доповідей, зміст і структура яких пристосовані для кожного конкретного випадку. В процесі перевірок ефективності застосовуються різноманітні дослідницькі і оцінні методи, які оперують ширшою базою знань, ніж фінансовий аудит.

Аудит ефективності припускає отримання самостійної інформації для глибшого вивчення проблем з використанням цілого арсеналу заходів, зокрема проведення обстежень, інтерв'ю, опитувань, різного роду порівнянь. В той же час, якщо існує більше неформальної інформації, то, відповідно, довіри до неї менше. Тому, як показує міжнародна практика, складовою частиною аудиту ефективності має бути аудит достовірності і якості самої інформації. Аудит ефективності складна процедура, яка проводиться при виникненні серйозної потреби в комплексній оцінці тієї або іншої сфери діяльності підприємства, організації або конкретної бюджетної програми. Співробітники органів державного фінансового контролю при фінансовому аудиті виходять на об'єкт контролю не за пошуком конкретних проблем, які перешкоджають ефективному використанню бюджетних коштів. При аудиті ефективності вони шукають проблему і усувають її шляхом внесення конструктивних пропозицій, вироблених спільно з працівниками підконтрольного об'єкту. Слід зазначити, що фінансовий аудит зосереджується на цифрах, а при аудиті ефективності значна частина часу приділяється спілкуванню з людьми. Порівняльна характеристика аудиту ефективності та фінансового аудиту наведена в табл. 1.1. Необхідно відзначити, що аудит ефективності і фінансовий аудит мають схожі риси. Представники цих видів аудиту виконують завдання одного типу, наприклад, оцінюють і пояснюють діяльність тих, кого перевіряють.

Таким чином, вони використовують схожі методи збору інформації. Якщо аудиторі при проведенні аудиту ефективності зосереджуються на результативності, то при проведенні фінансового аудиту, зосереджуються на правильності і достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Необхідною умовою подальшого розвитку державного аудиту ефективності є вдосконалення нормативно-правової бази. У більшості країн світу конституція або законодавство чітко визначають право певних суб'єктів контролю на здійснення аудиту ефективності.

При цьому аудит адміністративної діяльності здійснюється переважно там, де є соціальна проблема, незадоволення громадян якістю наданих послуг, тощо, і потрібно знайти її розв'язання (тобто він йде від проблеми; якщо проблеми немає – немає потреби його здійснювати).

Фінансовий аудит відштовхується від потоків бюджетних коштів (при їх споживанні незалежно від виконання чи невиконання результативних показників програми виникає об'єктивна необхідність поточного чи послідуного фінансового контролю щодо достовірності фінансової звітності та законності використання бюджетних коштів).

Таблиця 1.1

## Основні відмінності аудиту ефективності та фінансового аудиту

Ознаки співставлення	Фінансовий аудит	Аудит ефективності
1	2	3
Ступінь нормативного регулювання:		
- аудиту як виду підприємницької діяльності	На міжнародному рівні міжнародні стандарти аудиту, на національному – міжнародні стандарти аудиту, прийняті в якості національних	Те ж саме (але в частині супутніх аудиту послуг і лише для зовнішнього управлінського аудиту)
- аудиту як процесу	Принципи і основні вимоги до всіх етапів аудиту закріплені в стандартах	Базові вимоги до планування, документування, повідомлення результатів; методика проведення аудиту не регламентована
Галузь перевірки	Бухгалтерський (фінансовий) облік і бухгалтерська (фінансова) звітність	Будь-яка інформація, корисна і необхідна для прийняття управлінських рішень
Користувачі результатів аудиту	В основному зовнішні по відношенню до організації, але результати корисні і для внутрішніх користувачів	Внутрішні користувачі, менеджери різних рівнів
Мета аудиту	Висловити думку аудитора про достовірність бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності у всіх істотних аспектах (критерій – дотримання законодавства)	Підготувати висновки і рекомендації (відповідно до аудиторського завдання) відносно систем обліку, контролю і управління, корисні для прийняття управлінських рішень і вдосконалення даних систем за критерієм економічної доцільності, результативності і продуктивності
Процедури аудиту	Інспекція, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, аналітичні процедури; орієнтація процедур на контроль повної відповідності документів в обліковому ланцюжку (від первинного документа до бухгалтерської звітності)	Використовуються процедури фінансового аудиту (оскільки вони об'єктивно охоплюють всю сукупність прийомів контролю); акцент – на аналітичні процедури, перелік яких аудитор визначає для конкретного завдання виходячи з його сутності і цілей виконання



Продовження табл. 1.1

1	2	3
Документування аудиту	Встановлені вимоги до змісту документів; орієнтація – на фіксацію процесу перевірки і істотних результатів, а також висновків аудитора	Можуть використовуватися вимоги до документації фінансового аудиту; форми і кількість документів залежать від характеру завдання
Форма представлення підсумків	Аудиторський висновок типової форми	Визначається аудитором, виходячи зі змісту завдання і очікуваних результатів (наприклад, звіт про ефективність інноваційної програми)
Доступність результатів аудиту для третіх осіб	Результати публічні	Результати конфіденційні

Міжнародні стандарти зазначають, що аудит законності (фінансовий аудит) здійснюється за один період бухгалтерської звітності, у той час як аудит ефективності здійснюється за багаторічним циклом (що, наприклад, відповідає періоду реалізації державної цільової програми).

#### Питання для самоконтролю:

1. На які категорії поділяються стандарти аудиту INTOSAI?
2. Які підходи виділяють у практиці державного аудиту багатьох країн?
3. Які переваги та недоліки має аудит систем контролю?
4. В чому полягають переваги та недоліки аудиту результатів?
5. В чому полягають базові принципи стандартів INTOSAI з аудиту?
6. Яким чином державний фінансовий контроль пов'язаний із державним регулюванням економіки?
7. Назвати основні фактори, які взаємодіють у процесі реалізації цілей?
8. Що таке ефективність у масштабах макроекономічного аналізу?
9. Що є основною відмінністю між економією та ефективністю?
10. Що може бути об'єктом аудиту ефективності?
11. В яких країнах існують найбільш тривалі традиції аудиту ефективності?
12. Через які терміни у міжнародній теорії та практиці державного фінансового контролю розкривають поняття оцінювання діяльності?
13. Які основні категорії аудиту та оцінювання визначено Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI)?
14. У формі якої моделі представляється адміністративна діяльність?
15. Яким чином оцінюється результативність діяльності?
16. В чому головні відмінності між аудитом фінансової звітності (ревізія або фінансовий аудит) та аудитом ефективності?
17. В чому полягає мета ревізії (інспектування)?
18. В чому полягає мета аудиту законності та достовірності?
19. Що є метою аудиту ефективності?
20. Які методи оцінки можуть застосовуватися при проведенні аудиту

ефективності?

21. Що є основними джерелами інформації аудиту ефективності?

**Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [2], [3], [11], [13], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [20], [21], [22], [23], [24], [25], [26], [29], [30], [35], [36], [38], [39]

Додаткові: [40], [46], [48], [50], [59], [62], [63], [69], [70]

Міжнародні видання: [71], [72], [73], [75], [79] [83].

Інформаційні ресурси Інтернет: [96], [100], [102], [103], [104], [108], [112].

### **Тема 3. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм**

План лекційного заняття:

1. Мета та основні завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.
2. Суб'єкти державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.
3. Основні процедури та методи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.
4. Основні етапи аудиту.
5. Підготовка до проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.
6. Проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

#### **Мета та основні завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм**

Паспорти бюджетних програм повинні складатись, починаючи з 2004 року, всіма головними розпорядниками коштів державного бюджету згідно вимог наказу Мініну від 29.12.2002 № 1098 „Про паспорти бюджетних програм”. Цим наказом визначено правила складання паспортів та інформації про їх виконання, форма паспорта.

Паспорт бюджетної програми формується, виходячи з бюджетних запитів, поданих головними розпорядниками коштів державного бюджету, та бюджетних призначень на відповідний бюджетний період.

Паспорти бюджетних програм складають усі головні розпорядники за кожною бюджетною програмою, затвердженою законом про державний бюджет на відповідний бюджетний період, крім бюджетних програм з повернення кредитів до бюджету та бюджетних програм, призначення за якими встановлюються законом про Державний бюджет України на відповідний бюджетний період за загальнодержавними видатками, у частині міжбюджетних трансфертів; бюджетних програм, за якими здійснюється передача бюджетних призначень головним розпорядникам коштів; бюджетних програм щодо відшкодування шкоди, завданої громадянинуві незаконними діями органів дізнання, попереднього (досудового) слідства, прокуратури, суду; виконання державою гарантійних зобов'язань за позичальників, що отримали кредити під державні гарантії; фінансування проектів розвитку за рахунок коштів, залучених державою; фінансування реалізації проектів та виконання програм – переможців Всеукраїнського конкурсу проектів та програм розвитку місцевого самоврядування, мобілізаційної підготовки галузей національної економіки, а також бюджетних програм, які виникають унаслідок розподілу загальнодержавних видатків між головними розпорядниками.

Зміни до паспортів бюджетних програм уносяться протягом бюджетного періоду в

порядку, установленому для складання па спортів бюджетних програм, у разі : прийняття змін до Закону про державний бюджет на відповідний бюджетний період, які призводять до зміни інформації та показників, затверджених у паспортах бюджетних програм; зміни інформації та показників, затверджених у паспортах бюджетних програм, необхідність унесенні яких з об'єктивних причин виникла в процесі виконання бюджету і які відповідають цілям бюджетної програми.

Виконавцями державної цільової програми можуть бути підприємства, установи та організації незалежно від форм власності, що визначаються державним замовником для виконання заходів і завдань програми на конкурсних засадах.

Оцінка виконання бюджетної програми здійснюється за показниками паспорту бюджетної програми.

Під час визначення бюджетної програми головним розпорядникам бюджетних коштів необхідно чітко усвідомлювати, яким чином вимірювати результати її реалізації. Наприклад, це може бути кількість (обсяг) кінцевого продукту або послуг. У той же час, мета програми може бути надто складною та не піддаватися кількісному виміру. У такому випадку під „результатом” можна розуміти:

- спроможність ефективно виконувати свої функції;
- безпосередній продукт (товари або послуги);
- корисність кінцевого продукту для суспільства або окремих категорій населення (молоді, пенсіонерів тощо);
- кількість або вид категорії населення – одержувачів кінцевого продукту;
- зміни, до яких може привести реалізація бюджетної програми.

Такий підхід у свою чергу вимагає розробки результативних показників.

Застосування результативних показників дає змогу чітко показати ефективність використання бюджетних коштів, співвідношення досягнутих результатів та витрат, тривалість виконання бюджетної програми, її необхідність і відповідність визначеній меті, а також порівнювати результати виконання бюджетних програм у динаміці за роками та між головними розпорядниками бюджетних коштів, визначати найефективніші бюджетні програми при розподілі бюджетних коштів.

Застосування результативних показників сприяє якісному та кількісному аналізу стану виконання бюджетної програми в частині фінансового забезпечення реалізації її заходів та ефективності виконання.

На першому етапі впровадження програмно-цільового методу розробка базових результативних показників здійснювалася структурними підрозділами Мінфіну разом з головними розпорядниками. Знаючи специфіку роботи головних розпорядників та сфери їх діяльності; на основі статистичної інформації (звітів Держкомстату, аналітичних матеріалів, отриманих від головних розпорядників тощо) структурні підрозділи розробили базові результативні показники, за допомогою яких можна якнайкраще проаналізувати ті бюджетні програми, які планується реалізувати в наступному бюджетному році. Крім того, доцільно приділити значну увагу аналізу показників за минулі роки, зокрема, виявити динаміку їх змін і відстежити позитивні чи негативні результати від проведення витрат із державного бюджету на певні заходи.

Оцінка результативності програм є досконалим інструментом управління, який дає можливість здійснити оцінку ефективності використання головним розпорядником коштів на виконання бюджетної програми для досягнення її мети та завдань. Різні результативні показники не повинні розглядатися як такі, що суперечать один одному, а як такі, що доповнюють один одного. Використання показників результативності - це корисний аналітичний інструмент. Чим більше показників результативності, тим краще можна визначити ступінь ефективності використання головним розпорядником бюджетних коштів. Багатопланові і багатоаспектні критерії оцінки надання конкретних послуг можуть сприяти продовженню функціонування або розширенню програми. Системи постійного контролю, в яких наголос робиться на аналізі результативних показників, який

проводиться для визначення шляхів поліпшення функціонування головного розпорядника бюджетних коштів, можуть сприяти відстеженню результатів діяльності, а з часом і їх поліпшенню.

Оцінка результативності програм може сприяти визначенню пріоритетів у діяльності головного розпорядника. Особливо важливим для проведення оцінки та відстеження ефективності виконання програми є вчасне отримання даних, які відображають надання послуг. Оцінка повинна стосуватися всієї організації як цілісної системи. Важливо при цьому вивчити діяльність та результати програми в цілому, а не просто її кількісні показники або ефективність.

Показники результативності можуть бути використані для різних напрямків роботи. Аби успішно керувати своїми організаціями державні управлінці повинні володіти ключовими даними про свої відомства. Це стосується всіх рівнів управління і всіх типів організацій. Необхідно, щоб оцінка результативності програми розглядалася як невід'ємна і дуже важлива частина управлінського процесу.

Результативні показники поділяються на такі типи:

- показники затрат або вхідних ресурсів визначають обсяги та структуру ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми та характеризують структуру витрат бюджетної програми (наприклад, кількість штатних одиниць, кількість установ, кількість обладнання тощо);

- показники продукту (обсяг виконаних робіт) використовуються для оцінки досягнення поставлених цілей. Показниками продукту, зокрема, є кількість споживачів товарів (робіт, послуг), вироблених в процесі виконання бюджетної програми (наприклад, кількість студентів, підготовлених спеціалістів, вилікуваних хворих, відвідувачів бібліотек і музеїв тощо);

- показники ефективності (рентабельності) визначаються як відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до їх вартості у грошовому або людському вимірі. Ці показники визначають вартість (у грошах або робочих годинах) одиниці продукції, витрати ресурсів на одиницю показника продукту (наприклад, кількість студентів на одного викладача, вартість підготовки одного студента тощо);

Показники ефективності: в залежності від напрямів, що виконуються в ході бюджетної програми, можуть визначатися як:

- витрати ресурсів на одиницю показника продукту (економність);

- відношення максимальної кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до визначеного обсягу фінансових ресурсів (продуктивність);

- досягнення визначеного результату (результативність);

- показники якості – сукупність властивостей, які характеризують досягнуті результати якості створеного продукту, що задовольняють споживача відповідно до їх призначення та відображають послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій у наданні послуг (товарів, робіт) споживачам за рахунок коштів бюджетної програми. Показники якості повинні відображати якість вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг). Вони показують користь від здійснення заходів бюджетної програми (наприклад, зниження захворюваності на туберкульоз на 2% порівняно із минулим періодом) (рис. 2.10).

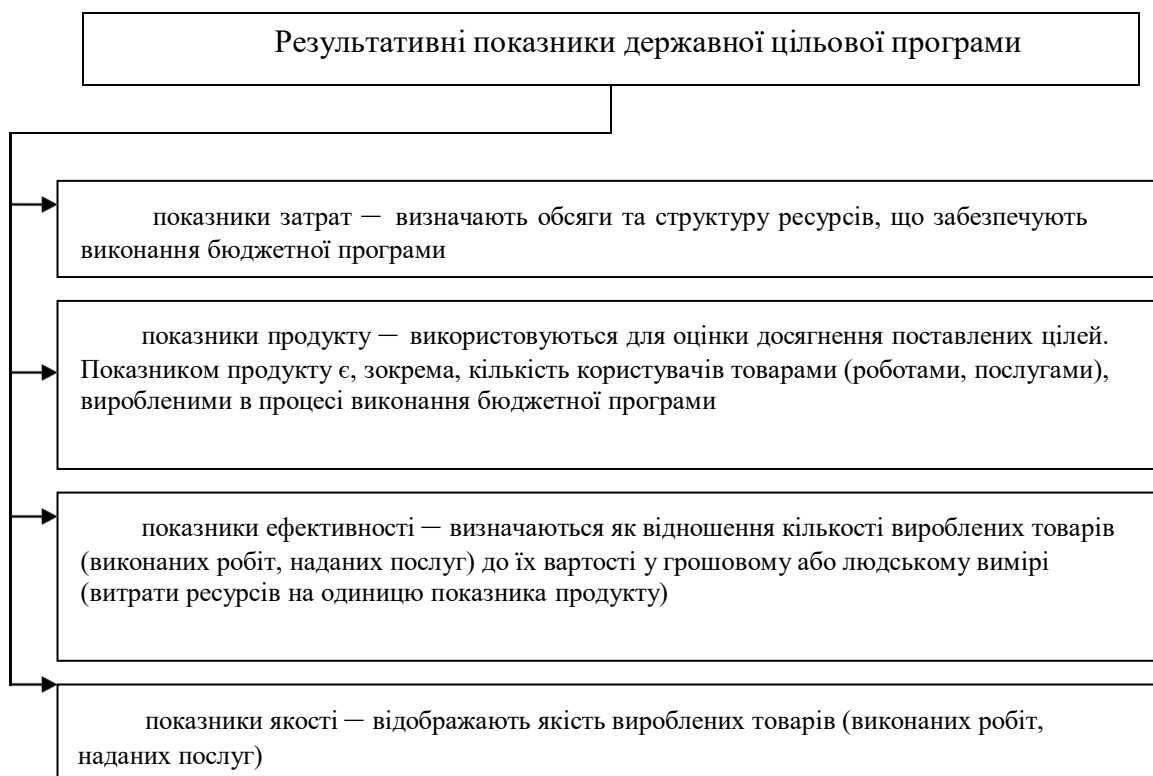


Рис. 2.10. Типи результативних показників державної цільової програми

При збиранні даних і проведенні оцінки виконання бюджетної програми необхідно визначити програми, які функціонують так, як було заплановано, і ті, які є недостатньо функціональними. Якщо якась програма істотно перевищує результати, визначені на стадії планування, то слід провести дослідження на предмет можливого підвищення планових показників на наступний рік або визначення реальної ефективності програми. Якщо виявляється, що програма була особливо ефективною, то потрібно визначити ресурси, необхідні для підтримання даного рівня, а зайві ресурси спрямувати на виконання іншої програми. Однак, якщо програма не відповідає заданому рівню або очікуваним результатам, організація повинна визначити, чи прийнятний такий рівень, чи слід шукати додаткових ресурсів для неї. Якщо рівень виконання програми є дуже низьким, тобто таким, що програма перетворюється на неефективну, слід відмовитись від її виконання.

Кожен з результативних показників має свої переваги. Для різних типів програм використовують різні показники. Таким чином, при розробці й використанні показників, посадові особи, відповідальні за розробку рішень, а також за оцінку програми, повинні зважати на викладені нижче міркування. Як правило, слід вибирати й використовувати ті показники, які найкраще відображають результати програми - досягнення встановленої мети та виконання поставлених завдань.

Всі результативні показники потрібно вибирати для кожної програми за трьома критеріями:

- по-перше, вони повинні бути переконливими і стосуватися головних завдань бюджетної програми на рік; бути значимими для керівників у процесі розробки рішень і управління програмою; ефективно показувати вплив різних напрямів діяльності на виконання завдань і пріоритетів програми; сприяти у визначенні впливу різних рівнів витрат на продуктивність програми та її пріоритети. Показники повинні бути вимірними, щоб їх можна було використовувати протягом року;

- по-друге, результативні показники мають бути чіткими і не повинні залишати

сумнівів у тому, що дана інформація означає;

– по-третє, вони повинні бути послідовними і стосуватися безпосередньо питання, яке характеризують; їх слід використовувати в однаковий спосіб кожного разу, коли вони з'являються.

Застосування результативних показників дає змогу чітко показати ефективність використання бюджетних коштів, співвідношення досягнутих результатів та витрат, тривалість виконання бюджетної програми, її необхідність і відповідність визначеній меті, а також порівнювати результати виконання бюджетних програм у динаміці за роками та між головними розпорядниками бюджетних коштів, визначати найефективніші бюджетні програми при розподілі бюджетних коштів.

Впровадження програмно-цільового методу формування бюджету обумовлює необхідність розробки адекватних механізмів аналізу та оцінки формування, виконання та звітування про виконання бюджетних програм. Це потребує розкриття основних видів, форм та методів, за допомогою яких можна реалізувати державний фінансовий контроль зазначеного напрямку.

Як відомо, засади функціонування бюджетної системи ґрунтуються на відносинах, що виникають в процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання.

Тому, з огляду на стадії бюджетного процесу державний фінансовий контроль доцільно розглядати, насамперед, залежно від часу його реалізації за такими видами:

– попередній (превентивний) контроль, який спрямований на запобігання прийняттю необґрунтованого управлінського рішення та попередження незаконних та неефективних бюджетних витрат;

– поточний контроль, який здійснюється з метою своєчасного коригування можливих відхилень та виправлення недоліків на стадії виконання управлінського рішення;

– наступний (ретроспективний) контроль, що проводиться за звітними даними про результати виконання управлінського рішення та спрямований на виявлення недоліків, які призводять до незаконних або неефективних бюджетних витрат, та вжиття заходів для їх попередження в подальшому (рис. 3.1).

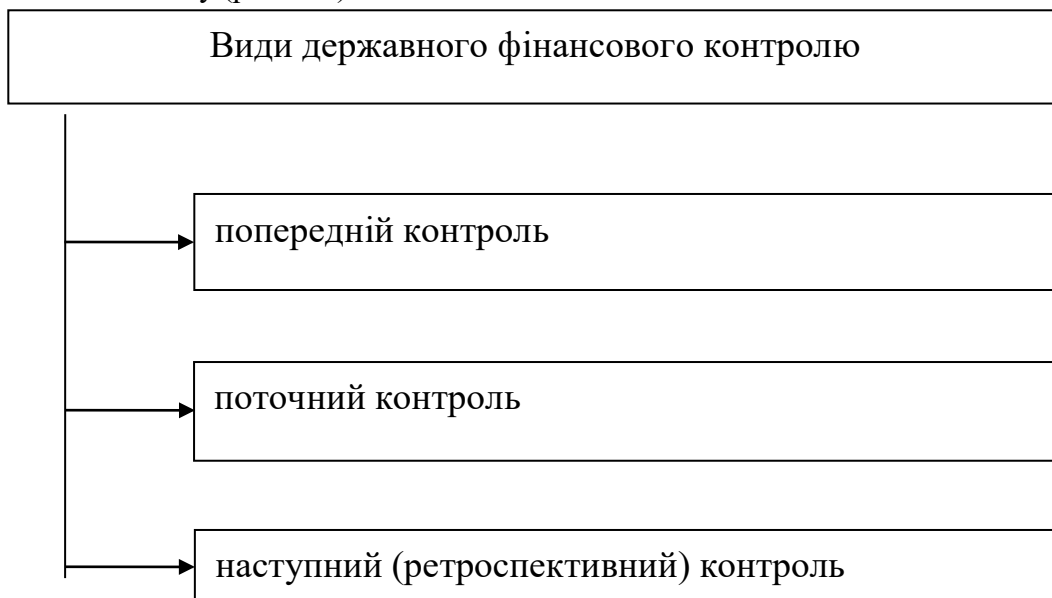


Рис. 3.1. Види державного фінансового контролю залежно від часу його реалізації

Очевидно також, що контрольна функція в бюджетному процесі реалізується у певних формах. За словником іншомовних слів термін „форма” пояснюється, зокрема, як

„сукупність виражальних засобів”. При цьому, як підкреслює професор Є. Калюга, „форма виражає внутрішній зв’язок і спосіб організації контролю, дає змогу розкрити його зміст та вказує на техніку його здійснення”.

З цих позицій, форма контролю – це, у першу чергу, засіб відстеження (порівняння, зіставлення) певного явища, об’єкта, процесу, охоплених контрольними діями. Тобто під формами державного фінансового контролю потрібно розуміти сукупність способів конкретного вираження та організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій контролю.

Загалом, на сучасному етапі економічного розвитку держави провідні фахівці та науковці вказують на існування таких основних форм державного фінансового контролю та регулювання: стандартизація, ідентифікація, ліцензування, експертиза, моніторинг, перевірка, ревізія та аудит.

Водночас, через призму бюджетних норм державний фінансовий контроль реалізується передусім у формах: моніторингу, експертизи, перевірки, ревізії та аудиту.

Виходячи із засад бюджетного контролю, моніторинг – це безперервне відстеження діяльності учасників бюджетного процесу з метою виявлення ознак, які б свідчили про відхилення від принципів бюджетної системи, цілей та завдань. Він призначений для аналізу оперативних даних та проводиться під час виконання адміністративного рішення.

Експертиза – це дослідження будь-якого питання, що вимагає спеціальних знань, з метою зробити вмотивовану оцінку та сформулювати адекватні висновки. В бюджетному законодавстві експертиза здійснюється передусім стосовно проекту бюджету, кошторису, а також інших проектів законів та нормативно-правових актів, які стосуються бюджету. На думку авторів, ця форма контролю може бути застосована і при розгляді проектів бюджетних програм.

В загальному розумінні, щодо будь-якого дослідження з метою контролю можна застосувати термін „перевірка”. Адже в найуживанішому виді перевірка – це сукупність способів та прийомів з метою виявлення й документування порушень та недоліків на всіх стадіях бюджетного процесу.

За словником іноземних слів слово „ревізія” виникло від латинського „revisio” – „перегляд” і означає обстеження діяльності (головним чином фінансової та господарської) певної установи, підприємства чи посадових осіб з метою перевірки правильності та законності дій. Відповідно до чинного законодавства ревізія – це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотримання законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Тобто перевірка є складовою ревізії, а ревізія спрямована на комплексне та всебічне дослідження фінансово-господарської діяльності з метою виявлення незаконних мобілізації, розподілу та використання фінансових недостачі коштів і матеріальних цінностей, нецільового і неекономного їх використання, встановлення винних осіб та спричинених матеріальних втрат.



Рис. 3.2. Види та об'єкти державного фінансового аудиту, як форми державного фінансового контролю.

Згідно із Законом України „Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” державний фінансовий контроль реалізується державною аудиторською службою через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування. Інспектування здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

Разом з тим, слово „аудит” використовується в Бюджетному кодексі України. Зокрема, тут зазначено, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються фінансовий контроль і аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів. Втім, термін „аудит” в бюджетному законодавстві не розшифровується. Проте аудит ефективності виконання бюджетних програм займає досить вагомe місце в системі державного



фінансового контролю.

Отже, державний фінансовий контроль реалізується в різних формах на всіх стадіях бюджетного процесу. При цьому такі форми контролю як моніторинг, перевірка та аудит уже сьогодні застосовуються в цілях контролю виконання бюджетних програм.

Зазначене вище свідчить, що державний фінансовий аудит принципово відрізняється від ревізії – традиційної форми контролю. Державний фінансовий аудит полягає в оцінці не лише законності, а й ефективності використання бюджетних коштів, оцінці досягнення визначених цілей і завдань.

Відповідно до прийнятих Урядом від 15 жовтня 2003 року змін до постанови Кабінету Міністрів України від 08.08. 2001 № 955 „Про затвердження Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби”, ГоловКРУ розробило Методичні рекомендації про проведення аудиту ефективності бюджетних програм (затверджені наказом ГоловКРУ від 02.04.2003 № 75), де терміну „аудиту ефективності” надано таке визначення: аудит ефективності – це форма контролю, яка становить сукупність дій зі збору та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій і перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих бюджетними програмами (функціями) цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату за використання визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів.

На даний час порядок проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. №1017, де зазначено, що аудит ефективності – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм. Наказом ГоловКРУ України від 15.12.2005 №444 затверджено нову редакцію Методичних рекомендацій щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Аудит ефективності діяльності є відносно новим видом державного аудиту, який почав розвиватися у провідних країнах Заходу ще півстоліття тому.

Уніфікація організації контрольної діяльності аудиторських установ забезпечується стандартами Міжнародної організації вищих контролюючих органів (INTOSAI), стандартами та методичними рекомендаціями її регіональних організацій, а також національними стандартами державного аудиту.

У державному аудиті розрізняють три типи базових стандартів:

- загальні стандарти (визначають питання: незалежності, компетенції, належної старанності, відбору і навчання й підвищення кваліфікації персоналу, підготовки інструкцій, підтримки кваліфікації та досвіду);

- стандарти виконання аудиту (визначають питання: планування, нагляду та огляду, внутрішнього контролю, відповідності законодавству та нормативно-правовим актам, аудиторських доказів, аналітичних процедур);

- стандарти звітування (визначають правила складання звіту, повноти, завершеності, відповідності тематиці, своєчасності тощо) (рис. 3.3).

У світовій практиці широко використовується єдина загальноприйнята термінологія у сфері державного аудиту.

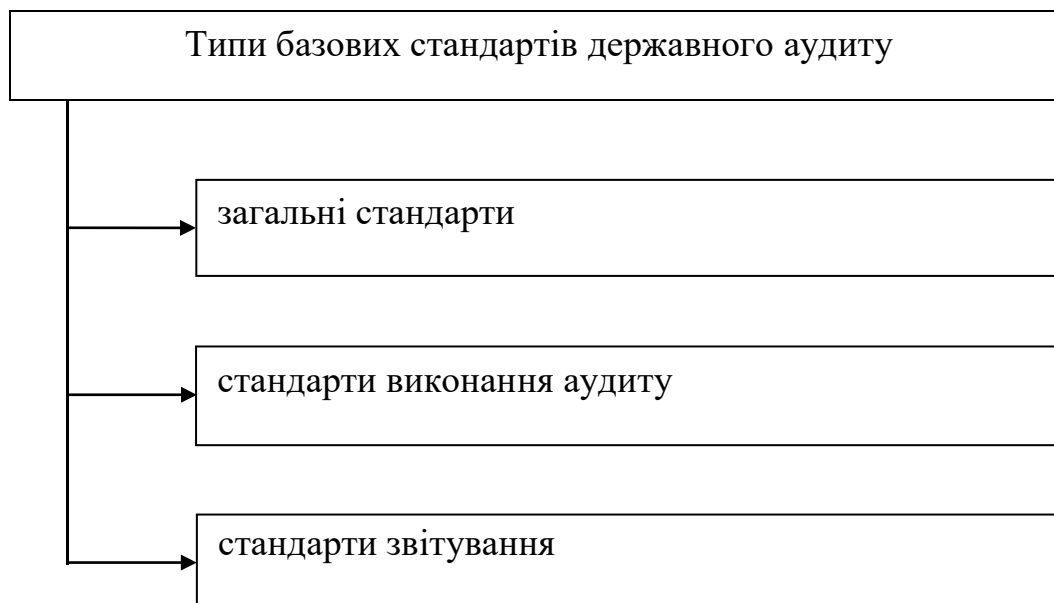


Рис. 3.3. Базові стандарти державного аудиту

Слід зазначити, що дискусійним та проблематичним на сьогодні залишається питання щодо визначення в українській науковій думці поняття „аудит адміністративної діяльності” та його співвідношення з фінансовим аудитом, аудитом ефективності, аудитом відповідності вартості до витрачених коштів та фінансовим контролем, ревізіями, аналізом політики.

В українській науковій думці означилося кілька підходів до розуміння поняття аудиту адміністративної діяльності: як методу контролю; форми контролю; самостійного виду контролю; перевірки.

Зокрема, Л. Приходченко стверджує, що аудит адміністративної діяльності, з огляду на специфіку його сутності, технологію проведення, доцільно відносити до методу контролю як самостійного виду діяльності. Він мотивує це тим, що метод і форма контролю – взаємопов'язані аспекти процесу здійснення контрольної влади, але не тотожні йому, в них відображується чи трансформується відповідна сутність. У контролі як функції управління відбивається матеріальний зміст здійснення контрольної влади, в її формі – специфіка зовнішнього вияву цієї функції.

І. Стефанюк пропонує аудит адміністративної діяльності в Україні ідентифікувати як аудит ефективності й дає йому таке визначення: „це форма

контролю, яка являє собою сукупність статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень у процесі реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, перешкоджаючих досягненню максимального результату в процесі використання певного обсягу: трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, і обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів”.

В. Черепанова трактує аудит адміністративної діяльності як незалежну фінансову перевірку діяльності держави, порівнюючи його з аналізом державної політики та контролем як функцією державного управління. Вона доходить висновку, що аудит адміністративної діяльності – процес більш значний за обсягом, з погляду об'єкта і предмета дослідження, ніж аналіз державної політики, і відрізняється від нього тим, що за його допомогою не розробляється політика, а тільки здійснюється її оцінка. Контроль же у державному управлінні має певні спільні риси з адміністративним аудитом, оскільки

базується на використанні нормативів і стандартів, проводить спостереження, оцінку причини відхилень. Аудит же адміністративної діяльності є „незалежним”, не має обов'язкового характеру та включає рекомендації з поліпшення політичних рішень у напрямку підвищення соціально-економічної ефективності роботи органів влади та органів місцевого самоврядування.

Як зазначає С. Левицька, європейська практика вживає слово „аудит” як синонім контролю. Аудит адміністративної діяльності С. Левицька ототожнює з аудитом ефективності, який вивчає ефективність використання трудових і матеріальних ресурсів для надання замовникові рекомендацій щодо досягнення кращих результатів. Водночас вона показує відмінності між ними. Відмітною рисою аудиту ефективності є більший перелік суб'єктів та напрямків проведення аудиту і, відповідно, більш альтернативна концептуальна основа, порівняно з аудитом адміністративної діяльності. Насамперед, аудит ефективності досліджує результативність використання

бюджетних ресурсів розпорядниками бюджетних коштів (бюджетними установами в особі їхніх керівників, уповноважених на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань і здійснення видатків із бюджету) і одержувачами бюджетних коштів (підприємствами, громадськими та іншими організаціями, які отримують кошти з бюджету як фінансову підтримку або уповноважені органами державної влади на виконання загальнодержавних програм, надання послуг безпосередньо через розпорядників).

А. Мамишев під поняттям „аудит адміністративної діяльності” розуміє тематичне незалежне дослідження ефективності й результативності діяльності органів виконавчої влади та виконання державних програм з огляду на дотримання принципу економічності та з метою вдосконалення управління.

Як впливає із загальноприйнятих стандартів INTOSAI, якщо фінансовий аудит – це дослідження фінансової звітності, систем внутрішнього контролю і аудиту та окремих трансакцій у підконтрольних організаціях, то аудит ефективності діяльності пов'язаний з аудитом економічності, ефективності та результативності адміністративної діяльності і включає:

- аудит економічності адміністративної діяльності з огляду на кращі адміністративні принципи, практику та управлінську політику;
- аудит ефективності використання трудових, фінансових та інших ресурсів, а також процедур, яких дотримуються підконтрольні організації для виправлення виявлених недоліків;
- аудит результативності адміністративної діяльності з огляду на досягнення цілей підконтрольними організаціями, а також аудит фактичного впливу діяльності порівняно з очікуваним впливом (рис. 3.4).

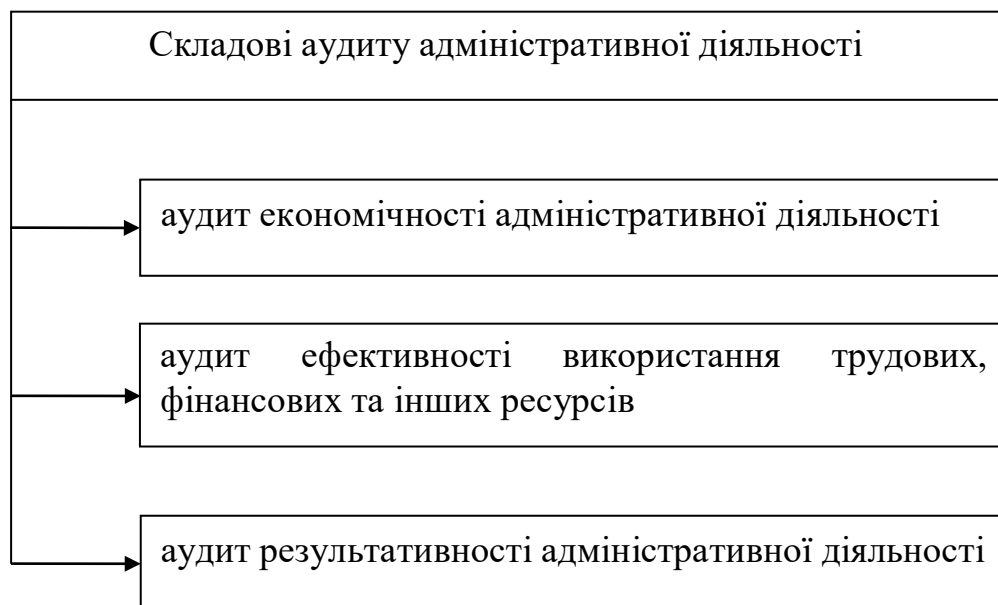


Рис. 3.4. Складові аудиту адміністративної діяльності

Взагалі, метою аудиту ефективності діяльності повинне бути удосконалення управління та звітності у державному секторі через ефективні дослідження.

При цьому для аудиту ефективності діяльності характерними є два підходи:

- орієнтація на результати;
- орієнтація на проблеми.

Необхідність здійснення державного фінансового аудиту за використанням бюджетних коштів в Україні зумовлена такими основними факторами:

- слабкою фінансовою дисципліною, що спричиняє нецільове використання бюджетних коштів, спрямованих на виконання бюджетних програм;
- недоліками в організації виконання бюджетних програм, що не сприяє досягненню запланованих цілей.

Оскільки державний фінансовий аудит є одним із видів державного фінансового контролю, то його мета та завдання по суті не можуть суперечити меті та завданням останнього.

Таким чином, на підставі зазначеного, та згідно із Постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. №1017 і з Наказом Головкиру України від 15.12.2005 №444 метою аудиту ефективності є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави. Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити ряд завдань (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Основні завдання аудиту ефективності виконання бюджетної програми

Таким чином, основними завданнями аудиту ефективності є:

- оцінка ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, у т.ч. зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування;
- виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми;
- визначення ступеню впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників;
- підготовка обґрунтованих пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) більш раціонального та ефективного використання ресурсів держави, поліпшення організації виконання бюджетної програми з наголосом на можливостях зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення (див. рис. 3.5).

### **Суб'єкти державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм**

Загальноприйнятим є поділ державного фінансового контролю на загальний і спеціальний. Звідти суб'єкти державного фінансового контролю також поділяються на дві групи за тими самими ознаками: ті, що здійснюють загальний, та ті, що здійснюють спеціалізований державний фінансовий контроль.

До суб'єктів контролю першої групи належать ті органи державної влади й управління, які є і ініціаторами, і виконавцями контролю, до того ж не тільки в галузі фінансів. Здійснення специфічних контрольних повноважень ними делегується підпорядкованим їм спеціалізованим структурам. Наприклад, функції зі здійснення постійного контролю за використанням коштів державного бюджету парламент України делегував Рахунковій палаті. Уряд і Міністерство фінансів, своєю чергою, делегували функції зі здійснення поточного контролю за видатками державного бюджету Державному казначейству, а наступного – державній контрольно-ревізійній службі. Функції фіскального контролю за діяльністю платників податків главою держави покладено на Державну податкову службу.

Передусім до суб'єктів, що здійснюють загальний державний фінансовий контроль, треба віднести Верховну Раду України, Кабінет Міністрів, Національний банк, Міністерство фінансів, Фонд державного майна.

У цілому суб'єкти контролю, яким нормативно-правовими актами, прийнятими переважно суб'єктами контролю першої групи, делеговано функції зі здійснення постійного контролю у сфері фінансів, належать до суб'єктів контролю другої групи. Відмінність цих суб'єктів полягає в тому, що за результатами їхньої роботи управлінські рішення переважно приймають суб'єкти контролю першої групи (тобто органи представницької і виконавчої влади).

Діяльність органів державної влади, зокрема й органів державного фінансового контролю, та органів місцевого самоврядування має бути максимально повно і точно визначена, врегульована і регламентована з тим, щоб попередити можливість завдати шкоду особі, суспільству чи державі.

Важливе місце у системі державного фінансового контролю посідає Міністерство фінансів України, яке є центральним спеціалізованим органом виконавчої влади з управління фінансами. Міністерство фінансів має понад вісімдесятирічний стаж (існувало й у складі Центральної Ради, і за часів колишнього Союзу), але його діяльність відповідним законом не врегульовано.

Міністерство фінансів упродовж 1991–1992 рр. в основному створило власну податкову, бюджетну, митну системи, частково – валютну систему. Кардинально змінено організаційну структуру міністерства, що обумовлено необхідністю проведення самостійної фінансової політики. Зокрема в його структурі створено підрозділи, що здійснюють валютне регулювання, регулювання використання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, виготовлення цінних паперів, обслуговування зовнішнього боргу, державне регулювання бухгалтерського обліку і звітності.

Міністерство фінансів, відповідно до покладених на нього завдань:

- забезпечує захист фінансових інтересів держави та фінансових прав підприємств, установ, організацій, незалежно від форм власності, та громадян, здійснює у межах своєї компетенції контроль за виконанням актів законодавства;
- здійснює контроль за виконанням державного бюджету і за дотриманням установами Національного банку та комерційними банками правил касового виконання державного бюджету за доходами;
- здійснює контроль за випуском і обігом цінних паперів, веде загальний реєстр випуску цінних паперів в Україні, видає дозвіл на здійснення діяльності щодо випуску і обігу цінних паперів;
- бере участь у роботі керівних органів фондових бірж і здійснює контроль за дотриманням положень статуту та правил фондової біржі;
- здійснює контроль за використанням, збиранням і переробкою брухту і відходів

дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, обліком і збереженням дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння на підприємствах, в установах та організаціях незалежно від форм власності;

- здійснює контроль за ефективністю використання і зберігання закріпленого за підприємствами, установами й організаціями, що входять до сфери управління Міністерства, державного майна.

Як відомо, Міністерство фінансів не лише розробляє фінансову політику держави, а й безпосередньо контролює її здійснення. Для реалізації своїх завдань воно наділене різноманітними функціями, серед яких – організаційна, аналітична, нормотворча, координаційна, контрольна, експертна, інформаційна, правозастосовна та функція прогнозування.

Контрольна функція Міністерства фінансів впливає з того, що згідно з новим (від 1999 року) Положенням про Міністерство фінансів України, одним із основних завдань Мінфіну визначено забезпечення ефективного використання бюджетних коштів і здійснення в межах своєї компетенції державного фінансового контролю.

Відповідно до поставлених цим документом завдань Міністерство фінансів:

- здійснює у випадках, передбачених законодавством, ліцензування окремих видів підприємницької діяльності;

- здійснює в межах своїх повноважень контроль за цільовим використанням коштів державного та місцевих бюджетів, бере участь у здійсненні контролю за дотриманням інтересів держави в управлінні державними корпоративними правами відповідно до законодавства;

- проводить у міністерствах, інших центральних і місцевих органах виконавчої влади, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях, в установах банків та інших фінансово-кредитних установах усіх форм власності перевірки фінансово-бухгалтерських документів, звітів, планів, кошторисів та інших документів щодо зарахування, перерахування і використання бюджетних коштів, а також отримує пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірки;

- здійснює у межах своїх повноважень контроль за дотриманням суб'єктами підприємницької діяльності законодавства, що регулює питання видобутку, виробництва, використання і реалізації дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, проводить в установленому порядку перевірку щодо операцій з дорогоцінними металами і дорогоцінним камінням;

- здійснює фінансовий контроль за діяльністю агентів, що мають свідоцтво на проведення державних грошових лотерей.

Головною контрольно-ревізійною інституцією з контролю за збереженням суб'єктами господарювання матеріальних цінностей і раціональним використанням фінансових ресурсів за часів УРСР було Контрольно-ревізійне управління Міністерства фінансів УРСР, яке діяло на підставі постанови Ради Міністрів УРСР від 28 травня 1956 року № 567 „Про утворення в складі Міністерства фінансів УРСР Контрольно-ревізійного управління” та затвердженого нею Положення про Контрольно-ревізійне управління Міністерства фінансів УРСР.

Лише 1993 року Верховна Рада України ухвалила закон, яким визначено статус, структуру, функції, права та обов'язки органів державної контрольно-ревізійної служби. З метою його реалізації на підставі постанови Кабінету Міністрів України від 1993 року „Питання державної контрольно-ревізійної служби в Україні” ліквідовано Контрольно-ревізійне управління Міністерства фінансів і його підрозділи на місцях, а їхніми правонаступниками у частині майнових прав та обов'язків визнано Головне контрольно-ревізійне управління (ГоловКРУ) України, контрольно-ревізійні управління в Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, контрольно-ревізійні підрозділи (відділи, групи) в районах, містах і районах у містах.

Особливість статусу державної контрольно-ревізійної служби (ДАС) на той час

полягала в тому, що вона діяла при Міністерстві фінансів України, підпорядковувалася цьому міністерству і основним призначенням її органів було здійснення державного фінансового контролю.

Указом Президента України від 15 грудня 1999 року № 1572 керівний орган ДАС – Головне контрольно-ревізійне управління – віднесено до складу центральних органів виконавчої влади зі статусом державного комітету. Надалі цей статус закріплено Указом Президента України від 27 серпня 2000 року № 1031 „Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи” та Положенням про Головне контрольно-ревізійне управління України. Зокрема останнім визначено, що ГоловКРУ України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів України.

До основних суб'єктів державного фінансового контролю належать також органи державної податкової служби, яка була створена згідно з Законом УРСР від 4 грудня 1990 року № 509-ХІІ. Основним завданням цієї служби стало забезпечення дотримання законодавства про податки, облік усіх платників податків та інших обов'язкових платежів, а також здійснення контролю і забезпечення правильності обчислення та сплати відповідних платежів.

Із створенням незалежної України у бюджетній системі відбувалися постійні зміни, одна з яких привела до відновлення системи казначейських органів, ліквідованих після революції 1917 року. Ці органи покликані займатися виконанням державного бюджету України та здійсненням контролю за витратами одержувачами його коштів.

Офіційно Державне казначейство було створене у 1995 році при Міністерстві фінансів на підставі Указу Президента України „Про Державне казначейство України”.

Постановою Кабінету Міністрів України від 31 липня 1995 року № 590 було затверджено Положення про Державне казначейство, яке і визначило правовий статус Державного казначейства в системі органів виконавчої влади.

Одним із завдань Державного казначейства України визначено здійснення контролю за виконанням Державного бюджету України, надходженням і використанням коштів державних цільових фондів і позабюджетних коштів. Для цього органи казначейства наділені правом проводити у міністерствах, інших центральних та місцевих органах державної влади, на підприємствах, в установах, організаціях, установах банків незалежно від форм власності перевірки фінансово-бухгалтерських документів про зарахування, перерахування і використання бюджетних коштів.

Контроль за дотриманням митного законодавства підприємствами, установами і організаціями незалежно від форми власності і виду діяльності забезпечує Державна митна служба України, органи якої, зокрема, перевіряють правильність декларування товарів, що перетинають митний кордон України, нарахування, повноту і своєчасність внесення з них податків (ПДВ, акцизного збору і мита) та інших платежів, дотримання встановленого порядку переміщення через митний кордон України валютних цінностей.

Має відношення до державного фінансового контролю і Фонд державного майна України.

В частині здійснення державного фінансового контролю завданнями ФДМУ є нагляд за додержанням прав держави як власника частки акцій в акціонерних товариствах, видача ліцензій посередникам щодо організації підготовки до приватизації та продажу об'єктів приватизації.

Для реалізації цих завдань Фонд має право проводити інвентаризації загальнодержавного майна, що, відповідно до державної програми, підлягає приватизації, здійснювати аудиторські перевірки ефективності його використання, а також контролювати обіг приватизаційних паперів. Тобто Фонд може здійснювати контроль як на державних підприємствах, так і у акціонерних товариствах з часткою державного майна.

Дотримання учасниками фондового ринку (в т.ч. підприємствами незалежно від



форми власності) обов'язкових нормативів достатності власних коштів, інших показників і вимог, що обмежують ризики по операціях з цінними паперами, ціноутворенням та дотриманням емітентами і операторами умов їх продажу (розміщення) на ринку здійснює Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку.

Одним із її завдань на час створення було здійснення державного регулювання та контролю за випуском і обігом цінних паперів та їх похідних на території України, додержання законодавства у цій сфері. В подальших редакціях Положення про Державну комісію з цінних паперів та фондового ринку зазначено, що Комісія є центральним органом, який підпорядковується Президенту України і підзвітний Верховній Раді України (Указ від 14.02.1997 № 142), та, відповідно до покладених на неї завдань, вона зокрема:

- перевіряє під час реєстрації випуску цінних паперів відповідність поданих для реєстрації документів вимогам законодавства України, веде загальний реєстр випуску цінних паперів;

- встановлює порядок та видає дозволи на здійснення діяльності з випуску та обігу цінних паперів, на депозитарну, реєстраційну, розрахунково-клірингову діяльність з цінними паперами та інші передбачені законодавством спеціальні дозволи (ліцензії) на здійснення окремих видів професійної діяльності на ринку цінних паперів;

- встановлює порядок і здійснює державну реєстрацію фондових бірж та позабіржових торговельно-інформаційних систем, призначає державних представників на фондових біржах, які уповноважені здійснювати контроль за додержанням положень Статуту і правил фондової біржі;

- здійснює контроль за випуском та обігом цінних паперів, за винятком приватизаційних;

- видає дозволи, визначає стандарти і правила діяльності, реєструє випуск та інформацію про випуск інвестиційних сертифікатів та скасовує реєстрацію випуску інвестиційних сертифікатів інвестиційних фондів та інвестиційних компаній;

- здійснює контроль за діяльністю Національної депозитарної системи.

Для реалізації визначених функцій Комісія має право здійснювати контроль за достовірністю інформації, що надається емітентами та особами, які здійснюють професійну діяльність на ринку цінних паперів, та її відповідністю встановленим стандартам, проводити самостійно чи разом з іншими відповідними органами перевірки та ревізії фінансово-господарської діяльності емітентів, осіб, які здійснюють професійну діяльність на ринку цінних паперів, фондових бірж та організацій, які саморегулюються; здійснювати моніторинг руху інвестицій в Україну та за її межі, що здійснюються через фондовий ринок.

Контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств станом на серпень 1991 року діяли на підставі постанови Ради Міністрів УРСР від 26 травня 1991 року № 294 „Про заходи по поліпшенню контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, відомствах УРСР та інших органах управління”. І тільки 10 липня 1998 року прийнято постанову Кабінету Міністрів України № 1053 „Про заходи щодо поліпшення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади”, якою затверджено Положення про відомчий контроль в системі міністерств, інших центральних органах виконавчої влади за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління. В подальшому за ініціативою Головного контрольно-ревізійного управління України Уряд постановою від 22.05.2002 № 685 схвалив „Порядок здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю”.

Відносно молодією серед діючих органів державного фінансового контролю в Україні є Рахункова палата, функціонування якої хоча і було визначено статтею 98 Конституції України, однак її статус і повноваження прописані в Законі України „Про Рахункову палату”, який прийнято 11 липня 1996 року.

Рахункова палата, як конституційний орган парламентського контролю, проводить ревізії і перевірки за витрачанням коштів Державного бюджету України і державних позабюджетних фондів в апараті Верховної Ради України, органах виконавчої влади, Національному банку України, Фонді державного майна, інших підзвітних Верховній Раді України органах, а також на підприємствах і в організаціях незалежно від форми власності. До її функцій віднесено також здійснення контролю за законністю і своєчасністю руху бюджетних коштів в уповноважених банках та кредитних установах України.

Згідно з Указом Президента України від 10 грудня 2001 року № 1199 „Про заходи щодо запобігання легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом”, у складі Міністерства фінансів утворено Державний департамент фінансового моніторингу, який здійснює обов’язковий фінансовий контроль за всіма фінансовими операціями, що визначені законом як значні або сумнівні.

Відповідно до Положення, що затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 18.02.2002 № 194, основним завданням Департаменту визначено збір, обробку і аналіз інформації про фінансові операції, що підлягають обов’язковому фінансовому контролю, та інші операції, пов’язані з легалізацією (відмиванням) таких доходів. Для цього його наділено правом одержувати від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій інформацію, необхідну для виконання покладених на нього завдань.

Функціями державного фінансового контролю наділено також Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг України.

Право на здійснення державного фінансового контролю мають і підрозділи державних цільових та позабюджетних фондів.

Система суб’єктів державного фінансового контролю зображена на рис. 3.6.

У міжнародній практиці прийнято також поділяти фінансовий контроль на внутрішній та зовнішній. Так, частиною першою статті 3 „Внутрішній та зовнішній контроль” Лімської декларації керівних принципів контролю, прийнятою IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у 1977 році, встановлено що „внутрішні контрольні служби утворюються всередині окремих відомств і організацій, у той час як зовнішні ревізійні служби не є частиною організаційної структури організацій, що перевіряються”.



Рис. 3.6. Система суб'єктів державного фінансового контролю в Україні

Однак з віднесенням суб'єктів державного фінансового контролю до зовнішніх чи внутрішніх не все так просто, як здається на перший погляд. Одна точка зору, яку розділяють різні автори, полягає в тому, що до суб'єктів внутрішнього державного фінансового контролю відносять контрольні служби (посадову особу), які функціонують:

- в структурі суб'єкта господарювання (підприємства, організації, бюджетної установи) і здійснюють контроль за його фінансово-господарською діяльністю (так званий внутрішньогосподарський контроль);
- в структурі вищестоящої організації (міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади) і здійснюють контроль за фінансово-господарською діяльністю підпорядкованих (підконтрольних, підзвітних) суб'єктів господарювання (так званий відомчий контроль).

Всі інші суб'єкти державного фінансового контролю, які не підпадають під жоден із цих пунктів, вважаються суб'єктами зовнішнього фінансового контролю (по відношенню до об'єкта, який контролюється).

Прихильники іншої точки зору наполягають на тому, що зовнішнім відносно центральних органів виконавчої влади та підпорядкованих їм підприємств, установ та організацій можна вважати лише контроль, який здійснюється незалежним від виконавчої гілки влади органом – Рахунковою палатою. Всі інші суб'єкти державного фінансового контролю кваліфікуються ними як внутрішні.

Якщо об'єктом контролю є бюджетна програма, тоді головним підконтрольним суб'єктом (але не єдиним) є її відповідальний виконавець – головний розпорядник коштів

державного (місцевого) бюджету або розпорядник коштів державного (місцевого) бюджету нижчого рівня чи одержувач коштів державного (місцевого) бюджету, які виконують бюджетні програми в системі головного розпорядника.

При цьому внутрішнім державним фінансовим контролем виконання бюджетної програми буде контроль, який здійснюється відповідальним виконавцем та головним розпорядником, а контроль, який здійснюється силами всіх інших суб'єктів державного фінансового контролю буде належати до категорії „зовнішнього”, оскільки останні не мають безпосереднього відношення до виконання бюджетної програми.

Для того, щоб визначити вичерпне коло суб'єктів державного фінансового контролю, які мають повноваження на здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, спочатку визначимо ті суб'єкти державного фінансового контролю, які за нормами Бюджетного кодексу України не мають безпосереднього відношення до бюджетного процесу.

Отже, суб'єктами державного фінансового контролю виконання бюджетної програми передусім є головні розпорядники бюджетних коштів. Адже вони мають право здійснювати контроль за:

- обґрунтованістю даних бюджетних запитів за кожною бюджетною програмою, виконання якої покладено на відповідальних виконавців;

- законністю використання коштів відповідного бюджету, виділених на виконання програми;

- ефективністю використання коштів відповідного бюджету, виділених на виконання програми, та активів, набутих за рахунок цих коштів, своєчасністю документального оформлення господарських операцій, повнотою виявлення та мобілізації внутрішньогосподарських резервів, усуненням причин виникнення непродуктивних витрат та збитків;

- правильністю ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, повнотою та своєчасністю відображення в обліку господарських операцій та законністю їх здійснення, своєчасністю і повнотою виконання зобов'язань перед бюджетами усіх рівнів та іншими кредиторами, станом дебіторської та кредиторської заборгованостей;

- дотриманням установленого порядку закупівлі товарів (робіт, послуг) за державні кошти;

- додержанням порядку встановлення та застосування цін і тарифів, які застосовуються до бюджетних коштів.

Іншим суб'єктом державного фінансового контролю виконання бюджетної програми є Міністерство фінансів України, яке відповідно до статті 111 Бюджетного кодексу реалізує свою контрольну функцію на кожній стадії виконання бюджетної програми таким чином:

- перевіряє дотримання інструкції з підготовки бюджетних запитів, порядку і термінів подання бюджетних запитів, обґрунтованості наведених у них показників;

- перевіряє відповідність бюджетного розпису встановленим бюджетним призначенням;

- перевіряє, в межах повноважень, цільове і ефективне використання бюджетних коштів;

- перевіряє правильність складання і затвердження кошторисів, штатних розписів, планів використання бюджетних коштів, паспортів бюджетних програм, інших документів, які використовуються в бюджетному процесі;

- перевіряє подану звітність з метою встановлення відповідності її законодавству, повноти і достовірності інформації, яка в ній міститься, та вживає відповідних заходів у разі неподання або несвоєчасного подання звітів;

- перевіряє одержані у встановленому законодавством порядку від центральних органів виконавчої влади, інших головних розпорядників бюджетних коштів, суб'єктів господарювання незалежно від форми власності, банків та інших фінансових установ усіх

форм власності пояснення, матеріали та інформацію з питань, що виникають під час складання, розгляду і затвердження паспортів бюджетних програм, внесення змін до них, виконання та звітування про виконання бюджетних програм.

Також суб'єктами державного фінансового контролю, що мають відношення до перевірки виконання бюджетних програм є органи Державного казначейства України, які під час виконання бюджетної програми та звітування про її виконання мають право:

- перевіряти дотримання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання єдиних форм звітності;
- перевіряти в процесі оплати рахунків цільове витрачання бюджетних коштів відповідно до бюджетних асигнувань;
- перевіряти відповідність зобов'язань, узятих розпорядниками бюджетних коштів усіх рівнів, бюджетним асигнуванням та відповідність платежів – бюджетним зобов'язанням;
- перевіряти відповідність кошторисів розпорядників бюджетних коштів бюджетному розпису.

Крім того, суб'єктами державного фінансового контролю є органи державної контрольно-ревізійної служби України. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм проводиться цими органами за планами, які складаються та затверджуються у визначеному законодавством порядку.

Органи державної контрольно-ревізійної служби, виходячи з того, що їх покликанням передусім є контроль на стадії виконання бюджетних програм і звітування про їх виконання, теоретично можуть:

- здійснювати аналіз адміністративних рішень, прийнятих в ході виконання бюджетної програми, на предмет їх відповідності законодавчим актам і адекватності визначеним завданням програми;
- перевіряти достовірність бухгалтерського обліку та фінансової звітності головних розпорядників, розпорядників бюджетних коштів та одержувачів цих коштів, в т.ч. достовірність даних звітів про виконання бюджетної програми;
- перевіряти законне і цільове використання бюджетних коштів, виділених на виконання програми, та надавати пропозиції щодо економного витрачання бюджетних ресурсів;
- здійснювати моніторинг за усуненням виявлених порушень та вжиттям заходів, спрямованих на запобігання вчиненню бюджетних правопорушень;
- перевіряти та оцінювати стан попереднього та поточного фінансового контролю за виконанням бюджетної програми.

Досить широкі повноваження щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства має Рахункова палата. Зокрема, статтею 110 Бюджетного кодексу України її наділено повноваженнями на здійснення контролю за:

- використанням коштів Державного бюджету України відповідно до закону про Державний бюджет України;
- утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу України;
- ефективністю використання та управління коштами Державного бюджету України;
- використанням бюджетних коштів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по доходах і видатках.

Крім того, статтею 2 Закону України „Про Рахункову палату” до основних завдань діяльності Рахункової палати віднесено:

- організацію і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням;

- контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля;

- аналіз встановлених відхилень від показників Державного бюджету України та підготовка пропозицій про їх усунення, а також про удосконалення бюджетного процесу в цілому.

Відповідно до статті 19 Бюджетного кодексу України стадіями бюджетного процесу визнаються:

- складання проектів бюджетів;
- розгляд та прийняття закону про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети;
- виконання бюджету, в тому числі у разі необхідності внесення змін до закону про Державний бюджет України, рішення про місцеві бюджети;
- підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього.

Частиною другою цієї ж статті встановлено, що фінансовий контроль і аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів здійснюються на всіх стадіях бюджетного процесу, однак перелік суб'єктів державного фінансового контролю, які мають повноваження на здійснення аудиту, та конкретні форми аудиту, які ними повинні застосовуватися, у цій статті не наведено.

Суб'єкти державного фінансового контролю, які мають повноваження на здійснення аудиту, конкретизовано у статті 26 Бюджетного кодексу України. Так, відповідно до частини третьої цієї статті розпорядники бюджетних коштів несуть відповідальність за організацію і стан внутрішнього фінансового контролю та аудиту як у своїх закладах, так і в підвідомчих бюджетних установах. Згідно з частиною четвертою цієї ж статті зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою – в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України – відповідно до його повноважень, визначених законом.

Отже, згідно чинного законодавства, здійснювати аудит виконання бюджетних програм мають право:

- Рахункова палата;
- державна аудиторська служба України;
- відповідальні виконавці бюджетної програми – головні розпорядники коштів державного бюджету або розпорядники коштів державного бюджету нижчого рівня, які виконують бюджетні програми в системі головного розпорядника.

### **Основні процедури та методи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.**

Дослідження під час проведення аудиту може здійснюватись за допомогою різних методів. Загалом слово „метод” походить від грецького „methodos” і означає:

- спосіб пізнання, дослідження явищ природи і суспільного життя;
- прийом або систему прийомів, що використовуються в будь-якій діяльності.

В економічній науці та діяльності метод являє собою діалектичний підхід до вивчення господарських процесів у їх розвитку та становленні.

В методології наукових досліджень виділяють 2 рівні методів пізнання:

- теоретичний, що полягає у розробці наукових гіпотез і теорій, відкритті законів і закономірностей і базується на логічному аналізі та теоретичних узагальненнях;
- емпіричний, що спирається на результати практичних досліджень, як на єдиний засіб достовірного пізнання.

У зазначеній системі методи аудиту ефективності відносяться до другого рівня.

Для вивчення об'єкта дослідження аудит ефективності, як і всі інші форми фінансового контролю, використовує загальнонаукові та власні методичні прийоми.

Слід відмітити, що власні прийоми аудиту ефективності проявляються на практиці значно чіткіше, ніж загальнонаукові, оскільки останні носять більш теоретичний, прихований характер. Однак, загальнонаукові методи в процесі здійснення аудиторського дослідження застосовуються всі без винятку, в той час як власні – лише в тій кількості та тих обсягах, що необхідні для складання об'єктивних висновків та надання обґрунтованих пропозицій (табл. 3.1).

Для реалізації основних функцій державного фінансового контролю, в тому числі аудиту, сформувався загальний метод фінансового контролю, який є вираженням засад загального підходу до об'єкта контролю. В основі цього методу лежить поєднання загальнонаукових і власних методичних прийомів пізнання, що дають можливість комплексно вивчити законність, достовірність, доцільність і економічну ефективність господарських і фінансових операцій і процесів на основі вивчення різноманітних джерел інформації (облікової, звітної, нормативної та іншої економічної інформації) та дослідження фактичного стану об'єкта контролю.

Таблиця 3.1

## Основні методичні прийоми аудиту ефективності

Загальнонаукові	Власні
– аналіз і синтез	– аналіз нормативно-правових актів, планових показників, методичних документів, видань і публікацій
– індукція і дедукція	– аналіз результатів ревізій і перевірок
– абстрагування і конкретизація	– аналіз статистичної, фінансової та оперативної звітності
– аналогія	– обстеження виробничих приміщень, хронометраж робочого часу
– моделювання	– опитування, інтерв'ювання
– системний підхід	– збір інформації у юридичних осіб

Відповідно методикою державного фінансового аудиту є сукупність методичних прийомів, які використовуються аудитором при проведенні дослідження, і які дають змогу всебічно, повно і об'єктивно дослідити фінансово-господарські операції підприємства, установи чи організації, виконання бюджету або бюджетної програми, з метою виявлення, усунення і попередження вад та порушень у використанні фінансових ресурсів, оцінки ефективності і законності управління майном, досягнення визначених цілей і завдань.

Загальнонаукові методичні прийоми ґрунтуються на методах філософії та включають: аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний і функціонально-вартісний аналіз (див. табл. 3.1).

Власні методичні прийоми фінансового контролю об'єднують у такі підгрупи: органолептичні (інвентаризація, контрольні заміри робіт, спостереження, технологічний контроль, експертиза, службове розслідування, експеримент), розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи), документальні (інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання, співставлення, зустрічні перевірки), узагальнення і реалізація результатів контролю (групування вад, документування результатів контролю, аналітичне групування, слідчо-юридичне обґрунтування, контроль за виконанням ухвалених рішень та ін).

Аналіз завжди передбачає порівняння (із плановими показниками, показниками минулого періоду, кращими результатами, нормативними показниками) і повинен мати конкретну базу порівняння.

Для обрання зазначеної бази необхідно враховувати: рівний період; рівні зовнішні фактори; рівне правове поле; стабільність всіх або більшості елементів внутрішньої системи управління досліджуваним об'єктом.

Аналіз здійснюється окремо по кожній складовій досліджуваного об'єкта (наприклад, окремо аналізується фінансова звітність, статистичні дані, показники паспортів бюджетних програм, система планування та організації діяльності об'єкта тощо), після чого результати аналізу кожної з них узагальнюються, встановлюються причинно-наслідкові зв'язки та залежності між проаналізованими показниками.

В основі такого узагальнення покладено метод синтезу, тобто збору та систематизації інформації, отриманої внаслідок аналізу окремих частин об'єкту. Результати аналізу та подальшого синтезу допомагають більш чітко сформулювати проблему аудиту або знаходять своє відображення у висновках аудиту.

Дедукція – це метод, при якому досліджується стан об'єкта в цілому, а потім його складових елементів, а висновки робляться від загального до окремого.

Індукція – це прийом дослідження, при якому загальний висновок про об'єкт робиться на підставі вивчення окремих його елементів, тобто від окремого до загального.

Абстрагування використовується в тих випадках, коли необхідно надати оцінку конкретному предмету дослідження, незважаючи на середовище, в якому він існує, чи обставини, в яких здійснюється його діяльність.

Однак, поряд із абстрагуванням завжди використовується метод конкретизації, коли об'єкт досліджується саме із урахуванням вище перелічених умов, тобто середовища та об'єктивних обставин.

В аудиті ефективності абстрагування використовується при визначенні та формулюванні проблеми, а конкретизація – при висуненні та дослідженні гіпотез. Тобто, проблема формулюється, виходячи із попереднього ознайомлення з інформацією про об'єкт, а висунення та дослідження гіпотез передбачає вивчення конкретних обставин, що спричинили цю проблему.

Аналогія являє собою метод фінансового контролю, при застосуванні якого висновок про предмет дослідження складається на підставі вивчення його аналогу, що має із предметом максимально схожі характеристики.

Моделювання передбачає створення умовної інформаційної моделі на підставі отриманих фактичних параметрів об'єкту аудиту або даних, отриманих непрямим шляхом від аналогу.

Метод системного підходу передбачає розгляд будь-якого об'єкту аудиту з точки зору локальної системи із взаємозалежностями та взаємними діями всіх елементів системи.

Механізм застосування загальнонаукових методичних прийомів в аудиті ефективності практично не відрізняється від аналогічного механізму при здійсненні контрольно-ревізійної діяльності.

Натомість, суттєва різниця між ревізією та аудитом ефективності полягає у їх власних методичних прийомах та механізмах їх застосування. Це, в першу чергу, пов'язано із метою та завданнями ревізій (перевірок) і аудиту ефективності.

Якщо проведення ревізій (перевірок) спрямоване на встановлення дотримання суб'єктами господарювання обмежувальних параметрів обігу фінансових ресурсів, осіб, які допустили їх протизаконне використання та здійснення превентивних заходів для попередження фінансових порушень, то метою аудиту ефективності є визначення слабких місць в організації виконання бюджетних програм (функцій), впливу цих вад на досягнення запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Відповідно до зазначеного, при проведенні ревізії переважають документальні та органолептичні методи, а при проведенні аудиту ефективності – розрахунково-аналітичні.

Відповідно до п. 2.3 Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту



ефективності виконання бюджетної програми, затверджених наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 15.12.2005 № 444, до основних методів аудиту відносяться: прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки, зокрема:

- аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій у сфері реалізації бюджетної програми, стосовно якої проводиться аудит ефективності;
- аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів;
- аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;
- порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетної програми із запланованими в динаміці за кілька років, з вітчизняним і зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, з технологічними стандартами тощо;
- інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетної програми та користувачів її продукту з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово);
- одержання інформації від юридичних осіб та ін. (рис. 3.7).

Ці методи відносяться до групи власних (спеціальних) методів аудиту.

Шляхом аналізу нормативно-правових актів, планових розрахунків та пояснювальних записок до них, методичних документів, видань і публікацій про сферу діяльності, обрану для дослідження, проводиться як ревізії та перевірки, так і аудит ефективності. Проте, застосування цього методу в названих формах фінансового контролю переслідує різні цілі.

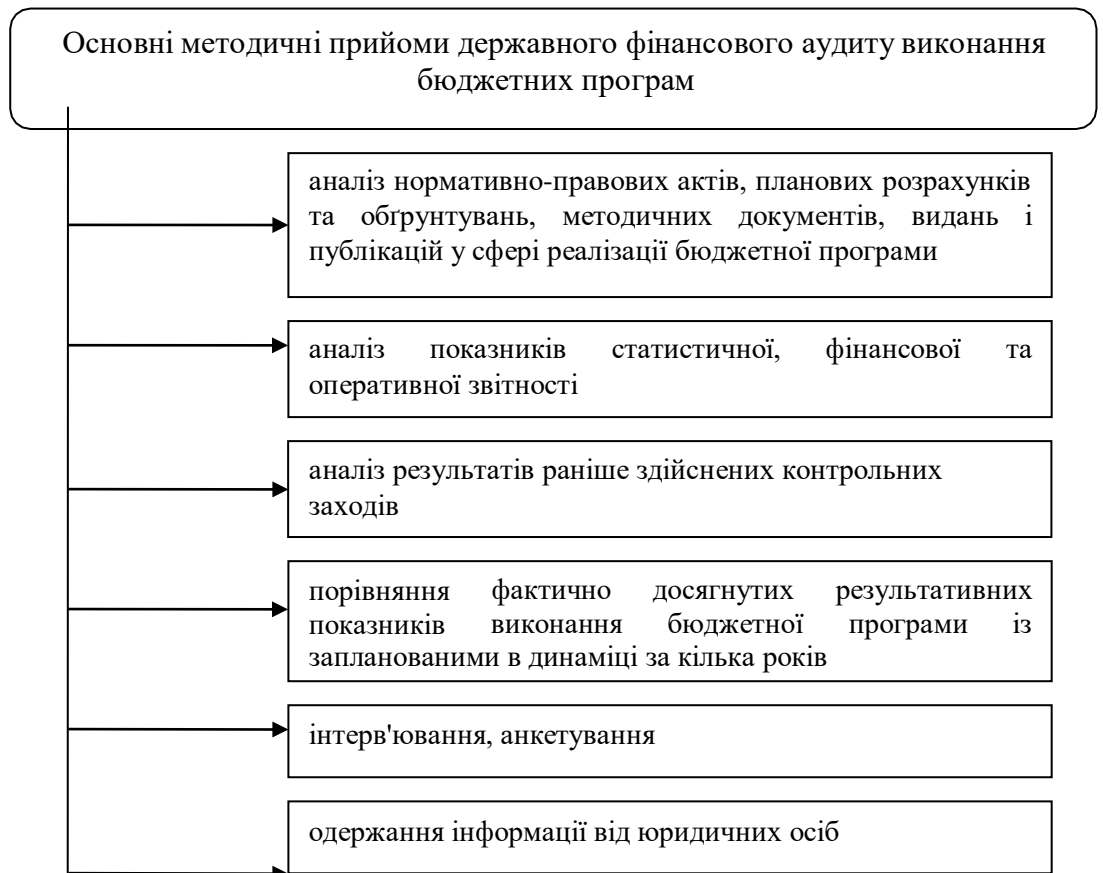


Рис. 3.7. Основні методичні прийоми державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Під час проведення ревізій (перевірок) ревізор аналізує та вивчає зміст того чи іншого нормативно-правового акту для надання оцінки дотримання об'єктом контролю його норм. При цьому, в актах ревізій (перевірок) ревізор не робить висновків щодо доцільності прийняття, внесення змін чи скасування таких нормативно-правових актів, не аналізує, чи спричинені виявлені порушення певними прогалинами в законодавстві. Для ревізора має значення лише те, чи відповідає діяльність підконтрольного об'єкту тим вимогам та правилам, які були визначені чинним законодавством, навіть, якщо ці правила і потребували удосконалення.

Метою аналізу нормативно-правових актів в аудиті ефективності є оцінка їх впливу на ефективність виконання бюджетних програм.

Важливим при проведенні аудиту ефективності є також здійснення аналізу планових розрахунків. Ця пояснюється необхідністю оцінити бюджетну програму на етапі її планування та попередити можливі неефективні витрати бюджетних коштів.

Слід зазначити, що аналіз планових показників проводиться і при ревізіях та перевітках, однак ці форми контролю застосовують зазначений метод з метою перевірки правильності обчислення, обґрунтованості та відповідності цих показників чинному законодавству.

Крім того, в даній групі власних методів аудиту ефективності важливе місце посідають такі прийоми як аналіз методичних документів, видань і публікацій про сферу діяльності, обрану для дослідження, що не притаманне тим формам контролю, які застосовувались до недавнього часу, в тому числі, ревізіям та перевіткам.

Звичайно, при підготовці до ревізій (перевірок) ревізор може знайомитись із будь якою інформацією про підконтрольний об'єкт, включаючи газетні публікації, телевізійні передачі, наукову літературу, проте, дана інформація не може слугувати доказовою базою при кваліфікації виявлених порушень. Висновки ревізій (перевірок) базуються тільки на даних, підтверджених документально.

Натомість, в аудиті ефективності можливо широко використовувати весь арсенал доступних джерел інформації про об'єкт дослідження: глобальні комп'ютерні мережі, радіо, телебачення, газети, журнали, підручники, монографії тощо. Однак, досвід показує, що, як правило, така інформація є корисною на етапі визначення проблеми аудиту та підготовки програми дослідження.

Аналіз результатів раніше проведених ревізій та перевірок може слугувати додатковим підтвердженням існування проблем аудиту.

Інформація, отримана із матеріалів ревізій та перевірок може допомогти не тільки дослідити, але й визначити проблему аудиту. Але, слід зазначити, що цей метод аудиту може використовуватись лише в сукупності з іншими і не може бути єдиним для формулювання або дослідження певної проблеми.

Аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності використовується як в ревізіях (перевітках) так і в аудиті ефективності.

Однак, при проведенні ревізій (перевірок) застосування цього методу обумовлене необхідністю встановити відповідність обсягу проведених видатків та взятих зобов'язань затвердженим бюджетним призначенням і асигнуванням, перевірити правильність відображення в звітності господарських операцій, встановити причини розходження між обсягами касових, фактичних видатків та кошторисних призначень та з'ясувати причини різниці тощо.

В загальному розумінні аналіз звітних показників в аудиті ефективності має на меті встановити:

- досягнення цілей, визначених паспортом бюджетної програми;
- наявність достатнього бюджетного фінансування;
- який обсяг товарів, робіт, послуг в кількісному та вартісному виразі було створено за рахунок бюджетних коштів;
- яка кількість фізичних чи юридичних осіб отримала необхідні послуги за рахунок

бюджетних коштів;

Аналіз звітних показників застосовується як на етапі визначення проблеми та висування гіпотез так і на етапі дослідження самих гіпотез.

Обстеження виробничих приміщень, хронометраж затрат робочого часу при здійсненні аудиту ефективності полягають у спостереженні процесу або процедури, яка виконується учасниками бюджетної програми, іншими особами.

Наприклад, це може бути спостереження за контрольними обмірами виконаних робіт, контрольним запуском продукції у виробництво, визначення затрат праці і ресурсів на одиницю продукції тощо.

Ці ж методи притаманні і ревізіям (перевіркам), але в цих випадках вони застосовуються для визначення незаконних, нецільових, понаднормативних витрат, недостач, розкрадань, а в аудиті вони спрямовані на виявлення невикористаних резервів, можливої економії тощо.

Опитування, інтерв'ювання, анкетування є принципово новими методами для фінансового контролю в Україні, їх використання пов'язано із запровадженням аудиту ефективності. Вони застосовуються для встановлення проблемних питань і збору пропозицій, підтвердження чи спростування гіпотез (причин існування проблем аудиту) під час спілкування з учасниками бюджетної програми або громадянами, на яких розрахована ця програма.

Оскільки покликанням аудиту ефективності є допомога учасникам бюджетних програм у підвищенні ефективності їх виконання, то така робота може проводитись лише у тісній співпраці із відповідними органами влади, підприємствами, установами і організаціями, причетними до виконання бюджетних програм. Така співпраця спрямована на спільне визначення та дослідження проблем аудиту, складання висновків щодо причин неефективності або низької ефективності реалізації заходів досліджуваних програм, спільне обговорення пропозицій та можливостей їх запровадження тощо.

Опитування, інтерв'ювання та анкетування або навіть звичайна бесіда із представниками відповідних установ та організацій допомагає ревізоріві уникнути суб'єктивізму своїх поглядів на проблему аудиту і можливості її вирішення і є засобом налагодження ділових контактів із зацікавленими сторонами.

На практиці більшість гіпотез і висновків приходиться додатково підтверджувати шляхом широкого та всебічного вивчення громадської думки, для чого розробляються спеціальні анкети або питання для інтерв'ювання. Надзвичайно важливо, щоб питання були простими з точки зору розуміння і коректно сформульовані.

Наведені приклади свідчать про важливість застосування в аудиті ефективності такого методу як анкетування (опитування, інтерв'ювання). Це є додатковим джерелом інформації від осіб, обізнаних із досліджуваними питаннями.

Збір інформації у юридичних осіб здійснюється у формі письмових запитів, адресованих третім особам. Відповіді, одержані в ході збору інформації, можуть дати учаснику дослідження (аудитору) інформацію, якою він раніше не володів, або таку, що підтверджує висновки аудиту.

Інформація, необхідна для проведення аудиту ефективності, може бути отримана від юридичних осіб за письмовими запитами органів ДАС.

Таким чином, із впровадженням програмно-цільового методу формування бюджету увагу було перенесено передусім на результати, яких необхідно досягти, а вже потім на визначення обсягів ресурсів, необхідних для досягнення цих результатів. Звідси впливають подальші аналітичні дії – аналіз витрат і досягнутих результатів, що є основою для застосування форм контролю формування, виконання і звітування про виконання бюджетних програм.

Відповідно, методикою державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм є сукупність способів та прийомів для всебічного, повного та об'єктивного дослідження результативних показників, які піддаються вимірюванню, з метою

встановлення рівня відповідності виконання бюджетної програми передбаченим планам, прогнозам та цілям.

Аудиторське дослідження базується на зібраних даних статистичної, оперативної, фінансової звітності усіх учасників бюджетної програми а також ряду джерел, які отримано за межами окремої бюджетної установи (анкети, виступи, наукові праці і т.д.).

Отже, на рівні користувачів результатами бюджетної програми методом опитування (співбесіди, анкетування, інтерв'ювання) з'ясується:

- стан поінформованості громадян про існування досліджуваної програми;
- стан задоволення попиту громадян у програмі, якістю отриманих соціальних послуг за кошти бюджетної програми;
- доцільність функціонування досліджуваної бюджетної програми;
- недоліки та прорахунки при виконанні програми, бачення шляхів їх усунення.

На всіх етапах і стадіях аудиту ефективності застосовуються такі методи порівняння:

- в динаміці показників діяльності галузі, міністерства, підприємства, установи (до і після затвердження програми);
- планових і звітних показників;
- відповідних показників у одержувачів бюджетних коштів і суб'єктів господарювання, які не приймали участі у виконанні бюджетної програми;
- з кращим з вітчизняним та зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, технологічними та іншими нормами тощо (рис. 3.8).

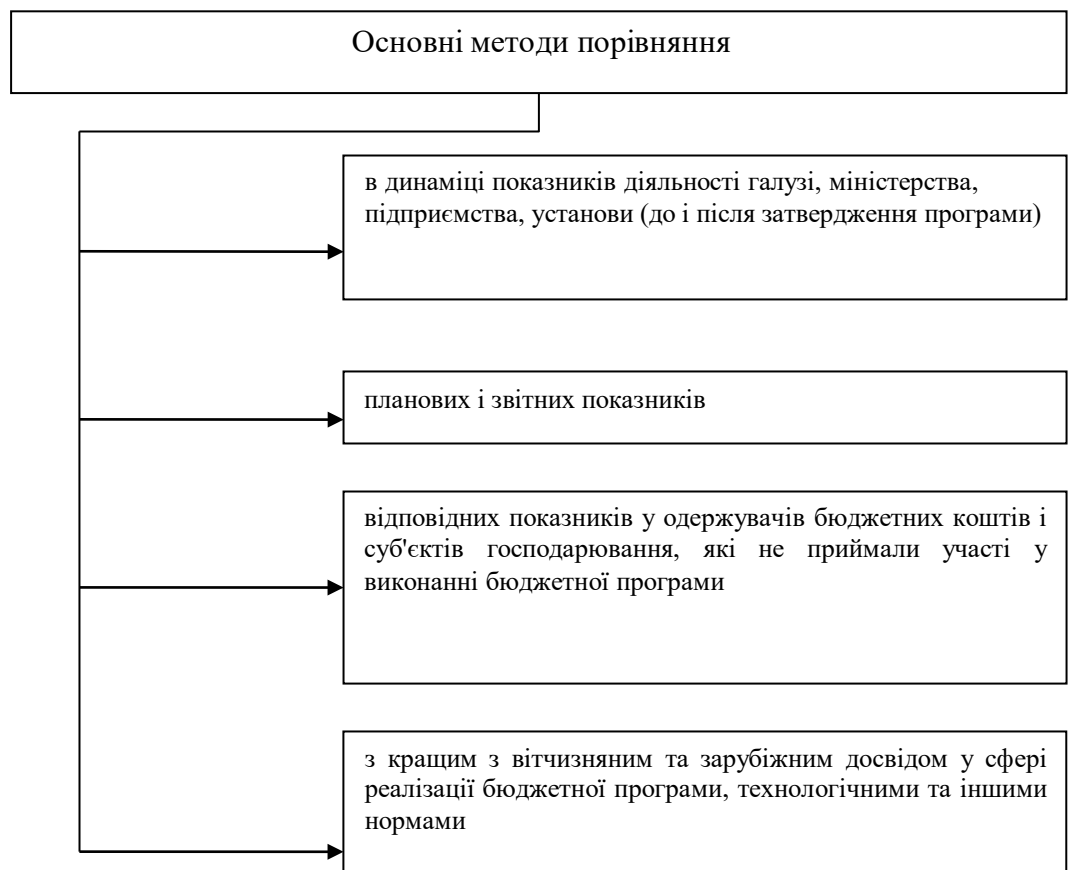


Рис. 3.8. Основні методи порівняння, що використовуються при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

На всіх етапах та рівнях процесу дослідження може проводитися опитування у

формі анкетування.

Основні вимоги до складання анкет представлено на рис. 3.9.

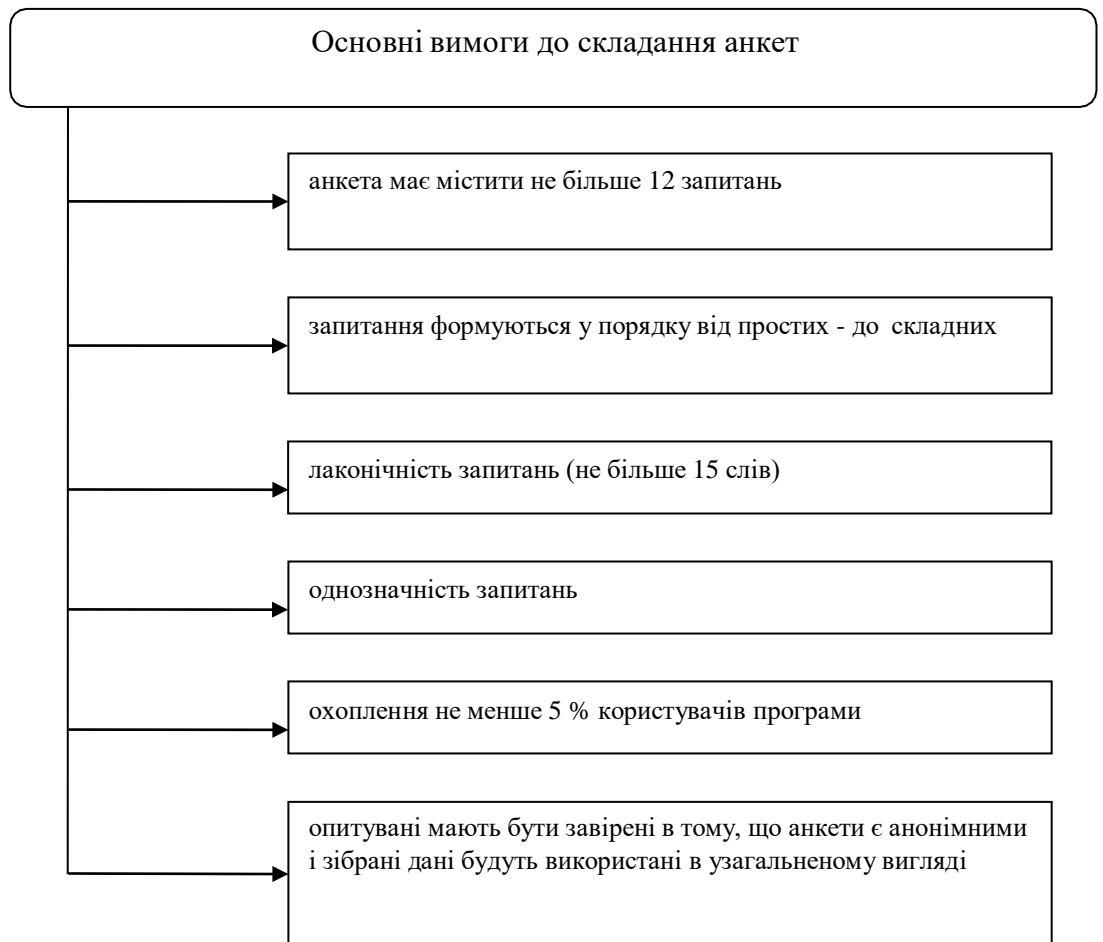


Рис. 3.9. Основні вимоги до складання анкет

Таким чином, при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм використовується широке коло методичних прийомів та аудиторських процедур.

#### **Основні етапи аудиту**

Процес аудиту ефективності виконання бюджетних програм не складається з ряду чітко вираженої послідовності дій, однак можливо виділити три фази організації дослідження: планування (підготовка до аудиту), дослідження, реалізація результатів (рис. 3.10).

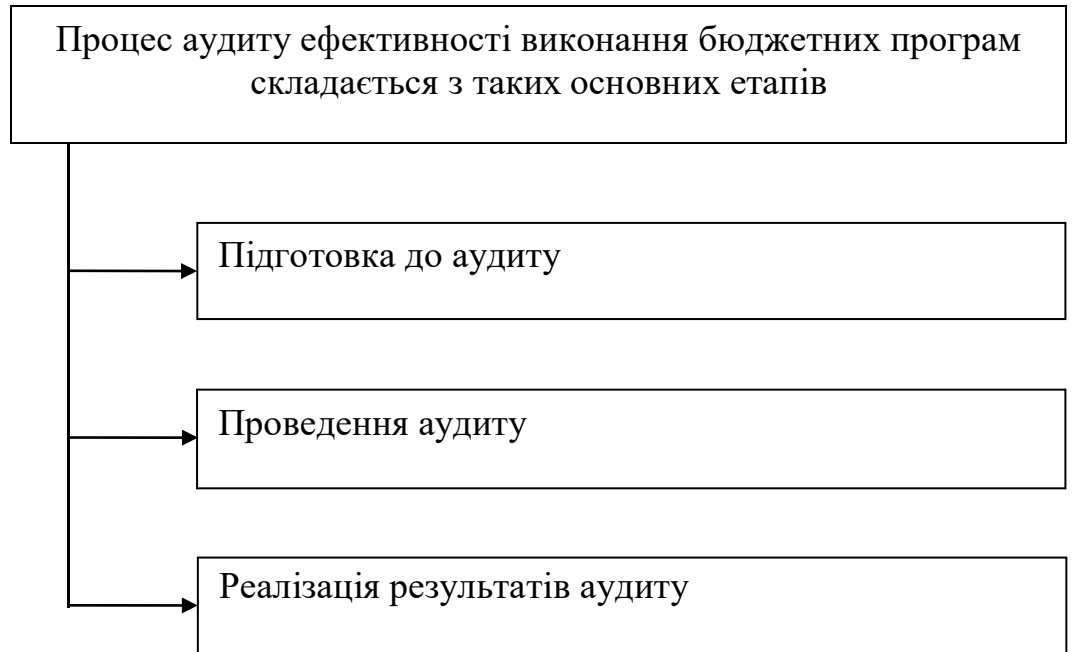


Рис. 3.10. Основні етапи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Якість проведеного дослідження майже наполовину залежить від ретельного планування, яке включає процедури по вибору теми, визначення проблеми, підбору персоналу, визначення об'єкту аудиту, розробку його детальної програми.

Планування контрольно-ревізійної роботи з проведення аудиту ефективності проводиться відповідно до вимог Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955 (із змінами та доповненнями), Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого наказом Головкиру від 26.10.2005 № 319.

Більш детальнішу схему процесу державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зображено на рис. 3.11.

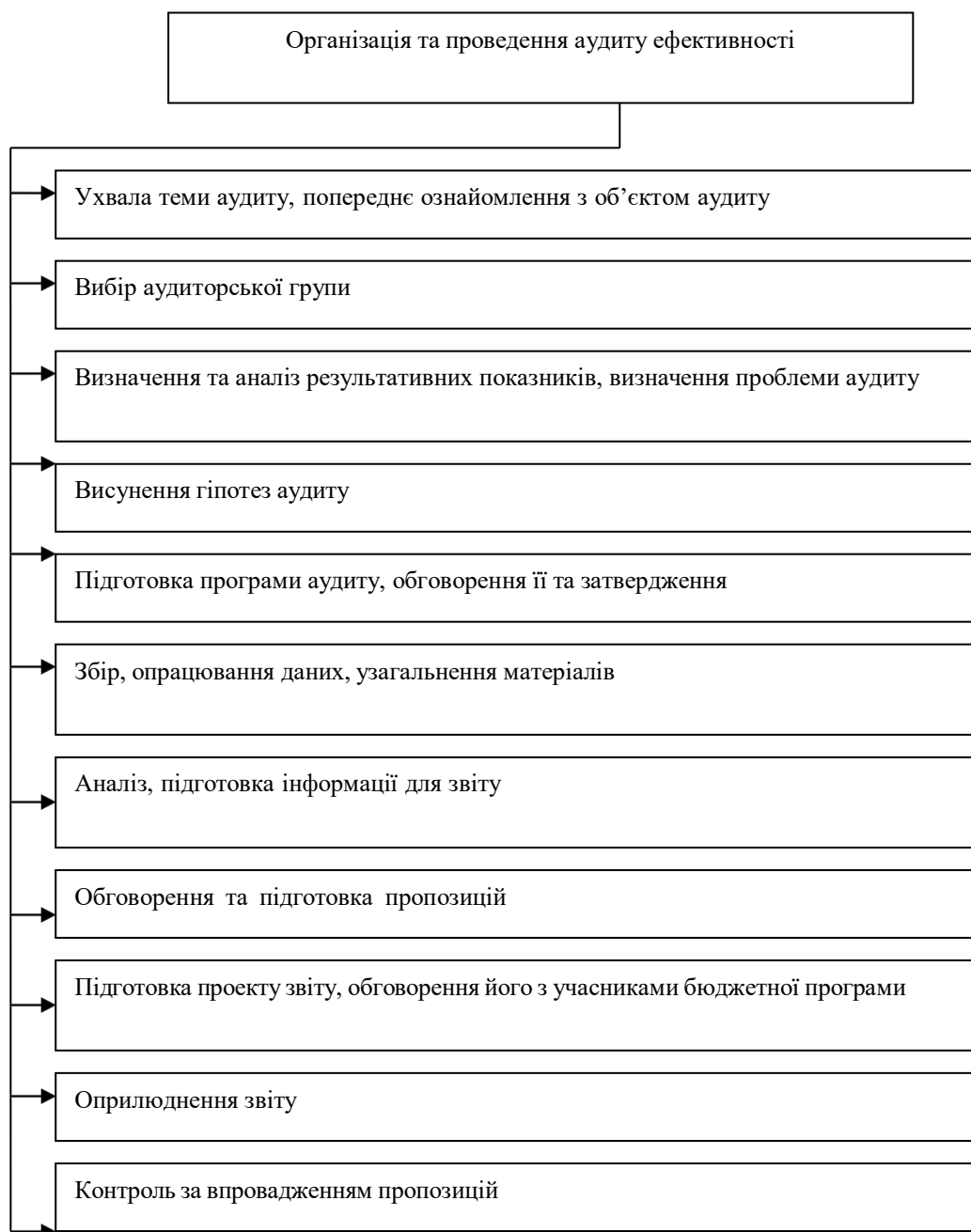


Рис. 3.11. Схема організації та проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм

Перш за все, необхідно чітко визначити тему дослідження, яка повинна бути актуальною та орієнтована на впровадження корисних змін. В першу чергу, це можуть бути доручення Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів та регіональних фінансових управлінь, які зацікавлені в отриманні такої інформації і будуть використовувати при формуванні бюджетів наступних років.

Відібрати теми можна і за власною ініціативою, якщо за результатами проведених ревізій та перевірок ревізор вже може визначити, що існуючий порядок управління бюджетними коштами призводить до нераціонального та неекономного їх використання, спричиняє масові фінансові порушення.

Не менш важливо підібрати групу працівників, які повинні мати аналітичні здібності, розсудливість, комунікабельність, проявляти творчий підхід і здатність

виконати поставлене завдання. Бажано, щоб керівник аудиторської групи ще на етапі розробки програми перевірки цільового та законного витрачання бюджетних коштів, виділених на бюджетну програму, яка буде досліджуватися, а також в процесі виконання перевірки мав можливість отримувати інформацію про об'єкт, який може бути об'єктом дослідження.

Аудитори, що входять до складу аудиторської групи, повинні мати навички проведення аналізу, написання звітів зі складних питань, що вимагають логічного і ретельного обґрунтованого викладу. Крім того, аудит ефективності може вимагати додаткової підготовки в таких галузях знань як державне управління, економіка та соціальні науки.

Аудит ефективності бюджетних програм, що фінансуються з державного бюджету, на рівні головного розпорядника бюджетних коштів здійснюється фахівцями Головкин України із залученням для дослідження інших стадій проходження бюджетних коштів фахівців регіональних ДАС.

Рішення про необхідність залучення до аудиту ефективності підпорядкованих контрольно-ревізійних підрозділів приймається керівництвом відповідного органу ДАС самостійно, виходячи з необхідності цього.

У разі необхідності до проведення аудиту ефективності можуть залучатись фахівці підприємств, установ та організацій, оскільки в окремих випадках тільки їхня кваліфікація та компетентність у специфічних питаннях дозволяють зробити відповідні висновки та підготувати аудиторський звіт і обґрунтовані пропозиції. Питання щодо залучення до аудиту таких фахівців, залежно від конкретних обставин, вирішує керівник органу ДАС з направленням відповідного звернення. Залучені фахівці по питаннях, які входять до їх компетенції, мають надати письмово відомості для використання їх при складанні аудиторського звіту.

Керівник аудиторської групи повинен провести інструктаж серед аудиторів та залучених фахівців щодо визначення ключових питань, методів дослідження тощо.

Керівнику аудиторської групи необхідно враховувати, що в ході ревізій та перевірок розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (які можуть бути проведені до початку аудиту ефективності), працівниками органів ДАС може бути зібрана корисна для аудиту ефективності інформація. За відповідним зверненням керівника аудиторської групи (аудитора) керівництвом органу ДАС, що проводить аудит ефективності, приймається рішення щодо надання доручень з отримання зазначеної інформації.

Проведенню аудиту ефективності передують направлення головному розпоряднику бюджетних коштів за досліджуваною програмою (відповідальному виконавцю) не пізніше, ніж за 10 днів до початку проведення аудиту ефективності, повідомлення про проведення аудиту ефективності

Потрібно чітко усвідомлювати, що об'єктом дослідження передусім є бюджетні кошти, які були виділені для виконання бюджетної програми, і тому увага контролера-аудитора повинна бути зосереджена не на виявленні порушень фінансової дисципліни, а на тому, які результати досягнуто за рахунок виділених коштів, які додаткові заходи змогли б напевно суттєво підвищити ефективність виконання програми.

Збір інформації в процесі аудиту ефективності може проводитися як за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу, так і за письмовим зверненням до нього органів ДАС. Збирання інформації за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу здійснюється на підставі направлення, виданого керівником органу ДАС або його заступником.

Аудитор зобов'язаний пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу направлення на право проведення аудиту ефективності та на його прохання розписатися в журналі відвідування учасника бюджетного процесу.



### **Підготовка до проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.**

Підготовка до аудиту полягає у попередньому вивченні питань, пов'язаних з досліджуваною програмою (попередній аудит) та подальшій розробці програми аудиту.

Попередній аудит починається із збору даних про досліджувану бюджетну програму для збільшення знань аудитора про неї, визначення результативних показників бюджетної програми, або критеріїв оцінки.

Як правило, за критерії оцінки приймаються результативні показники паспорту бюджетної програми. У разі недостатності показників паспорту бюджетної програми або за відсутності чітко визначених показників виконання бюджетної програми необхідно разом з головним розпорядником (відповідальним виконавцем) визначити найбільш значущі звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети бюджетної програми.

Дані доцільно зібрати за кілька років, що підвищить ступінь достовірності оцінки ефективності виконання бюджетної програми.

На підставі зібраних даних необхідно:

- оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;

- оцінити ефективність програми порівнянням забезпеченого рівня виконання результативних показників програми до рівня їх фінансування.

Зокрема, виконання бюджетної програми може бути оцінено як:

- ефективне (рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості перевищував або дорівнював рівню забезпеченого фінансування);

- недостатньо ефективне (рівень виконання деяких показників продукту, ефективності, якості був менший за забезпечений рівень фінансування);

- неефективне (рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості був значно менший за забезпечений рівень фінансування).

Якщо виконання бюджетної програми оцінено як ефективне, на етапі попереднього аудиту керівництвом органу ДАС може бути прийнято рішення про відміну проведення аудиторського дослідження.

Виходячи з аналізу виконання результативних показників бюджетної програми, в залежності від того, які показники бюджетної програми виконувались найгірше, необхідно сформулювати проблему, яка існує у виконанні бюджетної програми, тобто проблему аудиту.

Слід мати на увазі, що відсутність безпосереднього зв'язку між обсягами виділених коштів та результатами, а також нечіткість визначення цілей і завдань, на досягнення яких виділяються кошти, не дають можливості об'єктивно оцінити рівень виконання програми. Однак, в процесі обговорення результатів аудиту разом із представниками головного розпорядника необхідно визначити оптимальні показники, які б засвідчували, що бюджетні кошти „не проїдаються”, а дають віддачу і така програма потребує подальшого розвитку.

Якщо при проведенні аудиту ефективності планується зосередити увагу на продуктивності бюджетної програми (забезпечення максимального обсягу вироблених товарів (робіт, послуг) за виділений обсяг бюджетних коштів), орієнтовною проблемою аудиту можуть бути питання: Чи існують шляхи підвищення продуктивності програми? Чи можна було досягти кращих результатів при реалізації програми іншими шляхами?

Якщо при проведенні аудиту ефективності аудитор приділяє основну увагу економності (зменшення витрат на одиницю виготовлених товарів (робіт, послуг)), проблемою аудиту можуть бути питання: Чи існують шляхи зменшення вартості продукту бюджетної програми? Чому не забезпечено зменшення вартості продукту бюджетної програми?

Якщо основна увага приділяється результативності (досягненню визначеного

результату), то проблемою аудиту може бути питання: чому не забезпечено виконання показників продукту програми?

Якщо увага зосереджується на якості виконаних робіт, наданих послуг, вироблених товарів, то проблемою аудиту може бути питання: чи існують шляхи підвищити вплив бюджетної програми на зменшення негативних тенденцій (збільшення позитивного впливу) у досліджуваній сфері?

Після визначення проблеми аудиту для підготовки програми аудиту збираються дані з різних джерел, що характеризують бюджетну програму. Такими даними можуть бути: інформація про діяльність головного розпорядника бюджетних коштів за програмою (відповідального виконавця) та його органів на місцях, механізми управління та форми контролю головного розпорядника за виконанням програми, законодавче, економічне та інше середовище, заходи для забезпечення функціонування бюджетної програми, тощо.

На підставі аналізу зібраних даних визначаються гіпотези (припущення) аудиту про існування ряду організаційних, соціальних, фінансових причин, які заважають досягти програмі очікуваних результатів. Слід усвідомити, що причини можуть бути як суб'єктивного (належать до сфери управління відповідальної особи), так і об'єктивного характеру (не залежать від конкретної особи).

Гіпотези аудиту можуть стосуватись кожної стадії проходження бюджетних коштів:

- планування;
- розподіл;
- використання;
- контроль.

До класифікації гіпотез необхідно мати чітке уявлення про те, звідки і яку інформацію треба зібрати, щоб їх довести. Необхідно уніфікувати шляхи збору інформації всіх груп та контролювати їх достовірність.

В якості гіпотез аудиту можливо розглядати:

- недосконалість (недостатність, суперечливість) законодавчо-правової бази, нормативно-методологічного забезпечення;
- відсутність (недосконалість) звітності про виконання бюджетної програми.

Приклади гіпотез аудиту:

- через недостатнє обґрунтування реальних потреб у коштах затверджено занижені асигнування, в результаті чого не досягнуто мети реалізації бюджетної програми;
- відсутність чітких критеріїв відбору учасників виконання програми спричинила розподіл бюджетних коштів тим одержувачам, які не змогли їх освоїти;
- відсутність, неузгодженість нормативно-правової бази щодо порядку проходження бюджетних коштів спричинила дублювання обов'язків учасників програми і уникнення відповідальності за досягнення результатів;
- відсутність повної, достовірної та своєчасної інформації, взаємодії учасників бюджетної програми не дозволила оперативно управляти бюджетними коштами;
- складна процедура оформлення документів, недоліки в обслуговуванні не сприяли своєчасному і повному використанню бюджетних коштів, в результаті чого роботи не виконано.

За результатами проведеної роботи розробляється програма аудиту, у якій конкретизуються період, мета та процедури аудиту, зазначаються гіпотези аудиту та методи їх дослідження, або орієнтовні питання для опрацювання в ході аудиту ефективності.

З метою уніфікації результатів досліджень доцільно підготувати до програми табличний матеріал, схеми, визначити конкретні дані для порівняння і аналізу. Затверджена програма аудиту надається для виконання учасникам дослідження.

Метою планування аудиту є акцентування уваги контролерів-аудиторів на найважливіших питаннях, які слід дослідити найретельніше. Вже на етапі планування

контролер-аудитор повинен мати уяву про те, як виглядатиме аудиторський звіт.

Метою розробки програми аудиту є визначення заходів, які необхідно виконати під час проведення аудиту ефективності, та надання детальної інструкції з роботи. Програма, як правило, узгоджується з головним розпорядником бюджетних коштів або з відповідальним виконавцем бюджетної програми.

В окремих випадках, за рішенням керівника органу ДАС, програма аудиту також може погоджуватись з ініціатором його проведення.

В разі непогодження головного розпорядника бюджетних коштів або відповідного виконавця бюджетної програми з розробленою програмою аудиту, рішення про мету та процедури проведення аудиту ефективності приймає керівник органу ДАС, що його проводить.

Для спрощення процесу узагальнення інформації та забезпечення єдиних підходів до її збору та виду до програми аудиту доцільно розробляти таблиці, анкети тощо.

### **Проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.**

Другий етап аудиту ефективності виконання бюджетних програм – це проведення самого дослідження, яке складається з таких стадій:

- збір даних, їх узагальнення та аналіз з метою підтвердження або спростування висунутих гіпотез аудиту;
- підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень виконання бюджетної програми;
- обговорення результатів з учасниками аудиту ефективності (рис. 3.12).

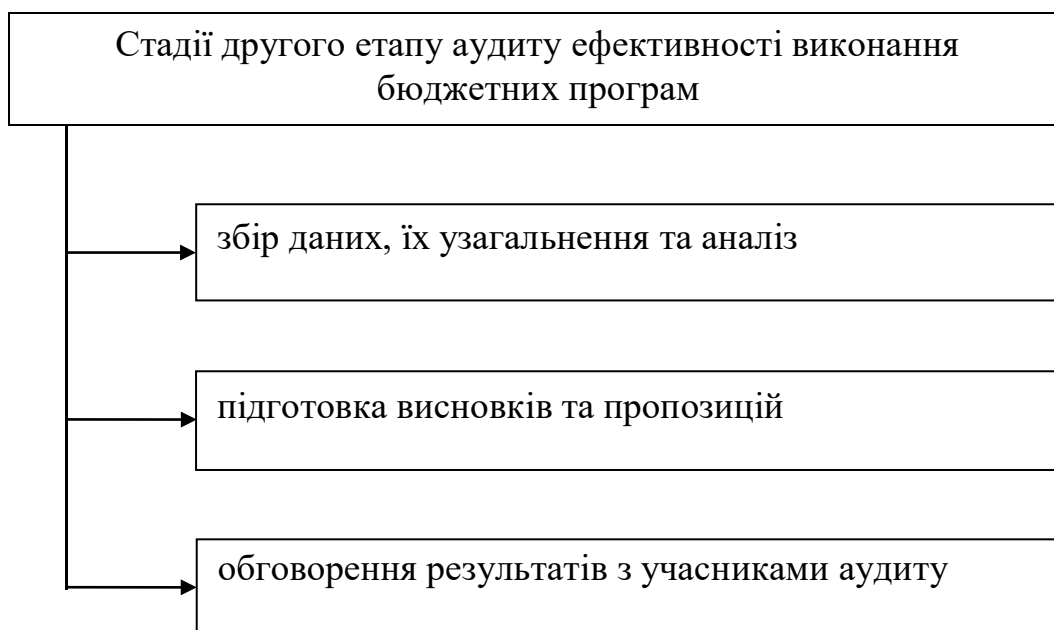


Рис. 3.12. Основні стадії другого етапу аудиту ефективності виконання бюджетних програм

Керівник аудиторської групи повинен систематично контролювати хід проведення аудиту ефективності, виконання його програми, дотримання термінів та обґрунтованість висновків.

Ефективність пов'язана з економічністю, тому найважливішим питанням в дослідженні буде: чи раціонально використані бюджетні кошти, чи їх було достатньо, чи можна було б отримати такі самі або подібні результати з точки зору якості та кращої технології, але з меншими затратами ресурсів. Ревізор-аудитор повинен не тільки визначити гіпотезу, а саме головне довести її чи спростувати за допомогою зібраних

даних .

Наприклад, однією із гіпотез (причин) неповного виконання запланованих цілей програми є недостатність її фінансування.

Для доказу цієї гіпотези необхідно порівняти розрахункові дані потреби, які надавалися головним розпорядником при формуванні бюджетного запиту, затверджені та фактично отримані обсяги бюджетних коштів.

При встановленні факту нечіткості прописаних цілей, які планується досягти, та відсутності звітування щодо їх досягнення, потрібно проаналізувати чи не має місця розпорошеність коштів, що не сприяє досягненню мети програми.

Для доказу гіпотези необхідно проаналізувати існуючу нормативну базу щодо порядку зарахування та використання коштів програми, уточнити чи ставилися вимоги до учасників програми щодо звітування про цільове використання бюджетних коштів і „прив’язку” їх обсягів до досягнутих результатів.

Крім того, необхідно скористатися інформацією про результати раніше проведених перевірок, які можуть свідчити про відволікання і розпорошення фінансових ресурсів.

Таким чином, на рівні головного розпорядника бюджетних коштів для спростування чи підтвердження гіпотез аудиту мають бути досліджені такі орієнтовні питання:

- оцінити, чи цілі досліджуваної бюджетної програми пов’язані з цілями довгострокової державної програми та відповідають функціям головного розпорядника;
- визначити, чи не дублює та суперечить досліджувана програма іншим програмам;
- з’ясувати чи визначав головний розпорядник показники, яких необхідно досягнути кожному виконавцю бюджетної програми, чи правильно вони визначені;
- дослідити відповідність фактичних одержувачів бюджетних коштів тим, які були визначені на етапі планування, та з’ясувати причини відхилення;
- дослідити обґрунтованість розрахунків, наявність проектно-кошторисної документації та затвердженого механізму проходження коштів;
- проаналізувати достатність затверджених обсягів бюджетних коштів для задоволення технологічних потреб, можливість залучення альтернативних джерел фінансування;
- проаналізувати ефективність запровадженої системи звітності, у т.ч. стосовно її орієнтації на продукт;
- визначити, чи звітував головний розпорядник щодо реалізації досліджуваних програм, а також наскільки його звіти є надійними;
- визначити, чи аналізував головний розпорядник можливість реалізації програми іншими шляхами чи засобами;
- встановити, чи регламентовано порядок проведення контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, чи дотримуються встановлені вимоги.

З метою з’ясування цих питань дослідженню підлягають такі джерела інформації:

- нормативно-правові акти, в тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність головного розпорядника та реалізацію бюджетної програми;
- стратегічний план (довгострокова або середньострокова програма);
- паспорт бюджетної програми та обґрунтування до неї, кошториси, розрахунки до кошторисів та укладені договори по виконанню програми;
- порядок проходження та використання бюджетних коштів;
- порядок звітування про результати;
- матеріали внутрішнього та зовнішнього контролю;
- бухгалтерська та статистична звітність;
- внутрішньовідомчі річні звіти за сферою діяльності (рис.3.13).

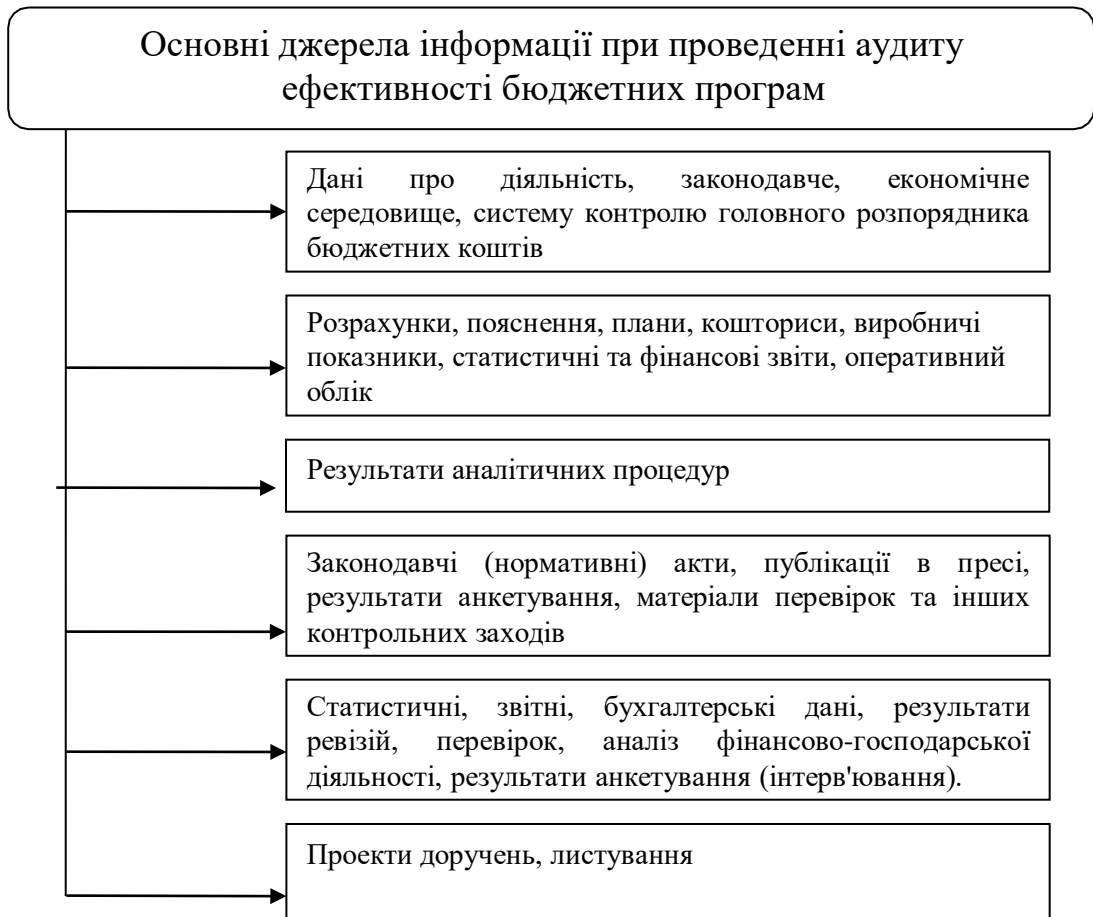


Рис. 3.13. Основні джерела інформації, що використовуються при проведенні аудиту ефективності бюджетних програм

Джерелами інформації для аудиту ефективної є також, результати тематичних досліджень та вивчення діяльності конкретних підприємств, установ чи цілих галузей, матеріали про вітчизняний і зарубіжний досвід, результати попередніх контрольних заходів, звернення громадян тощо.

У розпорядників бюджетних коштів (відповідальних виконавців) аналіз зосереджується на механізмах, які дозволяють ефективно управляти бюджетними коштами, виконувати вказівки вищого керівництва та своєчасно надавати надійну фінансову, бухгалтерську та іншу інформацію.

На рівні одержувачів бюджетних коштів необхідно проаналізувати:

- чи забезпечено єдине трактування існуючої нормативно-методологічної бази щодо цільового та ефективного використання бюджетних коштів, чи зрозумілими були вказівки розпорядника бюджетних коштів (відповідального виконавця) та стан їх виконання;

- чи дозволяла матеріально-технічна база, наявні кадри тощо бути виконавцем бюджетної програми;

- чи звітність, яка направлялась розпоряднику бюджетних коштів (відповідальному виконавцю), була достовірною;

- як вплинула ритмічність фінансування на досягнення запланованих результатів.

На рівні користувачів результатами бюджетної програми методом опитування (співбесіди, анкетування, інтерв'ювання) з'ясовується:

- стан поінформованості громадян про існування досліджуваної програми;

- стан задоволення попиту громадян у програмі, якістю отриманих соціальних послуг за кошти бюджетної програми;

- доцільність функціонування досліджуваної бюджетної програми;
- недоліки та прорахунки при виконанні програми, бачення шляхів їх усунення.

На цьому етапі аудиту ефективності застосовуються такі методи як анонімне анкетування, взяття інтерв'ю та опитування споживачів і виконавців, вивчення публікацій науково-практичних і інформаційних видань та ін.

При цьому, всі процедури дослідження повинні бути задокументовані, а дані, на які посилаються контролери-аудитори, розміщуватися в додатках до звіту.

Достовірність, достатність і ясність зібраних даних та їх кваліфікований аналіз є запорукою правильності висновків і пропозицій аудиту. Це має дуже важливе значення, оскільки аудит ефективності відкритий для оцінки громадськості.

Дослідження проводиться у дусі партнерства з усіма учасниками бюджетної програми. Ті, кого перевіряють, повинні добре уявляти цілі, масштаби дослідження, знайомитися із робочими планами, графіками, зібраною контролерами-аудиторами інформацією, а також мати можливість коментувати результати дослідження на всіх стадіях роботи аудиторської групи.

### **Узагальнення та реалізація результатів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм**

Результати аудиторського дослідження відображаються в аудиторському звіті, який є найважливішим „продуктом” основного дослідження.

При проведенні аудиту ефективності бюджетної програми державного бюджету на регіональному рівні складається інформація про участь в аудиті ефективності, яка є складовою аудиторського звіту.

За результатами аудиту ефективності програм місцевих бюджетів складається аудиторський звіт.

За результатами аудиту ефективності у одержувачів бюджетних коштів складається довідка про участь в аудиті ефективності, один примірник якої залишається в одержувача бюджетних коштів. Рекомендується підписання довідки посадовою особою, що проводила збір інформації для аудиторського дослідження за місцезнаходженням одержувача бюджетних коштів, та посадовою особою одержувача бюджетних коштів.

Аудиторський звіт має бути написаний відповідно до специфіки користувачів, для яких він призначений.

Аудиторський звіт викладається в довільній формі і має виключати можливість двоякого трактування та нечіткості і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними фактами аудиторського дослідження.

Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення - короткими та чіткими. Кожне слово повинно бути точним і недвозначним. Слід уникати сленгових виразів, специфічних технічних термінів, повторів, літературних цитат. Звіт не повинен містити будь-яких обвинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей.

За можливості інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, можуть бути оформлені як додатки до звіту.

При посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою не загромождження текстової частини аудиторського звіту посилання на джерела інформації в тексті позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному у переліку, який є додатком до аудиторського звіту.

Типовий аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) має наступну структуру:

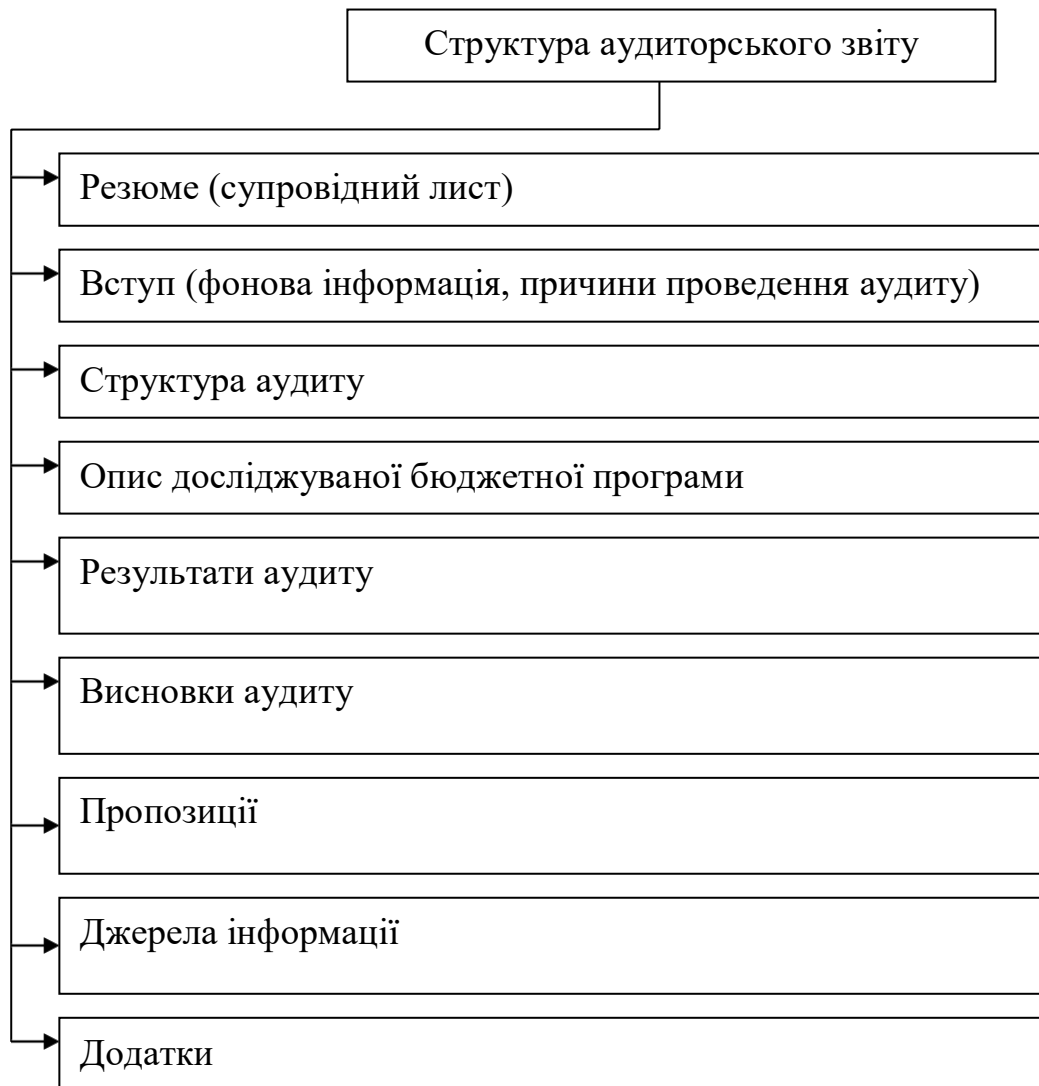


Рис. 3.14. Структура аудиторського звіту

„Резюме (супровідний лист)” – короткий зміст проведеного аудиту ефективності (участі в аудиті ефективності) з описом найважливіших моментів (мети, методів, результатів, висновків аудиту ефективності), який призначено для тих, хто не має часу для вивчення всього звіту, але повинен зосередитись на найважливіших його аспектах.

„Вступ” може включати коротку характеристику сфери діяльності, в якій реалізується досліджувана бюджетна програма, опис мети та механізму державного фінансування, результати попередніх контрольних заходів, причини проведення аудиту ефективності саме відібраної теми.

В розділі „Структура аудиту” описується процес організації та поетапне здійснення роботи аудиторів. Цей розділ має бути коротким і надавати інформацію щодо масштабності досліджень, методів збирання даних, учасників дослідження.

В розділі „Опис об'єкта аудиту” надається інформація щодо мети і напрямів впровадження бюджетної програми, її учасників, запланованих і досягнутих результатів. У цьому розділі надається оцінка ефективності програми, а також зазначається проблема аудиту.

У розділі „Результати” наводяться гіпотези аудиту щодо неефективного управління ресурсами держави, які досліджувались, стисло виписується процедура дослідження та наводяться результати, які підтверджують або спростовують ці гіпотези.

Цей розділ аудиторського звіту є найбільшим за обсягом. Зведені розрахунки,

анкети, аналітичні матеріали, які підтверджують результати аудиту ефективності, у разі необхідності залучаються до аудиторського звіту в якості додатків. В тексті цього розділу наводяться лише узагальнені дані, іноді з наведенням 1-2 прикладів.

В розділі „Висновки” підводяться підсумки проведеного аудиту ефективності, а саме, надається висновок щодо ефективності бюджетної програми, коротко наводяться причини неефективного використання ресурсів держави.

У розділі „Пропозиції” пропонуються необхідні дії щодо проведення якісних змін в управлінні ресурсами держави, підвищення ефективності використання бюджетних коштів, які повинні ґрунтуватися на результатах аудиту ефективності.

Вимоги до пропозицій:

- мають ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках;
- зосереджуватися на тому, що треба змінити;
- залишити на розсуд користувачів аудиторського звіту способи проведення змін;
- повинні бути достатньо детальними і реальними, щоб їх можливо було впровадити;

- по можливості, мають бути диференційовані за рівнями та виконавцями.

Під час складання пропозицій аудитор повинен передбачити їх майбутній корисний вплив на виконання бюджетної програми. При цьому може очікуватися: зменшення витрат, досягнення аналогічних результатів за менших затратах ресурсів, чіткіше визначення програмних цілей, збільшення користі для юридичних і фізичних осіб, підвищення якості продукції, удосконалення процесів планування, управління, контролю тощо.

Розділ „Джерела інформації” містить перелік нормативно-інструктивних документів, облікових та звітних форм, інформаційних та аналітичних матеріалів, на які аудитор посилається в аудиторському звіті.

Оскільки виконання бюджетної програми покладено на відповідального виконавця (який у більшості випадків одночасно є головним розпорядником бюджетних коштів), результати аудиту ефективності обов’язково узгоджуються з відповідальним виконавцем. Проект аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) передається для обговорення розпоряднику бюджетних коштів (виконавцю). Бажано, щоб висновки і рекомендації, висловлені за результатами аудиту, не викликали заперечень або зауважень з боку відповідального виконавця бюджетної програми після завершення аудиту. Не виключено, що оцінка стану виконання бюджетної програми може стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження мають бути враховані. При наявності заперечень або зауважень відповідального виконавця, з якими працівники уповноваженого органу контролю після ретельного всебічного опрацювання не можуть погодитися, до аудиторського звіту обов’язково додається протокол розбіжностей за підписами обох сторін (посадових осіб відповідального виконавця та контролерів-аудиторів), у якому викладається аргументована позиція кожної сторони з конкретного питання.

Аудиторський звіт підписується у двох примірниках, по одному для кожної з сторін.

Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) приймається керівництвом органу ДАС, що проводив аудит ефективності.

Реалізація матеріалів аудиту суттєво відрізняється від реалізації матеріалів ревізії (перевірки).

Так, за результатами аудиту:

- не пред’являються обов’язкові до виконання вимоги (приписи) підконтрольним суб’єктам господарювання, оскільки така форма контролю передбачає насамперед зацікавленість відповідального виконавця у найкращому використанні бюджетних коштів, виділених на виконання бюджетної програми, та самостійне впровадження відповідальним виконавцем вироблених контролерами-аудиторами рекомендацій



(розробку і затвердження заходів, визначення відповідальних службових осіб за виконання цих заходів та терміни їх виконання, контроль за повним і своєчасним виконанням заходів);

- не складаються протоколи про бюджетне правопорушення (форма протоколу затверджена наказом Міністерства фінансів України від 26.02.2002 № 129, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 01.03.2002 за № 213/6501),

З тих самих причин:

- не застосовуються фінансові санкції та заходи впливу, передбачені Бюджетним кодексом України, а саме – не призупиняються та не зменшуються бюджетні асигнування, не зупиняються операції з бюджетними коштами;

- не складаються протоколи про адміністративні правопорушення – порушення законодавства з фінансових питань, порушення законодавства про бюджетну систему України і порушення порядку ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності при ліквідації юридичної особи (відповідно статті 164-2, 164-12 та 166-6 Кодексу України про адміністративні правопорушення);

- не передаються аудиторські звіти до правоохоронних органів для притягнення до відповідальності винних осіб;

- не ініціюється притягнення до дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних осіб;

- не ініціюється пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

Аудиторський звіт за результатами аудиту ефективності виконання бюджетної програми, яка фінансується з Державного бюджету, надсилається для реагування:

- головному розпоряднику бюджетних коштів (якщо він водночас не є відповідальним виконавцем бюджетної програми);

- Міністерству фінансів України;

- Кабінету Міністрів України;

- Верховній Раді України або її комітетам;

- Секретаріату Президента України

- іншим органам державної влади, причетним до виконання бюджетної програми.

- зацікавленим науковцям, закладам освіти, підприємствам, установам та організаціям тощо.

Аналогічно реалізуються аудиторські звіти щодо бюджетних програм, які фінансуються з місцевих бюджетів, а саме – аудиторські звіти направляються до:

- головного розпорядника бюджетних коштів;

- місцевого фінансового органу;

- місцевого органу виконавчої влади;

- органу місцевого самоврядування;

- інших органів, причетних до виконання програми.

Аудиторський звіт надсилається з супровідним листом, у якому акцентується увага на проблемах, розв'язання яких залежить від конкретного адресата, та наводяться рекомендації – яких саме заходів доцільно вжити адресату для суттєвого покращення ситуації. Супровідний лист має бути стислим і конкретним, не переобтяженим зайвими міркуваннями, особливо з тих питань, які належать до компетенції інших державних органів, ніж адресат. Слід пам'ятати, що адресат може детально ознайомитися з результатами, викладеними в аудиторському звіті (аудиторському висновку).

Такий моніторинг здійснюється за допомогою:

- участі контролерів-аудиторів в роботі колегій, нарад, семінарів, що проводяться за результатами здійсненого фінансового чи операційного аудиту;

- отримання від відповідального виконавця та головного розпорядника бюджетних коштів інформації про результати розгляду пропозицій і рекомендацій та вжиті для їх реалізації заходи (з термінами виконання);

- аналізу прийнятих нормативно-правових актів;

– аналізу затверджених у наступні роки бюджетних програм.

При цьому слід мати на увазі, що процес впровадження наданих рекомендацій і пропозицій є тривалим і може здійснюватися впродовж декількох років.

З огляду на це дуже важливим є безперервний моніторинг пропозицій і рекомендацій аж до повного їх впровадження або прийняття органом, що здійснював аудит, разом з відповідальним виконавцем бюджетної програми (або головним розпорядником бюджетної програми, якщо Важливим є надання в аудиторському звіті пропозицій методологічного та нормативно-правового характеру, які мають бути використані при розгляді та затвердженні конкретної бюджетної програми на наступні бюджетні роки, а також при розгляді та затвердженні аналогічних бюджетних програм, що реалізуються іншими відповідальними виконавцями.

Як правило, для засобів масової інформації готується адаптована для широкого кола споживачів інформація про результати фінансового чи операційного аудиту, при цьому форму подачі інформації може обирати як орган, що здійснював аудит, так і засіб масової інформації.

За результатами аудиту проводяться брифінги, прес-конференції, розміщують повні аудиторські звіти (чи лише аудиторські висновки) або прес-релізи на веб-сторінках, висвітлюють результати аудиту на сторінках друкованих ЗМІ (у тому числі на сторінках заснованих ними видань).

Для головних розпорядників бюджетних коштів, які проводили внутрішній фінансовий аудит, характерно розміщення такої інформації на власних веб-сторінках в мережі Інтернет. Зовнішні органи аудиту проводять брифінги, прес-конференції, розміщують повні аудиторські звіти (чи лише аудиторські висновки) або прес-релізи на веб-сторінках, висвітлюють результати аудиту на сторінках друкованих ЗМІ (у тому числі на сторінках заснованих ними видань).

У разі необхідності аудиторський звіт ефективності виконання програми державного бюджету може вноситись на розгляд колегії головного розпорядника бюджетних коштів чи Міністерства фінансів України.

Аудиторські звіти регіональних програм та інформацій про участь в аудиті ефективності програм державного бюджету можуть вноситись на розгляд колегії обласних (районних) державних адміністрацій, засідань міськвиконкомів, а також на розгляд сесій місцевих рад, якими затверджено регіональну програму, аудит ефективності якої проводився.

Аудиторський звіт за результатами аудиту достовірності звітних показників учасників бюджетної програми переважно формується на підставі актів перевірок, проведених у її виконавців. В цьому випадку зафіксовані в актах чи протоколах бюджетні правопорушення дають право уповноваженим органам контролю ініціювати притягнення винних осіб до відповідальності і застосування фінансових санкцій.

Важливим етапом реалізації матеріалів аудиту є здійснення моніторингу за впровадженням наданих пропозицій і рекомендацій, відображених в аудиторському звіті.

Отже, критеріями якості здійсненого аудиту є:

– у поточному бюджетному році – співвідношення прийнятих до реалізації пропозицій і рекомендацій відповідальним виконавцем бюджетної програми (головним розпорядником бюджетних коштів) до наданих пропозицій і рекомендацій за результатами аудиту;

– у наступних бюджетних роках – співвідношення фактично впроваджених до наданих пропозицій і рекомендацій (у разі прийняття спільного рішення про недоцільність подальшої реалізації наданих пропозицій для визначення якості аудиту відповідно коригується їх кількість).

На якість аудиту суттєво впливають такі чинники:

– професійна підготовка та морально-етичні якості контролерів-аудиторів, їх уміння залучити до спільної співпраці працівників відповідального виконавця бюджетної

програми (головного розпорядника бюджетних коштів);

- достовірність і повнота зібраної інформації;
- точність і об'єктивність аналізу та ґрунтовність висновків;
- реальність, конкретність та корисність наданих пропозицій і рекомендацій;
- переконливість (доказовість) опису висновків, пропозицій і рекомендацій;
- правильність визначення адресатів, яким направлено аудиторський звіт, та

аргументованість конкретних пропозицій, впровадження яких залежить від певного адресата.

правові підстави проведення аудиту ефективності.

### **Питання для самоконтролю:**

1. З якого року в Україні почалося впровадження програмно-цільового методу складання бюджету?
2. Що передбачає програмно-цільовий метод у бюджетному процесі?
3. Якими є основні напрями запровадження програмно-цільового методу у бюджетному процесі?
4. Що являє собою бюджетний процес?
5. Які переваги має запровадження програмно-цільового методу складання та виконання бюджету?
6. Якими були етапи переходу до застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі?
7. Яким чином класифікуються видатки бюджету?
8. Що таке програмна класифікація і для чого вона використовується?
9. У чому полягає складання бюджету?
10. Якими є основні завдання середньострокового бюджетного планування?
11. Що таке державна цільова програма?
12. Хто може бути відповідальним виконавцем бюджетної програми?
13. Хто визначає відповідального виконавця бюджетної програми?
14. Які складові повинен містити проект державної цільової програми?
15. Що таке паспорт бюджетної програми?
16. Яким чином класифікується державний фінансовий контроль залежно від часу його реалізації?
17. Які існують основні форми державного фінансового контролю?
18. Що таке моніторинг?
19. Що таке експертиза?
20. Що таке ревізія?
21. Коли в Україні було запроваджено проведення аудиту ефективності?
22. Що таке бюджетна програма?
23. В чому полягає програмно-цільовий метод виконання бюджету?
24. Яким нормативним документом регулюється проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм?
25. З якою метою здійснюється державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм?
26. Які типи базових стандартів розрізняють у державному аудиті?
27. Які снують складові аудиту адміністративної діяльності?
28. Якими основними факторами зумовлена необхідність здійснення державного фінансового аудиту за використанням бюджетних коштів в Україні?
29. У чому лягають основні завдання аудиту ефективності виконання бюджетних програм?
30. Хто є суб'єктами державного фінансового контролю?
31. Які суб'єкти державного фінансового контролю відносять до зовнішніх та до

внутрішніх?

32. Хто є суб'єктами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм?

33. Що таке метод державного фінансового аудиту?

34. Які рівні методів пізнання виділяють у методології наукових досліджень?

35. Які методичні прийоми відносяться до загальнонаукових методичних прийомів аудиту ефективності?

36. Які методичні прийоми відносяться до власних методичних прийомів аудиту ефективності?

37. Які методичні прийоми відносяться до основних методичних прийомів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм відповідно до затверджених Методичних рекомендацій?

38. Які методи порівняння застосовуються на всіх етапах і стадіях аудиту ефективності?

39. Які основні вимоги висуваються до складання анкет?

40. З яких етапів складається процес аудиту ефективності виконання бюджетних програм?

41. Що включає в себе планування державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм?

42. Яким чином здійснюється підбір групи працівників для проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм?

43. У чому полягає підготовка до проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм?

44. Що включає в себе попередній аудит?

45. Що таке гіпотези аудиту?

46. Що є джерелами інформації при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм?

47. Які основні складові програми аудиторського дослідження?

48. Що є метою планування аудиту бюджетних програм?

49. З яких основних стадій складається другий етап аудиту ефективності виконання бюджетних програм (проведення дослідження)?

50. В якому документі відображаються результати державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм?

51. Який документ складається при проведенні аудиту ефективності бюджетної програми державного бюджету на регіональному рівні?

52. Яку структуру повинен мати типовий аудиторський звіт?

53. У чому полягає реалізація матеріалів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм?

54. Яким чином здійснюється моніторинг за впровадженням наданих пропозицій і рекомендацій, відображених в аудиторському звіті?

55. Що є критеріями якості здійсненого аудиту ефективності виконання бюджетних програм?

56. Які чинники суттєво впливають на якість державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм?

#### **Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [2], [3], [11], [13], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [20], [21], [22], [23], [24], [25], [26], [29], [30], [35], [36], [38], [39]

Додаткові: [40], [46], [48], [50], [59], [62], [63], [69], [70]

Міжнародні видання: [71], [72], [73], [75], [79], [83].

Інформаційні ресурси Інтернет: [96], [100], [103], [104], [108], [112].

#### **Тема 4. Державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм**

План лекційного заняття:

1. Основні завданнями аудиту державних (регіональних) цільових програм.
2. Етапи державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм.
3. Організаційні та методичні аспекти проведення аудиту державних (регіональних) цільових програм.
4. Узагальнення результатів державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм

#### **Основні завданнями аудиту державних (регіональних) цільових програм.**

Як зазначалося вище, державна цільова програма – це комплекс взаємопов'язаних завдань і заходів, які спрямовані на розв'язання найважливіших проблем розвитку держави, окремих галузей економіки або адміністративно-територіальних одиниць, здійснюються з використанням коштів Державного бюджету України та узгоджені за строками виконання, складом виконавців, ресурсним забезпеченням.

Державні цільові програми поділяються на:

– загальнодержавні програми економічного, науково-технічного, соціального, національно-культурного розвитку, охорони довкілля – це програми, які охоплюють всю територію держави або значну кількість її регіонів, мають довгостроковий період виконання і здійснюються центральними та місцевими органами виконавчої влади;

– інші програми, метою яких є розв'язання окремих проблем розвитку економіки і суспільства, а також проблем розвитку окремих галузей економіки та адміністративно-територіальних одиниць, що потребують державної підтримки (рис. 2.4).

За своєю спрямованістю державні цільові програми поділяються на: економічні, наукові, науково-технічні, соціальні, національно-культурні, екологічні, оборонні, правоохоронні та інші (рис. 2.5).

Метою розроблення державних цільових програм є сприяння реалізації державної політики на пріоритетних напрямках розвитку держави, окремих галузей економіки та адміністративно-територіальних одиниць; забезпечення концентрації фінансових, матеріально-технічних, інших ресурсів, виробничого та науково-технічного потенціалу, а також координації діяльності центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій для розв'язання найважливіших проблем.

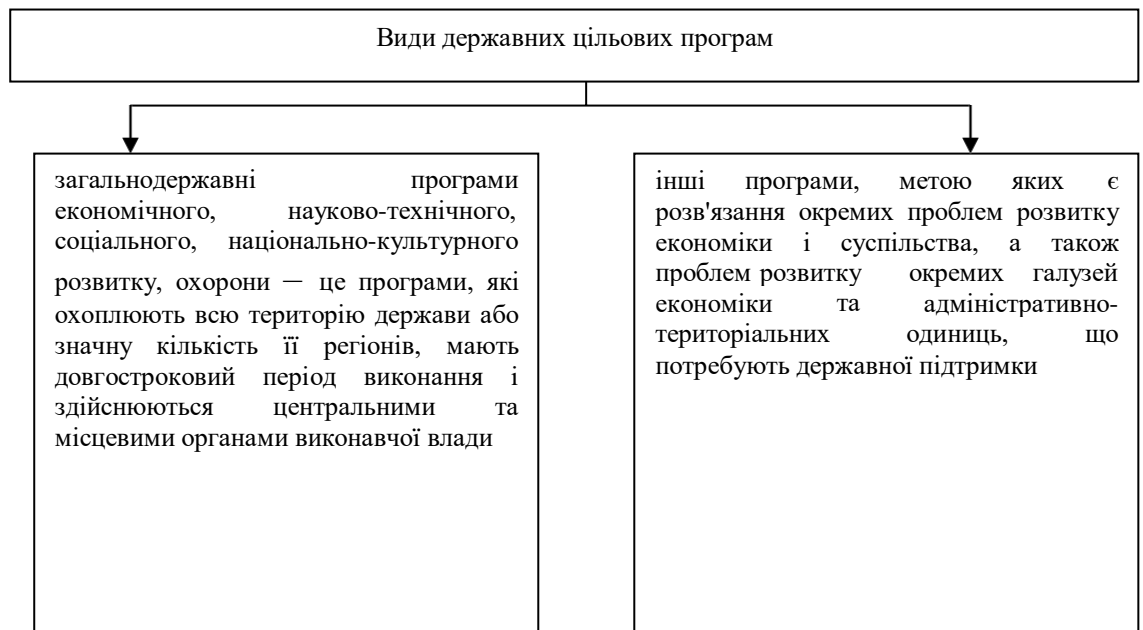


Рис. 2.4. Види державних цільових програм

Державна цільова програма розробляється за сукупності таких основних умов:

- існування проблеми, розв'язання якої неможливе засобами територіального чи галузевого управління та потребує державної підтримки, координації діяльності центральних і місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування;
- відповідності мети програми пріоритетним напрямам державної політики; необхідності забезпечення міжгалузевих і міжрегіональних зв'язків технологічно пов'язаних галузей та виробництв;
- наявності реальної можливості ресурсного забезпечення виконання програми (рис. 2.6).

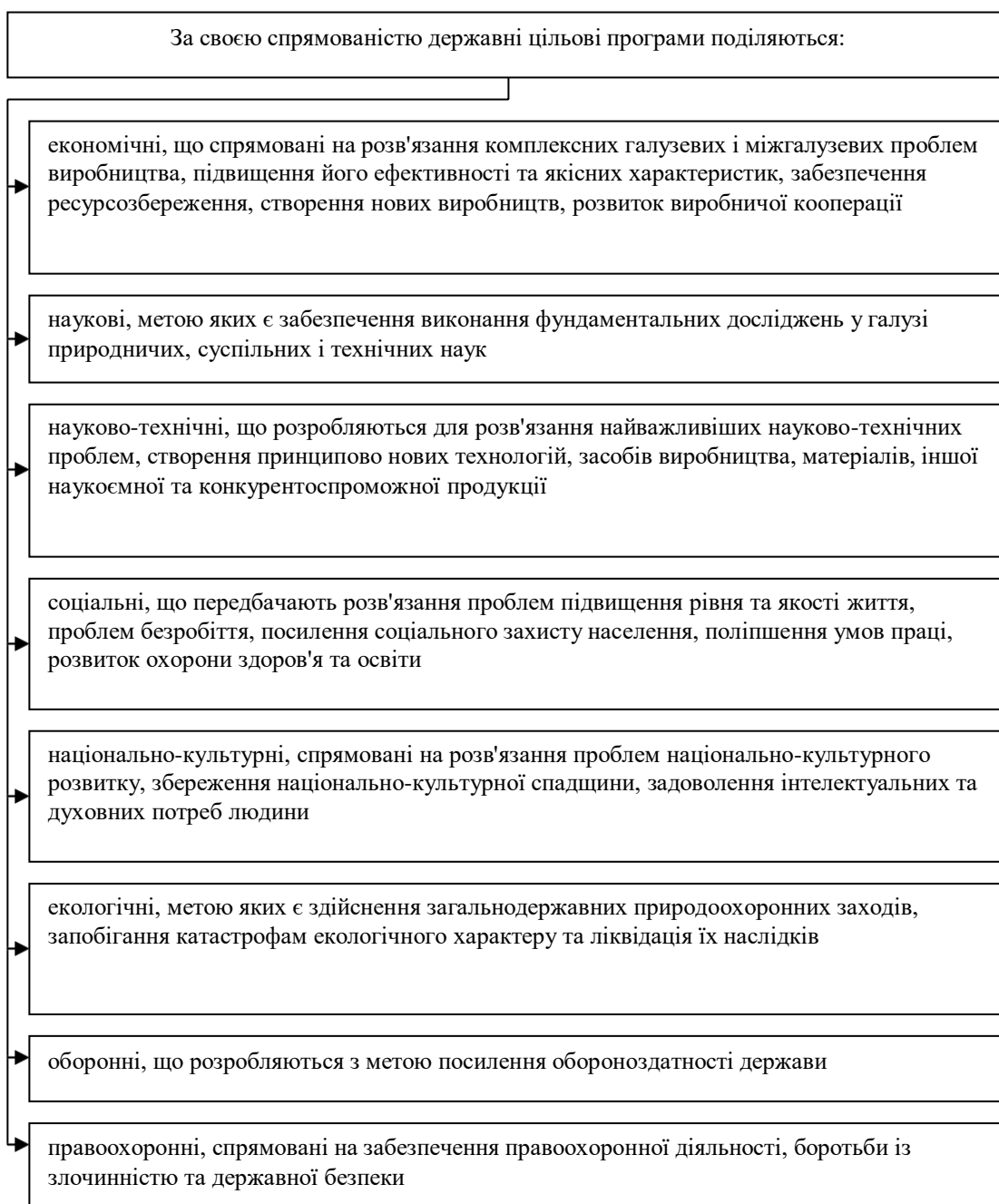


Рис. 2.5. Поділ державних цільових програм за їх спрямованістю

Заходи, завдання та показники державних цільових програм включаються до відповідних розділів Державної програми економічного і соціального розвитку України на відповідний рік; враховуються під час складення проекту Державного бюджету України на відповідний рік шляхом визначення головними розпорядниками бюджетних коштів обсягів видатків на їх реалізацію у складі бюджетних програм та включення центральним органом виконавчої влади з питань фінансів відповідних бюджетних запитів до пропозицій проекту Державного бюджету України.

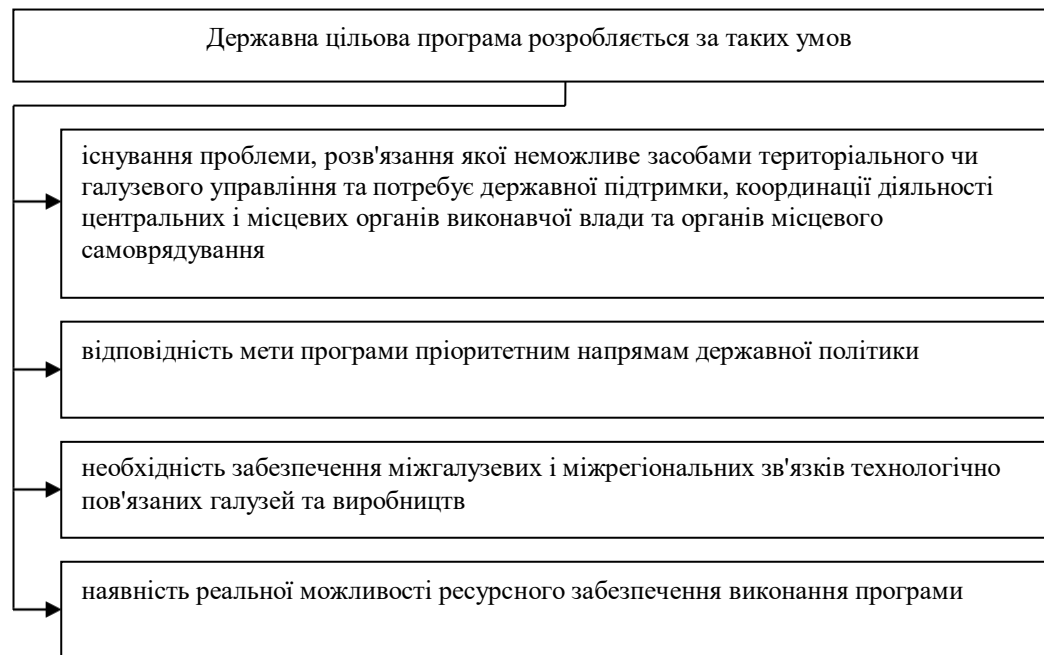


Рис. 2.6. Основні умови розроблення державної цільової програми

Основними стадіями розроблення та виконання державних цільових програм є:

- ініціювання розроблення державної цільової програми, розроблення та громадське обговорення концепції програми;
- схвалення концепції програми та прийняття рішення щодо розроблення проекту програми, визначення державного замовника та строків її розроблення;
- розроблення проекту програми – визначення заходів і завдань, що пропонуються для включення до неї, а також обсягів і джерел фінансування;
- державна експертиза проекту програми;
- погодження та затвердження програми;
- проведення конкурсного відбору виконавців заходів і завдань програми;
- організація виконання заходів і завдань програми, здійснення контролю за їх виконанням;
- підготовка та оцінка щорічних звітів про результати виконання програми, а в разі потреби - проміжних звітів;
- підготовка та опублікування в офіційних друкованих виданнях заключного звіту про результати виконання програми (рис. 2.7).



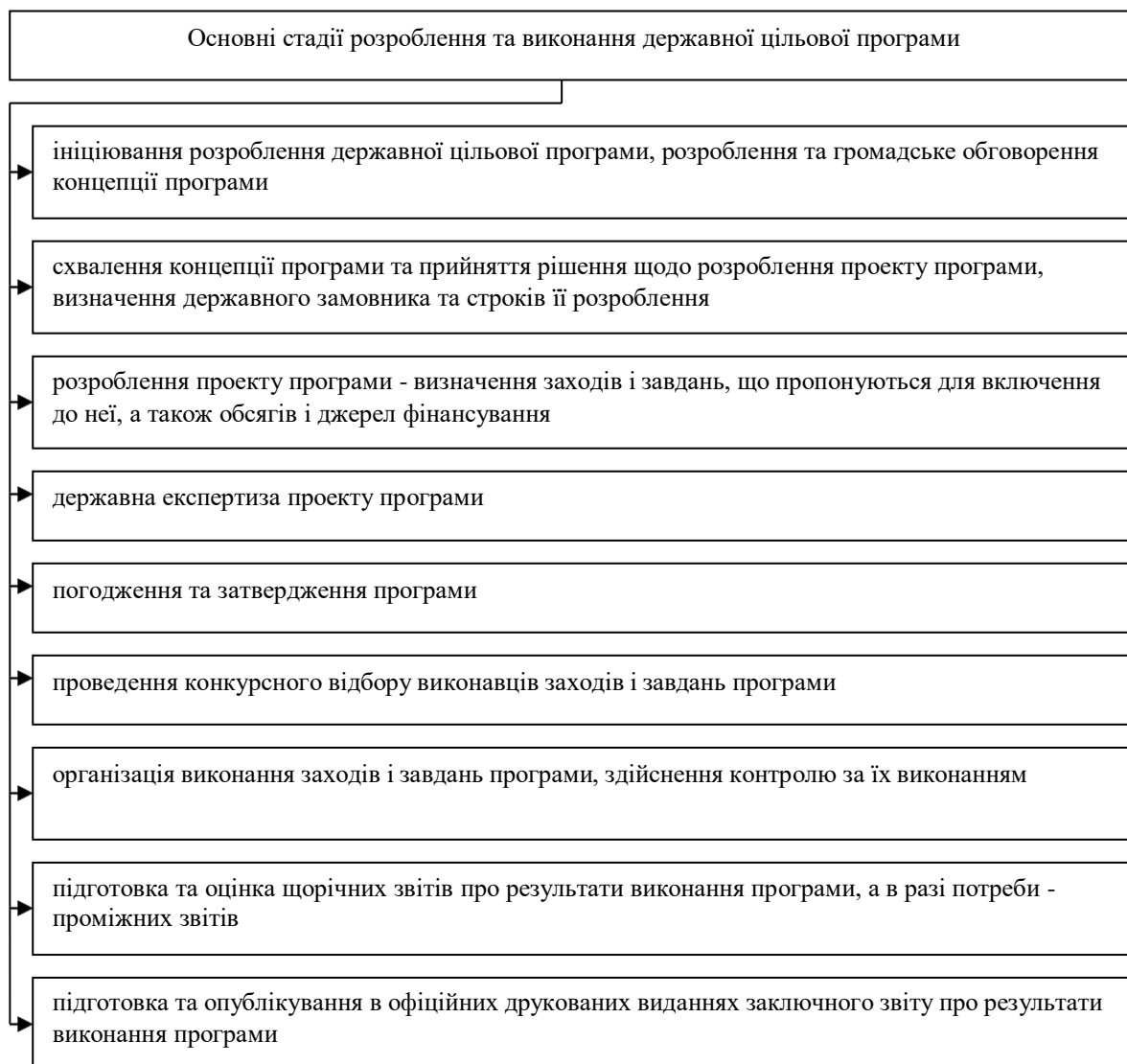


Рис. 2.7. Основні стадії розроблення та виконання державної цільової програми

Порядок розроблення та виконання державних цільових програм затверджується Кабінетом Міністрів України.

Кабінет Міністрів України, центральні органи виконавчої влади, Національний банк України, Національна академія наук України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські ради, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації можуть ініціювати розроблення державної цільової програми, розробляти та проводити громадське обговорення концепції програми.

Концепція державної цільової програми розробляється з метою обґрунтування необхідності розроблення державної цільової програми та визначення оптимального варіанта розв'язання проблеми.

Проект концепції державної цільової програми повинен містити основні визначені складові (рис. 2.8).

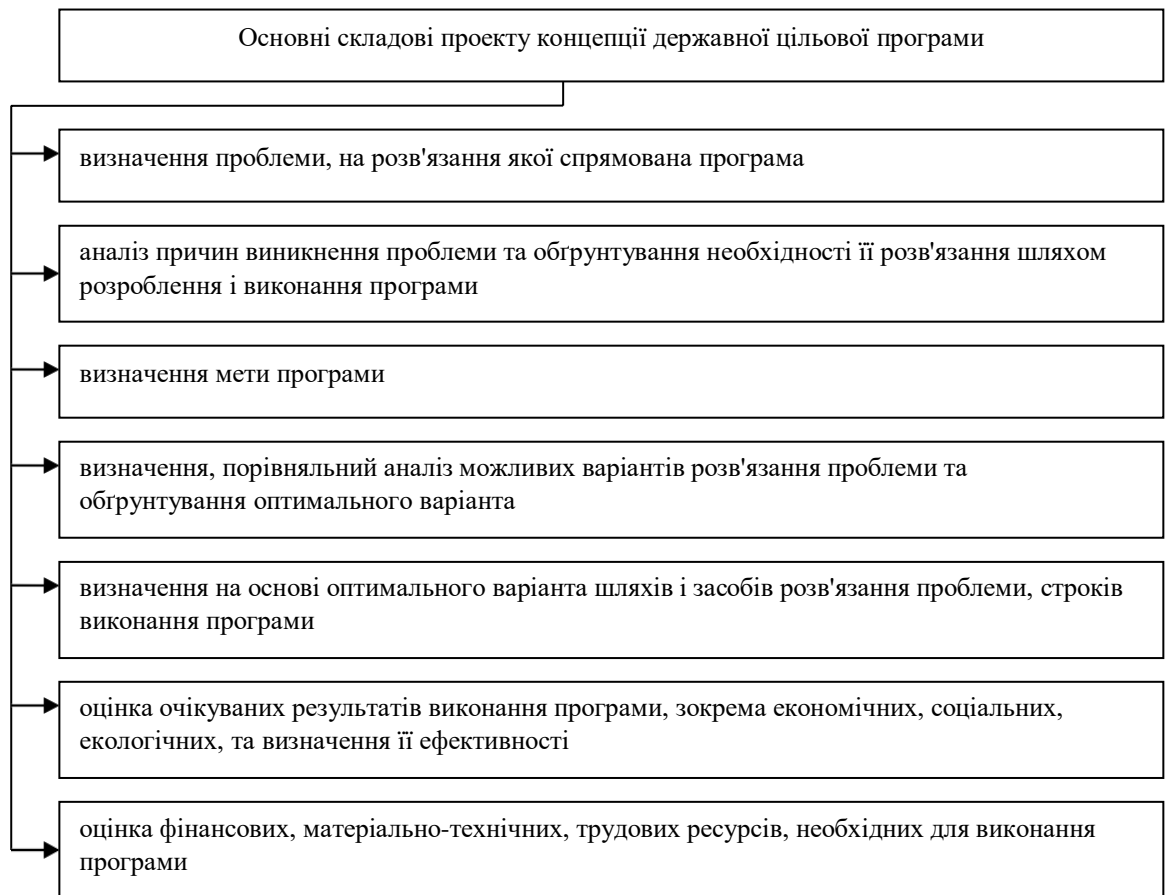


Рис. 2.8. Основні складові проекту концепції державної цільової програми

Проект концепції державної цільової програми публікується в офіційних засобах масової інформації для громадського обговорення.

Ініціатор розроблення державної цільової програми подає Кабінету Міністрів України погоджений із центральними органами виконавчої влади з питань економіки та європейської інтеграції, з питань фінансів і з питань праці та соціальної політики, а в разі необхідності також з іншими міністерствами, центральними та місцевими органами виконавчої влади проект концепції програми.

У разі виникнення потреби в розробленні та виконанні державної цільової програми з метою ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій концепція програми може не розроблятися.

Кабінет Міністрів України розглядає концепцію державної цільової програми та у разі її схвалення приймає рішення щодо розроблення проекту програми, визначає державних замовників та строки її розроблення.

Державним замовником державної цільової програми можуть бути центральні органи виконавчої влади, Національна академія наук України, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації. Державний замовник здійснює загальне керівництво і контроль за розробленням державної цільової програми та виконанням її заходів і завдань.

Державний замовник призначає керівника державної цільової програми, основними завданнями якого є оперативне управління та контроль за розробленням і виконанням програми; подає пропозиції щодо внесення змін до державної цільової програми, а також припинення її виконання; готує щорічний звіт про результати виконання державної цільової програми та подає його на розгляд Кабінету Міністрів України з метою

визначення ефективності виконання програми. Строки подання державним замовником проміжних звітів визначаються нормативно-правовим актом, яким затверджено програму. Також державний замовник готує заключний звіт про результати виконання програми та подає його на розгляд Кабінету Міністрів України.

Проект державної цільової програми розробляється на основі схваленої концепції державним замовником або визначеним ним відповідно до законодавства розробником.

Проект державної цільової програми повинен містити:

- паспорт бюджетної програми – це документ, що визначає суму коштів, затверджену в державному бюджеті для виконання бюджетної програми, законодавчі підстави її реалізації, мету, завдання, напрями діяльності, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми, на основі якого здійснюється контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів і аналіз виконання бюджетної програми;
- обґрунтування шляхів і засобів розв'язання проблеми, а також необхідності фінансування за рахунок коштів Державного бюджету України;
- перелік заходів і завдань з визначенням виконавців, строків виконання (в цілому і поетапно), обсягів та джерел фінансування (з розбивкою за роками);
- розрахунок очікуваних результатів (економічних, соціальних, екологічних тощо) виконання програми та її ефективності;
- розрахунок обсягів та визначення джерел фінансування програми, у тому числі за рахунок коштів Державного бюджету України (з розбивкою за роками);
- визначення мети державної цільової програми (рис. 2.9).

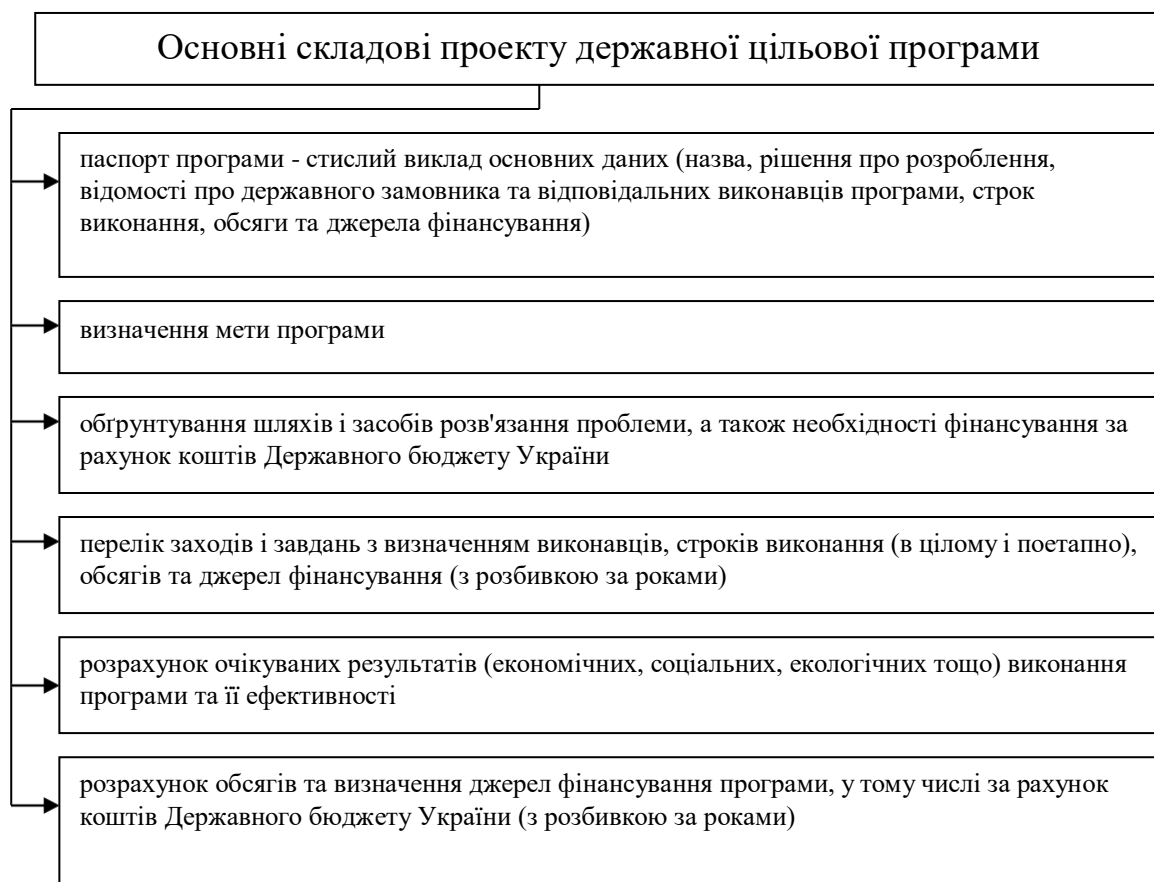


Рис. 2.9. Основні складові проекту державної цільової програми

Проект державної цільової програми підлягає обов'язковій державній експертизі. Державна цільова програма виконується шляхом здійснення її заходів і завдань органами державної влади, а також виконавцями, передбаченими цією програмою.

Державний замовник самостійно здійснює заходи і завдання, передбачені державною цільовою програмою, або за необхідності укладає договір (контракт) в порядку, встановленому законодавством.

Також необхідно враховувати, що ст. 15 Закону України „Про державні цільові програми” визначено, що „контроль за виконанням державної цільової програми здійснюється з метою : забезпечення виконання заходів та завдань програми в установлені строки; досягнення передбачених цільових показників програми; забезпечення використання фінансових, матеріально-технічних та інших ресурсів за призначенням”.

Хоча в даному визначенні йдеться про контроль в широкому розумінні (про адміністративний, фінансовий, технологічний та екологічний контроль загалом), його слід враховувати при формуванні мети державного фінансового і операційного аудиту, оскільки бюджетна програма часто буває складовою державної цільової програми. Слід також звернути увагу на те, що на першому місці у визначенні його мети знаходиться „забезпечення виконання заходів та завдань програми”, а це означає що в ході контролю передбачається дослідити адекватність адміністративних рішень, прийнятих органами управління в ході виконання програми, її визначеним завданням та достовірність звіту про виконання програми в частині результативних показників.

Державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм - вид державного фінансового аудиту, що спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності розроблення і виконання державних (регіональних) цільових програм, управління і використання коштів державного та місцевого бюджетів під час їх виконання та оцінки досягнення очікуваних результатів виконання програм.

Основними завданнями аудиту є:

- 1) проведення аналізу та перевірки:
  - дотримання законодавства під час розроблення, затвердження та виконання програми;
  - ефективності планування, управління та використання коштів державного бюджету та місцевих бюджетів для виконання програми, оцінка їх цільового використання;
  - ефективності виконання завдань і заходів програми, досягнення цілей та очікуваних результатів;
  - рівня організаційного, нормативно-правового, фінансового забезпечення програми;
  - законності та ефективності діяльності об'єкта аудиту під час виконання програми;
  - правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності об'єкта аудиту;
  - функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;
- 2) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому .

Таблиця

## Основні завдання аудиту державних цільових програм

Основні завдання аудиту державних цільових програм:	
1) проведення аналізу та перевірки:	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ дотримання законодавства під час розроблення, затвердження та виконання програми;</li> <li>○ ефективності планування, управління та використання коштів державного бюджету та місцевих бюджетів для виконання програми, оцінка їх цільового використання;</li> <li>○ ефективності виконання завдань і заходів програми, досягнення цілей та очікуваних результатів;</li> <li>○ рівня організаційного, нормативно-правового, фінансового забезпечення програми;</li> <li>○ законності та ефективності діяльності об'єкта аудиту під час виконання програми;</li> <li>○ правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності об'єкта аудиту;</li> <li>○ функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;</li> </ul>
2) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм надалі.	

## 2. Етапи державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм.

Аудит проводиться такими етапами:

1) планування та організація аудиту (попереднє дослідження діяльності об'єкта аудиту, розроблення плану, складення та затвердження програми аудиту).

Програму аудиту складає керівник аудиту та подає на затвердження керівникові органу Держаудитслужби або одному з його заступників. Керівник аудиту подає для ознайомлення програму аудиту об'єкту аудиту одним із способів, визначених у пункті 16 Порядку;

2) проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій;

3) звітування за результатами аудиту та реалізація результатів проведення аудиту шляхом оформлення та узгодження з об'єктом аудиту проекту звіту про результати аудиту, підписання протоколу узгодження результатів аудиту, формування, підписання звіту та подання його об'єкту аудиту;

4) здійснення моніторингу виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження.

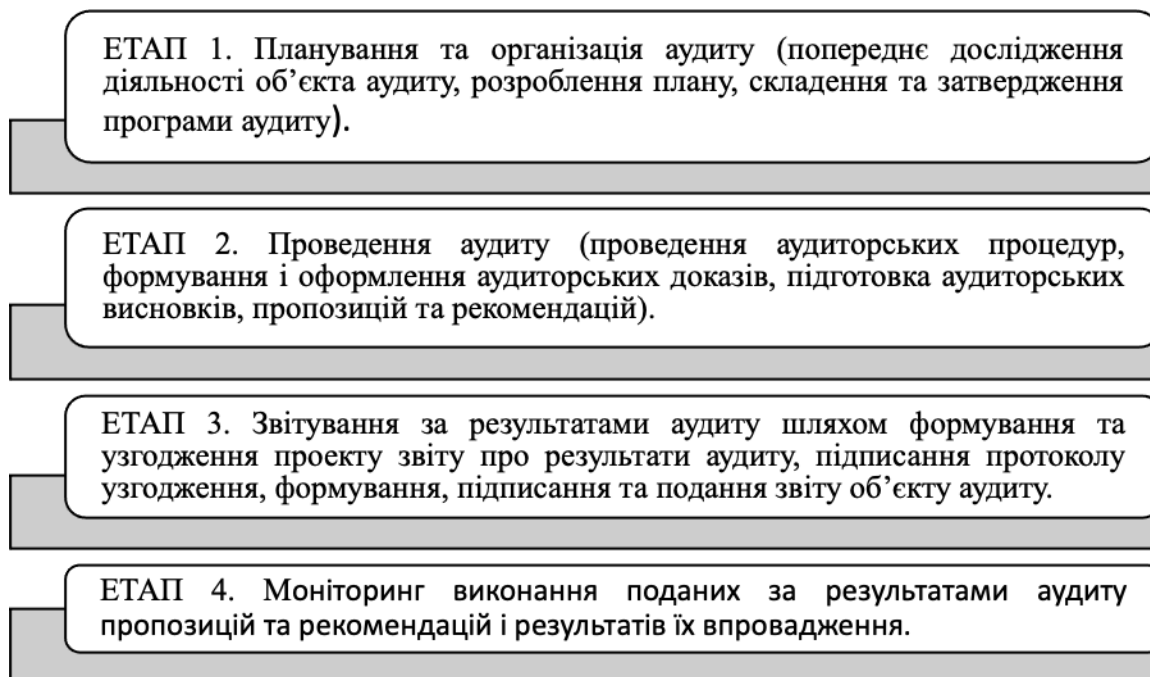


Рис. Етапи державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм.

### **3. Організаційні та методичні аспекти проведення аудиту державних (регіональних) цільових програм.**

Документування проведення аудиту здійснюється в паперовій формі.

Методика проведення аудиту затверджується наказом Держаудитслужби. Методикою, зокрема, визначаються методи і механізм планування та організації аудиту, проведення аудиторських процедур, критерії, індикатори оцінювання та методи дослідження, що використовуються на кожному етапі проведення аудиту, звітування за результатами аудиту, здійснення моніторингу виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження, механізм та підходи до організації, здійснення збору інформації, оформлення і використання отриманих результатів.

Під час проведення аудиту з метою дослідження гіпотез аудиту та отримання аудиторських доказів може здійснюватися збір інформації (отримання від учасника аудиту необхідних документів, інформації) такими способами:

за письмовим запитом органу Держаудитслужби;

державними аудиторами за місцезнаходженням учасника аудиту. Результати збору інформації (зокрема зустрічних звірок) у такий спосіб відображаються в довідці, яка підписується державним аудитором та керівником учасника аудиту і додається до звіту.

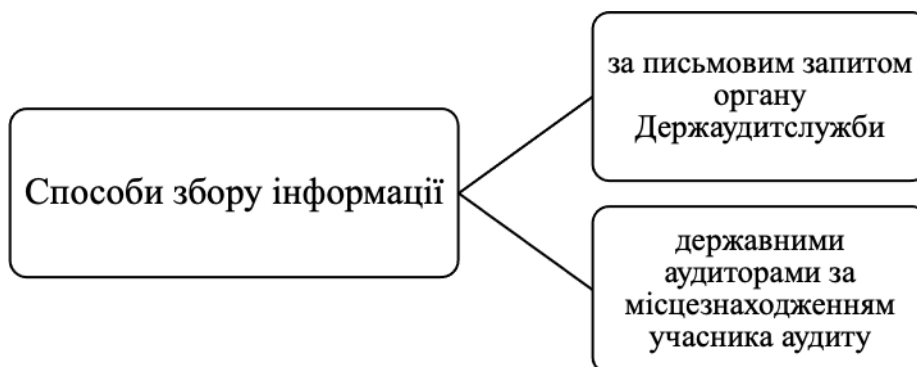


Рис. Способи збору інформації

Аудит проводиться згідно із затвердженим у встановленому порядку та погодженим із Міністром фінансів планом проведення заходів державного фінансового контролю, що розміщується на офіційному веб-сайті Держаудитслужби.

Для проведення аудиту та/або збору інформації за місцезнаходженням учасника аудиту на кожного державного аудитора оформляється у двох примірниках направлення за встановленим Держаудитслужбою зразком, яке підписує керівник органу Держаудитслужби.

Державні аудитори надають керівникові об'єкта аудиту чи його заступникові направлення в день початку проведення аудиту за місцезнаходженням об'єкта аудиту.

Повідомлення про проведення аудиту надсилається об'єкту аудиту не пізніше ніж за п'ять календарних днів до початку його проведення.

Загальна тривалість проведення аудиту становить не більш як 120 робочих днів.

Аудит проводиться групою державних аудиторів.

Керівництво групою державних аудиторів здійснює керівник аудиту, який визначається із складу групи державних аудиторів.

Склад групи державних аудиторів, строки проведення аудиту визначає керівник органу Держаудитслужби відповідно до завдань аудиту.

Строк проведення аудиту може бути продовжено або скорочено за рішенням керівника органу Держаудитслужби або заступника з одночасним внесенням в установленому порядку відповідних змін до плану проведення заходів державного фінансового контролю.

У разі продовження строку проведення аудиту державні аудитори зобов'язані пред'явити керівнику об'єкта аудиту чи його заступникові направлення з відміткою про продовження строку його дії.

У разі зміни строку проведення аудиту після внесення в установленому порядку змін до плану проведення заходів державного фінансового контролю нове направлення не оформляється.

До проведення аудиту можуть залучатися на договірних засадах кваліфіковані фахівці відповідних органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок.

Об'єкт аудиту забезпечує державним аудиторам місце для роботи, створення умов для зберігання документів, можливість користування службовим зв'язком, комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою, доступ до електронних баз, систем та програмних комплексів, що використовуються під час автоматизації провадження його фінансово-господарської діяльності, подання матеріалів, інформації, документів, необхідних для проведення аудиту та здійснення аудиторських процедур.

#### 4. Узагальнення результатів державного фінансового аудиту державних

### **(регіональних) цільових програм**

У разі наявності обставин, що перешкоджають (унеможливають) проведенню аудиту (недопущення державних аудиторів на об'єкт аудиту, відсутність ведення бухгалтерського обліку, неподання необхідних для перевірки документів, інші об'єктивні та незалежні від органу Держаудитслужби причини) та/або збору інформації, державний аудитор в установленому порядку складає та підписує в двох примірниках акт про неможливість проведення аудиту.

Перший примірник акта про неможливість проведення аудиту подається об'єкту аудиту одним із таких способів:

особисто під підпис керівнику, його заступникові або головному бухгалтерові об'єкта аудиту;

через структурний підрозділ діловодства об'єкта аудиту. На другому примірнику акта проставляється відмітка про дату реєстрації вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підпис працівника структурного підрозділу діловодства, який здійснив реєстрацію;

рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення;

в електронній формі в установленому законодавством порядку.

Таблиця

Способи подання об'єкту аудиту першого примірника акта про неможливість проведення аудиту

Способи подання об'єкту аудиту першого примірника акта про неможливість проведення аудиту :
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Особисто під підпис керівника об'єкта аудиту, його заступника.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Через структурний підрозділ діловодства об'єкта аудиту з відміткою на другому примірнику акта про дату реєстрації вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника структурного підрозділу діловодства, який здійснив реєстрацію.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• В електронній формі в установленому законодавством порядку.</li> </ul>

Державний аудитор долучає другий примірник акта про неможливість проведення аудиту до матеріалів аудиту.

Керівник аудиту відповідно до методики проведення аудиту формує проект звіту та подає його об'єкту аудиту для ознайомлення не пізніше ніж за один робочий день до завершення строку проведення аудиту, визначеного в направленні з урахуванням продовження або скорочення такого строку одним із способів, передбачених пунктом 16 Порядку.

Керівник та визначені ним працівники об'єкта аудиту ознайомлюються з проектом звіту та готують у разі потреби обґрунтовані коментарі до нього у письмовій формі у строк, що становить не більш як десять робочих днів з дня отримання такого проекту звіту, одним із способів, визначених у пункті 16 Порядку.

Керівник і визначені ним працівники об'єкта аудиту разом із керівником аудиту та державними аудитором обговорюють і узгоджують проект звіту у визначений органом Держаудитслужби у супровідному листі до такого проекту строк з урахуванням строку ознайомлення з ним об'єкта аудиту.

Під час обговорення та узгодження проекту звіту державні аудиторів мають право отримувати від об'єкта аудиту додаткову інформацію, підтвердні документи та/або відповідні пояснення з метою уточнення викладених у коментарях до проекту звіту фактів.

За результатами обговорення та узгодження проекту звіту складається протокол узгодження за формою згідно з додатком. Протокол підписується у день обговорення та



узгодження проекту звіту керівником аудиту та керівником об'єкта аудиту по одному примірнику для органу Держаудитслужби та для кожного об'єкта аудиту.

У разі коли за результатами обговорення та узгодження проекту звіту керівником аудиту не враховані коментарі об'єкта аудиту, протокол узгодження підписується з відповідною позначкою в ньому.

У разі відмови керівника об'єкта аудиту в усній або письмовій формі від узгодження проекту звіту та/або підписання протоколу узгодження звіт вважається погодженим об'єктом аудиту без зауважень. Керівник аудиту робить відповідний запис у протоколі узгодження та одноосібно підписує його.

Керівник аудиту протягом трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження складає та підписує по одному примірнику звіту для органу Держаудитслужби та кожного об'єкта аудиту.

Кожен примірник звіту візується керівником аудиту із зазначенням загальної кількості сторінок на останній сторінці.

Керівник аудиту протягом трьох робочих днів з дати підписання протоколу узгодження подає відповідний примірник звіту об'єкту аудиту одним із способів, визначених у пункті 16 Порядку.

Разом із звітом керівник аудиту подає об'єкту аудиту супровідний лист, підписаний керівником органу Держаудитслужби, із зазначенням строку інформування про виконання пропозицій та рекомендацій, поданих у ньому.

Пропозиції та рекомендації, що містяться у звіті, обов'язкові до розгляду об'єктом аудиту.

Об'єкт аудиту у строк, визначений у листі органу Держаудитслужби, зазначеному в пункті 28 Порядку, інформує орган Держаудитслужби про стан і результати розгляду пропозицій та рекомендацій, що містяться у звіті, заплановані та вжиті заходи, спосіб і результати впровадження пропозицій та рекомендацій.

Орган Держаудитслужби проводить моніторинг стану виконання і впровадження пропозицій та рекомендацій, зазначених у звіті, та результатів їх впровадження.

Керівник Держаудитслужби інформує Міністра фінансів про результати аудиту та/або стан врахування і результати впровадження об'єктом аудиту пропозицій та рекомендацій і приймає рішення про таке інформування заінтересованих органів та громадськості.

Результати аудиту можуть оприлюднюватися у засобах масової інформації.

Орган Держаудитслужби з метою інформування громадськості розміщує звіт на офіційному веб-сайті Держаудитслужби.

#### **Питання для самоконтролю:**

1. Яким чином класифікуються державні цільові програми?
2. Як класифікуються державні цільові програми за своєю спрямованістю?
3. Що є метою розроблення державних цільових програм?
4. За сукупності яких основних умов розробляється державна цільова програма?
5. Назвати основні стадії розроблення та виконання державних цільових програм.
6. З якою метою розробляється концепція державної цільової програми?
7. Що є основними складовими проекту концепції державної цільової програми?
8. Хто може бути замовником державної цільової програми?
9. На які типи поділяються результативні показники державної цільової програми?
10. З якою метою здійснюється контроль за виконанням державної цільової програми?
11. Що можуть передбачати зміни до державної цільової програми?
12. У яких випадках достроково припиняється виконання державної цільової програми?
13. Яким нормативним документом регулюється проведення державного

фінансового аудиту виконання державної цільової програми?

14. З якою метою здійснюється державного фінансового аудиту виконання державної цільової програми?

15. З яких етапів складається процес аудиту ефективності виконання бюджетних програм?

16. Що включає в себе планування державного фінансового аудиту виконання державних цільових програм?

17. Яким чином здійснюється підбір групи працівників для проведення державного фінансового аудиту виконання державних цільових програм?

18. У чому полягає підготовка до проведення державного фінансового аудиту виконання державних цільових програм?

19. Що таке гіпотези аудиту?

20. Що є джерелами інформації при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм?

21. Які основні складові програми аудиторського дослідження?

22. Що є метою планування аудиту державних цільових програм?

23. З яких основних стадій складається другий етап аудиту ефективності виконання державних цільових програм (проведення дослідження)?

24. В якому документі відображаються результати державного фінансового аудиту виконання державних цільових програм?

25. Який документ складається при проведенні аудиту ефективності державних цільових програм на регіональному рівні?

26. Яку структуру повинен мати типовий аудиторський звіт?

27. У чому полягає реалізація матеріалів державного фінансового аудиту виконання державних цільових програм?

28. Яким чином здійснюється моніторинг за впровадженням наданих пропозицій і рекомендацій, відображених в аудиторському звіті?

#### **Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [2], [3], [11], [13], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [20], [21], [22], [23], [24], [25], [26], [29], [30], [35], [36], [38], [39]

Додаткові: [40], [46], [48], [50], [59], [62], [63], [69], [70]

Міжнародні видання: [71], [72], [73], [75], [79] [83].

Інформаційні ресурси Інтернет: [96], [100], [103], [104], [108], [112].

## **Тема 5. Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання**

План лекційного заняття:

1. Мета, основні завдання та етапи державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання
2. Процес планування та організації державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання.
3. Методичні прийоми та процедури проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання.
4. Складання програми та макетів аудиту.
5. Перевірка факторів ризику при проведенні державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.
6. Узагальнення та реалізація результатів державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання.

### **Мета, основні завдання та етапи державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання**

Порядок проведення органами ДАС державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання було затверджено постановою КМУ від 25.03.2006 № 361.

На даний час аудит проводиться відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27 березня 2019 р. № 252

Він визначає механізм проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту, що полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно.

Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання - це вид державного фінансового аудиту, що полягає у перевірці та аналізі стану справ щодо законного та ефективного використання державних та/або комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, стану внутрішнього контролю у суб'єктів господарювання.

Під час аудиту обов'язковій оцінці підлягає рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, який полягає у забезпеченні:

- дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та суб'єкта господарювання;
- достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- збереження активів;
- досягнення визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності і результативності.

Аудит проводиться відповідно до плану контрольно-ревізійної роботи, який складається та затверджується в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Аудит казенних підприємств, а також суб'єктів господарювання державного сектору економіки, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави,

проводиться щороку.

Перед початком аудиту керівнику суб'єкта господарювання надсилається не пізніше ніж за десять календарних днів відповідне повідомлення із зазначенням строку аудиту та відповідальних за його проведення посадових осіб.

Посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби зобов'язана пред'явити керівнику суб'єкта господарювання направлення на проведення аудиту, скріплене печаткою відповідного органу, та розписатися в журналі реєстрації перевірок (у разі його наявності).

Направлення на проведення аудиту мають бути виписані на всю тривалість аудиту.

Тривалість аудиту є значно більшою від тривалості ревізії, але цей час дається для максимально-повного вивчення підприємства, дослідження його проблем, недоліків та переваг. Тривалість аудиту не може перевищувати 90 календарних днів.

Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання здійснюється з метою оцінки ефективності і законності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю об'єкта аудиту.

Основними завданнями аудиту є:

1) проведення аналізу та перевірки:

дотримання об'єктом аудиту під час провадження фінансово-господарської діяльності вимог законодавства, виданих ним актів і рішень та актів і рішень його органу управління;

ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, яка визначається як співвідношення отриманих результатів до запланованих з урахуванням використаних для їх досягнення ресурсів;

законного (цільового) та ефективного використання активів об'єкта аудиту та стану їх збереження;

правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності; інвестиційної діяльності об'єкта аудиту;

стану внутрішнього контролю;

виконання функцій з управління об'єктами державної власності;

2) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час проведення аудиту недоліків і порушень та запобігання їм надалі.

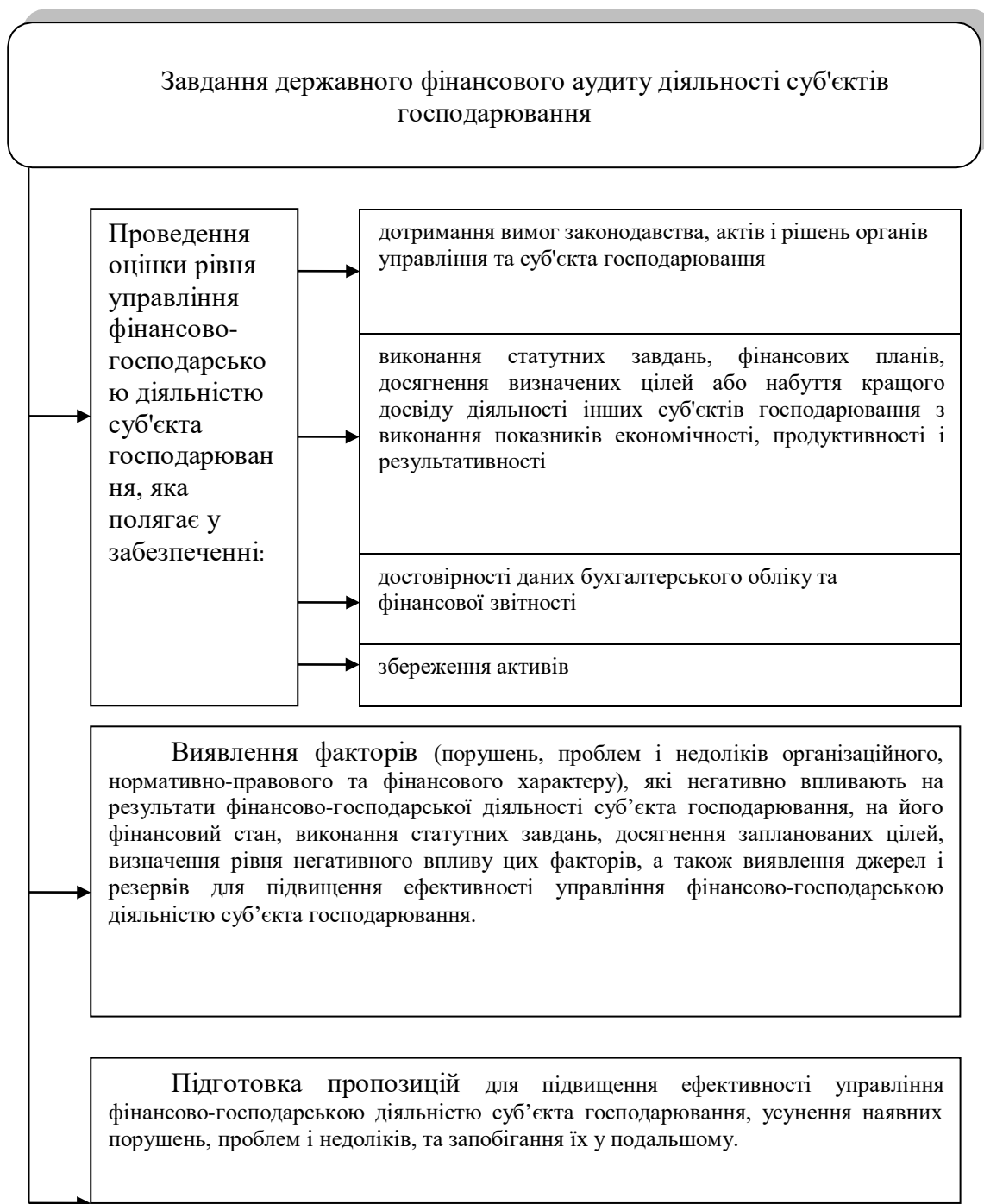


Рис. 4.1. Основні завдання державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання

Процес аудиту складається з чотирьох етапів:

1) планування та організація аудиту (попереднє вивчення об'єкта аудиту, складення та затвердження робочого плану та програми аудиту).

Робочий план та програму аудиту складає керівник аудиту та подає на затвердження керівникові органу Держаудитслужби або одному з його заступників. Керівник аудиту подає для ознайомлення програму аудиту об'єкту аудиту одним із способів, визначених у пункті 16 Порядку;

2) проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій;

3) звітування за результатами аудиту шляхом оформлення та узгодження проекту звіту про результати аудиту, підписання протоколу узгодження звіту про результати

державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання (далі - протокол узгодження), формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту;

4) моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій та результатів їх впровадження.



Рис. 4.2. Основні етапи державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання

### **Процес планування та організації державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.**

Отже, процес аудиту, який не повинен перевищувати 90 календарних днів, розподіляється на чотири етапи.

При цьому досить тривалим є період підготовки до аудиту, що дозволить якісно підготуватися і зосередити увагу на найбільш проблемних і ризикових факторах, які потребують оцінки, без витрачання часу на другорядні питання, як це часто буває під час ревізії. Планування аудиту – це процес, який ґрунтується на попередньому вивченні особливостей діяльності об'єкта аудиту та передбачає збір та аналіз інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, та досягнення об'єктом аудиту визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання.

Але спочатку аудитору потрібно визначитись, які документи чи інформація йому потрібні першочергово для попереднього вивчення діяльності суб'єкту господарювання та його фінансового стану, а це можуть бути: статут; інші установчі документи; нормативні акти, на підставі яких створено суб'єкт господарювання; перелік отриманих суб'єктом господарювання ліцензій та спеціальних дозволів; фінансові плани та звіти про їх виконання; фінансова звітність з усіма додатками; статистична звітність; інформація щодо можливих недоліків у діяльності цього суб'єкта господарювання тощо.

Другим кроком аудитора є усвідомлення того, якими з перелічених вище документів (інформації) він уже володіє або має вільний доступ до них, які потрібно

отримати від самого потенційного об'єкту аудиту, та які потрібно отримати від інших суб'єктів господарювання, в тому числі від вищестоящої організації.

Інформація та необхідні для планування аудиту документи можна одержувати як на письмовий запит посадової особи органу ДАС, так і від об'єкта аудиту за місцем його знаходження, від органів державної влади, за результатами попередніх контрольних заходів, а також з інших можливих джерел (публікації в засобах масової інформації, в мережі Інтернет, результати попередніх контрольних заходів, інформації правоохоронних органів тощо).

Наприклад, статuti багатьох великих державних підприємств, державних та національних акціонерних компаній тощо можна відшукати в мережі Інтернет або в будь-якій інформаційно-пошуковій системі, наприклад, „Ліга” чи „Законодавство”. Там же можна знайти і низку інших нормативних актів, що безпосередньо стосуються об'єкту аудиту та регулюють його діяльність, вивчення яких є необхідним в рамках підготовки до аудиту.

Маса корисної інформації міститься в матеріалах попередніх контрольних заходів, які проводилися державною контрольно-ревізійною службою на об'єкті аудиту (це можуть бути як матеріали ревізій, так і матеріали попередніх аудитів). Аналіз цих матеріалів дозволить не лише скласти уяву про діяльність об'єкту аудиту, а й визначити можливі порушення та недоліки, які були виявлені попередніми контрольними заходами і можуть мати місце на сьогодні.

Вкрай важливим на етапі планування є ознайомлення з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за період аудиту, а також фінансовим планом та звітом про його виконання. Ці документи можна отримати за письмовим запитом як у самого об'єкта аудиту, або ж у його органу управління.

Взагалі, якщо є необхідність в отриманні документів, необхідних для підготовки до проведення аудиту, відповідні письмові запити бажано направляти якомога скоріше, які тільки стало відомо про необхідність проведення аудиту конкретного суб'єкту господарювання.

Чим раніше направлено запити, тим є ймовірність раніше отримати необхідні документи чи інформацію, що дасть можливість більше часу витратити на їх вивчення.

Не менш важливим є попереднє вивчення чинного законодавства, яке регулює діяльність об'єкта аудиту. Це необхідно для того, щоб іще перед початком виїзних аудиторських процедур державний аудитор усвідомив для себе законодавчі рамки, в межах яких здійснює свою діяльність підприємство.

Звичайно, якщо державний аудитор жодного разу не проводив аудит на підприємстві, або на подібному суб'єкті господарювання, йому важко визначити сферу пошуку відповідних законодавчих актів. Але в даному випадку все залежить від досвіду державного аудитора та його кругозору.

Інформація про об'єкт аудиту, зібрана на першому етапі аудиту, повинна містити не тільки інформацію про його юридичну та інформаційну структуру, а і історію діяльності (звичайно коротко), нинішні умови, майбутні перспективи, вид продукції, послуг, ринки збуту, перспективи розвитку виробництва в майбутньому, зміни у структурі виробництва і управління, останні зміни у функціонуванні бухгалтерського обліку, організацію внутрішнього контролю.

Результатом підготовчого етапу аудиту має стати повне розуміння державним аудитором сфери діяльності та мети існування підприємства

Етап підготовки не включається до тривалості аудиту.

Процес планування включає:

– організаційну стадію – вирішення організаційних питань з проведення аудиту, інформування за 10 календарних днів об'єкта аудиту про проведення аудиту, підготовка направлень на проведення аудиту тощо;

– стадію збору інформації – отримання базової інформації про об'єкт аудиту, включаючи інформацію про специфіку його діяльності, збір нормативно-правових актів, отримання установчих, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту, розпорядчих документів органу управління, фінансової і статистичної звітності об'єкта аудиту та у разі потреби інших суб'єктів господарювання, однотипних за певними характеристиками їх діяльності, матеріалів попередніх контрольних заходів;

– стадію оцінки – аналіз отриманої інформації, формування загального уявлення про вимоги, яким повинна відповідати діяльність об'єкта аудиту, встановлення відхилень від норм та завдань, визначення негативних тенденцій (проблем управління) в діяльності суб'єкту господарювання, а також факторів ризику (рис. 4.3).

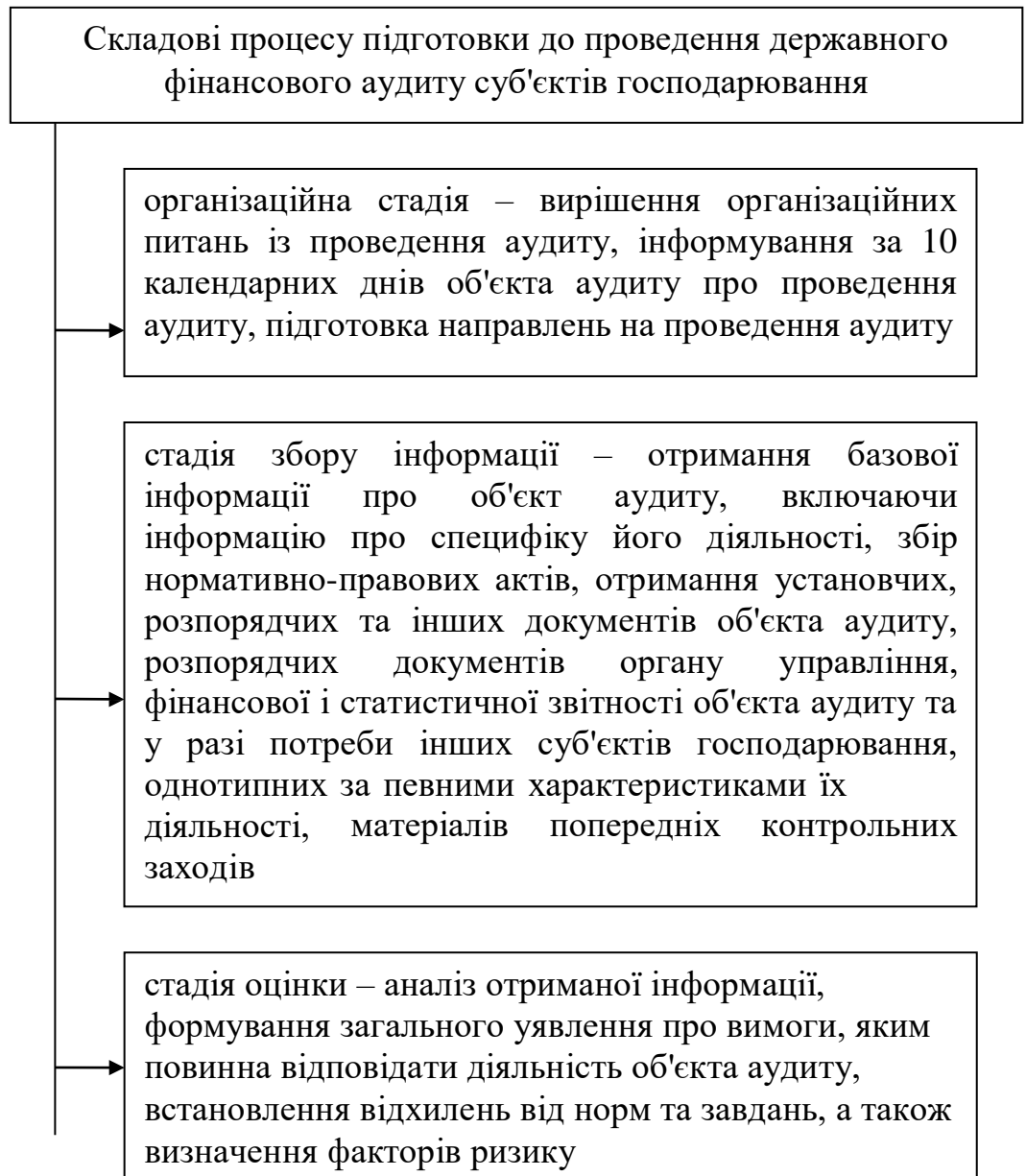


Рис. 4.3. Основні стадії процесу підготовки до проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання

За результатами опрацювання зібраної інформації керівником групи аудиторів складається план аудиту, який затверджується керівником органу ДАС або заступником керівника, в разі наділення його відповідними повноваженнями.



У плані аудиту визначається обсяг аудиту, методи і терміни проведення аудиту, включаючи підготовку аудиторського звіту.

План аудиту повинен включати:

– вступну частину, в якій вказується мета аудиту, підстава для його проведення, орган ДАС, який проводить аудит, та склад фахівців, яких планується залучити в процесі проведення аудиту;

– інформацію про діяльність об'єкта аудиту, де наводиться стисла характеристика суб'єкта, фінансово-господарська діяльність якого підлягає аудиту:

мету діяльності об'єкта аудиту, функції щодо виконання державних програм (за наявністю);

структуру об'єкта аудиту та чисельність працівників;

показники виробничої та фінансової діяльності (планові, фактичні);

попередню оцінку досягнення мети та завдань діяльності об'єкта аудиту за виробничими та фінансовими показниками;

зміни, що відбулися з моменту останнього аудиту, де відображаються організаційні, виробничі та інші зміни в діяльності об'єкта аудиту, що відбулися з часу попереднього аудиту, проведеного ДАС, які могли як позитивно, так і негативно вплинути на результати діяльності, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Наприклад:

– впровадження нових виробничих технологій, що зумовлює зменшення собівартості продукції;

– впровадження нових заходів внутрішнього контролю робить його більш ефективним і зумовлює підвищення ступеня надійності цього контролю, що в подальшому дозволяє знизити затрати часу на проведення аудиту за рахунок застосування менш трудомістких методів аудиту (наприклад, застосування тестування замість проведення перевірки тощо);

– зміна облікової політики в частині порядку відображення в обліку певних господарських операцій або розкриття інформації у звітності тощо (рис. 4.4).

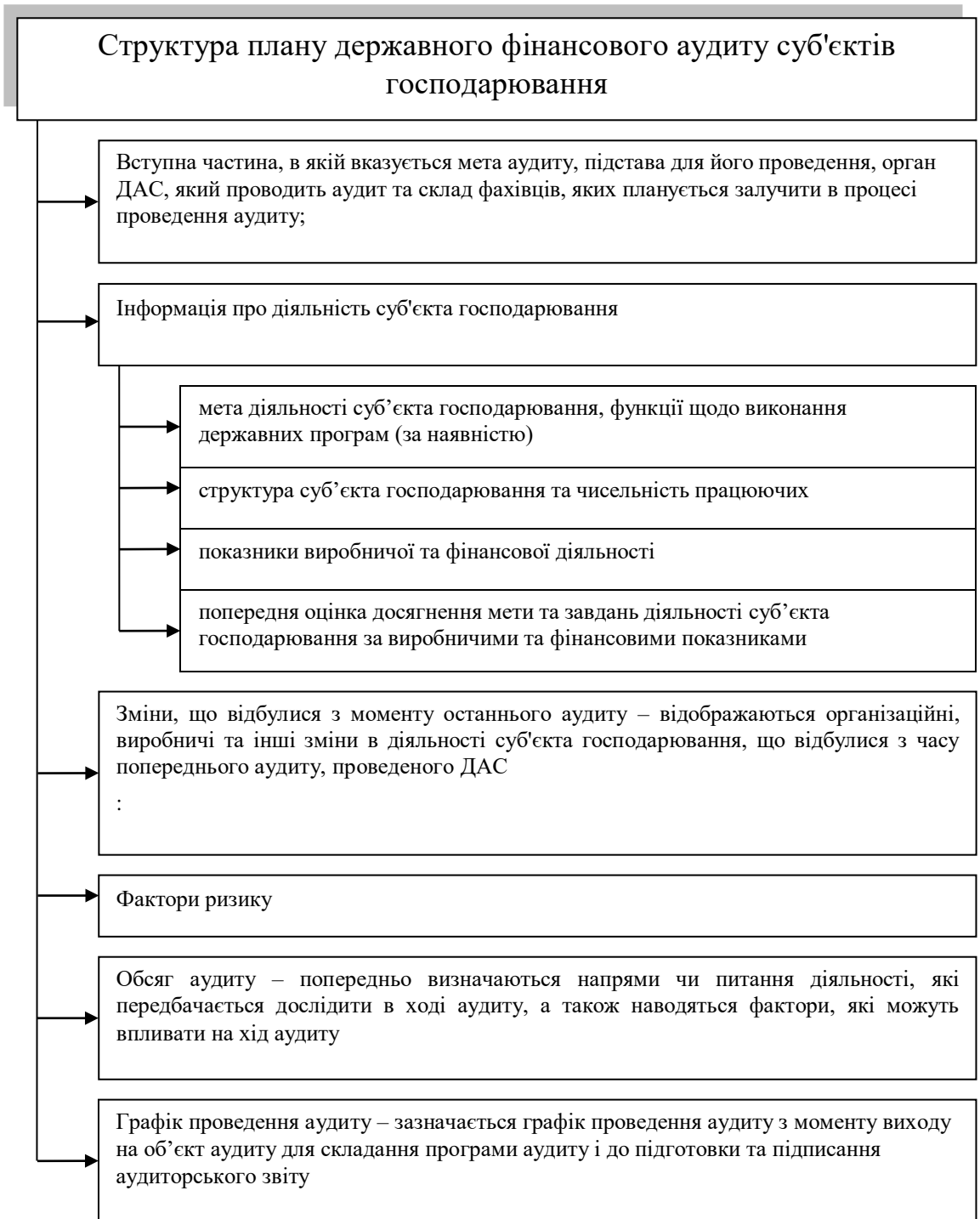


Рис. 4.4. Структура плану державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання

Якщо аудит суб'єкта господарювання проводиться органом ДАС вперше, цей розділ слід не включати в структуру плану аудиту;

- фактори ризику – обґрунтовуються попередньо виявлені фактори ризику;
- обсяг аудиту – попередньо визначаються напрями діяльності об'єкта аудиту, які потребують поглибленого дослідження, а також наводяться статті балансу і показники фінансової звітності, які потребують аналізу їх складу, структури і оцінки факторів, що вплинули на їх зміну в порівнянні з попереднім звітним періодом, або із плановим рівнем, а також фактори, які можуть впливати на перебіг аудиту та його результати;
- графік проведення аудиту. Зазначається графік проведення аудиту з моменту

виходу на об'єкт аудиту для складання програми аудиту і до підготовки та підписання аудиторського звіту (див. рис. 5.4).

У разі проведення аудиту суб'єкта господарювання, що має структурні підрозділи без права юридичної особи, які розташовані відокремлено, залучення інших регіональних органів ДАС до аудиту цих структурних підрозділів має передбачатися в плані аудиту суб'єкта господарювання.

### **Методичні прийоми та процедури проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання.**

Метод аудиту суб'єктів господарювання – сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів що підлягають аудиторському дослідженню. До складу таких прийомів відносяться:

- перевірка – перевірка кількісного та якісного стану об'єктів шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів, а також перевірка документів і записів;

- аналіз – комплексне вивчення фінансового стану суб'єкту господарювання та ефективності управління активами з метою оцінки досягнутих результатів, що проводиться за допомогою методів фінансового аналізу за даними бухгалтерського обліку, фінансової, податкової і статистичної звітності, звітності про виконання фінансового плану тощо;

- пояснення – полягає в одержанні письмової відповіді від посадових осіб суб'єкту господарювання на поставлені державним аудитором питання;

- анкетування – отримання необхідної для проведення аудиту інформації від посадових осіб суб'єкту користування, або осіб, які є користувачами товарів, робіт та послуг суб'єкту господарювання, шляхом застосування анкет;

- звірка – полягає у письмовому підтвердженні третіми особами точності інформації (наприклад, підтвердження розміру дебіторської заборгованості), яка може бути проведена шляхом зустрічної звірки, або шляхом письмового запиту;

- обстеження – дає можливість одержати загальну характеристику можливостей суб'єкта господарювання на підставі візуального огляду;

- тестування – полягає у формулюванні переліку питань для оцінки об'єкту дослідження за відповідями на які встановлюються фактори ризику та надається оцінка відповідності (наприклад, тест на відповідність внутрішнього контролю встановленим нормам);

- експертиза – здійснюється із залученням фахівців вузької спеціалізації (наприклад, спеціаліст зі шляхового будівництва, технолог тощо).

Таким чином, у порівнянні із методами проведення ревізій, які існували до появи державного фінансового аудиту, з'явилися нові підходи до отримання інформації про суб'єкт господарювання такі як анкетування, тестування, порівняння.

Під час третього етапу аудиту за обраними аудиторськими процедурами та виходячи з обсягу вибірки проводиться перевірка визначених факторів ризику діяльності об'єкта аудиту, за результатами якої підтверджується або спростовується попередня інформація стосовно недоліків і проблем в управлінні цією діяльністю.

Кожне питання (фактор ризику), що підлягає аудиту, повинно бути досліджене з урахуванням процедур, визначених програмою аудиту і „макетом аудиту”.

Обрані методи аудиту, процедура їх застосування та обсяг вибірки повинні забезпечувати обґрунтованість висновків за результатами оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності.

В цілому структура проведення аудиту з урахуванням визначених факторів ризику повинна бути спрямована на перевірку таких основних напрямів діяльності об'єкта аудиту:

- виконання статутних завдань;
- формування доходів;
- формування витрат;
- законність та ефективність видатків (використання) майна, в тому числі коштів цільового фінансування (на виконання державних програм тощо);
- використання прибутку;
- правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності.

Далі проведення аудиту передбачає безпосередній вихід державних аудиторів до суб'єкта господарювання.

Метою такого заходу є перш за все уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту, а також проведення аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання та ефективності використання активів, попередньої оцінки стану внутрішнього контролю, конкретизації факторів ризику, визначення переліку аудиторських процедур, необхідних для проведення аудиту в розрізі кожного поставленого питання (фактору ризику), та обсяг вибірки для проведення перевірки кожного визначеного питання (фактору ризику), визначення рівня суттєвості факторів ризику, складання програми аудиту (рис. 4.5).

На цьому етапі проводиться розрахунок коефіцієнтів з використанням Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки, затвердженої наказом Мінфіну від 14.02.2006 №170, який формується у таблицях (кількість визначається виходячи із специфіки і результатів діяльності об'єкта аудиту), і вони можуть бути додатками до аудиторського звіту.

Ця методика розроблена з метою визначення об'єктивних і суб'єктивних причин збитковості, забезпечення єдності підходів при оцінці фінансово-господарського стану та ефективності управління суб'єктів державного сектору економіки України.

Міністерства, інші органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, та відповідно до галузевих особливостей розробляють галузеві нормативи показників, які застосовуються для аналізу ефективності фінансово-господарської діяльності та управління підприємствами.

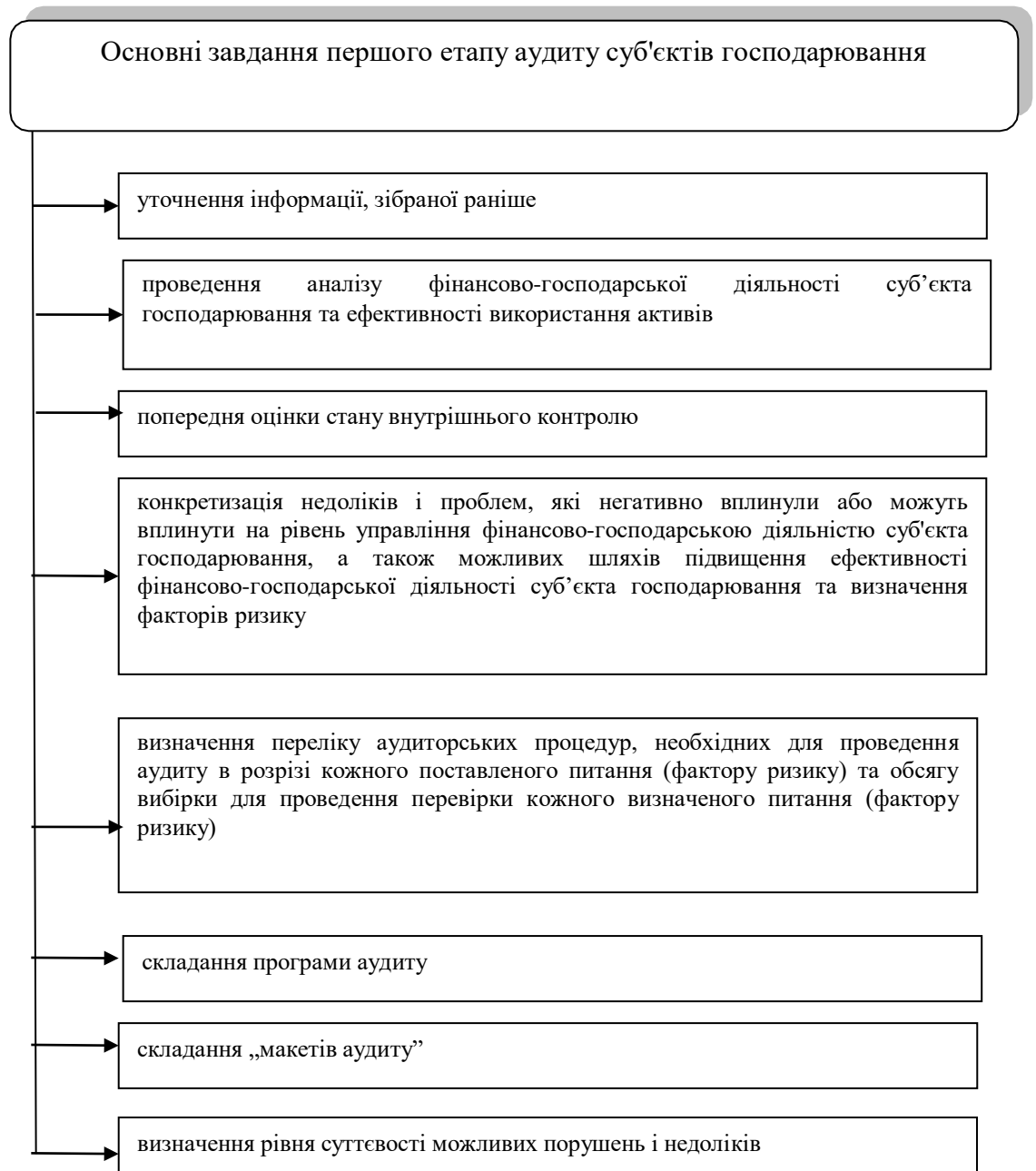


Рис. 4.5. Основні завдання першого етапу державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання

Методика аналізу визначає основні показники, які характеризують фінансово-господарський стан підприємств, установлює порядок їх розрахунку за даними фінансової та податкової звітності, напрями перевірки діяльності підприємств з метою виявлення об'єктивних і суб'єктивних причин збитковості, а також критерії оцінки ефективності управління підприємствами.

Основними складовими фінансового аналізу діяльності підприємства є:

– горизонтальний фінансовий аналіз, який проводиться з метою вивчення динаміки окремих фінансових показників, розрахованих за даними фінансової звітності за певний період часу. Розраховуються абсолютні і відносні зміни, темпи росту (приросту) окремих показників (доходу, витрат, активів тощо) за ряд періодів і визначаються загальні тенденції їх змін;

– вертикальний фінансовий аналіз, який базується на порівнянні питомої ваги окремих структурних складових;

– порівняльний фінансовий аналіз, який проводиться для зіставлення планових та фактичних показників, фактичних та нормативних (галузевих, загальних) показників. Порівнюються такі показники, як: обсяг реалізації продукції, собівартість продукції, ціни на готову продукцію тощо;

– аналіз фінансових коефіцієнтів, який полягає у зіставленні показників звітності та фінансового плану з метою розрахунку коефіцієнтів: коефіцієнт платоспроможності (ліквідності), оцінки оборотності активів, фінансової стабільності підприємства тощо;

– факторний фінансовий аналіз, який проводиться для оцінки впливу окремих чинників на рівень відповідних результативних показників.

Аналіз повинен охоплювати структуру та динаміку активів об'єкта аудиту, дебіторської заборгованості, власного капіталу, зобов'язань, дохідності активів, доходів та витрат, в тому числі валового прибутку (збитку) та операційних витрат за економічними елементами тощо (рис. 4.6).

Джерелами інформації для аналізу є:

– фінансовий план державних підприємств на звітний період та пояснювальна записка до нього;

– Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал,

– Декларація з податку на прибуток підприємства або Розрахунок сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою;

– інша інформація, за винятком відомостей, які відповідно до законодавства становлять державну таємницю.

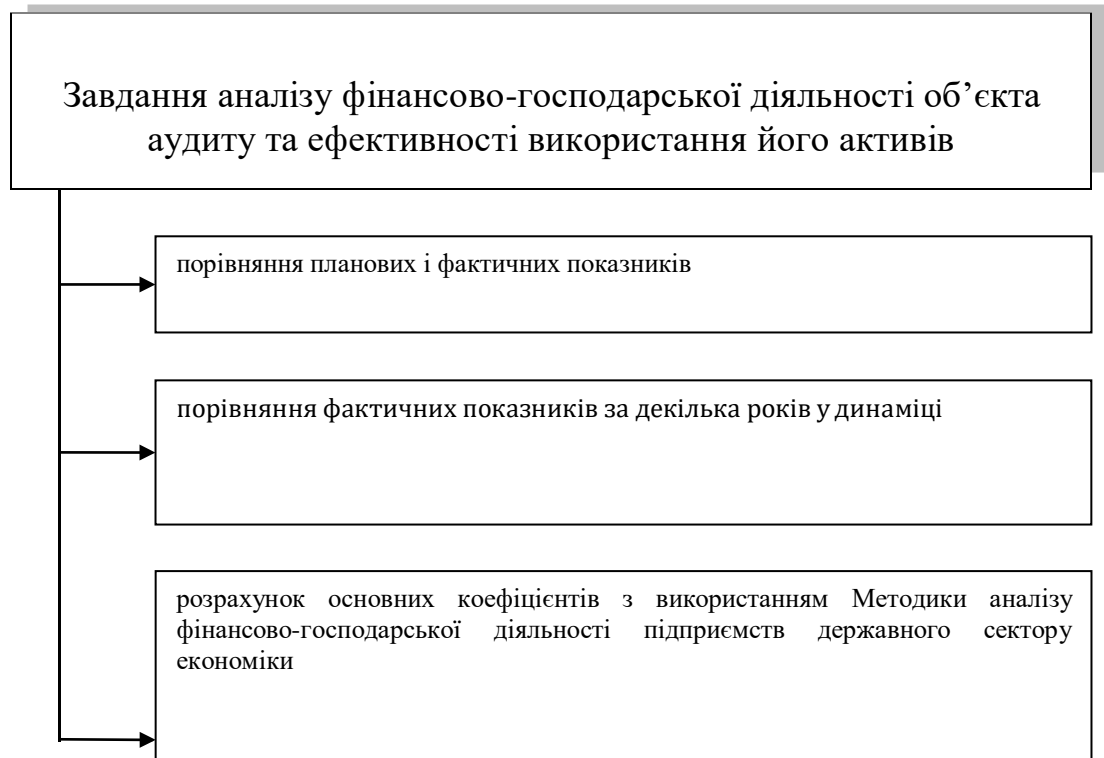


Рис. 4.6. Основні завдання аналізу фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та ефективності використання його активів

В аналітичних таблицях як джерела інформації вказуються форми фінансової звітності підприємств.

Основним завданням аналізу є оцінка ефективності використання активів, доходів,

витрат та результатів діяльності підприємства за звітний період, виявлення факторів, які позитивно або негативно вплинули на кінцеві фінансові результати.

Процедура проведення аналізу фінансово-господарської діяльності та його обсяг (кількість таблиць, які необхідно скласти, кількість показників для розрахунку тощо) визначаються керівником групи аудиторів, виходячи із специфіки і результатів діяльності об'єкта аудиту, періоду, за який необхідно дослідити його фінансово-господарську діяльність, та чисельності аудиторів.

Результати аналізу фінансово-господарської діяльності та оцінки виконання показників фінансового плану можуть бути додатками до аудиторського звіту.

### **Складання програми та макетів аудиту.**

На підставі плану аудиту та з урахуванням додаткової інформації, отриманої за результатами детального вивчення об'єкта аудиту, складається програма аудиту.

Програма аудиту – це основа детального планування часу і є розвитком плану аудиту і складає детальний перелік аудиторських процедур, необхідних для практичної його реалізації.

Програма аудиту повинна бути настільки деталізованою, щоб можна було використовувати її як інструкцію.

Слід чітко розуміти, що програма аудиту може бути переглянута, доповнена і уточнена. Існує ймовірність зміни, умов і напрямків перевірки, а також можливість отримання інших результатів після проведення аудиторських процедур, ніж ті, які раніше очікувались.

Зміни до програми аудиту вносяться за погодженням з керівником органу ДАС (його заступником) та про них інформується керівник об'єкта аудиту.

В програмі аудиту зазначаються:

- мета аудиту, підстава для його проведення, орган ДАС, який проводить аудит;
- інформація про діяльність об'єкта аудиту, де наводиться стисла характеристика суб'єкта, фінансово-господарська діяльність якого підлягає аудиту;
- результати проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності та попередньої оцінки стану внутрішнього контролю;
- перелік критеріїв, за якими буде визначено ефективність управління об'єктом аудиту;
- перелік факторів ризику фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, які передбачається перевірити за визначеними критеріями, методи проведення аудиту, процедури їх застосування, обсяг аудиту та вибірки, а також рівень суттєвості можливих порушень та недоліків;
- необхідність залучення до проведення аудиту інших органів ДАС, чи представників інших органів влади, установ та організацій;
- відповідальні працівники, що здійснюють аудит, та графік проведення аудиту.

Програма аудиту затверджується керівником органу ДАС.

Програма аудиту складається у двох примірниках, один з яких надається керівнику об'єкта аудиту, про що робиться запис на другому примірнику, який залишається органу ДАС.

В разі проведення аудиту за ініціативою об'єкта аудиту або його органу управління можливе попереднє узгодження програми з відповідним керівником.

У разі, якщо програмою передбачається проведення аудиту структурних підрозділів об'єкта аудиту із залученням інших регіональних органів ДАС, за кожним структурним підрозділом відповідним регіональним органом ДАС має бути складена окрема програма аудиту з урахуванням положень загальної програми аудиту в цілому та конкретизації факторів ризику, притаманних діяльності структурного підрозділу.

На підставі програми аудиту по кожному фактору ризику розробляється „макет перевірки”, який являє собою порядок перевірки кожного питання на предмет законності,

достовірності і доцільності з наведенням детальної інструкції роботи. „Макет аудиту” є робочим документом кожного аудитора.

„Макет перевірки” включає:

- послідовність дослідження питання;
- перелік документів, які необхідно перевірити, співставити і порівняти між собою із наведенням зв'язку між цими документами;
- напрямки діяльності чи господарські операції, які можуть потребувати додаткової перевірки; посади відповідальних працівників об'єкта аудиту, з якими має бути обговорений висновок державного аудитора по даному питанню.

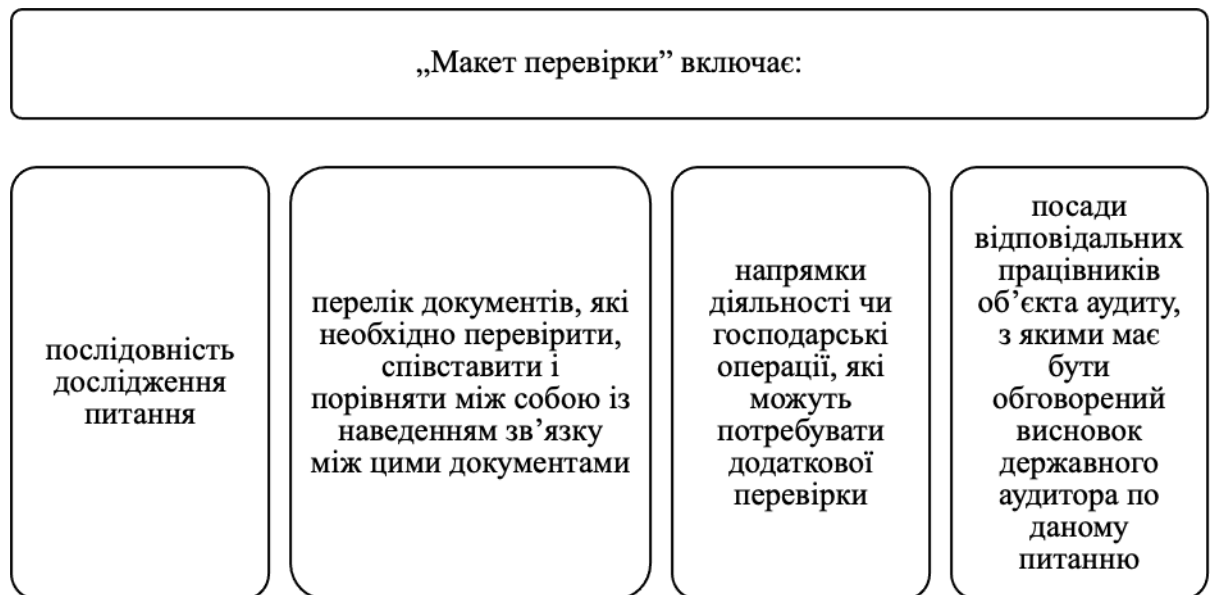


Рис. Складові „Макету перевірки”

Наприклад: макет аудиту основних засобів.

Фактор ризику: нераціональне та неефективне використання транспортних засобів (далі ТЗ) не дозволяє знизити витрати на їх утримання та підвищити прибутковість підприємства.

Перелік документів, які необхідно перевірити:

- наказ про облікову політику підприємства в частині обліку ТЗ та нарахування на них амортизації;
- інвентаризаційний опис і порівняльна відомість останньої інвентаризації;
- бухгалтерська довідка щодо створення амортизаційного фонду;
- відомість переоцінки основних засобів;
- розрахунки амортизаційних відрахувань (ОЗ-16);
- методика та відрахування до амортизаційного фонду;
- документи, що засвідчують надходження, переміщення, вибуття основних засобів (ОЗ-4),
- технічні паспорти;
- інвентарні картки (ОЗ-6),
- опис інвентарних карток з обліку основних засобів (ОЗ-7);
- інвентарні списки (ОЗ-9);
- порівняльні відомості результатів інвентаризації;
- картка обліку руху основних засобів (ОЗ-8);
- оборотна відомість по рахунку 10;
- журнали №4;
- головна книга;



- баланс, примітки до річної фінансової звітності (розділ II);
- договори з матеріально відповідальними особами;
- договори оренди; рахунки-фактури;
- авансові звіти;
- акти приймання-передачі;
- технічна документація;
- дані аналітичного обліку ТЗ, подорожні листи.

Напрями діяльності чи господарські операції, які можуть потребувати додаткової перевірки:

- незавантаженість транспортних засобів;
- простої транспортних засобів;
- несвоєчасне і неякісне проведення технічного обслуговування;
- суттєвий рівень зносу внаслідок не оновлення транспортних засобів.

Послідовність дослідження питання:

– визначити, відповідно до наказу про облікову політику підприємства субрахунки на яких обліковуються ТЗ та витрати по їх утриманню та експлуатації, а також визначити метод нарахування амортизації, наявність договорів з матеріально відповідальними особами;

– відповідність даних аналітичного обліку ТЗ їхньому залишку за субрахунком 105 „Транспортні засоби” на відповідні дати (порівняння даних інвентарних карток (ОЗ-6), опис інвентарних карток з обліку основних засобів (ОЗ-7), актів про ліквідацію основних засобів, інвентаризаційних описів, інвентарних списків (ОЗ-9), порівняльних відомостей результатів інвентаризації з даними обігово-сальдової відомості за субрахунком 105 „Транспортні засоби”, головної книги; балансу, приміток до річної фінансової звітності (розділ II));

– правильність відображення у бухгалтерському обліку витрат, на експлуатацію та обслуговування ТЗ (аналіз даних подорожніх листів, технічних паспортів, технічної документації і договорів оренди; рахунків-фактур; авансових звітів та даних журналів ордерів 4 „Облік основних засобів, інших необоротних матеріалів активів”, 5А „Облік витрат”);

– виявлення шляхом перевірки транспортних засобів, які підлягають списанню, як непридатні і які фактично протягом тривалого часу не використовуються, а також фактів не використання технічно придатних ТЗ;

– встановлення рівня зносу ТЗ (дані бухгалтерської довідки щодо створення амортизаційного фонду, відомості переоцінки основних засобів, розрахунки амортизаційних відрахувань (ОЗ-16), методика та відрахування до амортизаційного фонду);

– дослідити ступінь використання ТЗ;

– перевірити правильність переоцінки (дооцінки) ТЗ;

– перевірити правильність нарахування амортизації, та використання амортизаційного фонду;

– проаналізувати періодичність ремонтів, списання запчастин на проведення ремонтів;

– проаналізувати правильність і обсяги списання паливно-мастильних матеріалів;

– дослідити доцільність переведення на газ ТЗ, які працюють на бензині;

– зробити висновки про законність та ефективність використання ТЗ.

Для дослідження кожного поставленого питання (фактору ризику) визначається обсяг і метод аудиту, який необхідно здійснити для підтвердження чи спростування ризиків, а також визначається розмір вибірки.

Визначення вибірки проводиться з метою застосування аудиторських процедур по відношенню менш, ніж до 100% об'єктів всієї сукупності, що досліджується, для отримання аудиторських доказів, які дозволяють скласти думку про всю цю сукупність.

Прикладами питань аудиту, де може бути застосована вибірка, є:

- основні засоби (по окремим об'єктам основних засобів);
- матеріали і запаси (по окремим видам матеріалів і запасів);
- дебіторська і кредиторська заборгованість (по конкретним дебіторам чи кредиторам);
- реалізація продукції (конкретні господарські операції, вид продукції чи період);
- відображення затрат (конкретні випадки, напрями діяльності);
- оплата праці (окремі працівники чи групи працівників, посади) тощо.

Чим вищий ступінь ризику можливості допущення порушень чи недоліків щодо певного питання (фактору ризику), тим більший обсяг вибірки необхідно застосувати для його перевірки.

### **Перевірка факторів ризику при проведенні державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.**

Уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту, передбачає поглиблене дослідження визначених факторів ризику.

На підставі уточненої інформації, яка збиралась на першому етапі аудиту, а також проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності та оцінки стану внутрішнього контролю, конкретизуються проблеми та недоліки, які вплинули або можуть негативно вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту і достовірність його фінансової звітності, та визначаються зовнішні і внутрішні фактори ризику і їх ступінь.

Зовнішніми факторами ризику, які є незалежними від об'єкта аудиту, але можуть безпосередньо впливати на його діяльність та фінансові результати є зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими безпосередньо регулюється діяльність об'єкта аудиту або встановлюються правила здійснення ним певних видів господарських операцій, загострення конкурентної боротьби з боку конкурентів, зміна стратегії розвитку галузі, в якій здійснює свою діяльність об'єкт аудиту, що зумовлює зменшення обсягів державного замовлення тощо (рис. 4.7).

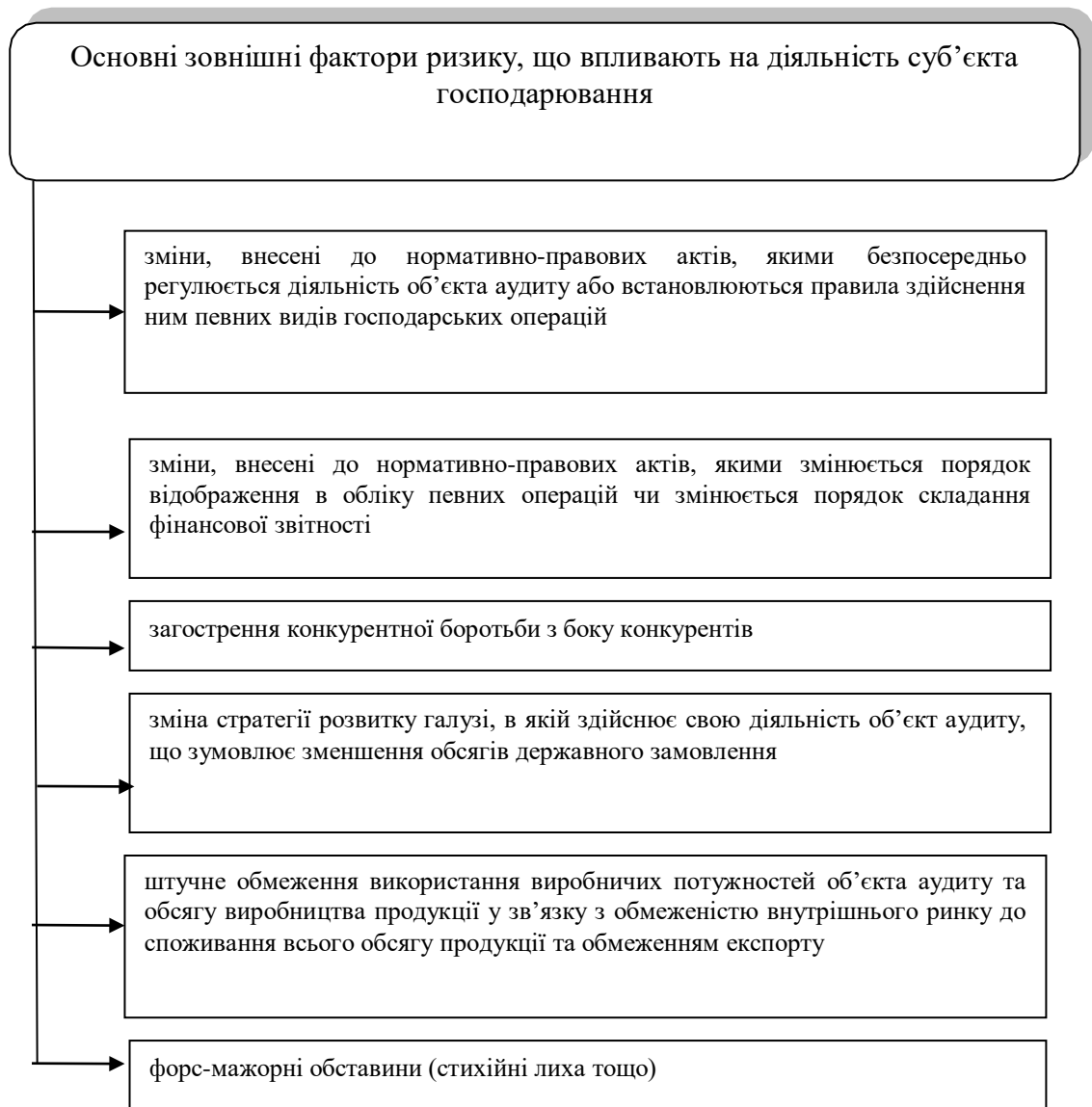


Рис. 4.7. Основні зовнішні фактори ризику, що впливають на діяльність суб'єкта господарювання

Натомість внутрішні фактори ризику є прямим результатом діяльності об'єкта аудиту і можуть ним регулюватися.

Найтипівішими внутрішніми факторами ризику є ризики, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту.

До найтипівіших внутрішніх факторів ризику можна віднести:

1. Фактори ризику, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту:

- зміни в організаційній структурі, внаслідок яких конкретні функції з фінансово-господарської діяльності виконуватимуться структурними підрозділами, працівники яких не мають відповідного досвіду та кваліфікації;

- створення нових відокремлених структурних підрозділів;

- не встановлені правила здійснення внутрішнього контролю, відсутні накази, розпорядження тощо;

- суть правил внутрішнього контролю свідчить про їх формальність, неврахування специфіки діяльності об'єкта аудиту, внаслідок чого важко попередити, виявити та виправити помилки;

- відсутній контроль за дотриманням визначених правил діяльності об'єкта аудиту;

- зміни у видах діяльності об'єкта аудиту;
- призначення нових керівників (в тому числі структурних підрозділів), які не мали практичного досвіду здійснення певних видів господарської діяльності;
- суттєві зміни показників фінансового плану в порівнянні з попередніми роками (зокрема, суттєве збільшення видатків при неадекватному збільшенні доходів);
- укладення договорів з суб'єктами господарювання, які мають значну заборгованість перед об'єктом аудиту, або з суб'єктами господарювання, щодо яких аудитор має інформацію про завищення ними обсягів робіт, ціни товарів або послуг, розцінок чи тарифів;
- укладення договорів з суб'єктами господарювання, які мають невідповідну репутацію, або з маловідомими суб'єктами господарювання, які нещодавно створені чи предмет договору не є їх основною діяльністю;
- значне зростання дебіторської та кредиторської заборгованості;
- укладання договору, умови якого заздалегідь є вкрай не вигідними для об'єкту аудиту і існують сумніви щодо повноти наданих послуг (виконаних робіт) і спроможності їх оплати тощо.

## 2. Фактори ризику, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку:

- внесення змін до облікової політики суб'єкта господарювання;
- відсутність положення про бухгалтерію, посадових інструкцій відповідальних працівників, графіку документообігу тощо;
- низький рівень комп'ютеризації бухгалтерського обліку;
- застосування неліцензійних програм з ведення обліку або несвоєчасне оновлення програм відповідно до змін у методології ведення бухгалтерського обліку чи облікової політики;
- відсутність розмежування доступу до ділянок обліку, можливість доступу до комп'ютерної програми осіб, які не мають відповідних повноважень, внаслідок чого можливе внесення несанкціонованих змін тощо.

## 3. Фактори ризику внаслідок не усунення недоліків, виявлених попереднім аудитом (чи ревізією):

- виявлені систематичні порушення законодавства у сфері державних закупівель, однак склад тендерного комітету не змінився, не видано розпорядчого документу з метою усунення виявлених порушень;
- виявлено недостачу, однак матеріально відповідальна особа продовжує працювати на тій самій посаді, недостачу нею не відшкодовано, річна інвентаризація не проводилася;
- виявлено факти переплати заробітної плати внаслідок встановлення необґрунтовано завищених (у порівнянні з нормативно-правовими актами) надбавок чи доплат, однак система встановлення надбавок та доплат не змінилася тощо.

Від якості визначення факторів ризику залежить якість всього аудиту. При цьому, визначені ризики повинні бути достатньо обґрунтованими і передбачати зосередження уваги аудиторів саме на ризикових питаннях, а не розсіювати її на дослідження великої кількості другорядних питань.

Визначені фактори ризику можуть викладатись у вигляді гіпотез причин можливого погіршення фінансового стану об'єкта аудиту, невиконання ним своїх функцій та неефективного використання майна

Звичайно, що до безпосереднього виходу на об'єкт аудиту дуже важко повністю оцінити його діяльність і визначити ризики, оскільки велика кількість документів є недоступною для аудиторів.

Однак цілком можливо проаналізувати матеріали попередніх контрольних заходів, отримати на письмовий запит від об'єкту аудиту чи його органу управління фінансову звітність і звітність про виконання фінансового плану тощо. Цих джерел інформації цілком достатньо для попередньої оцінки діяльності підприємства. Так, якщо за

результатами попередніх контрольних заходів були виявлені численні і серйозні порушення, які не усувалися в повній мірі і повторювалися з року в рік, то зрозуміло, що ризики в діяльності цього підприємства є великі. І ці ризи мають бути взяті з тих порушень, які виявлялися раніше.

Але найкращим джерелом інформації для попередньої оцінки підприємства є його фінансова звітність. Для використання цього джерела інформації, потрібно навчитися „читати” фінансову звітність. „Читати” фінансову звітність може будь яка людина, яка володіє основами ведення бухгалтерського обліку і принципами складання фінансової звітності.

### **Узагальнення та реалізація результатів державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання.**

За результатами аудиту кожного питання аудитором має бути підготовлений проект висновку аудитора у 2-х екземплярах, перший з яких на термін до трьох робочих днів надається для розгляду і обговорення відповідальній особі об'єкта аудиту, визначеній в макеті „перевірки” даного питання, яка робить про це розписку на другому екземплярі висновку, що залишається у аудитора.

Зауваження і пропозиції посадової особи об'єкта аудиту, з якими погоджується аудитор, враховуються у висновку аудитора, а у разі незгоди – вони оформлюються у вигляді протоколу розбіжностей.

У разі відсутності зауважень чи пропозицій до висновку на четвертий робочий день з дня надання його на обговорення вважається обговореним і підписується в односторонньому порядку аудитором.

Висновок аудитора має наступну структуру:

– Вступ: зазначається посада, П.І.Б аудитора, який склав висновок, а також наводиться суть поставленого програмою аудиту питання та зазначаються строки, в які було перевірено це питання.

– Результати аудиту: наводяться результати аудиту із зазначенням застосованих методів аудиту.

– Висновки: наводяться висновки про дотримання законодавства і забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту з перевіреного питання.

– Рекомендації: викладаються рекомендації аудитора щодо усунення виявлених недоліків і порушень, а також забезпечення більш ефективного використання ресурсів та управління об'єктом аудиту.

Таблиця

Структура аудиторського висновку

Структура аудиторського висновку	
1) Вступ:	зазначається посада, П.І.Б аудитора, який склав висновок, а також наводиться суть поставленого програмою аудиту питання та зазначаються строки, в які було перевірено це питання.
2) Результати аудиту:	наводяться результати аудиту із зазначенням застосованих методів аудиту.
3) Висновки:	наводяться висновки про дотримання законодавства і забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту з перевіреного питання.
4) Рекомендації:	викладаються рекомендації аудитора щодо усунення виявлених недоліків і порушень, а також забезпечення більш ефективного використання ресурсів та управління об'єктом аудиту.

При проведенні аудиту структурного підрозділу суб'єкту господарювання, що не має статусу юридичної особи, на підставі висновків аудиторів по кожному питанню програми аудиту цього структурного підрозділу, складається загальний висновок

аудитора, який надається органу ДАС, що проводить аудит самого суб'єкту господарювання, для складання проекту аудиторського звіту.

За результатами аудиту складається підсумковий документ – аудиторський звіт, який має виділити найголовніше.

Слід наголосити, що перед складанням аудиторського звіту остаточно оцінюється аргументованість тверджень і доказів.

Це дуже важливий момент, тому, що аудиторський звіт має виключати можливість двоякого трактування та нечіткість і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними доказами.

Сама інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення – короткими та чіткими.

Типовий аудиторський звіт має таку структуру:

- вступ;
- результати аудиторських процедур і висновки;
- рекомендації;
- додатки.

„Вступ” повинен містити фонову інформацію про об'єкт аудиту та обґрунтувати причини проведення аудиту і його програму.

До розділу „Результати аудиторських процедур і висновки” необхідно включити висновки про дотримання законодавства і забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту.

Розділ має містити:

– оцінку рівня правового забезпечення фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту;

– результати дослідження фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, в якому повинна надаватися оцінка ефективності управління за визначеними критеріями, за якими проведена перевірка факторів ризику, чинників, які негативно впливають на діяльність об'єкта аудиту. При цьому, наводяться конкретні приклади недоліків і порушень;

– оцінку стану внутрігосподарського контролю;

– висновки за результатами аудиту з визначенням впливу порушень і недоліків на розміри платежів до бюджетів і державних фондів, фінансові результати об'єкта аудиту, розмір прибутку та величину активів;

– оцінка ефективності управління майном, досягнення суб'єктами господарювання визначених цілей і завдань за визначеними критеріями, за якими проведена перевірка факторів ризику.

При цьому, у разі виявлення порушень чи відхилень від норм, слід визначити суттєвість впливу цих порушень (недоліків) на достовірність фінансової звітності та показники ведення фінансово-господарської діяльності та зробити відповідні висновки, які потрібно групувати виходячи з істотності та ступеня їх впливу на фінансово-господарську діяльність об'єкта аудиту за такими напрямками:

Зовнішній вплив – мають незалежний від об'єкта аудиту характер, зокрема щодо достатності законодавчого забезпечення його діяльності, рівня її регламентації органом управління об'єкта аудиту, зокрема:

– зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими безпосередньо регулюється діяльність об'єкта аудиту або встановлюються правила здійснення ним певних видів господарських операцій;

– зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими змінюється порядок відображення в обліку певних операцій чи змінюється порядок складання фінансової звітності;

– загострення конкурентної боротьби з боку конкурентів;

– зміна стратегії розвитку галузі, в якій здійснює свою діяльність об'єкт аудиту, що зумовлює зменшення обсягів державного замовлення;

– штучне обмеження використання виробничої потужності об'єкта аудиту та обсягу виробництва продукції у зв'язку з обмеженістю внутрішнього ринку спожити весь обсяг продукції та обмеженням експорту;

– форс-мажорні обставини (стихійні лиха тощо).

Наприклад, Конституція України та Цивільний кодекс України законодавчо закріплюють право приватної, державної та комунальної власності, а Господарський кодекс України – право колективної власності. Акції товариства є державним майном, проте власником майна, яке передано цьому товариству як вклад до статутного капіталу, є саме акціонерне товариство.

Положення про порядок здійснення контролю за розпорядження майном господарських товариств, затверджене наказом Фонду державного майна України від 17.06.2004 № 1194, містило обов'язкові вимоги щодо прийняття рішення про списання майна органом управління корпоративними правами держави, та чітко регламентував порядок списання майна, яке було скасовано наказом Фонду державного майна України від 08.11.2005 № 2946, де такі вимоги взагалі відсутні.

Дану ситуацію використовують товариства, у яких управління корпоративними правами держави здійснює Фонд державного майна України. Такими товариствами проводиться списання основних засобів та автотранспортних засобів без визначення можливості їх продажу або використання окремих вузлів, деталей у виробництві.

Внутрішній вплив – стосуються прийняття рішень або бездіяльності посадових осіб об'єкта аудиту, в першу чергу щодо організації систем та застосування процедур внутрішнього контролю.

Наприклад, товариством не забезпечено дієвий контроль за діяльністю дочірніх підприємств.

Особлива увага приділяється у аудиторському звіті оцінці внутрішнього контролю об'єкту аудиту.

Що стосується підготовки розділу „Рекомендації”, то у ньому зазначаються пропозиції, реалізація яких є необхідною умовою для якісних змін в управлінні об'єктом аудиту. Рекомендації повинні:

- ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках;
- зосереджувати увагу на тому, що треба змінити;
- залишити на розсуд об'єкта аудиту способи проведення змін;
- бути достатньо детальними і реальними, щоб їх можливо було впровадити.

Всі робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, табличні дані, сформовані аудитором на стадії здійснення оцінки досягнутих об'єктом аудиту результатів, прикладаються як додатки до аудиторського звіту.

При посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті аудиторського звіту зазначити джерела інформації. З метою не загромождження текстової частини аудиторського звіту, посилання на джерела інформації тексті доцільно позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному у переліку, який є додатком до аудиторського звіту.

Кожен додаток до аудиторського звіту є автономним і може використовуватися окремо від аудиторського звіту.

Проект аудиторського звіту, як і проект висновку аудитора підлягає обговоренню і пропозиції посадових осіб об'єкта аудиту, з якими погоджується аудитор, враховується в аудиторському звіті.

Проект аудиторського звіту складається в двох екземплярах, перший з яких не пізніше ніж через 15 робочих днів з дня завершення аудиторських процедур (останнього дня проведення аудиту, визначеного у направленні на проведення аудиту) на термін до 5-ти робочих днів передається для обговорення керівництву об'єкта аудиту. Зауваження і

пропозиції посадових осіб об'єкта аудиту, з якими погоджується аудитор, враховуються в аудиторському звіті. У разі незгоди з цими зауваженнями і пропозиціями, вони оформлюються у вигляді протоколу розбіжностей, який є невід'ємною частиною аудиторського звіту.

Таким чином, всі документи, які складаються в процесі проведення аудиту повинні бути зрозумілими, достовірними, послідовними мати однозначне тлумачення, не мати помилок і перекручень здатних вплинути на результати аудиту.

Аудиторський звіт передається для розгляду керівництву об'єкта аудиту одним із таких способів:

- особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта аудиту;
- через діловодну службу з відміткою про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника цієї служби, який здійснив реєстрацію;
- рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням.

Аудиторський звіт, який підписується в односторонньому порядку керівником групи державних аудиторів, має виключати можливість двоякого трактування та нечіткість і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними доказами.

При наявності зауважень і пропозицій посадових осіб об'єкта аудиту до аудиторського звіту, що не були враховані під час розгляду, вони оформлюються у вигляді протоколу розбіжностей, форма якого встановлена в додатку.

Обговорений з керівництвом об'єкта аудиту аудиторський звіт складається в чотирьох примірниках і підписується в односторонньому порядку керівником групи державних аудиторів.

Примірники аудиторського звіту передаються керівнику об'єкта аудиту, керівництву його органу управління, а також відповідно до визначених законодавством повноважень – Кабінету Міністрів України чи Міністерству фінансів України. Один примірник аудиторського звіту залишається у органа ДАС.

Керівник об'єкта аудиту зобов'язаний інформувати орган ДАС, який проводив аудит, про стан врахування рекомендацій, що містяться у аудиторському звіті.

Рішення щодо оприлюднення результатів аудиту приймається керівництвом органу ДАС, що проводив аудит.

Оприлюднення органами ДАС результатів аудиту здійснюється відповідно до законодавства. Така інформація може надсилатися іншим заінтересованим органам державної влади, а також органам місцевого самоврядування.

Аудиторський звіт може виноситись на розгляд колегії відповідного органу, уповноваженого управляти державним майном.

Орган ДАС здійснює моніторинг та облік стану впровадження пропозицій, відображених в аудиторському звіті чи інформації про результати аудиту.

Після погодження та підписання аудиторського звіту керівником групи аудиторів або за його дорученням аудитор зі складу учасників контрольного заходу складає звіт про результати аудиту, так званий паспорт аудиту та далі проводиться моніторинг врахування пропозицій, наданих за результатами аудиту.

Паспорт аудиту фактично є аналогом інформаційної картки, яка складається за результатами ревізій і передбачає занесення до бази даних контрольних заходів органів ДАС результатів проведеного державного фінансового аудиту суб'єкту господарювання.

Розділи паспорта аудиту:

- перший передбачає фіксацію загальних даних про аудит, контрольню-ревізійний підрозділ, який проводив контрольний захід, зазначається у плановому чи позаплановому порядку, дата початку та завершення аудиту, період охоплений аудитом, його тривалість, витрати робочого часу (людино-днів) в розрізі, як головних виконавців, так і учасників, залучених ДАС чи КРВ в регіонах;



– у другому фіксуються загальні дані про об'єкт аудиту – найменування суб'єкту господарювання, код ЄДРПОУ, організаційно-правова форма та форма власності, орган управління, юридична та фактична адреси, ПІБ керівника та головного бухгалтера, їх телефони.

У паспорті треба відобразити: надходження коштів із державного та місцевого бюджетів, коштів державних цільових фондів, обсяг акумульованих коштів, що залишаються в розпорядженні суб'єкта господарювання у зв'язку з наданням пільг з оподаткування та інших державних цільових коштів, кредити, отримані під гарантію Уряду України та загальнодержавне і комунальне майно;

– третій передбачає фіксацію результатів аудиту за такими показниками:

рівень управління суб'єктом господарювання визначаємо за критеріями – „ефективний”, „недостатньо ефективний”, „неефективний”;

оцінка законності здійснення операцій – виявлені порушення і недоліки, які спричинили недоотримання або втрату доходів, втрату фінансових і майнових ресурсів, інші порушення фінансової дисципліни;

оцінка ефективності використання ресурсів і управління суб'єктом господарювання за критеріями – неефективне використання коштів, майна та виявлені резерви для збільшення доходів і зменшення втрат;

– четвертий передбачає відображення реалізації результатів аудиту, зокрема, кількість наданих та врахованих пропозицій щодо внесення змін до чинних нормативно-правових актів, розробки нових нормативно-правових актів та керівних документів (концепцій, програм розвитку тощо), проведення кадрових змін, вжиття інших заходів, а також дані щодо відшкодування недоотримання або втрати доходів, втрати фінансових та майнових ресурсів;

– наступний етап реалізації результатів аудиту, зокрема, щодо направлення звітів: Секретаріату Президента, Верховній Раді, Кабінету Міністрів України, органам центральної виконавчої влади (Міністерству фінансів України, іншим міністерствам, комітетам, службам) та іншим користувачам, а також кількість проінформованих міністерств і інших центральних органів виконавчої влади, місцевих державних адміністрацій та підприємств;

– шостий передбачає фіксацію кількості висвітлених в засобах масової інформації даних результатів аудиту та проведених прес-конференцій, брифінгів;

– у сьомому коротко описуються результати аудиту (недоліки в управлінні об'єктом контролю, порушення та втрати виявлені аудитом, проблемні питання щодо нормативно-правового забезпечення та пропозиції щодо подолання негативних факторів діяльності суб'єктом господарювання та усунення порушень);

– восьмий передбачає занесення в базу даних ПІБ виконавця, який склав безпосередньо сам паспорт, перелік посад та ПІБ учасників аудиту із зазначенням табельного номера, кількості днів участі в аудиті, реквізити направлення.

І на завершення паспорт аудиту підписує керівник структурного підрозділу, який виконував аудит.

Як зазначалося, після підписання аудиторського звіту здійснюється інформування органів влади про результати аудиту та направлення аудиторського звіту користувачам, зокрема ГоловокРУ направляє Верховній Раді України, Секретаріату Президента України, Кабінету Міністрів України, Міністерству фінансів України, відповідним органам державної влади та місцевого самоврядування, а регіональні ДАС органам місцевого самоврядування та виконавчої влади.

В подальшому після інформування зацікавлених органів влади або у разі запрошення відповідного органу, уповноваженого управляти державним майном або головного підприємства чи суб'єкта господарювання державного сектору економіки, керівництво органів ДАС або за їх дорученням керівник групи аудиторів, чи безпосередньо група аудиторів, може приймати участь у колегіях, нарадах, семінарах

щодо розгляду аудиторського звіту.

Оприлюднення органами ДАС інформації, що міститься в аудиторських звітах, здійснюється відповідно до законодавства про інформацію, звернення громадян тощо. Така інформація може також використовуватися органами ДАС в оглядових листах, що направляються державним органам.

У разі, якщо об'єкт аудиту бажає розглянути аудиторський звіт на колегії чи розширеній нараді за участю керівників регіональних формувань, можна розробити проект плану заходів, який буде розглянуто на цій же нараді і потім затверджений наказом чи розпорядженням, чи прийнятий колегіально акціонерами або засновниками.

Ініціювання розробки та затвердження такого документу ще фактично під час проведення та завершення аудиту, прискорить прийняття рішення на об'єкті аудиту щодо заходів і методів подолання негараздів діяльності підприємства, полегшить роботу аудиторів щодо контролю за станом врахування пропозицій аудиторів та проведення його моніторингу.

### **Питання для самоконтролю:**

1. Яким нормативним документом затверджено порядок проведення органами ДАС державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання?
2. У чому полягає рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання?
3. За скільки днів перед початком аудиту керівнику суб'єкта господарювання надсилається відповідне повідомлення із зазначенням строку аудиту та відповідальних за його проведення посадових осіб?
4. Що таке направлення на проведення аудиту?
5. Який період може становити термін проведення державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання?
6. Що є метою державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання?
7. Що є основними завданнями державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання?
8. З яких етапів складається процес державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання?
9. Що таке планування аудиту?
10. Яку інформацію досліджують аудитори у період підготовки до аудиту?
11. Які стадії включає процес планування аудиту діяльності суб'єктів господарювання?
12. Яку структуру повинен мати план державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання?
13. Що таке метод аудиту суб'єктів господарювання?
14. Які методичні прийоми відносяться до основних методичних прийомів державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання?
15. На перевірку яких основних напрямів діяльності об'єкта аудиту повинна бути спрямована аудиторська перевірка суб'єктів господарювання?
16. Що є метою другого етапу аудиту діяльності суб'єктів господарювання?
17. Що є основними складовими фінансового аналізу діяльності підприємства?
18. Які джерела інформації використовуються аудиторями для аналізу суб'єкта господарювання?
19. Що є основними завданнями аналізу фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту (суб'єкта господарювання) та ефективності використання його активів?
20. Ким та виходячи із яких обставин визначаються процедури проведення аналізу фінансово-господарської діяльності та його обсяг?
21. Що таке система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та що вона

включає в себе?

22. Що таке система бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання?
23. Що включає контрольне середовище суб'єкта господарювання?
24. Що таке засоби внутрішнього контролю?
25. У чому полягають процедури внутрішнього контролю суб'єкта господарювання?
26. У скільки етапів здійснюється вивчення та оцінка системи внутрішнього контролю, контрольного середовища та окремих засобів контролю суб'єкта господарювання?
27. В яких випадках аудитор надає позитивну та умовно-позитивну оцінку системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання?
28. Яка система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання заслуговує на негативну оцінку аудитора?
29. Що таке програма аудиту суб'єкта господарювання та які існують вимоги до неї?
30. Що таке „макет аудиту” та що він у себе включає?
31. Що таке фактори ризику?
32. Які основні зовнішні фактори ризику впливають на діяльність суб'єкта господарювання?
33. Що є найтипovішими внутрішніми факторами ризику?
34. Що таке дохід суб'єкта господарювання?
35. Які джерела інформації використовуються аудиторами для виявлення ризикових операцій по формуванню доходів підприємства?
36. Що таке витрати суб'єкта господарювання та що відносять до їх складу?
37. Що включається до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) суб'єкта господарювання?
38. Який документ складається за результатами аудиту кожного фактору ризику?
39. Який документ складається за результатами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання?
40. Яку структуру повинен мати типовий аудиторський звіт?

#### **Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [2], [3], [11], [13], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [20], [21], [22], [23], [24], [25], [26], [29], [30], [35], [36], [38], [39]  
 Додаткові: [40], [46], [48], [50], [59], [62], [63], [69], [70]  
 Міжнародні видання: [71], [72], [73], [75], [79] [83].  
 Інформаційні ресурси Інтернет: [96], [100], [103], [104], [108], [112].

### **Тема 6. Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів**

План лекційного заняття:

1. Мета та основні завдання державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів.
2. Організація та основні методичні прийоми державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів.
3. Попередній аудит.
4. Проведення аудиту виконання місцевих бюджетів
5. Узагальнення та реалізація результатів аудиту виконання місцевих бюджетів

## **1. Мета та основні завдання державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів.**

У нашій державі важливого значення набуває розробка ефективного механізму контролю виконання місцевими органами влади та органами місцевого самоврядування делегованих державних повноважень

Розв'язання проблем формування доходів та здійснення видатків місцевих бюджетів залежить від організації бюджетного процесу. Основою правильної організації обліку та контролю доходів і видатків місцевих бюджетів є регламентований законодавством бюджетний процес. Об'єктом бюджетного процесу виступають доходи і видатки бюджетів, а суб'єктами – органи державної влади та органи місцевого самоврядування.

Існуючий порядок складання місцевих бюджетів запроваджено Бюджетним кодексом України. Стадіями бюджетного процесу відповідно до місцевого бюджету є:

- складання проектів бюджетів;
- розгляд проекту та прийняття рішення про місцевий бюджет;
- виконання бюджету, включаючи внесення змін до рішення про місцевий бюджет;
- підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо

нього.

На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами

Міністерство фінансів України доводить до місцевих органів влади та органів місцевого самоврядування всіх рівнів особливості складання розрахунків до проектів бюджетів. Місцеві фінансові органи розробляють інструкції з підготовки бюджетних запитів головними розпорядниками бюджетних коштів. Керівник місцевого фінансового органу приймає рішення про включення бюджетного запиту, поданого головним розпорядником, до пропозиції проекту місцевого бюджету.

Після схвалення проекту закону про Державний бюджет Міністерство фінансів України доводить місцевим органам влади та органам місцевого самоврядування розрахунки прогнозних обсягів міжбюджетних трансфертів, методику їх визначення, інші показники. Положення та показники міжбюджетних відносин уточнюються Кабінетом Міністрів України після ухвалення закону про Державний бюджет у другому читанні.

Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи відповідних рад готують проекти рішень про відповідні місцеві бюджети на підставі доведених Міністерством фінансів України показників. Таким чином, зменшується втручання органів влади вищого рівня управління у процес складання місцевих бюджетів інших рівнів.

З іншого боку, відбувається централізація влади: основні показники та методика їх визначення для складання проектів місцевих бюджетів за рівнями управління доводяться з центру.

Для ефективного державного управління регіоном на основі оперативної і якісної розробки управлінських рішень суб'єктам управління необхідна чітка цілісна картина функціонування регіонального господарського комплексу. Це дає можливість удосконалювати структуру місцевого управління, підвищувати її ефективність і оптимізацію витрат на утримання суб'єктів управління.

Основною метою управління регіоном в сучасних умовах є розробка і проведення такої політики, яка забезпечить зростання виробництва, його стабілізацію і розвиток в інтересах задоволення потреб населення.

Для України ще залишається характерною слабка податкова автономія місцевої влади, яка обмежується лише правом запровадження місцевих податків і зборів згідно з

переліком і в межах, визначених Верховною Радою України, а також наданням пільг за місцевими податками і зборами згідно з чинним законодавством.

До основних завдань управління регіоном можна віднести такі:

- розробка регіональної політики, розробка і здійснення стратегії розвитку регіону;
- управління власністю регіону
- проведення ефективної інвестиційної політики
- створення ринкової інфраструктури
- сприяння в розвитку науково-технічного прогресу за допомогою розробки і реалізації комплексних цільових програм.

– створення економічних, організаційно-правових та інших умов для ефективного і комплексного розвитку економіки регіону і наповнення бюджету фінансовими ресурсами для вирішення соціальних програм.

Одним із основних завдань бюджетної політики країни є збільшення питомої ваги місцевих бюджетів у Зведеному бюджеті України.

Водночас, одним із найважливіших принципів бюджетної системи України, серед яких : принцип єдності, принцип збалансованості, принципи повноти, обґрунтованості, принцип справедливості і неупередженості, принцип публічності та прозорості, принцип ефективності та результативності, є самостійність державного і місцевих бюджетів, яка для місцевих бюджетів забезпечується:

- закріпленням за ними відповідних джерел доходів;
- правом відповідних органів влади та самоврядування на визначення;
- правом Верховної Ради Автономної Республіки Крим та відповідних рад самостійно і незалежно одне від одного розглядати та затверджувати відповідні бюджети.

Проте на практиці принцип самостійності місцевих бюджетів остаточно не реалізовано. Існуюча система адміністративно-територіального устрою характеризується високим ступенем централізації влади по лінії уряд-область-район-сільська рада (міська рада, селищна рада) та позбавлення представницьких органів на місцях можливості проводити ефективну політику в інтересах територіальних громад та окремої людини, тобто надавати громадянам доступні та якісні послуги.

Непрозора система управління в частині взаємовідносин між самоврядними органами та місцевими державними адміністраціями є перешкодою для ефективних перетворень.

Централізація влади на певному етапі призводить до неефективності та недієздатності системи державного управління. Однак, як свідчить досвід державного управління, саме децентралізація влади з розвиненими інститутами місцевого самоврядування є провідною формою державної організації розвинених країн, яка підтверджує свої економічні переваги над централізованою формою державної організації. Особливе значення у становленні самостійності місцевих бюджетів набувають проблеми формування доходів та здійснення видатків місцевих бюджетів.

Як відомо, державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства – це система заходів, які здійснюють органи державної влади, органи влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування і спрямовані на забезпечення законності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджетів і звітування про їх виконання, а також запобігання виникненню та припинення бюджетних правопорушень.

Бюджетний контроль є підвидом державного фінансового контролю.

Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками.

Згідно зі ст. 116 Бюджетного кодексу України, порушенням бюджетного законодавства визнається порушення учасником бюджетного процесу встановлених цим Кодексом чи іншим бюджетним законодавством норм щодо складання, розгляду,

затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання.

Завданнями бюджетного контролю є:

- запобігання ухваленню рішень, які можуть призвести до вчинення бюджетних правопорушень;
- запобігання вчиненню правопорушень;
- виявлення слабких місць у виконанні бюджетної програми (функції);
- виявлення бюджетних правопорушень;
- вжиття заходів для припинення бюджетних правопорушень;
- накладення стягнень і застосування заходів до порушників бюджетного законодавства;
- розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів.

Бюджетний контроль, який, зокрема, здійснюється і органами державної контрольно-ревізійної служби, спрямований на:

- забезпечення виконання бюджетних програм;
- забезпечення використання бюджетних коштів на цілі, визначені бюджетом;
- забезпечення збереження бюджетних коштів;
- виявлення фактів порушення під час проведення операцій з бюджетними коштами;
- запобігання зловживанням посадових осіб під час використання бюджетних коштів;
- забезпечення правильності та достовірності ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;
- забезпечення зберігання документів, що застосовуються у бюджетному процесі, та контролю за доступом до них.

Бюджетний контроль організовується на принципах, які є складовими загальних принципів державного фінансового контролю. Таким чином, бюджетний контроль ґрунтується на таких основних принципах:

- принцип незалежності – органи, уповноважені здійснювати бюджетний контроль, мають функціональну, організаційну, оперативну та фінансову незалежність, необхідну для об'єктивного і ефективного виконання завдань;
- принцип об'єктивності та неупередженості – органи, уповноважені здійснювати бюджетний контроль, у своїх діях мають виходити з державних інтересів, дотримуватися професійної етики і не повинні зловживати наданими їм повноваженнями;
- принцип повноти – охоплення всієї сукупності дій учасників бюджетного процесу під час здійснення бюджетного контролю і відображення виявлених фактів вчинення бюджетних правопорушень;
- принцип єдності – єдність забезпечується єдиною правовою базою та єдиними стандартами у сфері здійснення бюджетного контролю;
- принцип обґрунтованості – результати бюджетного контролю ґрунтуються на законодавстві та підтверджуються документально;
- принцип публічності – органи, уповноважені на здійснення бюджетного контролю, забезпечують доступність його результатів;
- принцип відповідальності – кожний орган, уповноважений на здійснення бюджетного контролю, відповідає за свої дії або бездіяльність під час здійснення бюджетного контролю.

Об'єктом бюджетного контролю є операції бюджетного процесу, що здійснюються під час складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звітування про його виконання.

Органи державної контрольно-ревізійної служби під час здійснення бюджетного контролю на стадії виконання бюджетів і звітування:

- проводять ревізії (перевірки, аудит) цільового та ефективного використання

коштів бюджетів і аналізують використання коштів бюджетів усіх рівнів, державних цільових фондів, а також повернення кредитів, залучених державою або під державні гарантії, інших гарантованих державою зобов'язань;

- перевіряють обґрунтованість видатків, внесених до кошторисів бюджетних установ;

- проводять ревізії (перевірки) ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності про виконання бюджетних зобов'язань та операцій з бюджетними коштами;

- перевіряють стан здійснення заходів, спрямованих на усунення бюджетних правопорушень і запобігання їх вчиненню;

- проводять перевірку стану контрольно-ревізійної роботи в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади;

- накладають на порушників бюджетного законодавства стягнення та застосовують до них заходи, передбачені законодавством.

Як складова державного фінансового контролю аудит виконання місцевих бюджетів має важливе значення у забезпеченні фінансування фінансового механізму органів місцевого самоврядування, що обумовлено дефіцитністю місцевих бюджетів, та рівнем порушень у використанні їх коштів, через що належним чином не реалізуються певні соціально-економічні функції місцевого самоврядування.

Необхідність розвитку державного фінансового контролю за управлінням коштами місцевих бюджетів зумовлена:

- наявністю проблем, розв'язання яких вимагає розробки і застосування науково обґрунтованої регіональної політики з використанням нових методів фінансового контролю;

- відсутністю координації служб, що здійснюють функції залучення доходів до бюджетів, єдиного порядку обміну інформацією між різними підрозділами виконавчої влади та належного контролю за їх діяльністю з боку органів державної влади та місцевого самоврядування;

- відсутністю економічно обґрунтованих розрахунків при прийнятті управлінських рішень.

Особливості державного фінансового аудиту виконання місцевого бюджету зумовлені економічною сутністю місцевих бюджетів, яка полягає у формуванні грошових фондів, що є фінансовим забезпеченням діяльності місцевих рад, та використанні цих фондів на фінансування, утримання й розвиток соціальної інфраструктури, місцевого господарства тощо. Тобто місцеві бюджети – це фонди фінансових ресурсів, призначені для реалізації завдань і функцій, що покладаються на органи місцевого самоврядування. Як складова бюджетної системи держави і основа фінансової бази діяльності органів самоврядування місцеві бюджети забезпечують необхідними коштами фінансування економічного і соціального розвитку, що здійснюються органами влади й управління на відповідній території.

Аудит місцевого бюджету проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Основними завданнями державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів є:

- аналіз доцільності виділення бюджетних коштів та інших ресурсів;

- оцінка повноти і своєчасності використання бюджетних коштів і інших ресурсів;

- аналіз і оцінка повноти досягнення цілей, на які виділені бюджетні кошти та інші ресурси;

- виявлення та оцінка неефективних витрат при використанні бюджетних коштів і інших ресурсів;

– розроблення рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів і інших ресурсів (рис. 5.1).

З огляду на завдання аудиту місцевого бюджету його предметом є:

- напрями діяльності і функції регіонального органу державної влади або одержувача бюджетних коштів;
- кошти регіонального бюджету, що виділяються на вирішення державних завдань і цільових програм;
- об'єкти комунальної власності, природні і інші державні ресурси;
- організація виконання бюджетного процесу.

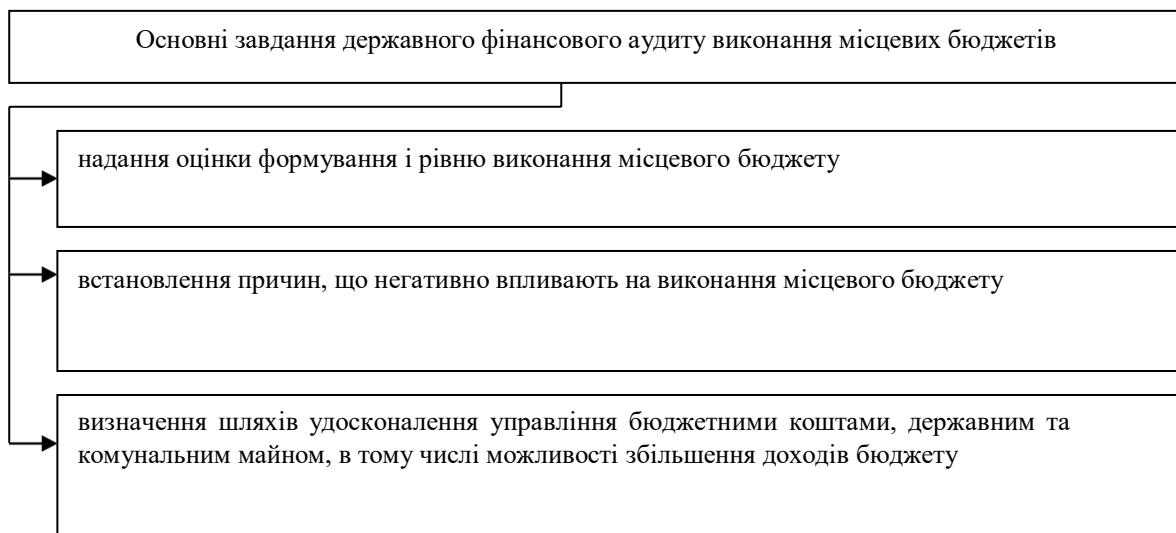


Рис. 5.1. Завдання державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів

До об'єктів аудиту місцевого бюджету слід віднести:

- державні адміністрації;
- виконавчі органи;
- одержувачів коштів регіонального бюджету;
- організації, що використовують кошти регіонального бюджету, власність та мають пільги з податків і платежів, установлені регіональним законодавством;
- адміністрації муніципальних утворень, які використовують власність і кошти регіональних бюджетів.

Аудит виконання бюджету може проводитися як стосовно окремого бюджету конкретної адміністративно-територіальної одиниці, так і стосовно зведеного бюджету областей, АР Крим, міст Києва та Севастополя, зведених бюджетів міст та районів.

При цьому період аудиту має бути обраний таким чином, щоб дозволяти оцінити показники місцевого бюджету у динаміці, визначити характер причин, що впливають на ефективність виконання бюджетного процесу (разовий або триваючий). Враховуючи наведене, період аудиту виконання бюджету доцільно обирати не меншим, ніж 2 роки. Водночас для порівняння окремих показників бюджету у динаміці може використовуватись і більший період.

## **2. Організація та основні методичні прийоми державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів.**

Аудит виконання бюджету проводиться відповідно до планів контрольно-ревізійної роботи, які складаються та затверджуються відповідно до Порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955.



Перелік районів, обласних центрів та міст обласного підпорядкування, відносно бюджетів яких планується провести у наступному за звітним році державний фінансовий аудит, включається до окремих щорічних планів, які після погодження з іншими територіальними органами фінансового контролю до 1 листопада поточного року подаються регіональними ДАС на затвердження відповідно Раді міністрів АР Крим, обласним, Київській та Севастопольській міським державним адміністраціям. Після затвердження ці плани направляються до ГоловокРУ для контролю за їх виконанням.

Відбір місцевих бюджетів щодо яких має проводитись державний фінансовий аудит здійснюється відповідно до критеріїв Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого наказом ГоловокРУ України від 26.10.2005 № 319.

Одночасно з державним фінансовим аудитом виконання місцевого бюджету планується проведення ревізій фінансово-господарської діяльності районних рад, виконавчих органів сільських, селищних, міських рад, районних державних адміністрацій, їх фінансових управлінь відповідно до рівня бюджету, відносно якого проводиться аудит. Доцільність включення до плану контрольно-ревізійної роботи ревізій фінансово-господарської діяльності головних розпорядників, розпорядників та одержувачів коштів досліджуваного бюджету, комунальних підприємств визначається на підставі ризиків, визначених при проведенні попереднього аудиту (дослідженні під час аудиту операцій поточного рахунку бюджету), з урахуванням вимог Положення, затвердженого наказом ГоловокРУ України від 26.10.2005 № 319.

Планування ревізій фінансово-господарської діяльності виконавчих органів сільських, селищних, міських (міст районного значення) рад, крім охоплених одночасно з аудитом, здійснюється контрольно-ревізійними відділами за погодженням з регіональним контрольно-ревізійним управлінням в загальному порядку.

Аудит виконання бюджету може проводитись за участю фахівців Міністерства фінансів України, органів державної податкової служби, фінансових управлінь державних адміністрацій та інших органів державного фінансового контролю. За необхідності посилення координації дій фахівців органів, що прийматимуть участь в аудиті, за дорученням голови обласної (міської, районної) державної адміністрації можуть створюватися робочі групи з представників різних органів державного фінансового контролю для проведення аудиту.

Перед початком аудиту виконання бюджету, не пізніше ніж за 10 календарних днів до дати його проведення, відповідному органу місцевого самоврядування та місцевій державній адміністрації надсилається повідомлення про його проведення.

В процесі аудиту виконання бюджету здійснюється збирання даних від органів державної влади та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій щодо факторів, які впливають на формування доходів місцевого бюджету, використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Процес збирання у органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій відповідних даних здійснюється шляхом направлення запитів на їх адресу, а в учасників бюджетного процесу – також за місцем їх безпосереднього знаходження.

Для збирання даних за місцезнаходженням об'єкта контролю посадовій особі органу контрольної служби видається направлення встановленого зразка, підписане керівником такого органу та скріплене печаткою, яке зазначена посадова особа зобов'язана пред'явити керівникові об'єкта контролю.

На основі зібраних даних встановлюються причини невиконання планованих показників доходів та видатків місцевого бюджету, що негативно впливає на ефективне використання комунальних коштів, майна та інших активів, а також можливість збільшення доходів місцевого бюджету.

Якість та ефективність проведення аудиту значною мірою залежить від рівня його методичного забезпечення. Методика аудиту виконання бюджету суттєво не відрізняється від інших форм аудиту. Основна відмінність зумовлена специфікою аудиту ефективності, який має переважно аналітико-синтетичний характер.

Методика державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів – це сукупність методичних прийомів контролю, яка дає змогу всебічно, повно і об'єктивно дослідити господарські і фінансові операції підприємства, установи чи організації незалежно від форми і часу їх здійснення з метою виявлення, усунення і попередження вад і порушень у використанні фінансових ресурсів.

Методика проведення аудиту виконання місцевих бюджетів містить наступні елементи:

- процедури, методи та прийоми здійснення аудиту;
- критерії оцінки аудиту ефективності;
- оцінка ризику.

Перш за все під час аудиту необхідно оцінити показники місцевого бюджету у динаміці, визначити характер причин, що впливають на ефективність виконання бюджетного процесу (разовий або триваючий). Критерії ефективності – це група показників, які відображають різні сторони функціонування об'єкта аудиту. Показники аудиту ефективності є складовими елементами критеріїв ефективності і відображують той чи інший бік діяльності об'єкта аудиту ефективності. Ці показники можна класифікувати наступним чином:

- абсолютні показники ефективності, тобто ті, що характеризують ступінь досягнення поставлених цілей або запланованих результатів в натуральних або вартісних показниках;

- якісні показники ефективності, тобто ті, які відображають якість роботи об'єкта чи системи управління при використанні тих чи інших ресурсів;

- відносні показники – ті, що показують ціну результату з точки зору фінансових затрат на одиницю продукції чи послуг;

- динамічні показники, тобто ті, що вказують на динаміку як абсолютних, так і відносних показників в часі.

У загальному вигляді перелік названих показників у сфері виконання місцевих бюджетів може бути таким:

- абсолютні показники: обсяги доходної частини місцевого бюджету (у тому числі за видами надходжень), обсяги витратної частини місцевого бюджету, розмір дефіциту місцевого бюджету;

- якісні показники: збільшення розміру видатків бюджету на одного мешканця, покращення стану забезпечення громадян якісними соціальними послугами;

- відносні показники: відношення витратної частини до доходної, податкової і неподаткової частин у доходах, обсягу бюджету розвитку до розміру загального бюджету тощо;

- динамічні показники: темпи приросту доходів (у т.ч. за видами надходжень).

Повний перелік показників визначається в кожному конкретному випадку, але завжди ці показники повинні мати кількісний вираз.

Системний аналіз сукупності абсолютних, якісних, відносних і динамічних показників дозволить створити цілісну картину ефективності діяльності того чи іншого органа, тих чи інших ресурсів.

Джерелами інформації для розрахунку критеріїв і показників аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів можуть бути:

- звітність учасників бюджетного процесу;
- результати попередніх фінансових перевірок;
- дані статистичної звітності;
- звіти про виконання місцевого бюджету;

- дані про стан аналогічних об'єктів;
- внутрішні документи об'єкта аудита ефективності (рішення, накази, розпорядження, посадові інструкції, договори, нормативи використання ресурсів);
- дані податкових, митних органів.

Крім перерахованих можуть використовуватися також дані засобів масової інформації.

Таким чином, здійснюючи аудит виконання бюджету, аудитори вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, правдиві та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки, зокрема:

- аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій стосовно досліджуваного бюджету;
- аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів, в тому числі державного фінансового аудиту виконання програм;
- аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;
- інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетного процесу та громадян з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово);
- одержання інформації від юридичних осіб (рис. 5.2).

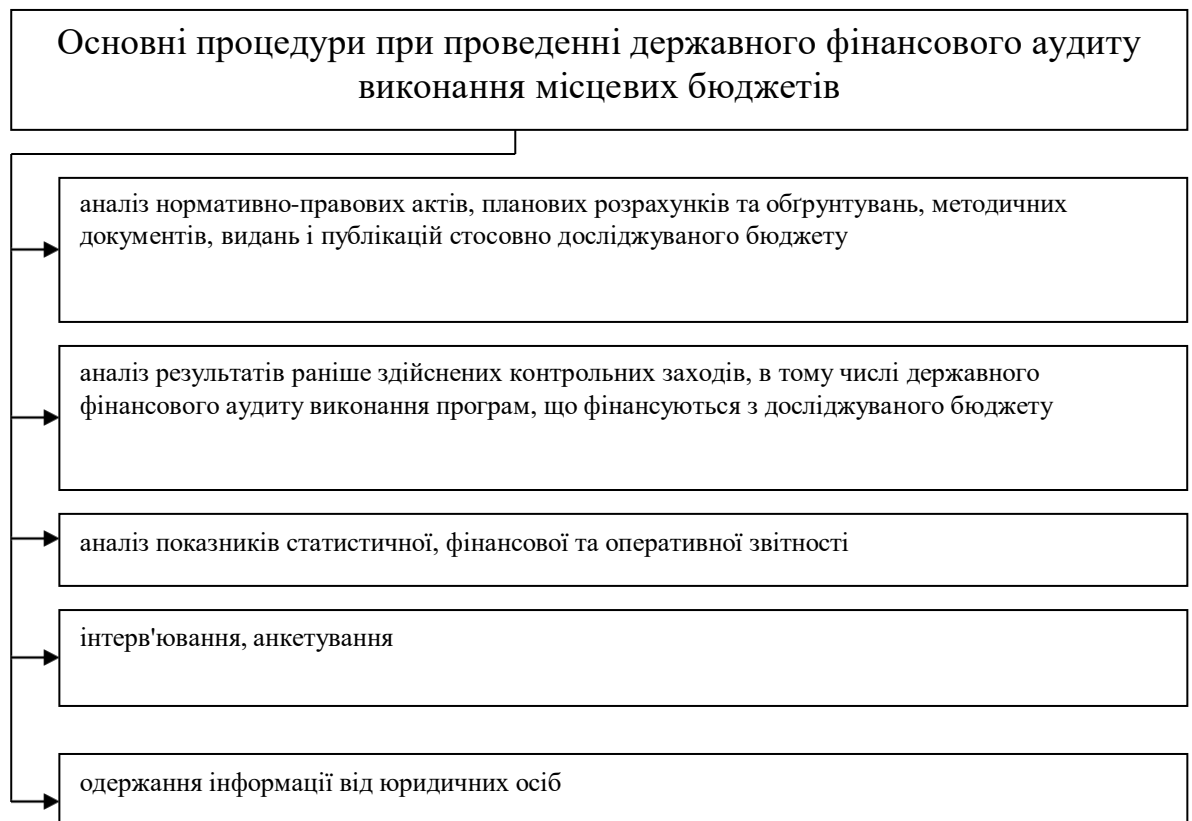


Рис. 5.2. Процедури проведення аудиту виконання місцевих бюджетів

Бюджетний процес – це регламентована нормами права діяльність, пов'язана зі складанням, розглядом, затвердженням бюджетів, їх виконанням, розглядом звітів про виконання бюджетів, що складають бюджетну систему України. Враховуючи наведене, гіпотези аудиту можуть висуватись стосовно кожної стадії бюджетного процесу.

З огляду на особливості бюджетного процесу у нашій державі та його перспективи аудит виконання бюджету містить дослідження таких питань:

- аналіз планування доходів;

- можливі резерви збільшення доходів;
  - використання землі;
  - використання комунального майна;
  - заборгованість по оплаті праці та податковий борг;
  - заборгованість по позиках наданих з обласного бюджету;
  - аналіз планування видатків;
  - законне та ефективне використання бюджетних коштів.
- Всі питання повинні бути досліджені детально та в повному обсязі.

### **3. Попередній аудит.**

Процес аудиту виконання бюджету складається з таких основних етапів:

- I – попередній аудит виконання місцевого бюджету;
- II – проведення аудиту виконання місцевого бюджету;
- III – реалізація результатів аудиту виконання місцевого бюджету (рис. 5.3).

Попередній аудит включає в себе збір фонові інформації, тобто інформації, що характеризує досліджуваний бюджет, оцінку виконання бюджету, визначення ризиків у формуванні та виконанні бюджету, забезпеченні ефективного використання коштів бюджету та завершується складанням програми аудиту.

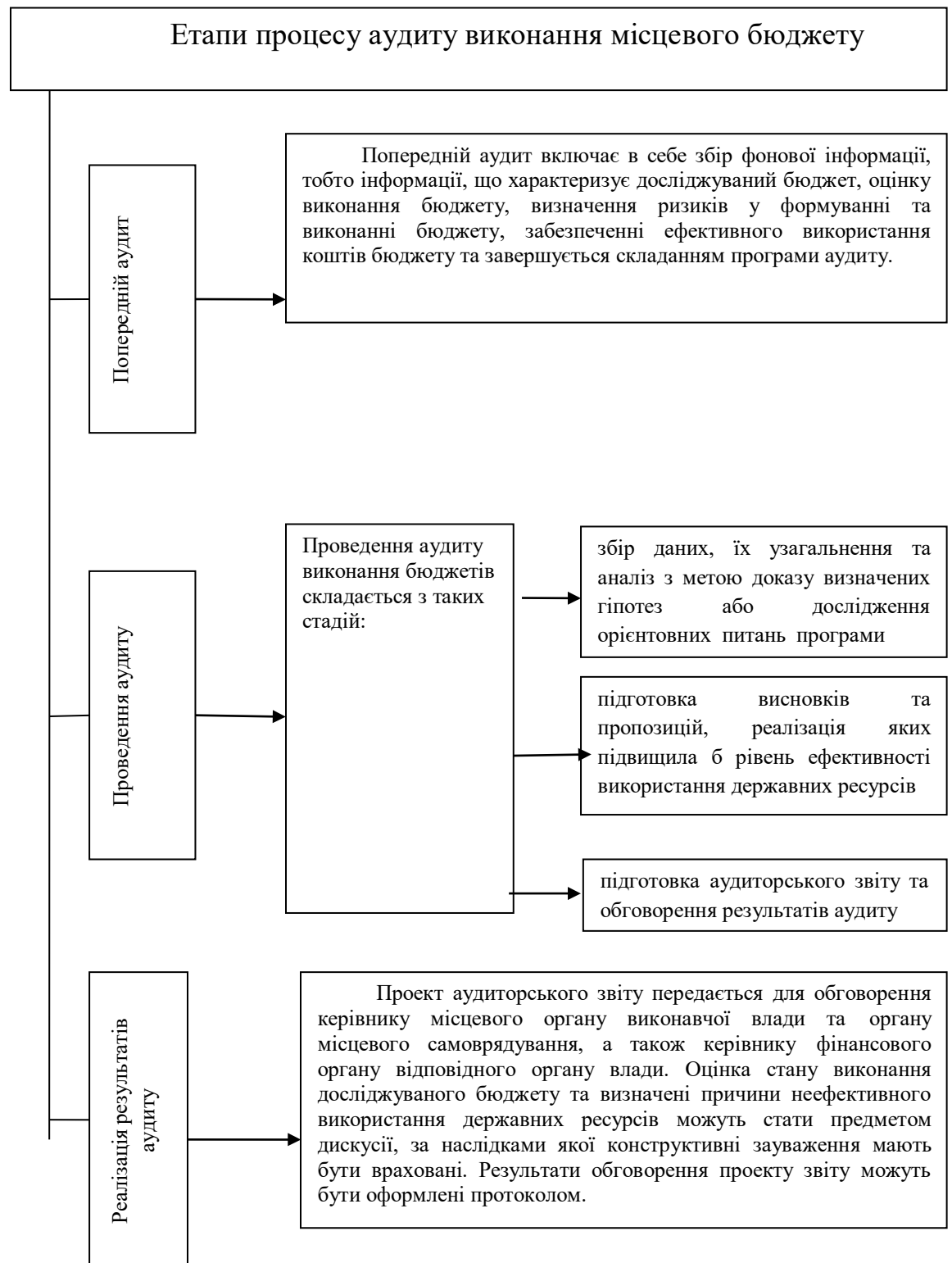


Рис. 5.3. Основні етапи процесу аудиту виконання місцевого бюджету

Мета збору фонові інформації – забезпечити формування загальної уяви щодо досліджуваного бюджету.

Зокрема, доцільно зібрати дані про:

- основні соціально-економічні показники території досліджуваного бюджету (кількість жителів, основна виробнича сфера, наявні природні ресурси тощо);
- загальні обсяги доходів та видатків бюджету (планові та фактичні в розрізі років досліджуваного періоду);
- основні джерела доходів досліджуваного бюджету;

– структуру головних розпорядників бюджетних коштів досліджуваного бюджету, наявну мережу бюджетних установ, розподіл видатків бюджету між ними (рис. 5.4).

Джерелами фонові інформації є форми річних звітів про виконання досліджуваного бюджету, програми соціально-економічного і культурного розвитку територій та звіти про їх виконання, статистична звітність, дані органів ДАС щодо бази підконтрольних об'єктів, матеріали засобів масової інформації тощо.

Оцінка стану виконання досліджуваного бюджету надається на підставі порівняння фактично виконаних та запланованих обсягів доходів та видатків бюджету.

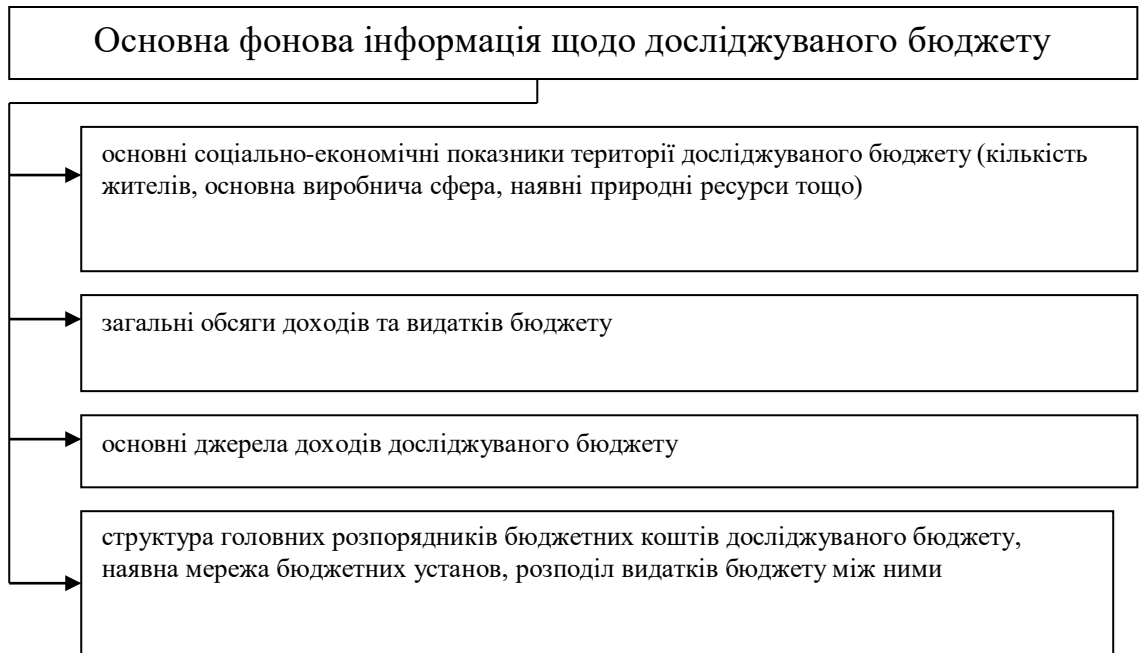


Рис. 5.4. Основна фонові інформація щодо досліджуваного бюджету

Аналіз виконання затверджених обсягів доходів доцільно здійснити за такими видами як податкові та неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом та трансферти, щодо їх питомої ваги в загальному обсязі надходжень та темпів зростання у досліджений період.

Аналіз виконання видатків бюджету доцільно проводити окремо за загальним та спеціальним фондами, при цьому доцільно провести порівняння затверджених обсягів видатків із потребою у бюджетних коштах.

Крім того бажаним є проведення оцінки стану забезпечення за рахунок коштів досліджуваного бюджету надання громадянам соціальних гарантій та послуг. Таку оцінку доцільно проводити за галузями, на функціонування яких спрямовано найбільше бюджетних коштів, наприклад, дошкільну освіту, охорону здоров'я тощо. Обрані для оцінки показники необхідно дослідити в динаміці за декілька років, порівняно з середніми регіональними значеннями, їх відповідність нормативам (потребі) тощо.

На підставі фонові інформації та оцінки стану виконання місцевого бюджету визначається проблема аудиту, тобто основне питання, яке буде досліджуватись.

Проблемою аудиту можуть бути питання:

- Чи існують резерви збільшення ресурсної бази бюджету для подальшого їх спрямування на задоволення потреб територіальної громади?
- Чому не виконано заплановані завдання по доходній частині бюджету?
- Чому при виконанні запланованих обсягів доходів місцевого бюджету не виконано заплановані видатки?

На підставі зібраної інформації визначаються ризикові напрями у формуванні та виконанні досліджуваного бюджету (в залежності від джерел доходів, напрямів використання бюджетних коштів, державного та комунального майна тощо), на підставі чого формулюються можливі причини прорахунків у формуванні ресурсної бази самоврядної території та її неефективного використання, тобто гіпотези аудиту.

Загалом під гіпотезами аудиту виконання місцевих бюджетів розуміються можливі причини існування визначеної проблеми, які підтверджуються або не підтверджуються в ході аудиту.

Гіпотези можуть стосуватись:

- загальних проблем бюджетного процесу;
- прорахунків у формуванні ресурсної бази;
- незабезпечення ефективного використання бюджетних коштів і комунального майна;
- вузьких місць в системі внутрішнього контролю.

До того ж на підставі зібраної інформації готується доповідна записка керівництву регіонального ДАС щодо доцільності проведення ревізій фінансово-господарської діяльності, перевірки державних закупівель головних розпорядників, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів досліджуваного бюджету, комунальних підприємств з наведенням визначених ризикових операцій, що можуть свідчити про незаконне, нецільове використання бюджетних коштів та комунального майна. Також може бути ініційовано проведення державних фінансових аудитів виконання окремих регіональних програм, державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання комунальної форми власності.

За результатами проведеної роботи розробляється програма аудиту, у якій наводяться:

- фонові дані;
- оцінка рівня виконання досліджуваного бюджету;
- проблема аудиту;
- гіпотези аудиту або орієнтовні питання для опрацювання в ході аудиту виконання бюджету, методи їх дослідження (рис. 5.5).

Метою розробки програми є визначення заходів, які необхідно виконати під час проведення аудиту виконання бюджету, та надання детальної інструкції з роботи.

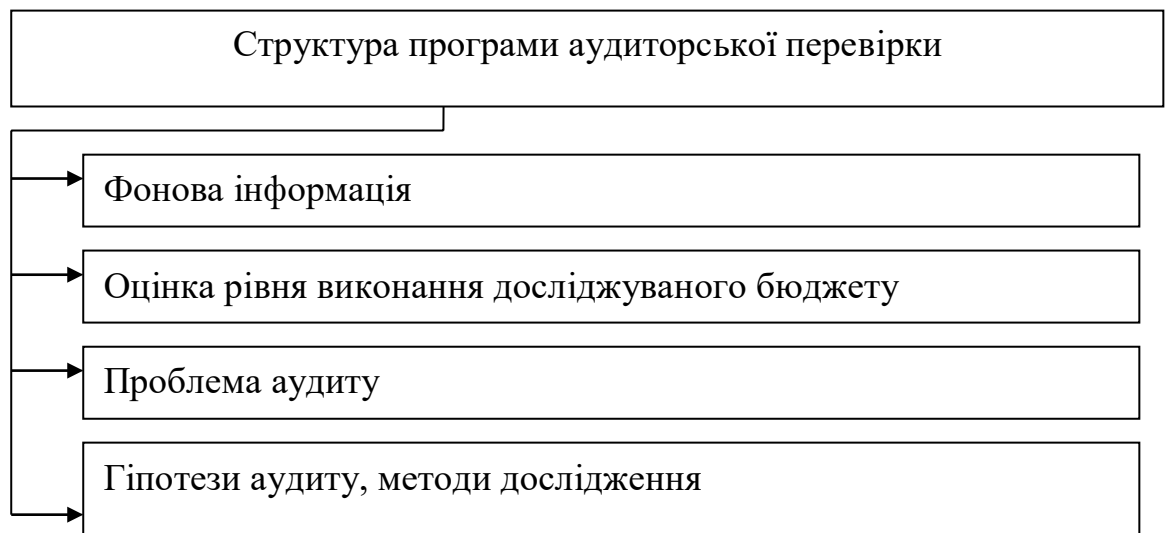


Рис. 5.5. Структура програми аудиторської перевірки виконання місцевого бюджету

До програми аудиту доцільним є складання таблиць, анкет тощо для спрощення процесу збору та узагальнення інформації.

Програма аудиту, як правило, узгоджується з керівником органу місцевого самоврядування та місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної ради.

В окремих випадках, за рішенням керівника органу ДАС, програма аудиту також може погоджуватись з ініціатором його проведення.

У разі непогодження керівником органу місцевого самоврядування (місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної ради) розробленої програми аудиту, в ході аудиту виконання бюджету досліджуються питання, визначені програмою, яку затвердив керівник органу ДАС, що проводить аудит.

При залученні до проведення аудиту виконання бюджету фахівців інших державних органів, підприємств, установ та організацій у програмі аудиту доцільно визначати питання, що будуть ними досліджуватись. При цьому програма має бути узгоджена з керівниками державних органів, підприємств, установ та організацій, фахівці яких приймають участь у проведенні аудиту.

#### 4. Проведення аудиту виконання місцевих бюджетів

Проведення аудиту виконання бюджетів складається з таких стадій:

- збір даних, їх узагальнення та аналіз з метою доказу визначених гіпотез або дослідження орієнтовних питань програми аудиту;
- підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень ефективності використання державних ресурсів;
- підготовка аудиторського звіту та обговорення результатів аудиту (рис. 5.6).

При виконанні першого та другого етапів аудиту доцільно направити запити до органів влади, підприємств, установ та організацій щодо отримання необхідних для доказу гіпотез даних.

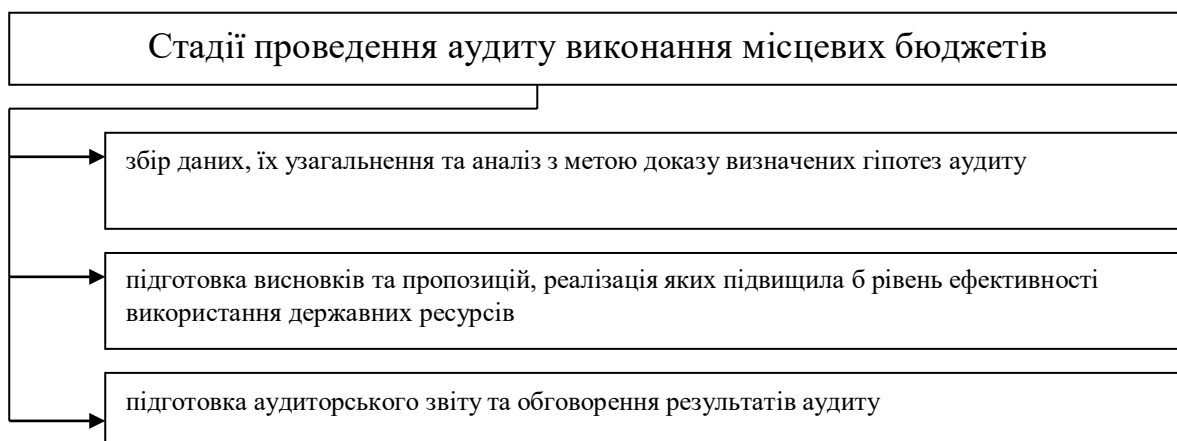


Рис. 5.6. Основні стадії проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів

Наприклад, доцільно отримати дані органів державної податкової служби щодо податкової заборгованості по досліджуваному бюджету (в розрізі джерел надходжень та найбільших неплатників), кількості зареєстрованих договорів оренди землі, водоймищ (для порівняння з даними органів по земельних ресурсах), ставок місцевих податків та зборів, наданих пільг по сплаті податків та зборів до досліджуваного бюджету тощо. Доцільним також є отримання від органів місцевого самоврядування даних щодо наявної комунальної власності, стану виплати заробітної плати в регіоні тощо.



При дослідженні проблем у виконанні доходної частини місцевого бюджету та доведенні причин їх існування доцільно:

- дослідити ступінь відповідності затверджених та уточнених показників бюджету розрахунковим показникам Міністерства фінансів, прогнозним показникам органів Державної податкової адміністрації (загалом, в розрізі видів надходжень), обґрунтованість таких відхилень та їх вплив на стан виконання надходжень бюджету;

- визначити можливі причини невиконання (значного перевиконання) затверджених та уточнених обсягів окремих видів надходжень (такими причинами можуть бути: необґрунтоване завищення показників, непроведення перегляду затверджених показників, зміни у законодавстві тощо);

- визначити чи правильно визначено склад доходів місцевого бюджету, тобто чи не включались до доходів бюджету надходження, що належать бюджетам інших рівнів, без наявних підстав. Прикладом неправильного планування доходів може бути планування надходжень від адміністративних штрафів за відсутності адміністративної комісії. Необхідно обрахувати обсяг завищення доходів бюджету з цієї причини, дослідити чи фактично надходили до бюджету кошти за статтями доходів, що належать іншим бюджетам;

- оцінити вплив пільг, наданих органом місцевого самоврядування суб'єктам господарювання по сплаті податків, зборів тощо, на виконання доходної частини бюджету. Необхідно дослідити чи визначалось цільове спрямування коштів, що вивільняються при наданні таких пільг, їх фактичне використання суб'єктами господарювання. Дослідити наявність фактів списання за рішеннями органу місцевого самоврядування недоїмок по податках та зборах в частині, що належить цьому бюджету, вплив цих рішень на стан доходів бюджету;

- визначитись щодо наявності фактів списання позик, які надавались з місцевого бюджету, неврахування у складі надходжень бюджету позик, що мають бути повернуті;

- провести порівняння даних податкових органів щодо зареєстрованих платників орендної плати за землю та органів землевпорядкування щодо укладених договорів оренди землі для надання висновку щодо повноти охоплення контролем орендарів земельних ресурсів. При виявленні розбіжностей визначити їх причини та проаналізувати вплив цього на виконання доходної частини бюджету. За матеріалами раніше проведених контрольних заходів визначити втрати бюджетів через порушення у визначенні розміру орендної плати, використанні земельних ділянок не за цільовим призначенням тощо. Аналогічно можливо провести аналіз використання водних ресурсів;

- проаналізувати стан відчуження майна та земельних ділянок несільськогосподарського призначення, що належать до комунальної власності, стан розрахунків за цими операціями, застосування конкурсних засад при здійсненні відчуження;

- дослідити стан організації обліку комунального майна, розрахунків з оплати його використання, в тому числі своєчасність розрахунків, нарахування штрафних санкцій за порушення умов договорів, відповідність встановлених ставок орендної плати комерційним розцінкам. Зробити порівняння доходних надходжень від оренди комунального майна з витратами на утримання цього майна, зокрема на проведення ремонтів, тощо;

- проаналізувати відповідність та періодичність змін цін (тарифів), встановлених на послуги, що надаються бюджетними установами та комунальними підприємствами, витратам на їх надання, обрахувати втрати (недонадходження) до бюджету з цієї причини. За результатами проведених раніше ревізій з питань надання платних послуг визначити за фактами надання послуг за заниженими цінами або безкоштовно обрахувати втрати бюджетних коштів;

- проаналізувати практику встановлення місцевим органом самоврядування в межах законодавства додаткових податків та зборів, відповідність ставок діючих податків

та зборів максимально визначеному розміру, проведення розрахунку можливих додаткових надходжень до бюджету;

- дослідити методикку розробки, затвердження та справляння ставок єдиного податку для суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб;

- визначити інші фактори, що впливають на формування доходної частини місцевого бюджету.

При дослідженні проблем у виконанні видаткової частини місцевого бюджету та доказі причин їх існування доцільно:

- провести аналіз формування показників місцевого бюджету, у т. ч. по бюджетних галузях та за кодами економічної класифікації видатків бюджету, на заходи, що не передбачені розрахунковими показниками Міністерства фінансів, на предмет відповідності виділених асигнувань потребам;

- проаналізувати обґрунтованість висновків при внесенні змін до бюджету, як цього вимагає законодавство;

- проаналізувати пропорційність забезпечення асигнуваннями головних розпорядників коштів місцевого бюджету, стан погашення наданих кредитів, обґрунтування напрямів витрачання коштів резервного фонду. На прикладі конкретних головних розпорядників бюджетних коштів доцільно провести аналіз критеріїв розподілу та забезпеченості різних установ в межах галузі бюджетними ресурсами, пропорційності розподілу коштів між установами;

- визначити чи існували можливості спрямування видатків спеціального фонду бюджету на покриття зобов'язань, взятих за загальним фондом бюджету, чи здійснювалось таке спрямування;

- визначити причини утворення вільних залишків коштів на рахунках бюджету та проаналізувати напрями їх використання у наступному бюджетному році;

- проаналізувати стан дебіторської та кредиторської заборгованості бюджетних установ, в тому числі і небюджетної, в розрізі головних розпорядників бюджетних коштів та кодів економічної класифікації видатків бюджету, стан претензійної роботи щодо зменшення обсягів дебіторської заборгованості, наявність випадків її списання;

- проаналізувати потребу та стан надходження дотацій та субвенцій з державного бюджету, надання та погашення короткотермінових позичок, надання дотацій і субвенцій місцевим бюджетам нижчих рівнів, стану взаємних розрахунків з бюджетами нижчого рівня;

- здійснити аналіз забезпечення органом місцевого самоврядування незмінності призначень по захищених статтях видатків місцевого бюджету;

- у разі наявності узагальнити факти здійснення видатків на утримання установ, що мають або можуть фінансуватись з бюджетів інших рівнів, інших джерел;

- проаналізувати доцільність надання коштів на кредитування підприємницької діяльності та інші непершочергові видатки;

- за результатами попередніх ревізій обрахувати обсяг коштів, спрямований бюджетними установами на закупівлю товарів понад потребу (без потреби), у довготривалу дебіторську заборгованість. Визначитись щодо можливостей закупівлі товарів, робіт та послуг за менший обсяг ресурсів. Узагальнити факти спрямування бюджетних коштів на „довгобуду”, на заходи, результати яких не можуть бути використані через прорахунки у плануванні, технологічні особливості тощо;

- розглянути питання вдосконалення мережі бюджетних установ, які забезпечують надання основних соціальних послуг;

- дослідити інші питання, що впливають на ефективність використання бюджетних коштів.

Після дослідження доходної та видаткової частини бюджету необхідно оцінити вплив стану фінансової дисципліни на виконання досліджуваного бюджету.

Зокрема, доцільно отримати дані від органів державної податкової служби щодо обсягів донарахувань до місцевого бюджету, органів Державного казначейства щодо кількості відмов розпорядникам бюджетних коштів в оплаті рахунків та причин цього. За результатами проведених органами ДАС контрольних заходів доцільно визначити обсяги незаконного, нецільового (форма 1-КР) та неефективного використання бюджетних коштів (окрім порушень, що наводяться при аналізі доходної та видаткової частини), провести аналіз стану відшкодування встановлених порушень.

На всіх етапах проведення аудиту виконання бюджету бажаним є проведення нарад, обговорень, обмінів думками з представниками органів державної влади, підприємств, установ та організацій для отримання різних точок зору на існуючі проблеми досліджуваного бюджету тощо.

Доцільно в ході аудиту керівникам груп з проведення ревізій та аудиту організовувати спільні періодичні наради щодо попередніх результатів ревізій та аудиту для визначення питань, на яких необхідно зосередити увагу працівників, залучених до проведення як ревізій, так і аудиту.

## **5. Узагальнення та реалізація результатів аудиту виконання місцевих бюджетів**

Результати аудиту виконання бюджету відображаються в аудиторському звіті.

Типовий аудиторський звіт має таку структуру:

- резюме (супровідний лист);
- вступ (фонова інформація);
- структура аудиту;
- оцінка досліджуваного бюджету;
- результати аудиту;
- висновки аудиту;
- пропозиції;
- джерела інформації;
- додатки (рис. 5.7).

Резюме (супровідний лист) – короткий зміст проведеного аудиту з описом результатів та висновків аудиту, який призначено для тих, хто не має часу для вивчення всього звіту, але повинен зосередитись на основних його аспектах.

Вступ – коротка характеристика досліджуваного бюджету (території).

Структура аудиту – опис процесу організації та поетапного здійснення роботи аудиторів, містить інформацію про масштабність досліджень, методи збирання даних, учасників дослідження.

Оцінка досліджуваного бюджету – оцінка виконання доходної та видаткової частин бюджету, стану надання громадянам соціальних гарантій та послуг, визначення проблеми аудиту.

Результати аудиту – доказ гіпотез аудиту (дослідження питань програми аудиту) із наведенням застосованих процедур та отриманих результатів. Цей розділ аудиторського звіту є найбільшим за обсягом.

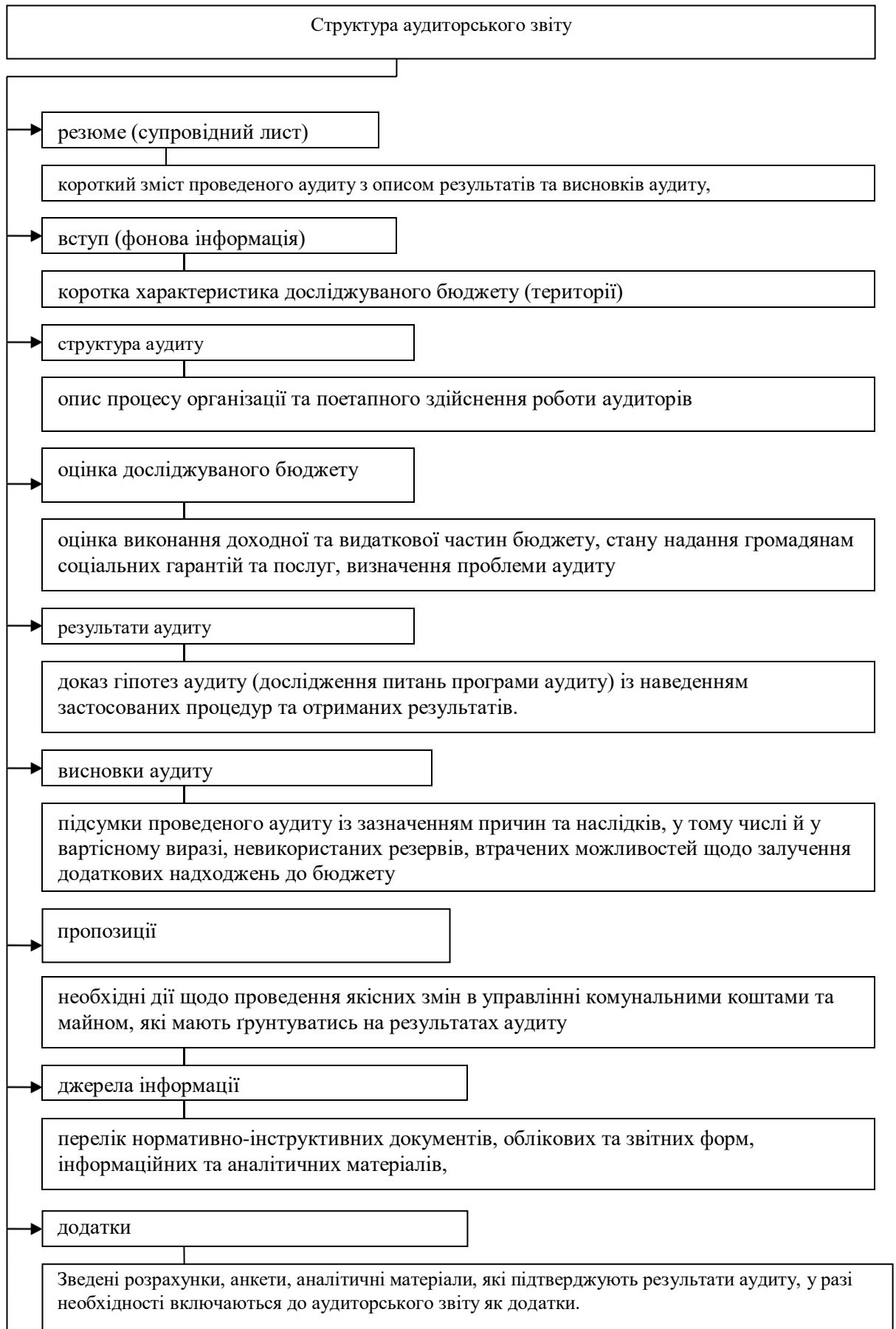


Рис. 5.7. Структура типового аудиторського звіту

Висновки аудиту – підсумки проведеного аудиту із зазначенням причин та наслідків, у тому числі й у вартісному виразі, невикористаних резервів, втрачених можливостей щодо залучення додаткових надходжень до бюджету, а також неефективного використання комунальних коштів та майна. У тексті цього розділу наводяться лише узагальнені дані, іноді з наведенням 1 або 2 прикладів.

Пропозиції – необхідні дії щодо проведення якісних змін в управлінні комунальними коштами та майном, які мають ґрунтуватись на результатах аудиту.

Джерела інформації – перелік нормативно-інструктивних документів, облікових та звітних форм, інформаційних та аналітичних матеріалів, на які аудитор посилається в аудиторському звіті.

Зведені розрахунки, анкети, аналітичні матеріали, які підтверджують результати аудиту, у разі необхідності включаються до аудиторського звіту як додатки. До додатків аудиторського звіту долучається аналітична записка, яка складається керівником групи з проведення ревізій за результатами проведених одночасно з державним фінансовим аудитом виконання місцевого бюджету ревізій та перевірок державних закупівель головних розпорядників, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів досліджуваного бюджету, комунальних підприємств.

Аудиторський звіт має виключати можливість двоякого трактування та нечіткість і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними доказами.

Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення – короткими та чіткими. Звіт не повинен містити будь-яких обвинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей.

За можливості інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, можуть бути оформлені як додатки до звіту.

При посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою незагромождження текстової частини аудиторського звіту посилання на джерела інформації в тексті доцільно позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному у переліку, який є додатком до аудиторського звіту.

За результатами проведення аудитів виконання окремих бюджетів на певній території (наприклад, району чи області) готується загальний аудиторський звіт.

Реалізація матеріалів аудиту виконання бюджету може здійснюватись разом з матеріалами комплексної ревізії виконання цього бюджету.

Матеріали ревізій та перевірок державних закупівель, що проводились одночасно з аудитом, реалізуються у встановленому законодавством порядку.

Аудиторський звіт виконання бюджету може виноситись на розгляд колегії місцевої державної адміністрації та сесії відповідної ради, а у випадку проведення аудиту виконання бюджету області – і Міністерства фінансів.

Орган державної контрольно-ревізійної служби здійснює моніторинг та облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті пропозицій.

Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту приймається керівництвом органу державної контрольно-ревізійної служби, що проводив державний фінансовий аудит виконання місцевого бюджету.

**Питання для самоконтролю:**

1. Що є об'єктами та суб'єктами бюджетного процесу?
2. Що можна віднести до основних завдань управління регіоном?
3. Якими є основні завдання бюджетної політики?
4. Що є одним із найважливіших принципів бюджетної системи України?
5. Чим забезпечується самостійність місцевих бюджетів в Україні?
6. В чому полягає державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства?
7. Що визнається бюджетним правопорушенням згідно Бюджетного кодексу України?
8. Які є основні завдання бюджетного контролю?
9. На які об'єкти спрямований внутрішній бюджетний контроль?
10. Що є основним об'єктом бюджетного контролю?
11. Чим зумовлена необхідність розвитку державного фінансового контролю за управлінням коштами місцевих бюджетів?
12. В чому полягає економічна сутність місцевих бюджетів?
13. З якою метою проводиться аудит місцевого бюджету?
14. Що є основними завданнями державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів?
15. Що є предметом аудиту місцевих бюджетів?
16. Що можна віднести до об'єктів аудиту місцевих бюджетів?
17. Яким повинен бути період державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів?
18. За участю фахівців яких органів може проводитись аудит виконання місцевих бюджетів?
19. Від чого залежить якість та ефективність проведення аудиту виконання місцевих бюджетів?
20. Що таке методика державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів та які елементи вона містить?
21. Що таке критерії ефективності?
22. Яким чином можна класифікувати показники аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів?
23. Що може бути джерелами інформації для розрахунку критеріїв і показників аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів?
24. Які основні прийоми та процедури застосовують державні аудитори при проведенні державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів?
25. Що таке бюджетний процес?
26. Дослідження яких питань містить аудит виконання місцевих бюджетів?
27. З яких основних етапів складається процес державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів?
28. Що включає в себе попередній аудит виконання місцевого бюджету?
29. Що є метою збору фонові інформації при попередньому аудиті місцевого бюджету?
30. Що є джерелами фонові інформації?
31. За якими показниками здійснюється аналіз виконання затверджених обсягів доходів досліджуваного бюджету?
32. Яким чином здійснюється аналіз виконання видатків досліджуваного бюджету?
33. Що може бути проблемою аудиту виконання місцевого бюджету?
34. Яка інформація наводиться у програмі аудиту виконання місцевого бюджету?

35. Яку перевірку доцільно провести при дослідженні проблем у виконанні доходної частини місцевого бюджету та доведенні причин їх існування?
36. Які процедури доцільно виконати аудиторам при дослідженні проблем у виконанні видаткової частини місцевого бюджету та доказі причин їх існування?
37. Яким чином здійснюється оцінка впливу стану фінансової дисципліни на виконання досліджуваного бюджету?
38. Яку структуру має типовий аудиторський звіт, що складається за результатами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів?
39. Ким приймається рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту за результатами аудиту виконання місцевих бюджетів?
40. Яким чином здійснюється реалізація матеріалів аудиту виконання місцевого бюджету?

#### **Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [2], [3], [11], [13], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [20], [21], [22], [23], [24], [25], [26], [29], [30], [35], [36], [38], [39]

Додаткові: [40], [46], [48], [50], [59], [62], [63], [69], [70]

Міжнародні видання: [71], [72], [73], [75], [79] [83].

Інформаційні ресурси Інтернет: [96], [100], [103], [104], [108], [112].

### **Тема 7. Державний фінансовий аудит інвестиційних проектів**

План лекційного заняття:

1. Поняття державного фінансового аудиту інвестиційних проектів.
2. Основні завдання аудиту інвестиційних проектів.
3. Етапи проведення аудиту інвестиційних проектів.
4. Методика проведення аудиту інвестиційних проектів.
5. Узагальнення результатів аудиту інвестиційних проектів

#### **1. Поняття державного фінансового аудиту інвестиційних проектів.**

Державний фінансовий аудит інвестиційних проектів - вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності реалізації інвестиційних проектів об'єктами аудиту, виконання якого здійснюється на основі державного та місцевого інвестування, державної підтримки, надання державних та/або місцевих гарантій, і стану досягнення результативних показників, управління та використання інвестицій (коштів).

Інвестиціями є всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) та/або досягається соціальний та екологічний ефект.

Такими цінностями можуть бути:

кошти, цільові банківські вклади, паї, акції та інші цінні папери (крім векселів); рухоме та нерухоме майно (будинки, споруди, устаткування та інші матеріальні цінності);

майнові права інтелектуальної власності;

сукупність технічних, технологічних, комерційних та інших знань, оформлених у вигляді технічної документації, навиків та виробничого досвіду, необхідних для організації того чи іншого виду виробництва, але не запатентованих ("ноу-хау");

права користування землею, водою, ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права;

інші цінності.

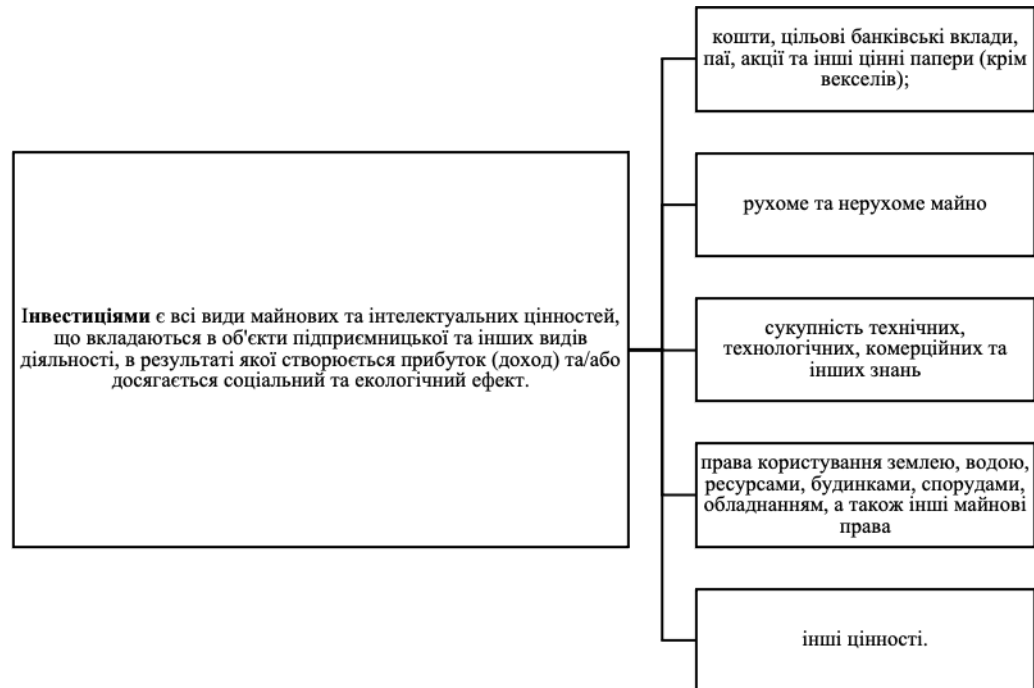


Рис. Види інвестицій

Інвестиції, що спрямовуються на створення (придбання), реконструкцію, технічне переоснащення основних засобів, очікуваний строк корисної експлуатації яких перевищує один рік, здійснюються у формі капітальних вкладень.

Інвестиційною діяльністю є сукупність практичних дій громадян, юридичних осіб і держави щодо реалізації інвестицій.

Інвестиційна діяльність провадиться на основі:

інвестування, що здійснюється громадянами, недержавними підприємствами, господарськими асоціаціями, спілками і товариствами, а також громадськими і релігійними організаціями, іншими юридичними особами, заснованими на колективній власності;

державного інвестування, що здійснюється органами державної влади за рахунок коштів державного бюджету, позичкових коштів, а також державними підприємствами та установами за рахунок власних і позичкових коштів;

місцевого інвестування, що здійснюється органами місцевого самоврядування за рахунок коштів місцевих бюджетів, позичкових коштів, а також комунальними підприємствами та установами за рахунок власних і позичкових коштів;

державної підтримки для реалізації інвестиційних проектів;

іноземного інвестування, що здійснюється іноземними державами, юридичними особами та громадянами іноземних держав;

спільного інвестування, що здійснюється юридичними особами та громадянами України, юридичними особами та громадянами іноземних держав.

Інвестиційна діяльність забезпечується шляхом реалізації інвестиційних проектів і проведення операцій з корпоративними правами та іншими видами майнових та інтелектуальних цінностей.

Інвестиційний проект - це комплекс заходів (організаційно-правових, управлінських, аналітичних, фінансових та інженерно-технічних), визначених на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку національної економіки та спрямованих на розвиток окремих галузей, секторів економіки, виробництв, регіонів, виконання яких здійснюється суб'єктами інвестиційної діяльності з використанням



цінностей відповідно до положень цього Закону.

Інвестиційний проект оформлюється у вигляді планово-розрахункових документів, необхідних та достатніх для обґрунтування інвестування, організації та управління роботами з реалізації проекту в межах визначених вартості та терміну його реалізації.

Інвестиційний проект, для реалізації якого може надаватися державна підтримка, розробляється в порядку та за формою, затвердженими центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері економічного розвитку.

Інвестиційний проект, для реалізації якого може надаватися державна підтримка, повинен містити:

резюме (мета проекту, напрями використання інвестицій, відповідність проекту стратегічним програмним документам держави, прогностні обсяги виробництва продукції (товарів, послуг), потреба в інвестиціях, необхідність забезпечення земельною ділянкою або правами на неї (оренда, суперфіцій, емфітевізис) для реалізації проекту, основні показники ефективності проекту, у тому числі енергоефективності, висновки експертизи відповідно до законодавства);

загальну характеристику стану та проблем, пов'язаних з розвитком об'єктів та суб'єктів інвестиційної діяльності (характеристика об'єктів та суб'єктів, продукції (товарів, послуг), результати аналізу ринків збуту продукції (товарів, послуг), аналізу конкурентного потенціалу суб'єкта, зокрема виявлення можливостей розвитку, загроз та проблем у діяльності);

організаційний план, плани маркетингової та виробничої діяльності;

план реалізації проекту (строк введення в дію основних фондів, кадрове забезпечення, організаційна структура та управління проектом, розвиток інфраструктури, заходи з охорони навколишнього природного середовища, джерела фінансування проекту і виплат за зобов'язаннями суб'єкта інвестиційної діяльності, гарантії та схема повернення інвестицій, якщо таке повернення передбачено проектом);

фінансовий план (оцінка фінансової та економічної спроможності проекту); інформацію про ризики проекту, запобіжні заходи і страхування ризиків у випадках, передбачених законом;

прогноз економічного та соціального ефекту від реалізації проекту;

прогноз надходжень до бюджетів та державних цільових фондів;

пакет документів з обґрунтуванням оцінки впливу на навколишнє природне середовище.

Інвестиційний проект може містити додаткові відомості залежно від сфери діяльності, в якій передбачається реалізація проекту.

До інвестиційного проекту може включатися проект будівництва, розроблений відповідно до законодавства.

Інвестиційна діяльність з цінними паперами провадиться у порядку, встановленому законодавством про ринки капіталу.

Державна підтримка для реалізації інвестиційних проектів здійснюється в порядку, встановленому цим Законом, з дотриманням вимог Закону України "Про державну допомогу суб'єктам господарювання" після набрання ним чинності, крім державної підтримки інвестиційних проектів, що здійснюються на умовах державно-приватного партнерства, у тому числі у формі концесії, яка надається у порядку, встановленому законами України "Про державно-приватне партнерство" та "Про концесію", та крім державної підтримки інвестиційних проектів, що здійснюються для реалізації інвестиційного проекту із Законом України начиними інвестиціями на умовах та відповідно до вимог, встановлених "Про державну підтримку інвестиційних проектів із значними інвестиціями".

Державне інвестування державних інвестиційних проектів з використанням державних капітальних вкладень та/або кредитів (позик), залучених державою або під державні гарантії, здійснюється відповідно до вимог бюджетного законодавства.

Місцеве інвестування та підтримка реалізації інвестиційних проектів за рахунок коштів місцевого бюджету та/або кредитів (позик), залучених під місцеві гарантії, здійснюються в порядку, встановленому органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування, відповідно до вимог бюджетного законодавства.

Державне або місцеве інвестування в об'єкти приватної власності здійснюється за умови закріплення в державній або комунальній власності частки у статутному капіталі юридичної особи, яка отримує таке інвестування за рахунок бюджетних коштів, залежно від обсягу вкладених інвестицій.

Інноваційною діяльністю є сукупність заходів, спрямованих на створення, впровадження, поширення та реалізацію інновацій відповідно до Закону України "Про інноваційну діяльність" з метою отримання комерційного та/або соціального ефекту, які здійснюються шляхом реалізації інвестицій, вкладених в об'єкти інноваційної діяльності.

Об'єктами інвестиційної діяльності можуть бути будь-яке майно, в тому числі основні фонди і оборотні кошти в усіх галузях економіки, цінні папери (крім векселів), цільові грошові вклади, науково-технічна продукція, інтелектуальні цінності, інші об'єкти власності, а також майнові права.

Забороняється інвестування в об'єкти, створення і використання яких не відповідає вимогам санітарно-гігієнічних, радіаційних, екологічних, архітектурних та інших норм, встановлених законодавством України, а також порушує права та інтереси громадян, юридичних осіб і держави, що охороняються законом.

Інвестування та фінансування будівництва об'єктів житлового будівництва з використанням недержавних коштів, залучених від фізичних та юридичних осіб, у тому числі в управління, може здійснюватися виключно через фонди фінансування будівництва, фонди операцій з нерухомістю, інститути спільного інвестування, а також шляхом емісії цільових корпоративних облігацій, виконання зобов'язань за якими здійснюється шляхом передачі об'єкта (частини об'єкта) житлового будівництва. Інші способи фінансування будівництва таких об'єктів визначаються виключно законами.

Суб'єктами (інвесторами і учасниками) інвестиційної діяльності можуть бути громадяни і юридичні особи України та іноземних держав, а також держави.

Недержавні пенсійні фонди, інститути спільного інвестування, страховики та фінансові установи - юридичні особи публічного права здійснюють інвестиційну діяльність відповідно до законодавства, що визначає особливості їх діяльності.

Інвестори - суб'єкти інвестиційної діяльності, які приймають рішення про вкладення власних, позичкових і залучених майнових та інтелектуальних цінностей в об'єкти інвестування.

Інвестори можуть виступати в ролі вкладників, кредиторів, покупців, а також виконувати функції будь-якого учасника інвестиційної діяльності.

Учасниками інвестиційної діяльності можуть бути громадяни та юридичні особи України, інших держав, які забезпечують реалізацію інвестицій як виконавці замовлень або на підставі доручення інвестора.

Інвестиційна діяльність може здійснюватись за рахунок:

власних фінансових ресурсів інвестора (прибуток, амортизаційні відрахування, відшкодування збитків від аварій, стихійного лиха, грошові нагромадження і заощадження громадян, юридичних осіб тощо);

позичкових фінансових коштів інвестора (облігації, банківські та бюджетні кредити);

залучених фінансових коштів інвестора (кошти, одержані від продажу акцій, пайові та інші внески громадян і юридичних осіб);

бюджетних інвестиційних асигнувань;

безоплатних та благодійних внесків, пожертвувань організацій, підприємств і громадян.

Державне регулювання інвестиційної діяльності здійснюється з метою реалізації

економічної, науково-технічної і соціальної політики виходячи з цілей та показників економічного і соціального розвитку України, державних та регіональних програм розвитку економіки, державного і місцевих бюджетів, зокрема передбачених у них обсягів фінансування інвестиційної діяльності.

При цьому створюються пільгові умови інвесторам, що здійснюють інвестиційну діяльність у найбільш важливих для задоволення суспільних потреб напрямках, насамперед соціальній сфері, технічному і технологічному вдосконаленні виробництва, створенні нових робочих місць для громадян, які потребують соціального захисту, впровадженні відкриттів і винаходів, в агропромисловому комплексі, в реалізації програм ліквідації наслідків Чорнобильської аварії, у виробництві будівельних матеріалів, в галузі освіти, культури, охорони культурної спадщини, охорони навколишнього середовища і здоров'я.

Державне регулювання інвестиційної діяльності включає управління державними інвестиціями, а також регулювання умов інвестиційної діяльності і контроль за її здійсненням усіма інвесторами та учасниками інвестиційної діяльності.

Регулювання умов інвестиційної діяльності здійснюється шляхом:

- подання фінансової допомоги у вигляді дотацій, субсидій, субвенцій, бюджетних позик на розвиток окремих регіонів, галузей, виробництв;
- заходів щодо розвитку та захисту економічної конкуренції;
- роздержавлення і приватизації власності;
- визначення умов користування землею, водою та іншими природними ресурсами;
- політики ціноутворення;
- проведення державної експертизи інвестиційних проектів;
- інших заходів.

Напрями інвестиційної діяльності, за якими надається державна підтримка для реалізації інвестиційних проектів, визначаються стратегічними або програмними документами, затвердженими в установленому законодавством порядку.

Державна підтримка для реалізації інвестиційних проектів надається шляхом:

- співфінансування реалізації інвестиційних проектів за рахунок коштів державного бюджету;
- надання відповідно до законодавства для реалізації інвестиційних проектів державних гарантій з метою забезпечення виконання боргових зобов'язань за запозиченнями суб'єкта господарювання;
- кредитування за рахунок коштів державного бюджету суб'єктів господарювання для реалізації інвестиційних проектів;

повної або часткової компенсації за рахунок коштів державного бюджету відсотків за кредитами суб'єктів господарювання для реалізації інвестиційних проектів;

Відбір інвестиційних проектів, для реалізації яких надається державна підтримка, здійснюється на конкурсній основі з урахуванням результатів державної експертизи, проведеної відповідно до статті 15 Закону.

Перелік документів, що подаються для такого відбору, а також порядок та критерії відбору встановлюються Кабінетом Міністрів України для кожного напрямку, за яким надається державна підтримка для реалізації відповідних інвестиційних проектів.

Органи, які проводять конкурсний відбір інвестиційних проектів (крім інвестиційних проектів, що реалізуються за рахунок коштів державного фонду регіонального розвитку), подають центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері економічного розвитку, інформацію про відібрані інвестиційні проекти за затвердженою ним формою.

Інформація про відібрані державні інвестиційні проекти та інвестиційні проекти, для реалізації яких надається державна підтримка, вноситься до Державного реєстру інвестиційних проектів, ведення якого здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері економічного розвитку, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Інформація щодо інвестиційних проектів оприлюднюється шляхом розміщення витягу з Державного реєстру інвестиційних проектів на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, на підставі поданих суб'єктами інвестиційної діяльності звітів про стан (результати) реалізації інвестиційного проекту, для реалізації якого надано державну підтримку, і даних Державного реєстру інвестиційних проектів забезпечує здійснення моніторингу та проведення аналізу ефективності державної підтримки для реалізації інвестиційних проектів та використання державних капітальних вкладень у встановленому ним порядку.

Результати такого моніторингу та аналізу використовуються органами виконавчої влади під час складання проекту Державного бюджету України на наступний рік, а також для формування пропозицій до Державного бюджету України на наступні бюджетні періоди щодо видатків, спрямованих на державну підтримку для реалізації інвестиційних проектів.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку, забезпечує збереження ним конфіденційної інформації, пов'язаної з інвестиційними проектами.

Рішення щодо державних інвестиційних проектів приймаються відповідно до бюджетного законодавства та цього Закону.

Верховна Рада України затверджує у складі Основних напрямів економічного і соціального розвитку держави обсяги державних інвестицій, здійснюваних за рахунок коштів державного бюджету

Обов'язковій державній експертизі підлягають інвестиційні проекти, що реалізуються із залученням бюджетних коштів, коштів державних підприємств, установ та організацій, а також за рахунок кредитів, наданих під державні гарантії, інших форм державної підтримки для реалізації інвестиційних проектів, передбачених цим Законом, крім інвестиційних проектів, що здійснюються на умовах державно-приватного партнерства, у тому числі у формі концесії, та об'єктів будівництва, що споруджуються (реконструюються) із залученням коштів Фонду енергоефективності, та крім інвестиційних проектів із значними інвестиціями, що реалізуються відповідно до Закону України "Про державну підтримку інвестиційних проектів із значними інвестиціями".

Державна експертиза інвестиційних проектів проводиться в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, крім інвестиційних проектів, що реалізуються за рахунок коштів державного фонду регіонального розвитку.

Інвестиційні проекти, що реалізуються за рахунок коштів державного фонду регіонального розвитку, підлягають розгляду відповідно до бюджетного законодавства.

Вартість продукції, робіт і послуг у процесі інвестиційної діяльності визначається за вільними цінами і тарифами, в тому числі за підсумками конкурсів (торгів), а у випадках, передбачених законодавчими актами, за державними фіксованими та регульованими цінами і тарифами.

Вартість будівництва визначається на підставі затверджених центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері будівництва, містобудування та архітектури, кошторисних норм і нормативів з ціноутворення у будівництві, які є обов'язковими під час здійснення будівництва об'єктів із залученням бюджетних коштів, коштів державних і комунальних підприємств, установ та організацій, кредитів, наданих під державні гарантії.

Захист інвестицій - це комплекс організаційних, технічних та правових заходів, спрямованих на створення умов, які сприяють збереженню інвестицій, досягненню цілі внесення інвестицій, ефективній діяльності об'єктів інвестування та реінвестування,

захисту законних прав та інтересів інвесторів, у тому числі права на отримання прибутку (доходу) від інвестицій.

Держава гарантує захист інвестицій незалежно від форм власності, а також іноземних інвестицій. Захист інвестицій забезпечується законодавством України, а також міжнародними договорами України. Інвесторам, у тому числі іноземним, забезпечується рівноправний режим, що виключає застосування заходів дискримінаційного характеру, які могли б перешкодити управлінню інвестиціями, їх використанню та ліквідації, а також передбачаються умови і порядок вивозу вкладених цінностей і результатів інвестицій.

З метою забезпечення сприятливого та стабільного інвестиційного режиму держава встановлює державні гарантії захисту інвестицій.

Державні гарантії захисту інвестицій - це система правових норм, які спрямовані на захист інвестицій та не стосуються питань фінансово-господарської діяльності учасників інвестиційної діяльності та сплати ними податків, зборів (обов'язкових платежів). Державні гарантії захисту інвестицій не можуть бути скасовані або звужені стосовно інвестицій, здійснених у період дії цих гарантій.

Інвестиції не можуть бути безоплатно націоналізовані, реквізовані або до них не можуть бути застосовані заходи, тотожні за наслідками. Такі заходи можуть застосовуватися лише на основі законодавчих актів України з відшкодуванням інвестору в повному обсязі збитків, заподіяних у зв'язку з припиненням інвестиційної діяльності. Порядок відшкодування збитків інвестору визначається в зазначених актах.

Внесені або придбані інвесторами цільові банківські вклади, акції та інші цінні папери, платежі за набуте майно або за орендні права у разі вилучення відповідно до законодавчих актів України відшкодовуються інвесторам, за винятком сум, що виявилися використаними або втраченими в результаті дій самих інвесторів або вчинених за їх участю.

Спори, що виникають в результаті здійснення інвестиційної діяльності, розглядаються відповідно судом або третейським судом.

При недодержанні договірних зобов'язань суб'єкти інвестиційної діяльності несуть майнову та іншу відповідальність, передбачену законодавством України і укладеними договорами.

Сплата штрафів і неустойок за порушення умов договорів, а також відшкодування завданих збитків не звільняють винну сторону від виконання зобов'язань, якщо інше не передбачено законом або договором.

Умови припинення інвестиційної діяльності

Зупинення або припинення інвестиційної діяльності провадиться за рішенням інвесторів, при цьому інвестори відшкодовують збитки учасникам інвестиційної діяльності;

правомочного державного органу.

Рішення державного органу про зупинення або припинення інвестиційної діяльності може бути прийнято з таких причин:

якщо її продовження може призвести до порушення встановлених законодавством санітарно-гігієнічних, архітектурних, екологічних та інших норм, прав та інтересів громадян, юридичних осіб і держави, що охороняються законом;

оголошення в установленому законом порядку інвестора банкрутом внаслідок неплатоспроможності;

стихійного лиха;

запровадження надзвичайного стану.

Державна підтримка інвестиційних проектів із значними інвестиціями може надаватися інвестору із значними інвестиціями у таких формах:

1) звільнення від сплати окремих податків та зборів відповідно до Податкового кодексу України;

2) звільнення від оподаткування ввізним митом нового устаткування (обладнання)

та комплектуючих виробів до нього, що ввозяться виключно для реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями на виконання спеціального інвестиційного договору, відповідно до Митного кодексу України;

3) забезпечення переважного права землекористування земельною ділянкою державної або комунальної власності для реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями - надання земельної ділянки державної або комунальної власності у користування (оренду) для реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями на умовах, визначених з урахуванням зобов'язань, передбачених спеціальним інвестиційним договором, та з переважним правом інвестора із значними інвестиціями придбання такої земельної ділянки у власність після спливу строку дії спеціального інвестиційного договору (крім випадків його дострокового припинення), якщо таке право передбачено спеціальним інвестиційним договором;

4) забезпечення за рахунок коштів державного, місцевих бюджетів та з інших джерел, не заборонених законом, будівництва об'єктів суміжної інфраструктури (автомобільних шляхів, ліній зв'язку, засобів тепло-, газо-, водо- та електропостачання, інженерних комунікацій тощо), необхідних для реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями.

У разі якщо для реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями необхідне приєднання до мереж тепло-, газо-, водо- та електропостачання, інженерних комунікацій тощо, у тому числі до мереж та/або комунікацій, що належать на праві власності, господарського відання, оперативного управління чи іншому речовому праві суб'єктам природних монополій, держава сприяє інвестору із значними інвестиціями у процесі такого приєднання у порядку, визначеному законодавством.

Загальний обсяг державної підтримки для реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями складається з:

1) усіх вивільнених від оподаткування коштів - сума податків і зборів, що не сплачуються до бюджету та залишаються в розпорядженні інвестора із значними інвестиціями відповідно до умов спеціального інвестиційного договору. У разі надання в користування (оренду) земельної ділянки для реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями із справлянням плати за землю за надану земельну ділянку у розмірі, що є меншим за розмір, встановлений органом місцевого самоврядування для відповідної категорії земель на відповідній території, розмір різниці враховується при визначенні загального обсягу державної підтримки для реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями;

2) сукупної вартості всіх об'єктів суміжної інфраструктури, необхідних для реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями та побудованих на виконання спеціального інвестиційного договору згідно з пунктом 4 частини першої статті 3 Закону, станом на дату введення таких об'єктів в експлуатацію.

Загальний обсяг державної підтримки для реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями встановлюється у спеціальному інвестиційному договорі та не повинен перевищувати 30 відсотків планового обсягу значних інвестицій за інвестиційним проектом із значними інвестиціями.

Методологія розрахунку обсягу державної підтримки для реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями визначається Кабінетом Міністрів України.

Відомості про інвестиційні проекти із значними інвестиціями, для реалізації яких надається державна підтримка відповідно до цього Закону, у тому числі інформація щодо виконання інвестором із значними інвестиціями зобов'язань, передбачених спеціальним інвестиційним договором, внесення обсягу значних інвестицій в об'єкти інвестування, початку функціонування таких об'єктів інвестування в рамках реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями, а також щодо обсягу державної підтримки, наданої інвестору із значними інвестиціями відповідно до цього Закону та спеціального інвестиційного договору, вносяться до реєстру інвестиційних проектів із значними

інвестиціями, ведення якого здійснює уповноважений орган. Перелік відомостей, що вносяться до реєстру інвестиційних проектів із значними інвестиціями, та порядок його ведення визначаються Кабінетом Міністрів України.

Відомості, що містяться у реєстрі інвестиційних проектів із значними інвестиціями, є відкритими і загальнодоступними (крім інформації з обмеженим доступом), стягнення плати за доступ до них забороняється.

Уповноважений орган, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та центральний орган виконавчої влади у галузі митної справи можуть здійснювати автоматичний обмін інформацією, що міститься в реєстрі інвестиційних проектів із значними інвестиціями, в обсязі та порядку, що визначаються нормативно-правовим актом центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, за погодженням з уповноваженим органом.

Інвестиційний проект із значними інвестиціями, для реалізації якого може надаватися державна підтримка згідно з цим Законом, має відповідати всім таким вимогам:

1) інвестиційний проект із значними інвестиціями реалізується на території України у сферах переробної промисловості (крім діяльності з виробництва та обігу тютюнових виробів, спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв), добування з метою подальшої переробки та/або збагачення корисних копалин (крім кам'яного та бурого вугілля, сирої нафти та природного газу), поводження з відходами, транспорту, складського господарства, поштової та кур'єрської діяльності, логістики, освіти, наукової та науково-технічної діяльності, охорони здоров'я, мистецтва, культури, спорту, туризму та курортно-рекреаційній сфері;

2) інвестиційний проект із значними інвестиціями передбачає будівництво, модернізацію, технічне та/або технологічне переоснащення об'єктів інвестування у сферах, зазначених у пункті 1 цієї частини, придбання необхідного устаткування (обладнання) та комплектуючих виробів до нього, а також може передбачати будівництво за рахунок коштів інвестора із значними інвестиціями необхідних для реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями об'єктів суміжної інфраструктури;

3) створення впродовж строку реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями не менше 80 нових робочих місць із середньою заробітною платою працівників, розмір якої не менш як на 15 відсотків перевищує розмір середньої заробітної плати за відповідним видом діяльності у регіоні, в якому реалізується проект, за попередній календарний рік;

4) розмір значних інвестицій в об'єкти інвестування протягом строку реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями перевищує суму, еквівалентну 20 мільйонам євро, що розраховується за офіційним курсом валют, встановленим Національним банком України станом на перший робочий день кварталу, в якому подається заявка, та на дату фактичного здійснення значних інвестицій в об'єкти інвестування на виконання спеціального інвестиційного договору;

5) строк реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями не перевищує п'ять років.

Державна підтримка, що надається відповідно до цього Закону, не поширюється на інвестиційні проекти, що відповідають ознакам державно-приватного партнерства, які мають бути реалізовані із застосуванням вимог законів України "Про державно-приватне партнерство" та "Про концесію", та на інвестиційні проекти, що реалізуються відповідно до угод про розподіл продукції, які мають бути реалізовані із застосуванням вимог Закону України "Про угоди про розподіл продукції", а також не надається для виконання суб'єктами господарювання своїх інвестиційних зобов'язань у ході приватизації об'єктів державної та комунальної власності.

### Основні завдання аудиту інвестиційних проектів.

Основними завданнями аудиту є:

1) проведення аналізу та перевірки:

дотримання законодавства під час підготовки та реалізації інвестиційного проекту; обґрунтованості обсягів інвестицій, що плануються на всіх етапах інвестиційного проекту, та техніко-економічних розрахунків;

ефективності планування, управління та використання інвестицій під час реалізації інвестиційного проекту;

ефективності реалізації інвестиційного проекту (виконання планових завдань, досягнення цілей та показників результативності реалізації інвестиційного проекту);

рівня організаційного, нормативно-правового, фінансового забезпечення інвестиційного проекту;

результатів діяльності об'єкта аудиту під час реалізації інвестиційного проекту;

правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та іншої звітності об'єкта аудиту;

функціонування системи внутрішнього контролю у об'єкта аудиту та стану внутрішнього аудиту, якщо об'єктом аудиту є головний розпорядник бюджетних коштів;

2) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Таблиця

Основні завдання аудиту інвестиційних проектів

Основні завдання аудиту інвестиційних проектів:	
1) проведення аналізу та перевірки:	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ дотримання законодавства під час підготовки та реалізації інвестиційного проекту;</li> <li>○ обґрунтованості обсягів інвестицій, що плануються на всіх етапах інвестиційного проекту, та техніко-економічних розрахунків;</li> <li>○ ефективності планування, управління та використання інвестицій під час реалізації інвестиційного проекту;</li> <li>○ ефективності реалізації інвестиційного проекту (виконання планових завдань, досягнення цілей та показників результативності реалізації інвестиційного проекту);</li> <li>○ рівня організаційного, нормативно-правового, фінансового забезпечення інвестиційного проекту;</li> <li>○ результатів діяльності об'єкта аудиту під час реалізації інвестиційного проекту;</li> <li>○ правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та іншої звітності об'єкта аудиту;</li> <li>○ функціонування системи внутрішнього контролю у об'єкта аудиту та стану внутрішнього аудиту, якщо об'єктом аудиту є головний розпорядник бюджетних коштів;</li> </ul>



2) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм надалі.

### **Етапи проведення аудиту інвестиційних проектів.**

Аудит проводиться такими етапами:

1) планування та організація аудиту (попереднє вивчення об'єкта аудиту, розроблення плану, складення та затвердження програми аудиту).

Програма аудиту складається керівником аудиту та подається на затвердження керівникові органу Держаудитслужби або його заступнику. Керівник аудиту подає програму аудиту для ознайомлення об'єкту аудиту одним із способів, визначених у пункті 15 Порядку;

2) проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій;

3) звітування за результатами аудиту шляхом формування та узгодження проекту звіту про результати аудиту, підписання протоколу узгодження, формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту;

4) моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження.

Документування проведення аудиту здійснюється в паперовій формі.

ЕТАП 1. Планування та організація аудиту (попереднє дослідження діяльності об'єкта аудиту, розроблення плану, складення та затвердження програми аудиту).

ЕТАП 2. Проведення аудиту (проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій).

ЕТАП 3. Звітування за результатами аудиту шляхом формування та узгодження проекту звіту про результати аудиту, підписання протоколу узгодження, формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту.

ЕТАП 4. Моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження.

Рис. Етапи проведення аудиту інвестиційних проектів.

### **Методика проведення аудиту інвестиційних проектів.**

Методи і механізм планування та організації аудиту, здійснення аудиторських процедур, критерії, індикатори оцінювання, що використовуються на кожному етапі проведення аудиту, звітування за результатами аудиту, моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження, механізм та підходи до організації, здійснення збору інформації, оформлення і використання отриманих результатів визначаються методикою проведення аудиту.

Методика проведення аудиту затверджується наказом Держаудитслужби.

Під час проведення аудиту з метою дослідження гіпотез аудиту та отримання аудиторських доказів може здійснюватися збір інформації (отримання від учасника аудиту необхідних документів, інформації) такими способами:

за письмовим запитом органу Держаудитслужби;  
державними аудиторами за місцезнаходженням учасника аудиту. Результати збору інформації (зокрема зустрічних звірок) таким способом відображаються в довідці, яка підписується державним аудитором та керівником учасника аудиту і додається до звіту.

Аудит проводиться згідно із затвердженим у встановленому порядку та погодженим із Міністром фінансів планом проведення заходів державного фінансового контролю, що розміщується на офіційному веб-сайті Держаудитслужби.

Для проведення аудиту та/або збору інформації за місцезнаходженням учасника аудиту на кожного державного аудитора оформляється у двох примірниках направлення за встановленими Держаудитслужбою зразками, яке підписує керівник органу Держаудитслужби.

Державні аудитори надають керівникові об'єкта аудиту чи його заступникові направлення в день виходу для проведення аудиту за місцезнаходженням об'єкта аудиту.

Загальний строк проведення аудиту становить не більш як 90 робочих днів.

Строк проведення аудиту може бути продовжено або скорочено за рішенням керівника органу Держаудитслужби з одночасним внесенням в установленому порядку змін до плану проведення заходів державного фінансового контролю на підставі доповідної керівника аудиту.

У разі продовження строку проведення аудиту державні аудитори зобов'язані пред'явити керівникові об'єкта аудиту або його заступникові направлення з відміткою про продовження строку його дії.

У разі зміни строку проведення аудиту після внесення в установленому порядку змін до плану проведення заходів державного фінансового контролю нове направлення не оформляється.

Аудит проводиться групою державних аудиторів.

Керівництво групою державних аудиторів здійснює керівник аудиту, який визначається із складу групи державних аудиторів.

Склад групи державних аудиторів, строки проведення аудиту визначаються органом Держаудитслужби відповідно до завдань аудиту.

Під час проведення аудиту можуть залучатися на договірних засадах кваліфіковані фахівці відповідних органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок.

Об'єкт аудиту забезпечує місце для роботи державних аудиторів, створення умов для зберігання документів, можливість користування службовим зв'язком, комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою, доступу до електронних баз, систем та програмних комплексів, що використовуються під час автоматизації провадження його фінансово-господарської діяльності, подання матеріалів, інформації, документів, необхідних для проведення аудиту та здійснення аудиторських процедур.

### **Узагальнення результатів аудиту інвестиційних проектів**

У разі наявності обставин, що перешкоджають (унеможливають) проведенню аудиту (недопущення державних аудиторів, відсутність ведення бухгалтерського обліку, ненадання необхідних для перевірки документів, наявність інших об'єктивних і незалежних від органу Держаудитслужби причин) та/або збору інформації, державний аудитор в установленому порядку складає та підписує в двох примірниках акт про неможливість проведення аудиту і долучає другий примірник акта до матеріалів аудиту.

Перший примірник акта подається об'єкту аудиту одним із таких способів:  
особисто під підпис керівникові, його заступникові або головному бухгалтеру об'єкта аудиту;

через структурний підрозділ діловодства об'єкта аудиту з відміткою на другому

примірнику акта про дату реєстрації вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника структурного підрозділу діловодства, який здійснив реєстрацію;  
 рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення;  
 в електронній формі в установленому законодавством порядку.

Таблиця

## Способи подання об'єкту аудиту першого примірника акта

Способи подання об'єкту аудиту першого примірника акта:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Особисто під підпис керівника об'єкта аудиту, його заступника.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Через структурний підрозділ діловодства об'єкта аудиту з відміткою на другому примірнику акта про дату реєстрації вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника структурного підрозділу діловодства, який здійснив реєстрацію.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• В електронній формі в установленому законодавством порядку.</li> </ul>

Керівник аудиту відповідно до методики проведення аудиту формує проект звіту та подає його об'єкту аудиту для ознайомлення не пізніше ніж за один робочий день до завершення строку проведення аудиту, визначеного в направленні, зокрема з урахуванням продовження або скорочення такого строку, одним із способів, передбачених пунктом 15 цього Порядку.

Керівник та визначені ним працівники об'єкта аудиту ознайомлюються з проектом звіту та готують (у разі потреби) обґрунтовані коментарі до нього у письмовій формі у строк, що не перевищує десяти робочих днів з дня отримання такого проекту звіту одним із способів, визначених у пункті 15 Порядку.

Керівник та визначені ним працівники об'єкта аудиту разом з керівником аудиту та державними аудитором обговорюють і узгоджують проект звіту у визначений органом Держаудитслужби у супровідному листі до такого проекту строк з урахуванням строку ознайомлення об'єкта аудиту з проектом звіту.

Під час обговорення та узгодження проекту звіту державні аудиторі мають право отримувати від об'єкта аудиту додаткову інформацію, підтвердні документи та/або відповідні пояснення з метою уточнення викладених у коментарях до проекту звіту фактів.

За результатами обговорення та узгодження проекту звіту складається протокол узгодження звіту про результати державного фінансового аудиту інвестиційних проектів за формою згідно з додатком. Протокол підписується у день обговорення та узгодження проекту звіту керівником аудиту та керівником об'єкта аудиту по одному примірнику для органу Держаудитслужби та для кожного об'єкта аудиту.

У разі коли за результатами обговорення та узгодження проекту звіту керівником аудиту не враховані коментарі об'єкта аудиту, протокол узгодження підписується з проставленням відповідної позначки.

У разі відмови (усно або письмово) керівника об'єкта аудиту від узгодження проекту звіту та/або підписання протоколу узгодження звіт вважається погодженим об'єктом аудиту без зауважень. Керівник аудиту робить відповідний запис у протоколі узгодження та підписує його.

Керівник аудиту протягом трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження складає та підписує по одному примірнику звіту для органу Держаудитслужби та кожного об'єкта аудиту.

Примірники звіту візуються керівником аудиту із зазначенням на останній сторінці загальної кількості сторінок.

Керівник аудиту протягом трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження подає одним із способів, визначених у пункті 15 Порядку, об'єкту аудиту відповідний примірник звіту разом із супровідним листом, підписаним керівником органу Держаудитслужби із зазначенням строку інформування про виконання пропозицій та рекомендацій, поданих у звіті.

Пропозиції та рекомендації, що містяться у звіті, обов'язкові до розгляду та реагування об'єктом аудиту.

Об'єкт аудиту у строк, визначений у листі органу Держаудитслужби, зазначеному в пункті 26 Порядку, інформує орган Держаудитслужби про стан та результати розгляду пропозицій та рекомендацій, заплановані та вжиті заходи, спосіб виконання зазначених у звіті пропозицій та рекомендацій і результати їх впровадження.

Орган Держаудитслужби проводить моніторинг стану врахування і впровадження пропозицій та рекомендацій, відображених у звіті, і результатів їх впровадження.

Керівник Держаудитслужби інформує Міністра фінансів про результати аудиту та/або стан врахування і результати впровадження пропозицій та рекомендацій об'єктом аудиту і приймає рішення про таке інформування заінтересованих органів та громадськості.

Результати аудиту можуть оприлюднюватися у засобах масової інформації.

Орган Держаудитслужби з метою інформування громадськості розміщує звіт на офіційному веб-сайті Держаудитслужби.

#### **Питання для самоконтролю:**

1. Дайте характеристику змісту аналізу інвестиційних проектів.
2. Що є метою аналізу інвестиційних проектів?
3. У чому полягають завдання аналізу інвестиційних проектів?
4. Розкрийте основні напрями організації аудиту інвестиційних проектів.
5. Дайте характеристику організаційно-інформаційної моделі аудиту інвестиційних проектів.
6. Дайте характеристику методичного забезпечення аудиту інвестиційних проектів.
7. За якими показниками оцінюється інтенсивність аудиту інвестиційних проектів?
8. З якою метою проводиться аудит місцевого бюджету?
9. Що є основними завданнями державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів?
10. Що є предметом аудиту інвестиційних проектів?
11. Що можна віднести до об'єктів аудиту інвестиційних проектів?
12. Яким повинен бути період державного фінансового аудиту інвестиційних проектів?
13. За участю фахівців яких органів може проводитись аудит інвестиційних проектів?
14. Від чого залежить якість та ефективність проведення аудиту інвестиційних проектів?
15. Що таке методика державного фінансового аудиту інвестиційних проектів?
16. Яким чином можна класифікувати показники аудиту інвестиційних проектів?
17. Що може бути джерелами інформації аудиту інвестиційних проектів?
18. Які основні прийоми та процедури застосовують державні аудитори при проведенні державного фінансового аудиту інвестиційних проектів?
19. Дослідження яких питань містить аудит інвестиційних проектів?
20. З яких основних етапів складається процес державного фінансового аудиту інвестиційних проектів?
21. Що включає в себе попередній аудит інвестиційних проектів?

22. Що є метою збору фонові інформації при попередньому аудиті інвестиційних проектів?
23. Що є джерелами фонові інформації?
24. За якими показниками здійснюється аналіз інвестиційних проектів?
25. Яким чином здійснюється аналіз виконання інвестиційних проектів?
26. Що може бути проблемою аудиту інвестиційних проектів?
27. Яка інформація наводиться у програмі аудиту інвестиційних проектів?

**Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [2], [3], [11], [13], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [20], [21], [22], [23], [24], [25], [26], [29], [30], [35], [36], [38], [39]

Додаткові: [40], [46], [48], [50], [59], [62], [63], [69], [70]

Міжнародні видання: [71], [72], [73], [75], [79] [83].

Інформаційні ресурси Інтернет: [96], [100], [103], [104], [108], [112].

**Тема 8. Державний фінансовий аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування**

План лекційного заняття:

1. Поняття державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.
2. Основні завдання державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.
3. Планування та організація аудиту.
4. Проведення аудиту та звітування за результатами аудиту.

**1. Поняття державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.**

Аудит проводиться відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2018 р. № 1147.

Державний фінансовий аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування - вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності використання коштів Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, правильності ведення ними бухгалтерського обліку і достовірності їх фінансової звітності, стану внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту.

Поняття загальнообов'язкового державного соціального страхування:

Загальнообов'язкове державне соціальне страхування - це система прав, обов'язків і гарантій, яка передбачає надання соціального захисту, що включає матеріальне забезпечення громадян у разі хвороби, повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати страхових внесків власником або уповноваженим ним органом, громадянами, а також бюджетних та інших джерел, передбачених законом.

Принципи загальнообов'язкового державного соціального страхування  
Загальнообов'язкове державне соціальне страхування громадян України  
здійснюється за принципами:

законодавчого визначення умов і порядку здійснення загальнообов'язкового державного соціального страхування;

обов'язковості страхування осіб, які працюють на умовах трудового договору (контракту) та інших підставах, передбачених законодавством про працю, та осіб, які забезпечують себе роботою самостійно (члени творчих спілок, творчі працівники, які не є членами творчих спілок), громадян - суб'єктів підприємницької діяльності;

надання права отримання виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням особам, зайнятим підприємницькою, творчою діяльністю тощо;

обов'язковості фінансування страховими фондами витрат, пов'язаних із наданням матеріального забезпечення та соціальних послуг, у обсягах, передбачених законами про загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

солідарності та субсидування;

державних гарантій реалізації застрахованими громадянами своїх прав; забезпечення рівня життя, не нижчого за прожитковий мінімум, встановлений законом, шляхом надання пенсій, інших видів соціальних виплат та допомоги, які є основним джерелом існування;

цільового використання коштів загальнообов'язкового державного соціального страхування;

паритетності представників усіх суб'єктів загальнообов'язкового державного соціального страхування в управлінні загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням.

Таблиця

Принципи загальнообов'язкового державного соціального страхування:

Принципи загальнообов'язкового державного соціального страхування:
○ законодавчого визначення умов і порядку здійснення загальнообов'язкового державного соціального страхування;
○ обов'язковості страхування осіб, які працюють на умовах трудового договору (контракту) та інших підставах, передбачених законодавством про працю, та осіб, які забезпечують себе роботою самостійно (члени творчих спілок, творчі працівники, які не є членами творчих спілок), громадян - суб'єктів підприємницької діяльності;
○ надання права отримання виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням особам, зайнятим підприємницькою, творчою діяльністю тощо;
○ обов'язковості фінансування страховими фондами витрат, пов'язаних із наданням матеріального забезпечення та соціальних послуг, у обсягах, передбачених законами про загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
○ солідарності та субсидування;
○ державних гарантій реалізації застрахованими громадянами своїх прав;
○ забезпечення рівня життя, не нижчого за прожитковий мінімум, встановлений законом, шляхом надання пенсій, інших видів соціальних виплат та допомоги, які є основним джерелом існування;
○ цільового використання коштів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
○ паритетності представників усіх суб'єктів загальнообов'язкового державного соціального страхування в управлінні загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням.

Суб'єктами загальнообов'язкового державного соціального страхування є застраховані громадяни, а в окремих випадках - члени їх сімей та інші особи, страхувальники і страховики.

Застрахованою є фізична особа, на користь якої здійснюється загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Коло осіб, які можуть бути застрахованими за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, визначається цими Основами та іншими законами, прийнятими відповідно до них.

Страховальниками за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням є роботодавці та застраховані особи, якщо інше не передбачено законами України.

Страховиками є цільові страхові фонди з:

пенсійного страхування;

страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, медичного страхування;

страхування на випадок безробіття.

Страхові фонди беруть на себе зобов'язання щодо надання застрахованим особам матеріального забезпечення і соціальних послуг при настанні страхових випадків.

Об'єктом загальнообов'язкового державного соціального страхування є страховий випадок, із настанням якого у застрахованої особи (члена її сім'ї, іншої особи) виникає право на отримання матеріального забезпечення та соціальних послуг, передбачених статтею 25 Основ.

Страховий стаж - це період (строк), протягом якого особа підлягає загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню та сплачуються внески (нею, роботодавцем) на страхування, якщо інше не передбачено законодавством. Особливості обчислення страхового стажу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування визначаються законом.

Страховий ризик - обставини, внаслідок яких громадяни та/або члени їх сімей можуть втратити тимчасово або назавжди засоби до існування і потребують матеріальної підтримки або соціальних послуг за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням.

Страховий випадок - подія, з настанням якої виникає право застрахованої особи на отримання матеріального забезпечення або соціальних послуг, передбачених законами України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Інформація у сфері загальнообов'язкового державного соціального страхування використовується з дотриманням вимог, передбачених законодавством про інформацію.

Забороняється розголошувати без згоди застрахованої особи відомості про страховий стаж, страхові випадки, результати медичних обстежень, суми одержуваних виплат тощо, крім випадків, встановлених законом.

Страховики через засоби масової інформації зобов'язані роз'яснювати населенню права та обов'язки, передбачені законодавством про загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Страховики надають страхувальникам та застрахованим особам консультації з питань загальнообов'язкового державного соціального страхування на безоплатній основі.

Під час здійснення повноважень з контролю за дотриманням бюджетного законодавства в частині моніторингу виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням Міністерство фінансів України має право отримувати інформацію, зокрема таку, що містить персональні дані.

Страхові фонди є органами, які здійснюють керівництво та управління за визначеними законом видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, провадять акумуляцію страхових внесків, контроль за використанням коштів, забезпечують фінансування виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням та здійснюють інші функції згідно з затвердженими статутами.

Основними джерелами коштів загальнообов'язкового державного соціального страхування відповідно до цих Основ є внески роботодавців і застрахованих осіб. Бюджетні та інші джерела коштів, необхідні для здійснення загальнообов'язкового державного соціального страхування, передбачаються законами про загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування - це консолідований страховий внесок на пенсійне страхування, страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням, медичне страхування, страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, страхування на випадок безробіття, який в обов'язковому порядку сплачується страхувальниками з метою забезпечення реалізації прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за соціальним страхуванням.

Розмір єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування встановлюється Верховною Радою України. Пропорції його розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Розмір єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування має забезпечувати застрахованим особам виплати та надання соціальних послуг, передбачених законодавством про загальнообов'язкове державне соціальне страхування; фінансування заходів, спрямованих на профілактику страхових випадків; створення резерву коштів для здійснення виплат та надання соціальних послуг застрахованим особам; компенсацію адміністративних витрат на забезпечення функціонування системи загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Порядок здійснення платежів, строки сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визначаються Законом України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", порядок резервування коштів на загальнообов'язкове державне соціальне страхування - законами України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Пенсійний фонд України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра соціальної політики, що реалізує державну політику з питань пенсійного забезпечення та ведення обліку осіб, які підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню.

Пенсійний фонд України у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства.

Основними завданнями Пенсійного фонду України є:

- реалізація державної політики з питань пенсійного забезпечення та ведення обліку осіб, які підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню;
- внесення пропозицій Міністрові соціальної політики щодо забезпечення формування державної політики із зазначених питань;
- виконання інших завдань, визначених законом.

Пенсійний фонд України відповідно до покладених на нього завдань:

- 1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністрові соціальної політики;
- 2) здійснює керівництво та управління солідарною системою загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;
- 3) вивчає та аналізує ситуацію у сфері пенсійного забезпечення, забезпечує



проведення щорічних актуарних розрахунків фінансового стану системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;

4) розробляє проект бюджету Пенсійного фонду України та подає його Міністрові соціальної політики для внесення в установленому порядку на розгляд Кабінетові Міністрів України, здійснює ефективний розподіл фінансових ресурсів для пенсійного забезпечення, забезпечує своєчасне та у повному обсязі фінансування виплати пенсій, допомоги на поховання та інших виплат, які згідно із законодавством проводяться за рахунок коштів Пенсійного фонду України та інших джерел, визначених законодавством, складає звіт про виконання бюджету Пенсійного фонду України;

5) формує та веде реєстр застрахованих осіб Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування та у складі зазначеного реєстру - реєстр платників страхових внесків до солідарної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;

б) організує, координує та контролює роботу територіальних органів щодо: забезпечення додержання підприємствами, установами, організаціями незалежно від форми власності та громадянами України, іноземцями та особами без громадянства, які на законних підставах перебувають на території України, вимог актів законодавства про пенсійне забезпечення;

забезпечення надходжень від сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, інших коштів, ведення обліку їх надходжень відповідно до законодавства;

внесення відомостей до реєстру застрахованих осіб та їх використання;

здійснення контролю за додержанням вимог законодавства про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, правильністю нарахування, обчислення, повнотою і своєчасністю сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (далі - страхові внески) та інших платежів, за достовірністю документів, поданих для призначення пенсії, та відомостей про осіб, які підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню, призначенням (перерахунком) і виплатою пенсій, щомісячного довічного грошового утримання суддям у відставці та іншими виплатами, які згідно із законодавством здійснюються за рахунок коштів Пенсійного фонду України, інших джерел, визначених законодавством;

стягнення у передбаченому законодавством порядку своєчасно не нарахованих та/або не сплачених сум страхових внесків та інших платежів;

застосування фінансових санкцій, передбачених законом;

призначення (перерахунку) і виплати пенсій та щомісячного довічного грошового утримання суддям у відставці;

забезпечення своєчасної та у повному обсязі виплати пенсій, допомоги на поховання та інших виплат, які згідно із законодавством здійснюються за рахунок коштів Пенсійного фонду України та інших джерел, визначених законодавством;

обліку коштів Пенсійного фонду України, ведення статистичної та бухгалтерської звітності;

надання страхувальникам та застрахованим особам інформації, визначеної законодавством;

8) вживає відповідно до законодавства та міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, заходів до переказування пенсій громадянам України, які виїхали на постійне місце проживання за кордон, та виплати пенсій пенсіонерам іноземних держав, які постійно проживають в Україні;

8<sup>1</sup>) організує обмін відомостями, що містять ознаки використання праці неоформлених працівників і порушень законодавства про працю, з Держпраці та ДПС;

9) здійснює у межах повноважень, передбачених законом, контроль за цільовим використанням коштів Пенсійного фонду України, інших коштів, призначених для виплати пенсій та щомісячного довічного грошового утримання суддям у відставці;

10) аналізує та прогнозує надходження коштів від сплати єдиного внеску на

загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок), організовує взаємодію та обмін інформацією з питань нарахування та сплати єдиного внеску, персоніфікованого обліку надходжень від його сплати, розрахунку показників середньої заробітної плати працівників для призначення пенсії;

11) подає Мінсоцполітики пропозиції щодо:

зміни розміру єдиного внеску та розподілу коштів від його сплати, що спрямовуються на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;

застосування законодавства про ведення обліку застрахованих осіб у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування та разом з Міністерством надає роз'яснення з питань призначення, перерахунку та виплати пенсій;

12) вносить пропозиції Мінсоцполітики та іншим центральним органам виконавчої влади щодо розроблення прогностичних показників економічного і соціального розвитку України та проекту Державного бюджету України, ведення обліку сплати єдиного внеску, формування та подання звітності в частині ведення обліку застрахованих осіб у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування;

13) здійснює міжнародне співробітництво, забезпечує виконання зобов'язань, узятих за міжнародними договорами України з питань, що належать до його компетенції;

14) організовує професійну підготовку та підвищення кваліфікації працівників Пенсійного фонду України, узагальнює та поширює прогресивні форми і методи роботи;

15) проводить у межах повноважень, передбачених законом, інформаційно-роз'яснювальну роботу серед населення;

16) готує звітність, передбачену законодавством;

17) здійснює розгляд звернень громадян з питань, пов'язаних з діяльністю Пенсійного фонду України, його територіальних органів, а також підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління Пенсійного фонду України;

18) забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, реалізацію державної політики стосовно державної таємниці та інформації з обмеженим доступом, контроль за її збереженням в апараті Пенсійного фонду України;

19) виконує у межах повноважень, передбачених законом, функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери його управління;

20) здійснює інші повноваження, визначені законом.

Пенсійний фонд України з метою організації своєї діяльності:

1) забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, здійснення заходів щодо запобігання корупції і контроль за їх виконанням в апараті Пенсійного фонду України, його територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери його управління;

2) здійснює добір кадрів в апарат Пенсійного фонду України та на керівні посади в його територіальні органи, на підприємства, в установи та організації, що належать до сфери його управління, організовує роботу з підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації державних службовців апарату Пенсійного фонду України;

3) організовує планово-фінансову роботу в апараті Пенсійного фонду України, його територіальних органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери його управління, здійснює контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечує організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку в установленому законодавством порядку;

4) організовує ведення діловодства та архіву відповідно до встановлених правил;

5) забезпечує у межах повноважень, передбачених законом, виконання завдань з мобілізаційної підготовки та мобілізаційної готовності держави.

Пенсійний фонд України для виконання покладених на нього завдань має право:

1) залучати спеціалістів центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій (за погодженням з їх керівниками), вчених, представників інститутів громадянського суспільства (за згодою) до розгляду питань, що

належать до його компетенції;

2) отримувати безоплатно від міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування необхідні для виконання покладених на нього завдань інформацію, документи і матеріали, зокрема від органів статистики - статистичні дані;

3) скликати наради, утворювати комісії та робочі групи, проводити наукові конференції, семінари з питань, що належать до його компетенції;

4) користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державною системою урядового зв'язку та іншими технічними засобами;

5) проводити планові, а у випадках, передбачених законом, позапланові перевірки у роботодавців та інших осіб бухгалтерських книг, звітів, кошторисів та інших документів щодо достовірності відомостей, поданих до реєстру застрахованих осіб або для призначення пенсій, отримувати необхідні пояснення, довідки і відомості (зокрема письмові) з питань, що виникають під час таких перевірок;

6) видавати приписи щодо усунення порушень, виявлених за результатами перевірки достовірності поданих страхувальником відомостей про застрахованих осіб;

7) вилучати в установленому законом порядку у підприємств, установ, організацій і окремих осіб копії документів, що підтверджують заниження розміру заробітної плати (доходу) та інших виплат, на які нараховуються страхові внески, або порушення порядку використання коштів Пенсійного фонду України;

8) проводити перевірку цільового використання коштів Пенсійного фонду України в організаціях, що здійснюють виплату і доставку пенсій;

9) порушувати в установленому законом порядку питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у порушенні вимог законодавства про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;

10) звертатися в установленому законом порядку до відповідних правоохоронних органів у разі виявлення фактів порушення порядку використання коштів Пенсійного фонду України.

Пенсійний фонд України здійснює свої повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи.

Пенсійний фонд України під час виконання покладених на нього завдань взаємодіє з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, громадськими спілками, профспілками та організаціями роботодавців, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій.

Пенсійний фонд України у межах повноважень, передбачених законом, на основі і на виконання Конституції та законів України, актів Президента України та постанов Верховної Ради України, прийнятих відповідно до Конституції та законів України, актів Кабінету Міністрів України, наказів Мінсоцполітики видає акти організаційно-розпорядчого характеру, організовує і контролює їх виконання.

Проекти нормативно-правових актів Пенсійного фонду України погоджуються з Мінсоцполітики.

Нормативно-правові акти Пенсійного фонду України підлягають державній реєстрації в порядку, встановленому законодавством.

Керівництво діяльністю Пенсійного фонду України здійснює правління Пенсійного фонду України, чисельність і персональний склад якого затверджуються Кабінетом Міністрів України. Голова правління Пенсійного фонду України та його заступники входять до складу правління Пенсійного фонду України за посадою.

Інформація у сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування використовується з дотриманням вимог, передбачених законодавством про інформацію.

Відомості, що містяться в системі персоніфікованого обліку, використовуються:

- 1) виконавчими органами Пенсійного фонду для:
  - підтвердження участі застрахованої особи в системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;
  - обчислення страхових внесків;
  - визначення права застрахованої особи або членів її сім'ї на отримання пенсійних виплат згідно з цим Законом;
  - визначення розміру, перерахунку та індексації пенсійних виплат, передбачених цим Законом;
  - надання застрахованій особі на її вимогу або у випадках, передбачених цим Законом та Законом України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування";
  - надання страховим організаціям, що здійснюють страхування довічних пенсій;
  - надання аудитору, який відповідно до цього Закону здійснює аудит Накопичувального фонду;
  - обміну інформацією з централізованим банком даних з проблем інвалідності;
- 2) структурними підрозділами з питань соціального захисту населення районних, районних у містах Києві та Севастополі державних адміністрацій, виконавчих органів міських, районних у містах (у разі їх створення) рад для призначення всіх видів державної соціальної допомоги та субсидій для відшкодування витрат на оплату житлово-комунальних послуг, придбання скрапленого газу, твердого та рідкого пічного побутового палива.

Надання органами Пенсійного фонду відомостей, що містяться в системі персоніфікованого обліку, іншим юридичним і фізичним особам, крім структурних підрозділів з питань соціального захисту населення районних, районних у містах Києві та Севастополі державних адміністрацій, виконавчих органів міських, районних у містах (у разі їх створення) рад, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та перелічених у частині другій цієї статті, допускається виключно за рішенням суду та у випадках, передбачених законом.

Пенсійний фонд забезпечує комплекс організаційних та технічних заходів, спрямованих на захист відомостей, що містяться в системі персоніфікованого обліку, в тому числі забезпечує обмеження кола службових осіб, які в силу своїх службових обов'язків мають доступ до відомостей, що містяться в системі персоніфікованого обліку.

Особи, які мають доступ або користуються відомостями, що містяться в системі персоніфікованого обліку, за незаконне розголошення цих відомостей несуть відповідальність згідно із законом.

Для здійснення доступу застрахованих осіб, страхувальників та інших осіб у випадках, передбачених законодавством, до інформації та послуг у сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування забезпечується функціонування веб-порталу електронних послуг Пенсійного фонду.

Послуги, надання яких передбачає доступ до персональних даних про фізичну особу, реалізацію нею прав на пенсійне забезпечення, надаються за умови ідентифікації такої особи з використанням кваліфікованого електронного підпису або інших надійних засобів ідентифікації у порядку, що визначається правлінням Пенсійного фонду за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері соціального захисту населення.

Пенсійний фонд є органом, який здійснює керівництво та управління солідарною системою, провадить збір, акумуляцію та облік страхових внесків, призначає пенсії та підготує документи для її виплати, забезпечує своєчасне і в повному обсязі фінансування та виплату пенсій, допомоги на поховання, здійснює контроль за цільовим використанням коштів Пенсійного фонду, вирішує питання, пов'язані з веденням обліку пенсійних активів застрахованих осіб на накопичувальних пенсійних рахунках, здійснює

адміністративне управління Накопичувальним фондом, соціальні та інші виплати, передбачені законодавством України, та інші функції, передбачені цим Законом і статутом Пенсійного фонду.

Пенсійний фонд є самоврядною неприбутковою організацією і здійснює свою діяльність на підставі статуту, який затверджується його правлінням.

Пенсійний фонд набуває статусу юридичної особи з дня реєстрації статуту в центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері реєстрації (легалізації) статутів фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Статут Пенсійного фонду повинен містити дані про:  
найменування та місцезнаходження Пенсійного фонду;  
напрями діяльності Пенсійного фонду;  
права, обов'язки, відповідальність Пенсійного фонду;  
органи управління Пенсійним фондом, їхні права, обов'язки і відповідальність;  
порядок прийняття рішень правлінням Пенсійного фонду, перелік питань, рішення з яких приймаються правлінням Пенсійного фонду двома третинами від загальної кількості голосів та більшістю голосів від кожної сторони;

права, обов'язки та відповідальність членів правління Пенсійного фонду, порядок їх призначення або обрання (делегування), підстави і порядок позбавлення їх повноважень та відкликання, у тому числі за рішенням органу державного нагляду;

порядок обрання, повноваження і відповідальність голови правління Пенсійного фонду та його заступників, підстави та порядок позбавлення їх повноважень;

функції виконавчої дирекції Пенсійного фонду та підвідомчих їй територіальних органів;

порядок здійснення правлінням Пенсійного фонду контролю за діяльністю виконавчої дирекції Пенсійного фонду;

джерела формування і напрями використання коштів Пенсійного фонду;

порядок формування та використання резерву коштів Пенсійного фонду і тимчасово вільних коштів;

порядок фінансування витрат, пов'язаних з виконанням функцій виконавчої дирекції Пенсійного фонду, управлінням Пенсійним фондом, розвитком його матеріальної та інформаційної бази;

порядок прийняття в межах компетенції правління та виконавчої дирекції Пенсійного фонду нормативно-правових актів;

порядок внесення змін до статуту Пенсійного фонду;

інші положення, що стосуються діяльності Пенсійного фонду.

Пенсійний фонд не може провадити будь-яку іншу діяльність, крім зазначеної у частині першій цієї статті, і використовувати кошти загальнообов'язкового державного пенсійного страхування на цілі, не пов'язані із зазначеною діяльністю.

Управління Пенсійним фондом здійснюється на основі паритетності представниками держави, застрахованих осіб і роботодавців.

Органами управління Пенсійного фонду є правління та виконавча дирекція Пенсійного фонду.

Вищим органом управління Пенсійного фонду є правління. Правління Пенсійного фонду формується на основі паритетності представників держави, застрахованих осіб і роботодавців.

До складу правління Пенсійного фонду входять по п'ять представників від держави, застрахованих осіб і роботодавців.

Представники від держави призначаються і відкликаються Кабінетом Міністрів України. Представники застрахованих осіб обираються (делегуються) репрезентативними на національному рівні всеукраїнськими об'єднаннями профспілок, а представники роботодавців - репрезентативними на національному рівні всеукраїнськими об'єднаннями організацій роботодавців. Порядок обрання (делегування) і відкликання таких

представників визначається сторонами соціального діалогу самостійно.

Призначення, обрання (делегування) членів правління Пенсійного фонду здійснюється не пізніше трьох місяців до дня закінчення повноважень відповідних членів правління.

Строк повноважень членів правління Пенсійного фонду становить шість років. Член правління Пенсійного фонду не може бути обраний до складу правління на два строки підряд.

Члени правління Пенсійного фонду виконують свої обов'язки на громадських засадах. У разі виконання ними спеціальних доручень правління Пенсійного фонду, пов'язаних з виконанням обов'язків члена правління, їм відшкодовуються витрати на відрядження за рахунок коштів Пенсійного фонду.

Правління Пенсійного фонду очолює голова, який обирається із членів правління строком на два роки.

Правління Пенсійного фонду здійснює свої функції шляхом проведення засідань. Засідання скликає голова правління, а в разі його відсутності - один з його заступників відповідно до затвердженого правлінням Пенсійного фонду плану, але не рідше одного разу на квартал. Позапланові засідання правління Пенсійного фонду можуть проводитися з ініціативи його голови, заступника голови правління, Наглядової ради Пенсійного фонду або на пропозицію більшості членів правління однієї з представницьких сторін чи на вимогу однієї третини членів правління Пенсійного фонду.

Перше засідання правління Пенсійного фонду проводиться не пізніше двох місяців після призначення повного складу правління. Засідання першого складу правління Пенсійного фонду скликає і відкриває керівник центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сферах трудових відносин, соціального захисту населення.

Бюджет Пенсійного фонду - план утворення і використання цільового страхового фонду, що формується за рахунок страхових внесків до солідарної системи та надходжень з інших джерел, визначених цим Законом.

Бюджет Пенсійного фонду затверджується правлінням Пенсійного фонду не пізніше 10 грудня року, що передує рокові, на який складено бюджет.

Проект бюджету Пенсійного фонду складається з урахуванням щорічних актуарних розрахунків.

Порядок розроблення, затвердження та виконання бюджету Пенсійного фонду встановлюється правлінням Пенсійного фонду.

Звіт про виконання бюджету Пенсійного фонду в розрізі статей витрат протягом двох тижнів після його затвердження правлінням Пенсійного фонду підлягає обов'язковій публікації в офіційних друкованих виданнях Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України. Інформація про час і місце публічного представлення звіту оприлюднюється разом із звітом про виконання бюджету Пенсійного фонду.

Джерелами формування коштів Пенсійного фонду є:

1) надходження від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що спрямовуються на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, у розмірах, визначених законом, крім частини страхових внесків, що спрямовується до накопичувальної системи пенсійного страхування;

2) інвестиційний дохід, який отримується від інвестування резерву коштів для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду в майбутніх періодах;

3) кошти державного бюджету та цільових фондів, що перераховуються до Пенсійного фонду у випадках, передбачених цим Законом;

3<sup>1</sup>) кошти, сплачені виконавчій дирекції Пенсійного фонду за надання послуг з адміністрування Накопичувального фонду та послуг недержавним пенсійним фондам - суб'єктам другого рівня системи пенсійного забезпечення;

4) суми від фінансових санкцій та пені (крім сум пені, сплачених роботодавцем за

несвоєчасне перерахування з його вини сум страхових внесків застрахованої особи до накопичувальної системи пенсійного страхування), застосованих відповідно до цього Закону та інших законів до юридичних та фізичних осіб за порушення встановленого порядку нарахування, обчислення і сплати страхових внесків та використання коштів Пенсійного фонду, а також суми адміністративних стягнень, накладених відповідно до закону на посадових осіб та громадян за ці порушення;

- 5) благодійні внески юридичних та фізичних осіб;
- 6) добровільні внески;
- 7) інші надходження відповідно до законодавства.

Кошти Пенсійного фонду не включаються до складу Державного бюджету України.

Кошти Пенсійного фонду використовуються на:

- 1) виплату пенсій, передбачених цим Законом;
- 2) надання соціальних послуг, передбачених цим Законом;
- 3) фінансування адміністративних витрат, пов'язаних з виконанням функцій, покладених на органи Пенсійного фонду;
- 4) оплату послуг з виплати та доставки пенсій;
- 5) формування резерву коштів Пенсійного фонду.

Забороняється використання коштів Пенсійного фонду на цілі, не передбачені цим Законом.

З метою забезпечення фінансової стабільності Пенсійного фонду формується резерв коштів Пенсійного фонду.

Резерв коштів Пенсійного фонду складається з резерву коштів для поточних потреб та резерву коштів для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду в майбутніх періодах, які зараховуються на окремі субрахунки одного рахунку Пенсійного фонду.

Порядок формування та використання резерву коштів Пенсійного фонду встановлюється правлінням Пенсійного фонду.

Резерв коштів для поточних потреб формується з метою забезпечення своєчасного та в повному обсязі фінансування виплати пенсій і надання соціальних послуг у сумі, що дорівнює місячній потребі на зазначені цілі згідно з бюджетом Пенсійного фонду на відповідний рік та затверджується в його складі.

Резерв коштів для поточних потреб використовується та поновлюється таким чином, щоб на початок кожного місяця на відповідному субрахунку сума цього резерву дорівнювала місячній потребі коштів, необхідній для забезпечення фінансування виплати пенсій та надання соціальних послуг, визначеній у бюджеті Пенсійного фонду.

Після забезпечення виплати пенсій та надання соціальних послуг і створення резерву коштів для поточних потреб надлишкові кошти Пенсійного фонду зараховуються до резерву коштів для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду в майбутніх періодах, який може виникнути у зв'язку із зміною демографічної ситуації в Україні.

Резерв коштів для поточних потреб зберігається в уповноваженому банку, а резерв коштів для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду в майбутніх періодах - у зберігачі. Зберігач забезпечує зберігання та облік резерву коштів для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду в майбутніх періодах окремо від пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування та інших коштів.

Розмір резерву коштів для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду в майбутніх періодах визначається за результатами щорічних актуарних розрахунків.

Розмір резерву коштів для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду в майбутніх періодах затверджується правлінням Пенсійного фонду у складі бюджету Пенсійного фонду одночасно з встановленням порядку його формування і використання.

З метою збереження резерву коштів для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду в майбутніх періодах та отримання доходу здійснюється інвестування цього резерву коштів у порядку, передбаченому цим Законом для інвестування коштів

Накопичувального фонду, а також правилами їх інвестування.

Інвестування резерву коштів для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду в майбутніх періодах здійснюється компаніями з управління активами, які обираються для Накопичувального фонду за результатами конкурсу.

Компанії з управління активами і зберігач складають та подають звіти щодо інвестування резерву коштів для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду в майбутніх періодах правління Пенсійного фонду, Національній комісії з цінних паперів та фондового ринку, в порядку та за формами, встановленими правлінням Пенсійного фонду за погодженням з Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Виконавча дирекція Пенсійного фонду складає річний звіт щодо формування резерву коштів для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду в майбутніх періодах з висновком щодо достатності цього резерву коштів для забезпечення виконання Пенсійним фондом зобов'язань у солідарній системі протягом наступних 75 років і подає його правлінням Пенсійного фонду для затвердження.

Якщо протягом року сума резерву коштів для покриття дефіциту бюджету Пенсійного фонду в майбутніх періодах становить менше ніж 90 відсотків суми коштів, необхідних за результатами щорічного актуарного розрахунку для забезпечення довгострокової фінансової стабільності та виконання зобов'язань Пенсійного фонду щодо фінансування пенсій та соціальних послуг, правління Пенсійного фонду зобов'язане подати Кабінету Міністрів України пропозиції щодо джерел поповнення та збалансування бюджету Пенсійного фонду.

Облік надходжень і витрат коштів Пенсійного фонду здійснюють виконавчі органи Пенсійного фонду.

Кошти Пенсійного фонду зараховуються на єдиний рахунок Пенсійного фонду і зберігаються на окремих рахунках територіальних органів Пенсійного фонду в уповноваженому банку.

Актуарні розрахунки. Актуарії

Виконавча дирекція Пенсійного фонду забезпечує проведення щорічних актуарних розрахунків фінансового стану системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування на наступні 1, 5, 10 та через кожні 5 років на - 75 років.

Актуарні розрахунки здійснюються відповідно до методики, затвердженої Кабінетом Міністрів України.

Результати актуарних розрахунків оформляються у вигляді звіту, який складається та підписується актуаріями - виконавцями. Зазначений звіт має містити розрахунки, дані, методи і припущення, що використовувалися під час їх здійснення, та висновки щодо фінансового стану системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування і рекомендації щодо заходів, необхідних для забезпечення фінансової стабільності цієї системи.

У десятиденний термін після підписання звіт надсилається правлінням Пенсійного фонду, Наглядовій раді та Кабінету Міністрів України з дотриманням вимог, передбачених статтею 22 Закону.

Актуаріями можуть бути особи, які відповідають вимогам, передбаченим у положенні про підрозділ з актуарних розрахунків, яке затверджується правлінням Пенсійного фонду. За необхідності проведення додаткових актуарних розрахунків виконавча дирекція Пенсійного фонду може залучати відповідних фахівців та експертів, вартість оплати послуг яких затверджується правлінням Пенсійного фонду.

Накопичувальний фонд

Накопичувальний фонд створюється Пенсійним фондом як цільовий позабюджетний фонд.

Адміністративне управління Накопичувальним фондом здійснює виконавча дирекція Пенсійного фонду.

Управління пенсійними активами Накопичувального фонду здійснюється



компаніями з управління активами.

Рахунки Накопичувального фонду відкриваються виконавчою дирекцією Пенсійного фонду в зберігачі.

Учасник накопичувальної системи пенсійного страхування, який сплачує (за якого сплачують) страхові внески до накопичувальної системи пенсійного страхування, має право спрямувати такі внески до недержавного пенсійного фонду - суб'єкта другого рівня системи пенсійного забезпечення. При цьому учасник накопичувальної системи пенсійного страхування подає територіальному органу Пенсійного фонду такі документи:

заяву про обрання недержавного пенсійного фонду;

копію пенсійного контракту, укладеного з недержавним пенсійним фондом - суб'єктом другого рівня системи пенсійного забезпечення.

Врегулювання відносин, що стосуються страхових внесків, які спрямовуються до обраного застрахованою особою недержавного пенсійного фонду, подальшого розміщення і інвестування пенсійних активів застрахованої особи та страхування і виплати довічної пенсії або одноразової виплати, здійснюється відповідно до законодавства про недержавне пенсійне забезпечення.

Планова аудиторська перевірка діяльності Накопичувального фонду, компаній з управління активами, зберігача Накопичувального фонду, виконавчої дирекції Пенсійного фонду (у частині адміністрування Накопичувального фонду), радника з інвестиційних питань проводиться один раз на рік за рахунок осіб, які перевіряються. Зазначена перевірка проводиться обраним за результатами конкурсу незалежним аудитором (аудиторською фірмою), який має право на провадження аудиторської діяльності і надає виключно аудиторські послуги згідно із законодавством.

Аудитори, які проводять аудиторську перевірку суб'єктів системи накопичувального пенсійного забезпечення, мають відповідати вимогам, встановленим Законом України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність".

Аудитором не може бути:

пов'язана особа компаній (посадових осіб компаній) з управління активами, що здійснюють управління пенсійними активами Накопичувального фонду, зберігача Накопичувального фонду, радника з інвестиційних питань;

особа, яка протягом останніх п'яти років була посадовою особою суб'єктів, щодо яких проводиться аудиторська перевірка;

особа, яка надає консультаційні послуги суб'єктам, щодо яких проводиться аудиторська перевірка.

Один і той самий аудитор не може проводити щорічну аудиторську перевірку суб'єктів накопичувальної системи пенсійного страхування більш як два роки підряд.

До річної звітності, що подається Національній комісії з цінних паперів та фондового ринку виконавча дирекція Пенсійного фонду, компанії з управління активами і зберігач обов'язково додають копію аудиторського висновку.

Джерелами формування накопичувальної системи пенсійного страхування є:

1) страхові внески до накопичувальної системи пенсійного страхування (крім суми, передбаченої у частині четвертій статті 64 цього Закону);

2) інвестиційний дохід, що утворюється в результаті розміщення та інвестування коштів накопичувальної системи пенсійного страхування у порядку, встановленому законом;

3) суми пені, сплаченої страхувальником за несвоєчасне перерахування сум страхових внесків на рахунок для другого рівня системи пенсійного забезпечення на користь учасників накопичувальної системи пенсійного страхування.

Кошти накопичувальної системи пенсійного страхування використовуються для:

1) інвестування з метою отримання інвестиційного доходу на користь учасників

накопичувальної системи пенсійного страхування;

2) оплати договорів страхування довічних пенсій або здійснення одноразових виплат;

3) оплати послуг компаній з управління активами Накопичувального фонду або відповідного недержавного пенсійного фонду - суб'єкта другого рівня системи пенсійного забезпечення;

4) оплати послуг зберігача Накопичувального фонду або відповідного недержавного пенсійного фонду - суб'єкта другого рівня системи пенсійного забезпечення;

5) оплати послуг із проведення планової аудиторської перевірки Накопичувального фонду або недержавного пенсійного фонду - суб'єкта другого рівня системи пенсійного забезпечення;

б) оплати послуг радника з інвестиційних питань;

7) оплати послуг виконавчої дирекції Пенсійного фонду з адміністрування Накопичувального фонду, у тому числі на проведення конкурсів, у порядку та розмірах, встановлених Радою Накопичувального фонду, або оплати послуг з адміністрування недержавного пенсійного фонду - суб'єкта другого рівня системи пенсійного забезпечення (крім випадків, якщо адміністрування здійснює юридична особа - одноосібний засновник).

Забороняється використання коштів накопичувальної системи пенсійного страхування для забезпечення виплати пенсій та надання соціальних послуг із солідарної системи, на виплату пенсій на визначений строк у системі недержавного пенсійного забезпечення та на інші цілі, не передбачені цим Законом.

Інвестиційний дохід від операцій з пенсійними активами накопичувальної системи пенсійного страхування не включається до складу доходу компаній з управління активами або будь-якого іншого суб'єкта системи накопичувального пенсійного забезпечення.

Кошти накопичувальної системи пенсійного страхування є власністю учасників накопичувальної системи пенсійного страхування в сумі, що обліковується на їх накопичувальних пенсійних рахунках в Накопичувальному фонді або на індивідуальних пенсійних рахунках у відповідних недержавних пенсійних фондах - суб'єктах другого рівня системи пенсійного забезпечення.

Право власності учасника накопичувальної системи пенсійного страхування на належну частку пенсійних коштів накопичувальної системи пенсійного страхування, що обліковуються на його накопичувальному пенсійному рахунку в Накопичувальному фонді або на індивідуальному пенсійному рахунку в недержавному пенсійному фонді - суб'єкті другого рівня системи пенсійного забезпечення, реалізується згідно із цим Законом, а у разі смерті такого учасника право власності спадкоємців на його пенсійні кошти реалізується відповідно до цього Закону та Цивільного кодексу України.

Облік надходжень і витрат Накопичувального фонду здійснює виконавча дирекція Пенсійного фонду.

Пенсійні активи складаються з:

- 1) активів у грошових коштах;
- 2) активів у фінансових інструментах;
- 3) інших активів, не заборонених законом.

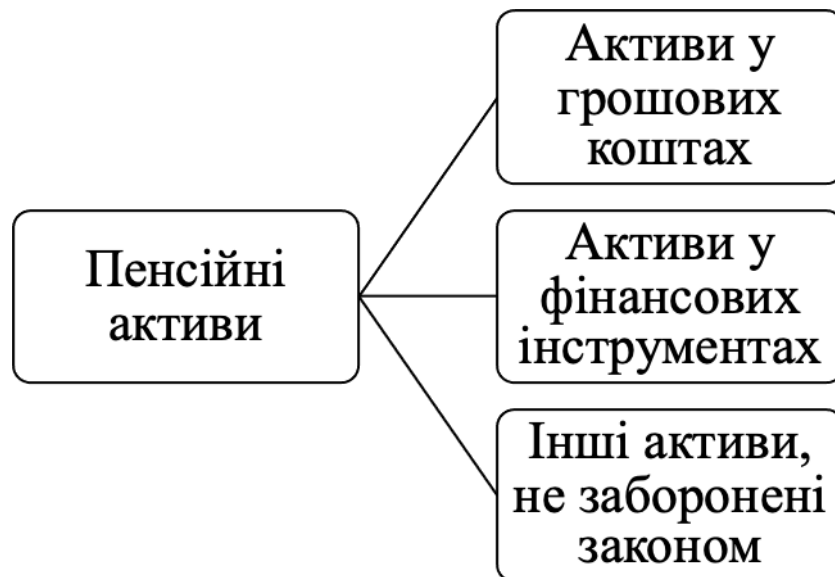


Рис. Складові Пенсійних активів

Пенсійні активи у фінансових інструментах складаються з:

1) цінних паперів, погашення та отримання доходу за якими гарантовано Кабінетом Міністрів України, Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевими радами відповідно до законодавства;

2) акцій, які відповідно до норм законодавства допущені до торгів на регульованому фондовому ринку (крім придбання акцій українських емітентів під час їх розміщення у разі, якщо акції відповідного емітента входять до складу пенсійних активів Накопичувального фонду);

2<sup>1</sup>) облігацій та іпотечних облігацій українських емітентів, кредитний рейтинг яких відповідає інвестиційному рівню за національною шкалою, визначеною законодавством, або які відповідно до норм законодавства допущені до торгів на регульованому фондовому ринку;

3) цінних паперів, погашення та отримання доходу за якими гарантовано урядами іноземних держав, де рейтинг зовнішнього боргу не менше класу А за шкалою, встановленою зазначеними в пункті 4 цієї частини рейтинговими компаніями;

3<sup>1</sup>) облігацій міжнародних фінансових організацій, що розміщуються на території України;

4) облігацій іноземних емітентів з інвестиційним рейтингом класу А або вище за шкалою, встановленою рейтинговими компаніями Стандарт енд Пурс (Standard and Poor's), Мудіс (Moody's) або Фітч (Fitch);

5) акцій іноземних емітентів, що перебувають в обігу на регульованих фондових ринках та допущені до торгів однією з таких фондових бірж, як Нью-Йоркська, Лондонська, Токійська, Франкфуртська або в торговельно-інформаційній системі НАСДАК (NASDAQ). Кабінет Міністрів України може визначити додатково до зазначених інші іноземні фондові біржі та торговельно-інформаційні системи. Емітент цих акцій має провадити свою діяльність протягом не менше ніж 10 років і бути резидентом країни, рейтинг зовнішнього боргу якої не менший класу А за шкалою, встановленою зазначеними в пункті 4 цієї частини рейтинговими компаніями.

Розміщення коштів Накопичувального фонду в активи, зазначені в пункті 3 частини першої цієї статті, може здійснюватися з урахуванням прибутковості та надійності інвестицій у разі необхідності інвестиційної підтримки вітчизняної економіки, розвитку її пріоритетних галузей, впровадження та розвитку сучасних технологій, створення нових робочих місць, реалізації інвестиційних проектів, у тому числі за

державної підтримки. При цьому Кабінет Міністрів України передбачає заходи, спрямовані на захист інвестицій та забезпечення їх повернення, у тому числі відповідні державні гарантії.

Розміщення коштів Накопичувального фонду в активи, зазначені в пунктах 4 і 5 цієї частини, може здійснюватися за умови, що інвестування коштів Накопичувального фонду за межами України негативно не позначиться на зовнішньому платіжному балансі України, стані її валютних резервів та стабільності її грошової одиниці. Рішення про можливість інвестування коштів Накопичувального фонду за межами України приймає Рада Накопичувального фонду лише за наявності позитивного рішення Ради національної безпеки і оборони України із цього питання.

Пенсійні активи накопичувальної системи пенсійного страхування можуть формуватися виключно у результаті проведення операцій, пов'язаних із здійсненням накопичувального пенсійного страхування відповідно до цього Закону.

Пенсійні активи у фінансових інструментах не можуть включати:

1) цінні папери, емітентами яких є зберігач, компанія з управління активами, радник з інвестиційних питань, аудитор та особи, які надають консультаційні послуги, з якими виконавчою дирекцією Пенсійного фонду або відповідно адміністратором недержавного пенсійного фонду - суб'єкта другого рівня системи пенсійного забезпечення укладено відповідні договори, та їх пов'язані особи;

2) цінні папери, які не допущені до торгів на регульованому фондовому ринку (крім облігацій міжнародних фінансових організацій, що розміщуються на території України, та цінних паперів, погашення та отримання доходу за якими гарантовано відповідно до законодавства державою, органами місцевого самоврядування або третіми особами);

3) цінні папери, емітентами яких є інститути спільного інвестування;

4) векселі;

5) деривативні фінансові інструменти.

Пенсійні активи не можуть формуватися за рахунок коштів, отриманих на підставах, що суперечать законодавству.

Пенсійні активи не можуть бути предметом застави і використовуються лише на цілі, передбачені частиною другою статті 79 Закону. На пенсійні активи не може бути накладено стягнення за зобов'язаннями компанії з управління активами, зберігача, страхової організації, Пенсійного фонду, адміністратора недержавного пенсійного фонду - суб'єкта другого рівня системи пенсійного забезпечення чи будь-якого іншого суб'єкта системи накопичувального пенсійного забезпечення.

Сума коштів, що належить кожному з учасників накопичувальної системи пенсійного страхування, визначається шляхом множення кількості одиниць пенсійних активів, що обліковуються на його накопичувальному пенсійному рахунку в Накопичувальному фонді або на індивідуальному пенсійному рахунку у відповідному недержавному пенсійному фонді - суб'єкті другого рівня системи пенсійного забезпечення, на чисту вартість одиниці пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування станом на день підрахунку у порядку, встановленому Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Облік усіх операцій на рахунку учасника накопичувальної системи пенсійного страхування здійснюється в національній валюті України із зазначенням кількості одиниць пенсійних активів.

Сума коштів, що обліковується на накопичувальних пенсійних рахунках усіх учасників Накопичувального фонду, дорівнює сумі чистої вартості активів Накопичувального фонду.

Сума коштів, що обліковується на індивідуальних пенсійних рахунках учасників накопичувальної системи пенсійного страхування у відповідному недержавному пенсійному фонді - суб'єкті другого рівня системи пенсійного забезпечення, дорівнює

сумі чистої вартості активів накопичувальної системи пенсійного страхування у такому фонді.

Кількість одиниць пенсійних активів, що обліковуються на рахунку учасника накопичувальної системи пенсійного страхування у розрізі операцій, визначається шляхом ділення суми за відповідною операцією на рахунку учасника накопичувальної системи пенсійного страхування на чисту вартість одиниці пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування, розрахованої на кінець дня розрахунку.

Вартість пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування визначається відповідно до цього Закону у порядку, встановленому Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Пенсійні активи накопичувальної системи пенсійного страхування оцінюються за їх ринковою вартістю відповідно до методики, затвердженої Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Обчислення чистої вартості пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування та чистої вартості одиниці пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування здійснюється виконавчою дирекцією Пенсійного фонду або адміністратором відповідного недержавного пенсійного фонду - суб'єкта другого рівня системи пенсійного забезпечення на підставі визначеної компанією (компаніями) з управління активами вартості пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування, які перебувають в її (їх) управлінні. Обчислення чистої вартості пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування та одиниці пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування здійснюється станом на кінець кожного робочого дня, а за вихідні та святкові дні - на кінець останнього вихідного (святкового) дня. Зберігач Накопичувального фонду та зберігач недержавного пенсійного фонду - суб'єкта другого рівня системи пенсійного забезпечення перевіряють правильність такого підрахунку.

Процедура обчислення чистої вартості пенсійних активів і чистої вартості одиниці пенсійних активів накопичувальної системи пенсійного страхування та кількості одиниць пенсійних активів такої системи визначається Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Пенсійні активи накопичувальної системи пенсійного страхування у разі визнання банкрутом компанії з управління активами, зберігача, адміністратора недержавного пенсійного фонду - суб'єкта другого рівня системи пенсійного забезпечення не можуть включатися до ліквідаційної маси зазначених осіб.

На пенсійні активи накопичувальної системи пенсійного страхування не може бути накладене будь-яке стягнення або застосована конфіскація, а також вони не можуть бути предметом застави.

Метою державного регулювання та нагляду у сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування є:

проведення єдиної та ефективної державної політики у цій сфері;

забезпечення реалізації прав громадян на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;

створення умов для ефективного функціонування та розвитку системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;

забезпечення дотримання суб'єктами системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування вимог законів, інших нормативно-правових актів, що регулюють відносини у сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;

адаптація системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування до міжнародних стандартів.

Державне регулювання та нагляд у порядку, передбаченому законодавством, здійснюють:

за дотриманням норм цього Закону щодо призначення (перерахунку) і виплати

пенсій у солідарній системі та щодо взаємодії Пенсійного фонду з фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування - центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сферах трудових відносин, соціального захисту населення, і його структурні підрозділи з питань соціального захисту населення районних, районних у містах Києві та Севастополі державних адміністрацій, виконавчих органів міських, районних у містах (у разі їх створення) рад;

щодо цільового використання коштів Пенсійного фонду, законності та своєчасності руху коштів накопичувальної системи пенсійного страхування - центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику, та Рахункова палата;

щодо дотримання норм цього Закону суб'єктами накопичувальної системи пенсійного страхування - Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку;

за діяльністю компаній з управління активами, радника з інвестиційних питань - Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку;

за діяльністю зберігача та уповноваженого банку - Національний банк України і Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку;

за дотриманням законодавства про захист економічної конкуренції у сфері накопичувального пенсійного забезпечення - Антимонопольний комітет України.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сферах трудових відносин, соціального захисту населення, надає разом з Пенсійним фондом роз'яснення з питань призначення, перерахунку та виплати пенсій відповідно до цього Закону.

Роз'яснення з питань здійснення пенсійних виплат за рахунок коштів Накопичувального фонду надає Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сферах трудових відносин, соціального захисту населення, і Пенсійний фонд.

Рішення органів державного регулювання та нагляду є обов'язковими для виконання Пенсійним фондом, компаніями з управління активами, уповноваженим банком, зберігачем, страховими організаціями, якщо такі рішення прийняті в межах повноважень цих органів, визначених законодавством. Дії органів державного регулювання та нагляду можуть бути оскаржені в судовому порядку.

Якщо суб'єктом солідарної системи або накопичувальної системи пенсійного страхування прийнято рішення з порушенням законодавства про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування або такий суб'єкт не виконує вимог законодавства, органи державного регулювання та нагляду вказують на допущені порушення і встановлюють строк для їх усунення. Якщо протягом цього строку суб'єкт не усуне порушення, незаконне рішення скасовується органами державного регулювання та нагляду з подальшим відшкодуванням збитків за рахунок цього суб'єкта.

Органи державного регулювання та нагляду можуть вимагати скликання правління Пенсійного фонду або Ради Накопичувального фонду. Якщо цю вимогу не буде виконано, органи державного регулювання та нагляду можуть самі скликати та провести засідання правління Пенсійного фонду або Ради Накопичувального фонду.

Суб'єкти солідарної системи та накопичувальної системи пенсійного страхування зобов'язані надавати посадовим особам органів державного регулювання та нагляду всі документи та інформацію, необхідні для здійснення ними функцій державного регулювання та нагляду.

З ініціативи органів державного регулювання та нагляду може призначатися додаткова аудиторська перевірка діяльності суб'єктів солідарної системи та накопичувальної системи пенсійного страхування, оплата якої здійснюється за рахунок коштів органу, що призначив перевірку.

Антимонопольний комітет України письмово повідомляє Раду Накопичувального фонду про прийняті ним рішення щодо порушення вимог законодавства про захист економічної конкуренції суб'єктами накопичувальної системи пенсійного забезпечення.

Органи державного регулювання та нагляду у сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування повідомляють Антимонопольний комітет України про ознаки порушення законодавства з питань захисту економічної конкуренції суб'єктами накопичувальної системи пенсійного забезпечення.

З метою здійснення державного регулювання та нагляду в накопичувальній системі пенсійного страхування Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку:

1) забезпечує розроблення та координацію єдиної державної політики щодо функціонування накопичувальної системи пенсійного страхування;

2) здійснює систематичний контроль за дотриманням законодавства в накопичувальній системі пенсійного страхування, за достовірністю інформації, що надається та оприлюднюється суб'єктами цієї системи;

3) забезпечує захист прав застрахованих осіб, які сплачують страхові внески до Накопичувального фонду, шляхом застосування в межах своїх повноважень заходів впливу, з метою запобігання і припинення порушень законодавства в накопичувальній системі пенсійного страхування та про виявлені факти порушення інформує Раду Накопичувального фонду;

4) узагальнює практику застосування законодавства в накопичувальній системі пенсійного страхування, розробляє та вносить пропозиції щодо його вдосконалення;

5) розробляє і затверджує нормативно-правові акти, обов'язкові до виконання, з питань, що належать до її компетенції;

6) встановлює строки та вимоги до розкриття інформації та складання звітності учасниками ринків фінансових послуг - суб'єктами накопичувальної системи пенсійного страхування;

7) щомісяця надає Пенсійному фонду інформацію щодо показників діяльності страхових організацій, у тому числі даних, що використовуються при розрахунку довічних пенсій;

8) визначає форму та обсяг інформації про діяльність суб'єктів накопичувальної системи пенсійного страхування, що підлягає офіційному оприлюдненню, та визначає періодичність такого оприлюднення;

8) у разі порушення вимог законодавства про накопичувальну систему пенсійного страхування надсилає виконавчій дирекції Пенсійного фонду повідомлення про необхідність усунення фактів порушення законодавства про накопичувальну систему пенсійного страхування;

9) виконує інші функції, передбачені цим Законом та законодавством про державне регулювання ринку цінних паперів.

Відповідальність страхувальників, банків, організацій, що здійснюють виплату і доставку пенсій, та їх посадових осіб

Виконавчі органи Пенсійного фонду застосовують до банків такі фінансові санкції:

1) за несвоєчасне перерахування або несвоєчасне зарахування на банківські рахунки органів Пенсійного фонду та Накопичувального фонду сум страхових внесків, фінансових санкцій, зазначених у частині дев'ятій цієї статті, сум інвестиційного доходу, одержаного від інвестування коштів Накопичувального фонду, за несвоєчасне перерахування за платіжними документами виконавчих органів Пенсійного фонду та несвоєчасне зарахування на банківські рахунки сум коштів Пенсійного фонду та Накопичувального фонду, які використовуються на цілі, передбачені цим Законом, нараховується пеня з розрахунку 0,1 відсотка зазначених сум, розрахована за кожний день прострочення їх перерахування (зарахування) та накладається штраф у розмірі 10 відсотків своєчасно не зарахованих (неперерахованих) сум;

2) за порушення вимог, передбачених частиною дванадцятою статті 20 Закону, накладається штраф у розмірі суми страхових внесків, яка підлягає сплаті страхувальником.

Виконавчими органами Пенсійного фонду за несвоєчасну виплату і доставку сум

пенсійних виплат одержувачам або несвоєчасне зарахування їх на банківські рахунки пенсіонерів, або несвоєчасне повернення на банківські рахунки виконавчих органів Пенсійного фонду чи Накопичувального фонду сум коштів, не використаних для здійснення пенсійних виплат, за умови своєчасного і в повному обсязі їх фінансування, на організації, у тому числі банки, які здійснюють виплату і доставку пенсій, накладається штраф у розмірі своєчасно не виплачених, не доставлених чи не зарахованих або своєчасно не повернених сум пенсійних виплат.

Нарахування пені, передбаченої частинами дев'ятою і десятою цієї статті, починається з першого календарного дня, що настає за днем настання строку відповідного платежу, до дня його фактичної сплати страхувальником, або з першого календарного дня, що настає за днем закінчення строку перерахування (зарахування) відповідних сум, до дня їх фактичного перерахування (зарахування) банками та організаціями, які здійснюють виплату і доставку пенсій.

У разі оскарження страхувальниками, банками та організаціями, які здійснюють виплату і доставку пенсій, вимоги про сплату недоїмки або рішення про накладення штрафу нарахування пені зупиняється з дня подання скарги до органу Пенсійного фонду або позову до суду.

Про нарахування пені та накладення штрафів, передбачених частинами дев'ятою і десятою цієї статті, посадові особи виконавчих органів Пенсійного фонду в порядку, встановленому правлінням Пенсійного фонду, виносять рішення, які протягом трьох робочих днів із дня їх винесення надсилаються страхувальнику, банку чи організації, яка здійснює виплату і доставку пенсій.

Суми пені та штрафів, передбачених частинами дев'ятою і десятою цієї статті, підлягають сплаті страхувальником, банком чи організацією, яка здійснює виплату і доставку пенсій, протягом десяти робочих днів з дня одержання відповідного рішення. При цьому в цей же строк страхувальник, банк чи організація, яка здійснює виплату і доставку пенсій, має право оскаржити зазначене рішення до вищого органу Пенсійного фонду або в судовому порядку з одночасним обов'язковим письмовим повідомленням про це відповідного виконавчого органу Пенсійного фонду, яким прийнято це рішення.

Оскарження рішення виконавчого органу Пенсійного фонду про нарахування пені та накладення штрафів зупиняє строки їх сплати до винесення вищим органом Пенсійного фонду або судом рішення у справі. Строки сплати фінансових санкцій також призупиняються до винесення судом рішення в разі оскарження страхувальником вимоги про сплату недоїмки, якщо накладення фінансових санкцій пов'язано з її виникненням або несвоєчасною сплатою.

Рішення органу Пенсійного фонду про нарахування пені або накладення штрафу, передбачених частинами дев'ятою і десятою цієї статті, є виконавчим документом.

У разі якщо страхувальник, банк чи організація, яка здійснює виплату і доставку пенсій, отримали рішення про нарахування пені та накладення штрафу, передбачених частинами дев'ятою і десятою цієї статті, і не сплатили зазначені в них суми фінансових санкцій протягом десяти робочих днів, а також не оскаржили це рішення чи не повідомили у цей строк відповідний виконавчий орган Пенсійного фонду про його оскарження, воно передається для виконання державній виконавчій службі та страхувальнику.

Суми пені та фінансових санкцій, застосованих за порушення порядку та строків обчислення, нарахування та сплати страхових внесків стягуються в тому ж порядку, що й недоїмка із сплати страхових внесків.

Суми пені та штрафів можуть бути включені до вимоги про сплату недоїмки, якщо застосування цих фінансових санкцій пов'язано з виникненням та сплатою недоїмки.

Строк давності щодо стягнення недоїмки, пені та штрафів не застосовується.

Фінансові санкції (штраф, пеня) та адміністративні стягнення, а також примусові стягнення органами виконавчої служби за несплату внесків на загальнообов'язкове



державне пенсійне страхування фізичними особами - підприємцями, які обрали особливий спосіб оподаткування, не застосовуються.

Нараховані органами Пенсійного фонду України суми фінансових санкцій, зазначених в абзаці другому цієї частини, та не сплачені фізичними особами - підприємцями, які обрали особливий спосіб оподаткування, підлягають списанню.

Виконавчі органи Пенсійного фонду накладають на посадових осіб, які вчинили правопорушення, адміністративні стягнення у разі:

- 1) приховування (заниження) суми заробітної плати (виплат, доходу), на яку нараховуються страхові внески;
- 2) порушення встановленого порядку нарахування, обчислення та строків сплати страхових внесків;
- 3) ухилення від взяття на облік або несвоєчасне подання заяви про взяття на облік страхувальника як платника страхових внесків;
- 4) неподання відомостей про обставини, що спричиняють зміни юридичного статусу страхувальника, порядку сплати ним страхових внесків;
- 5) порушення встановленого порядку використання та здійснення операцій з коштами Пенсійного фонду і Накопичувального фонду;
- 6) неподання, несвоєчасного подання, подання не за встановленою формою звітності щодо страхових внесків, коштів Пенсійного фонду і Накопичувального фонду або подання недостовірних відомостей, що використовуються в системі персоналізованого обліку, та іншої звітності і відомостей, передбачених цим Законом;
- 7) несплати або несвоєчасної сплати страхових внесків, у тому числі авансових платежів.

Від імені виконавчих органів Пенсійного фонду розглядати справи про правопорушення і накладати фінансові санкції та адміністративні стягнення мають право директор виконавчої дирекції Пенсійного фонду, його заступники, начальники головних управлінь Пенсійного фонду в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі та їх заступники, начальники управлінь Пенсійного фонду в районах, містах, районах у містах, а в разі їх відсутності - заступники начальників цих управлінь, на підставі документів, що свідчать про вчинення правопорушення.

Посадові особи суб'єктів солідарної системи та накопичувальної системи пенсійного страхування, винні в порушенні законодавства про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, несуть дисциплінарну, адміністративну, цивільно-правову або кримінальну відповідальність згідно із законом.

Відповідальність Пенсійного фонду, його органів та посадових осіб за порушення у сфері загальнообов'язкового державного пенсійного страхування

Пенсійний фонд, його органи та посадові особи за шкоду, заподіяну особам внаслідок несвоєчасного або неповного надання соціальних послуг, призначення (перерахунку) та виплати пенсій, передбачених цим Законом, а також за невиконання або неналежне виконання ними обов'язків з адміністративного управління Накопичувальним фондом несуть відповідальність згідно із законом.

Посадові особи виконавчої дирекції Пенсійного фонду не мають права отримувати винагороду в будь-якому вигляді від компаній з управління активами, радника з інвестиційних питань, зберігача, аудитора, а також від пов'язаних осіб зазначених суб'єктів. У разі отримання такої винагороди у будь-якому вигляді посадові особи виконавчої дирекції Пенсійного фонду несуть відповідальність відповідно до закону.

Суми коштів, безпідставно стягнені органами Пенсійного фонду з юридичних і фізичних осіб, підлягають поверненню в триденний строк із дня прийняття рішення виконавчим органом Пенсійного фонду або судом про безпідставність їх стягнення, з одночасною сплатою нарахованої на ці суми пені, що визначається виходячи з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України.

На виконання своїх повноважень Пенсійний фонд та фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування мають право безоплатно отримувати від податкових органів відомості про суми надходжень від сплати єдиного внеску, фінансових санкцій та суми коштів, перерахованих на їхні рахунки, а в разі виявлення розбіжностей - письмову інформацію про причини таких розбіжностей.

Пенсійний фонд та фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування зобов'язані надавати центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, відомості про свої рахунки, відкриті в центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, для перерахування на них страхових коштів та завчасно повідомляти про зміну таких рахунків.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, Пенсійний фонд, фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування здійснюють обмін інформацією у випадках, передбачених цим Законом. Порядок здійснення такого обміну визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, спільно з Пенсійним фондом та фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Фонд соціального страхування України є органом, який здійснює керівництво та управління загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням від нещасного випадку, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та медичним страхуванням, провадить акумуляцію страхових внесків, контроль за використанням коштів, забезпечує фінансування виплат за цими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування та здійснює інші функції згідно із затвердженим статутом.

Фонд є некомерційною самоврядною організацією, що діє на підставі статуту, який затверджується його правлінням.

Фонд, якщо інше не передбачено законами України, не може займатися іншою діяльністю, крім тієї, для якої його створено, та використовувати свої кошти на цілі, не пов'язані з цією діяльністю.

Кошти Фонду не включаються до складу Державного бюджету України та використовуються тільки за цільовим призначенням.

До коштів Фонду застосовується казначейська форма обслуговування в порядку, передбаченому для обслуговування Державного бюджету України.

Бюджет Фонду затверджує Кабінет Міністрів України.

Фонд є юридичною особою, має печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, символіку, яка затверджується його правлінням.

Фонд набуває прав юридичної особи з дня державної реєстрації у порядку, визначеному Законом України "Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань".

Управління Фондом здійснюється на паритетній основі державою, представниками застрахованих осіб і роботодавців.

Безпосереднє управління Фондом здійснюють його правління та виконавча дирекція.

Основні завдання і функції Фонду соціального страхування України та його робочих органів

1. Основними завданнями Фонду та його робочих органів є:

1) реалізація державної політики у сферах соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, медичного страхування;

2) надання матеріального забезпечення, страхових виплат та соціальних послуг відповідно до цього Закону;

3) профілактика нещасних випадків;

- 5) здійснення перевірки обґрунтованості видачі та продовження листків непрацездатності застрахованим особам, у тому числі на підставі інформації з електронного реєстру листків непрацездатності;
- 6) здійснення контролю за використанням роботодавцями та застрахованими особами коштів Фонду;
- 7) аналіз та прогнозування надходження коштів від сплати єдиного внеску.

Таблиця

## Основні завдання Фонду та його робочих органів

Основні завдання Фонду та його робочих органів є:
1) реалізація державної політики у сферах соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, медичного страхування;
2) надання матеріального забезпечення, страхових виплат та соціальних послуг відповідно до цього Закону;
3) профілактика нещасних випадків;
4) здійснення перевірки обґрунтованості видачі та продовження листків непрацездатності застрахованим особам, у тому числі на підставі інформації з електронного реєстру листків непрацездатності;
5) здійснення контролю за використанням роботодавцями та застрахованими особами коштів Фонду;
6) аналіз та прогнозування надходження коштів від сплати єдиного внеску.

Фонд та його робочі органи відповідно до покладених на них завдань:

- 1) здійснюють управління та оперативне розпорядження фінансовими ресурсами Фонду в межах бюджету Фонду, затвердженого Кабінетом Міністрів України, управління майном;
  - 2) проводять розслідування страхових випадків та обґрунтованості виплати матеріального забезпечення, страхових виплат;
  - 3) здійснюють заходи з профілактики страхових випадків;
  - 4) забезпечують функціонування інформаційно-аналітичних систем;
  - 5) здійснюють обмін інформацією з центральними органами виконавчої влади, що забезпечують формування державної політики у сфері соціального захисту населення, реалізації державної податкової політики та з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, Пенсійним фондом України для виконання Фондом покладених на нього функцій і завдань, визначених законодавством України;
  - 6) здійснюють контроль за використанням коштів Фонду, веденням і достовірністю обліку та звітності щодо їх надходження та використання, застосовують в установленому законодавством порядку фінансові санкції та накладають адміністративні штрафи;
  - 7) беруть участь у проведенні наукових досліджень з питань соціального страхування населення, вивчають міжнародний досвід з метою запровадження інноваційних форм соціального страхування, виступають замовником наукових робіт, досліджень і методичного забезпечення;
  - 8) беруть участь у здійсненні міжнародного співробітництва для розв'язання проблем та обміну досвідом у сфері соціального страхування;
  - 9) здійснюють інші функції, передбачені статутом Фонду.
- Джерелами формування коштів Фонду є:
- 1) страхові внески страхувальників та застрахованих осіб;

2) суми фінансових санкцій, застосованих відповідно до цього Закону, інших законів до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб - підприємців за порушення встановленого порядку сплати страхових внесків та використання коштів Фонду, штрафів за недотримання законодавства про соціальне страхування, а також суми адміністративних штрафів, накладених відповідно до закону на посадових осіб та громадян за такі порушення;

3) суми не прийнятих до зарахування витрат страхувальника за соціальним страхуванням;

4) доходи від розміщення тимчасово вільних коштів, у тому числі резерву коштів Фонду;

5) капіталізовані платежі, що надійшли у випадках ліквідації страхувальників у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України;

6) доходи від реалізації майна, придбаного за рахунок коштів Фонду;

7) добровільні внески та інші надходження відповідно до закону.

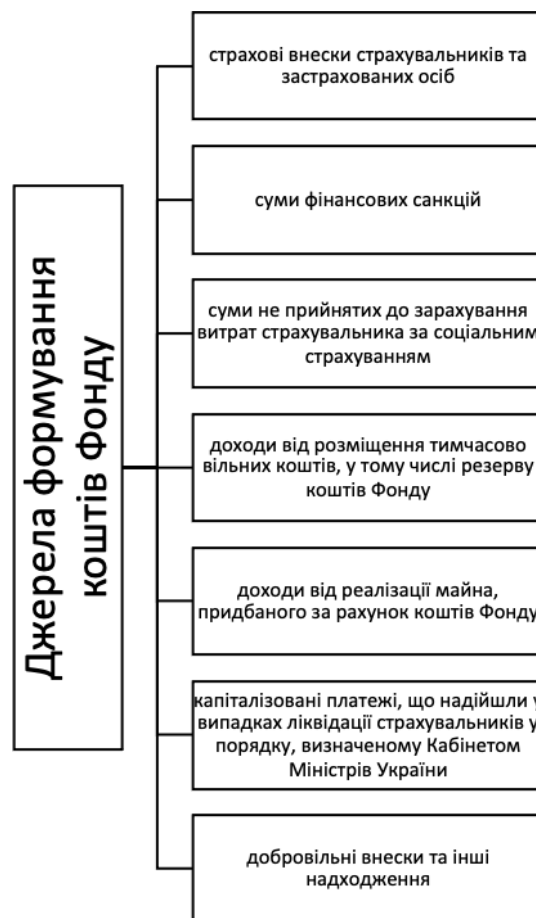


Рис. Джерела формування коштів фонду

Кошти Фонду використовуються на:

1) виплату матеріального забезпечення, страхових виплат та надання соціальних послуг, фінансування заходів з профілактики страхових випадків, передбачених цим Законом;

2) фінансування витрат на утримання та забезпечення діяльності Фонду, його робочих органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, розвиток та функціонування інформаційно-аналітичних систем Фонду;

3) формування резерву коштів Фонду.

З метою забезпечення фінансової стабільності Фонду формується резерв коштів.

Порядок формування та використання резерву коштів Фонду затверджується правлінням Фонду.

Кошти, що надходять до Фонду від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, повинні забезпечувати:

- 1) виплату застрахованим особам матеріального забезпечення та надання соціальних послуг, передбачених цим Законом;
- 2) створення резерву коштів Фонду в розмірі суми, необхідної для виплати всіх видів матеріального забезпечення, страхових виплат, передбачених цим Законом, в розрахунку не менш як на п'ять календарних днів;
- 3) фінансування витрат на утримання та забезпечення діяльності Фонду, його робочих органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, матеріальне та соціально-побутове забезпечення його працівників; розвиток та функціонування інформаційно-аналітичних систем Фонду;
- 4) фінансування заходів з профілактики страхових випадків.

На відносини у сфері здійснення контролю за своєчасністю подання та достовірністю поданих роботодавцем відомостей щодо отримання коштів Фонду та дотримання порядку їх використання не поширюється дія Закону України "Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності".

Контроль за діяльністю Фонду соціального страхування України

Метою контролю є забезпечення виконання Фондом його статутних завдань і цільового використання коштів цього Фонду.

Контроль за діяльністю Фонду здійснює Громадська рада Фонду, що утворюється у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Державний нагляд у сфері соціального страхування здійснює уповноважений Кабінетом Міністрів України центральний орган виконавчої влади та інші органи, визначені законом.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері соціального захисту населення:

- 1) здійснює державний нагляд у сфері соціального страхування від нещасного випадку та у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності у частині забезпечення відповідності законодавству рішень правління Фонду;
- 2) спільно з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, подає на затвердження Кабінету Міністрів України проект бюджету Фонду на бездефіцитній основі, у тому числі у разі схвалення правлінням Фонду незбалансованого проекту бюджету Фонду;
- 3) у разі невиконання директором виконавчої дирекції Фонду завдань і функцій, визначених цим Законом, порушень законодавства, вносить пропозиції органу, який його призначив, щодо його звільнення.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику з охорони праці:

- 1) опрацьовує за участю міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, Фонду, всеукраїнських об'єднань організацій роботодавців і професійних спілок проекти загальнодержавної програми поліпшення стану безпеки, гігієни праці та виробничого середовища і контролює її виконання, бере участь у розробленні та виконанні інших державних і галузевих програм;
- 2) проводить розслідування та веде облік аварій і нещасних випадків, які підлягають спеціальному розслідуванню, аналізує їх причини, готує пропозиції щодо запобігання таким аваріям і випадкам;
- 3) проводить технічне розслідування обставин та причин виникнення аварій, пов'язаних з використанням газу в побуті;

4) здійснює контроль за своєчасністю та об'єктивністю розслідування нещасних випадків на виробництві, їх документальним оформленням та обліком, виконанням заходів з усунення причин нещасних випадків;

5) бере участь у розслідуванні обставин і причин аварій, розкрадання та втрат вибухових матеріалів, приймає за матеріалами зазначеного розслідування у межах своєї компетенції відповідні рішення, спільно з представниками інших органів виконавчої влади бере участь у комісіях з розслідування нещасних випадків на виробництві.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері контролю за додержанням законодавства про соціальне страхування від нещасного випадку та у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, безперешкодно здійснює перевірки в адміністративних приміщеннях робочих органів виконавчої дирекції Фонду з питань призначення, нарахування та виплати допомоги, компенсацій, надання соціальних послуг та інших видів матеріального забезпечення, передбачених цим Законом, має право з метою дотримання прав і гарантій застрахованих осіб ознайомлюватися під час проведення перевірок з інформацією, документами і матеріалами та одержувати від Фонду необхідні для виконання своїх повноважень копії або витяги з документів.

Метою нагляду є контроль за додержанням страхувальниками та Фондом законодавства про соціальне страхування.

Якщо Фондом прийнято рішення з порушенням законодавства про соціальне страхування або страхувальник не виконує вимог цього Закону, органи державного нагляду, зазначені у частині першій цієї статті, вказують на допущені порушення та встановлюють строк для їх усунення. Якщо у строк, установлений органами державного нагляду, Фонд або страхувальник не усуне порушення, органи державного нагляду скасовують незаконне рішення з наступним відшкодуванням збитків за рахунок Фонду або страхувальника. Невиконання цієї вимоги тягне за собою встановлену законодавством відповідальність посадових осіб Фонду або страхувальника з подальшим виконанням вимог органів державного нагляду. У двотижневий строк Фонд або страхувальник може оскаржити рішення органів державного нагляду в суді.

У разі потреби органи державного нагляду мають право вимагати скликання позачергового засідання правління Фонду. Якщо цю вимогу не буде виконано, органи державного нагляду мають право самі скликати та провести засідання правління Фонду.

За рішенням органу державного нагляду члени правління Фонду в разі невиконання своїх обов'язків можуть бути позбавлені своїх повноважень.

З ініціативи органу державного нагляду може призначатися проведення аудиторської перевірки діяльності Фонду та органів його управління.

Фонд та страхувальники зобов'язані подавати органам державного нагляду або їх уповноваженим усі документи та довідки, необхідні для виконання ними функцій контролю у сфері соціального страхування.

## **2. Основні завдання державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.**

Основними завданнями аудиту є:

1) проведення аналізу та перевірки:

законності та ефективності використання коштів бюджетів фондів соціального страхування;

правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності об'єкта аудиту;

стану внутрішнього контролю у об'єкта аудиту та внутрішнього аудиту, якщо об'єктом аудиту є розпорядник бюджетних коштів;

2) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм надалі (далі - пропозиції та рекомендації).

Таблиця

**Основні завдання аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування**

Основні завдання аудиту:	
1) проведення аналізу та перевірки:	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ законності та ефективності використання коштів бюджетів фондів соціального страхування;</li> <li>○ правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності об'єкта аудиту;</li> <li>○ стану внутрішнього контролю у об'єкта аудиту та внутрішнього аудиту, якщо об'єктом аудиту є розпорядник бюджетних коштів;</li> </ul>
2) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм надалі.	

**Планування та організація аудиту.**

Аудит проводиться такими етапами:

1) планування та організація аудиту (попереднє дослідження діяльності об'єкта аудиту, розроблення плану, складення та затвердження програми аудиту).

Програму аудиту складає керівник аудиту та подає на затвердження керівникові органу Держаудитслужби або його заступникові. Керівник аудиту подає для ознайомлення програму аудиту об'єкту аудиту одним із способів, визначених у пункті 16 Порядку;

2) проведення аудиту (проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій);

3) звітування за результатами аудиту шляхом формування та узгодження проекту звіту про результати аудиту, підписання протоколу узгодження, формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту;

4) моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження.

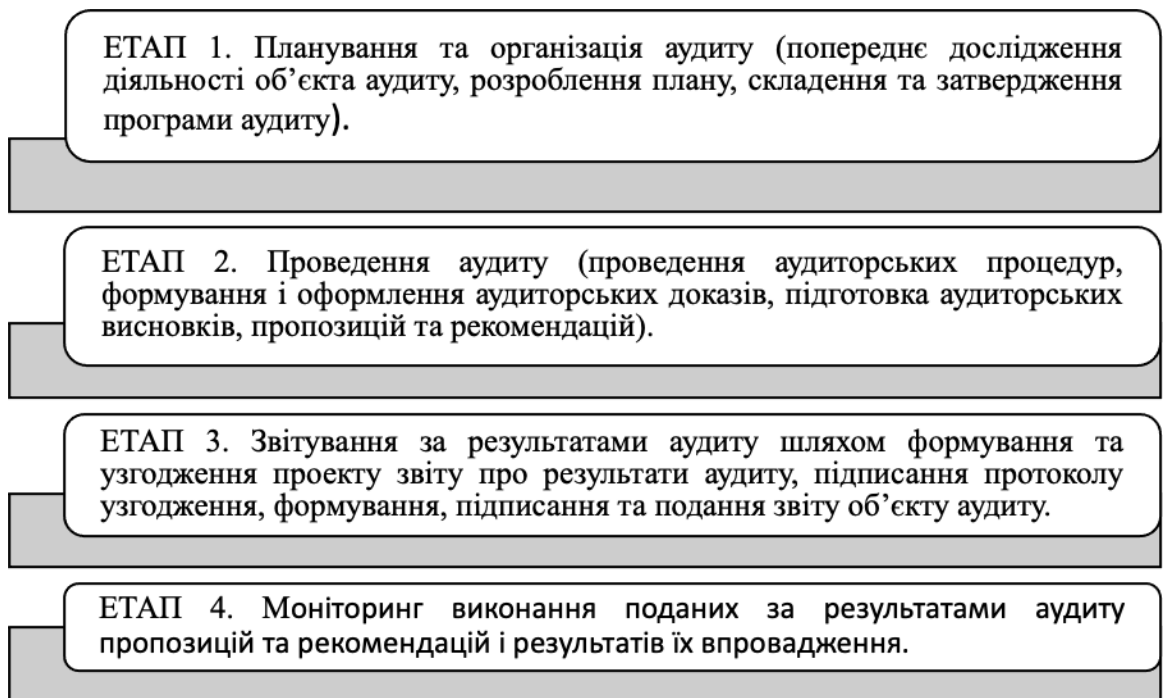


Рис. Етапи аудиту

Документування проведення аудиту здійснюється в паперовій формі.

Методи і механізм планування та організації аудиту, здійснення аудиторських процедур, критерії, індикатори оцінювання, що використовуються на кожному етапі проведення аудиту, звітування за результатами аудиту, моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження, механізм та підходи до організації, здійснення збору інформації, оформлення і використання отриманих результатів визначаються методикою проведення аудиту.

Методика проведення аудиту затверджується наказом Держаудитслужби.

Під час проведення аудиту з метою дослідження гіпотез аудиту та отримання аудиторських доказів може здійснюватися збір інформації такими способами:

за письмовим запитом органу Держаудитслужби;

державними аудиторами за місцезнаходженням учасника аудиту. Результати збору інформації (зокрема зустрічних звірок) таким способом відображаються в довідці, яка підписується державним аудитором та керівником учасника аудиту і додається до звіту.

Аудит проводиться згідно із затвердженим у встановленому порядку та погодженим із Міністром фінансів планом проведення заходів державного фінансового контролю, що розміщується на офіційному веб-сайті Держаудитслужби.

Аудит може проводитися за ініціативи органу, уповноваженого на здійснення державного нагляду у сфері пенсійного та соціального страхування.

Повідомлення про проведення аудиту надсилається об'єкту аудиту не пізніше ніж за десять календарних днів до початку його проведення.

Для проведення аудиту та/або збору інформації за місцезнаходженням учасника аудиту на кожного державного аудитора оформляється у двох примірниках направлення за встановленими Держаудитслужбою зразками, яке підписує керівник органу Держаудитслужби.

Державні аудитори надають керівникові об'єкта аудиту (учасника аудиту) чи його заступникові направлення в день виходу для проведення аудиту та/або збору інформації за місцезнаходженням учасника аудиту.

Загальний строк проведення аудиту становить не більш як 90 робочих днів.

Строк проведення аудиту може бути продовжено або скорочено за рішенням керівника органу Держаудитслужби з одночасним внесенням в установленому порядку



змін до плану проведення заходів державного фінансового контролю на підставі доповідної керівника аудиту.

У разі продовження строку проведення аудиту державні аудиторів зобов'язані пред'явити керівникові об'єкта аудиту або його заступникові направлення з відміткою про продовження строку його дії.

У разі зміни строку проведення аудиту після внесення в установленому порядку змін до плану проведення заходів державного фінансового контролю нове направлення не оформляється.

### **Проведення аудиту та звітування за результатами аудиту.**

Аудит проводиться групою державних аудиторів.

Керівництво групою державних аудиторів здійснює керівник аудиту, який визначається із складу групи державних аудиторів.

Склад групи державних аудиторів, строки проведення аудиту визначаються органом Держаудитслужби відповідно до завдань аудиту.

У разі наявності обставин, що перешкоджають (унеможлиблюють) проведенню аудиту (недопущення державних аудиторів, відсутність ведення бухгалтерського обліку, ненадання необхідних для перевірки документів, наявність інших об'єктивних і незалежних від органу Держаудитслужби причин) та/або збору інформації, державний аудитор в установленому порядку складає та підписує у двох примірниках акт про неможливість проведення аудиту і долучає другий примірник акта до матеріалів аудиту.

Перший примірник акта подається об'єкту аудиту особисто під підпис керівника об'єкта аудиту, його заступника або одним із таких способів:

через структурний підрозділ діловодства об'єкта аудиту з відміткою на другому примірнику акта про дату реєстрації вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника структурного підрозділу діловодства, який здійснив реєстрацію;

рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення;  
в електронній формі в установленому законодавством порядку.

Таблиця

Способи подання об'єкту аудиту першого примірника акта

Способи подання об'єкту аудиту першого примірника акта:
• Особисто під підпис керівника об'єкта аудиту, його заступника.
• Через структурний підрозділ діловодства об'єкта аудиту з відміткою на другому примірнику акта про дату реєстрації вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника структурного підрозділу діловодства, який здійснив реєстрацію.
• Рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення.
• В електронній формі в установленому законодавством порядку.

Під час проведення аудиту можуть залучатися на договірних засадах кваліфіковані фахівці відповідних органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок.

Об'єкт аудиту (учасник аудиту) забезпечує місце для роботи державних аудиторів, створення умов для зберігання документів, можливість користування службовим зв'язком, комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою, доступу до електронних баз, систем та програмних комплексів, що використовуються під час автоматизації провадження його діяльності, подання матеріалів, інформації, документів, необхідних для проведення аудиту та здійснення аудиторських процедур.

Доступ до інформації, програмно-апаратних комплексів та інших матеріальних носіїв інформації з обмеженим доступом надається в порядку, встановленому законодавством.

Керівник аудиту відповідно до методики проведення аудиту формує проект звіту та подає його об'єкту аудиту для ознайомлення не пізніше ніж за один робочий день до завершення строку проведення аудиту, визначеного в направленні, зокрема з урахуванням продовження або скорочення такого строку, одним із способів, передбачених пунктом 16 Порядку.

Керівник та визначені ним працівники об'єкта аудиту ознайомлюються з проектом звіту та готують (у разі потреби) обґрунтовані коментарі до нього у письмовій формі у строк, що не перевищує десяти робочих днів з дня отримання такого проекту звіту одним із способів, визначених у пункті 16 Порядку.

Об'єкт аудиту надсилає коментарі (у разі їх наявності) до Держаудитслужби у строк, визначений органом Держаудитслужби у супровідному листі до такого проекту, з урахуванням строку ознайомлення з ним об'єкта аудиту.

Керівник та визначені ним працівники об'єкта аудиту разом з керівником аудиту та державними аудиторами обговорюють і узгоджують проект звіту у визначений органом Держаудитслужби у супровідному листі до такого проекту строк з урахуванням строку ознайомлення об'єкта аудиту з проектом звіту.

Під час обговорення та узгодження проекту звіту державні аудитори мають право отримувати від об'єкта аудиту додаткову інформацію, підтвердні документи та/або відповідні пояснення з метою уточнення викладених у коментарях до проекту звіту фактів.

За результатами обговорення та узгодження проекту звіту складається протокол узгодження звіту про результати державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (далі - протокол узгодження) за формою згідно з додатком. Протокол узгодження підписується у день обговорення та узгодження проекту звіту керівником аудиту та керівником об'єкта аудиту по одному примірнику для органу Держаудитслужби та для об'єкта аудиту.

У разі коли за результатами обговорення та узгодження проекту звіту керівником аудиту не враховані коментарі об'єкта аудиту, протокол узгодження підписується з проставленням відповідної позначки.

У разі відмови керівника об'єкта аудиту в письмовій формі від узгодження проекту звіту та/або підписання протоколу узгодження керівник аудиту складає акт про відмову підписувати звіт, інформує про такий факт за рішенням керівника органу Держаудитслужби Кабінет Міністрів України, а також інші заінтересовані органи та робить відповідний запис у протоколі узгодження.

Керівник аудиту протягом трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження складає та підписує по одному примірнику звіту для органу Держаудитслужби та об'єкта аудиту.

Керівник аудиту візує усі примірники звіту на кожній сторінці із зазначенням загальної кількості сторінок на останній сторінці.

Керівник аудиту протягом трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження подає одним із способів, визначених у пункті 16 Порядку, об'єкту аудиту відповідний примірник звіту разом із супровідним листом, підписаним керівником органу Держаудитслужби або його заступником із зазначенням строку інформування про виконання пропозицій та рекомендацій, поданих у звіті.

Пропозиції та рекомендації, що містяться у звіті, обов'язкові до розгляду та реагування об'єктом аудиту.

Об'єкт аудиту у строк, визначений у листі органу Держаудитслужби, зазначеному в пункті 27 Порядку, інформує орган Держаудитслужби про стан та результати розгляду

пропозицій та рекомендацій, заплановані та вжиті заходи, спосіб виконання зазначених у звіті пропозицій та рекомендацій і результати їх впровадження.

Орган Держаудитслужби проводить моніторинг стану виконання пропозицій та рекомендацій, відображених у звіті, і результатів їх впровадження.

Керівник Держаудитслужби інформує Міністра фінансів про результати аудиту та/або стан врахування і результати впровадження пропозицій та рекомендацій об'єктом аудиту і приймає рішення про таке інформування заінтересованих органів та громадськості.

Результати аудиту можуть оприлюднюватися у засобах масової інформації.

Орган Держаудитслужби з метою інформування громадськості розміщує звіт на офіційному веб-сайті Держаудитслужби.

### **Питання для самоконтролю:**

1. Яким нормативним документом регулюється проведення державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування?

2. З якою метою здійснюється державний фінансовий аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування?

3. Які типи базових стандартів розрізняють у державному аудиті?

4. Які снують складові аудиту адміністративної діяльності?

5. Якими основними факторами зумовлена необхідність здійснення державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування?

6. У чому полягають основні завдання аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування?

7. Хто є суб'єктами державного фінансового контролю?

8. Хто є суб'єктами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування?

9. Що таке метод державного фінансового аудиту?

10. Які рівні методів пізнання виділяють у методології наукових досліджень?

11. Які методичні прийоми відносяться до загальнонаукових методичних прийомів аудиту ефективності?

12. Які методичні прийоми відносяться до власних методичних прийомів аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування?

13. Які методи порівняння застосовуються на всіх етапах і стадіях аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування?

14. Які основні вимоги висуваються до складання анкет?

15. З яких етапів складається процес аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування?

16. Що включає в себе планування державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування?

17. Яку структуру повинен мати типовий аудиторський звіт?

18. У чому полягає реалізація матеріалів державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування?

19. Яким чином здійснюється моніторинг за впровадженням наданих пропозицій і рекомендацій, відображених в аудиторському звіті?

**Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [2], [3], [11], [13], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [20], [21], [22], [23], [24], [25], [26], [29], [30], [35], [36], [38], [39]

Додаткові: [40], [46], [48], [50], [59], [62], [63], [69], [70]

Міжнародні видання: [71], [72], [73], [75], [79] [83].

Інформаційні ресурси Інтернет: [96], [100], [103], [104], [108], [112].

**Тема 9. Державний фінансовий аудит використання інформаційних технологій**

План лекційного заняття:

1. Державний фінансовий аудит використання інформаційних технологій, сутність та нормативно-правове регулювання.
2. Основні завдання аудиту.
3. Етапи державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій.

**Державний фінансовий аудит використання інформаційних технологій, сутність та нормативно-правове регулювання.**

Державний фінансовий аудит використання інформаційних технологій - вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення перевірки (дослідження) та аналізу (оцінки) законності та ефективності використання публічних коштів та інших активів розпорядниками бюджетних коштів, державними цільовими фондами, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, суб'єктами господарювання державної та комунальної власності для впровадження та використання інформаційних технологій, досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва і управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту.

Держаудитслужба відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08 лютого 2017 р. № 142, Середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 03 квітня 2017 року № 275, Плану пріоритетних дій Уряду на 2018 рік, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 28 березня 2018 року № 244, та Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10 травня 2018 року № 310, проводить масштабну роботу щодо удосконалення наявних видів державного фінансового аудиту та впровадження нових. Одним із видів державного фінансового аудиту є державний фінансовий аудит використання інформаційних технологій (далі – ІТ-аудит).

Необхідність упровадження ІТ-аудиту на державному рівні зумовлена загальною тенденцією сучасного суспільства до масштабної трансформації інформації у цифровий формат, що дає змогу автоматизувати безліч процесів обробки інформації, зробити фінансово-господарську діяльність зручною та підвищити її ефективність, але поряд з цим такі процеси досконало не контролює держава, що й призводить до неефективного витрачання державних ресурсів.

З одного боку, розвиток ІТ-середовища значно підвищує ефективність діяльності організацій, пришвидшує їх роботу, скорочує витрати, дає змогу повніше досягти цілей діяльності, а з іншого – стає критично важливою підсистемою життєдіяльності організації, що може супроводжуватися значними ризиками, а іноді й спричинити значні збої в роботі внаслідок кібератак.

Тому наразі все більшого значення набуває регулярне застосування в побудові належної системи управління підприємствами, установами, організаціями ІТ-аудиту, який є ключовим компонентом для виявлення, усунення (зменшення впливу) недоліків і порушень щодо організації інформаційних процесів, упровадження і функціонування інформаційних (автоматизованих) систем, упровадження додаткових (удосконалення наявних) заходів контролю для зменшення виявлених ризиків, підвищення рівня результативності та ефективності інформаційних процесів, функціонування інформаційних (автоматизованих) систем, інформаційних технологій.

За таких умов на підприємствах, в установах та організаціях постає потреба у впевненості, що ІТ-середовище належно захищене та ефективно виконує свої функції. Саме на розв'язання таких проблем, зокрема, спрямоване проведення ІТ-аудиту.

Оцінивши проведені публічні закупівлі в Україні за 2017 рік та 10 місяців 2018 року у розрізі укладання договорів у частині придбання комп'ютерного обладнання (4 294 млн), надання послуг, пов'язаних з програмним забезпеченням (1 973 млн), з розробки програмного забезпечення на замовлення (129 млн), з розробки пакетів програмного забезпечення (265 млн) встановлено, що їх обсяг сягає більш як 6,6 млрд грн. Це свідчить про значний обсяг ресурсів, які потребують контролю з боку, зокрема шляхом проведення ІТ-аудиту.

Проведення ІТ-аудиту забезпечує об'єктивну оцінку досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва та управління ІТ-середовищем підконтрольної установи в частині дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління, збереження активів; оцінку рівня надійності інформаційних (автоматизованих) систем, зокрема у всіх суттєвих аспектах конфіденційності, цілісності, доступності (безперервності); ідентифікує загрози і ризики безпеки інформації та інформаційних (автоматизованих) систем (включаючи безпеку персональних даних) та визначить методи та способи ефективного управління ними з метою зменшення їх негативного впливу; оцінить результативність та ефективність інформаційних процесів, функціонування інформаційних (автоматизованих) систем, організації керівництва і управління ними, зокрема виявить неналежні заходи контролю; надасть оцінку законності та ефективності використання коштів та інших активів для автоматизації інформаційних процесів, упровадження та використання інформаційних (автоматизованих) систем, інформаційних технологій.

Прийняття розробленого Держаудитслужбою проекту постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій» (далі – проект постанови) сприятиме ефективній реалізації пріоритетних напрямів державної політики в інформаційній сфері, визначених Доктриною інформаційної безпеки України, затвердженою Указом Президента України від 25 лютого 2017 року № 47/2017 «Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 29 грудня 2016 року «Про Доктрину інформаційної безпеки України», зокрема щодо забезпечення інформаційної безпеки, відкритості та прозорості держави перед громадянами.

Проблема, яку пропонується розв'язати шляхом державного регулювання, не впливає на суб'єктів малого підприємництва.

Зазначена проблема не може бути розв'язана за допомогою ринкових механізмів, оскільки питання стосується забезпечення ефективного державного фінансового контролю за використанням коштів, майна та інших ресурсів держави пов'язаних із упровадженням та експлуатацією інформаційних технологій.

Проблема не може бути розв'язана за допомогою чинних регуляторних актів, адже порядок проведення ІТ-аудиту Держаудитслужбою не врегульований жодним нормативно-правовим актом.

Основними цілями прийняття проекту постанови є:

підвищення ефективності використання інформаційних технологій (комп'ютерних програм, баз даних (компіляцій даних), процесів, інформаційних (автоматизованих) систем, організації керівництва і управління ними), коштів та інших активів підконтрольними установами для впровадження, використання інформаційних (автоматизованих) технологій (систем), запобігання неефективному чи незаконному витрачання таких ресурсів, що призводить до негативних фінансових наслідків для держави;

надання об'єктивної оцінки стану функціонування ІТ-середовища підконтрольного об'єкта, зокрема, у частині визначення, як ефективно воно виконує свої функції, для подальшого прийняття ефективних рішень керівництвом, органом управління тощо;

розвиток правового та методологічного забезпечення ІТ-аудиту для підвищення якості управління ресурсами держави з дотриманням принципів економності, ефективності, результативності та прозорості.

Таблиця

Основні цілі прийняття проекту постанови

Основні цілі прийняття проекту постанови є:	
○	підвищення ефективності використання інформаційних технологій (комп'ютерних програм, баз даних (компіляцій даних), процесів, інформаційних (автоматизованих) систем, організації керівництва і управління ними), коштів та інших активів підконтрольними установами для впровадження, використання інформаційних (автоматизованих) технологій (систем), запобігання неефективному чи незаконному витрачання таких ресурсів, що призводить до негативних фінансових наслідків для держави;
○	надання об'єктивної оцінки стану функціонування ІТ-середовища підконтрольного об'єкта, зокрема, у частині визначення, як ефективно воно виконує свої функції, для подальшого прийняття ефективних рішень керівництвом, органом управління тощо;
○	розвиток правового та методологічного забезпечення ІТ-аудиту для підвищення якості управління ресурсами держави з дотриманням принципів економності, ефективності, результативності та прозорості.

Держаудитслужба здійснює ІТ-аудит переважно щодо великих та середніх суб'єктів господарювання, які їй підконтрольні та які у своїй діяльності використовують інформаційні технології.

Національна програма інформатизації визначає стратегію розв'язання проблеми забезпечення інформаційних потреб та інформаційної підтримки соціально-економічної, екологічної, науково-технічної, оборонної, національно-культурної та іншої діяльності у сферах загальнодержавного значення.

Національна програма інформатизації включає:

Концепцію Національної програми інформатизації;

сукупність державних програм з інформатизації;

галузеві програми та проекти інформатизації;

регіональні програми та проекти інформатизації;

програми та проекти інформатизації органів місцевого самоврядування.



Рис. Складові Національної програми інформатизації

Національна програма інформатизації формується виходячи з довгострокових пріоритетів соціально-економічного, науково-технічного, національно-культурного розвитку країни з урахуванням світових напрямів розвитку та досягнень у сфері інформатизації і спрямована на розв'язання найважливіших загальносуспільних проблем (забезпечення розвитку освіти, науки, культури, охорони довкілля та здоров'я людини, державного управління, національної безпеки та оборони держави та демократизації суспільства) та створення умов для інтеграції України у світовий інформаційний простір відповідно до сучасних тенденцій інформаційної геополітики.

Національна програма інформатизації становить комплекс взаємопов'язаних окремих завдань (проектів) інформатизації, спрямованих на реалізацію державної політики та пріоритетних напрямів створення сучасної інформаційної інфраструктури України за рахунок концентрації та раціонального використання фінансових, матеріально-технічних та інших ресурсів, виробничого і науково-технічного потенціалу держави, а також координації діяльності державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності і громадян у сфері інформатизації.

Програми та проекти (або їх частини), які спрямовані на створення, розвиток та інтеграцію інформаційних систем, мереж, ресурсів та інформаційних технологій чи передбачають придбання засобів інформатизації з метою забезпечення функціонування державних органів, органів місцевого самоврядування, установ, організацій, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, виконуються як складові частини Національної програми інформатизації, якщо інше не передбачено законодавством.

Головна мета та основні завдання Національної програми інформатизації

Головною метою Національної програми інформатизації є створення необхідних умов для забезпечення громадян та суспільства своєчасною, достовірною та повною інформацією шляхом широкого використання інформаційних технологій, забезпечення інформаційної безпеки держави.

Програма спрямована на вирішення таких основних завдань:

формування правових, організаційних, науково-технічних, економічних, фінансових, методичних та гуманітарних передумов розвитку інформатизації;

застосування та розвиток сучасних інформаційних технологій у відповідних сферах суспільного життя України;

формування системи національних інформаційних ресурсів;

створення загальнодержавної мережі інформаційного забезпечення науки, освіти, культури, охорони здоров'я тощо;

створення загальнодержавних систем інформаційно-аналітичної підтримки діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування;

підвищення ефективності вітчизняного виробництва на основі широкого використання інформаційних технологій;

формування та підтримка ринку інформаційних продуктів і послуг;

інтеграція України у світовий інформаційний простір.

Державні органи, в межах їх компетенції, здійснюють такі функції у процесі інформатизації:

захист авторського права на бази даних і програми, створені для потреб інформатизації та особистої інформації;

встановлення норм і правил використання засобів інформатизації;

забезпечення доступу громадян та їх об'єднань до інформації державних органів та органів місцевого самоврядування, а також до інших джерел інформації;

визначення пріоритетних напрямів інформатизації з метою подальшої її підтримки шляхом державного фінансування та пільгового оподаткування;

інформатизацію науки, освіти, культури, охорони довкілля та здоров'я людини, державного управління, національної безпеки та оборони держави, пріоритетних галузей економіки;

підтримку вітчизняного виробництва програмних і технічних засобів інформатизації;

підтримку фундаментальних наукових досліджень для розроблення швидкісних математичних і технічних засобів обробки інформації;

забезпечення підготовки спеціалістів з питань інформатизації та інформаційних технологій;

організацію сертифікації програмних і технічних засобів інформатизації;

державне регулювання цін і тарифів на використання телекомунікаційних та комп'ютерних мереж для потреб інформатизації у бюджетній сфері;

забезпечення інформаційної безпеки держави.

Таблиця

#### Функції державних органів у процесі інформатизації

Функції державних органів у процесі інформатизації:
○ захист авторського права на бази даних і програми, створені для потреб інформатизації та особистої інформації
○ встановлення норм і правил використання засобів інформатизації
○ забезпечення доступу громадян та їх об'єднань до інформації державних органів та органів місцевого самоврядування, а також до інших джерел інформації
○ визначення пріоритетних напрямів інформатизації з метою подальшої її підтримки шляхом державного фінансування та пільгового оподаткування
○ інформатизацію науки, освіти, культури, охорони довкілля та здоров'я людини, державного управління, національної безпеки та оборони держави, пріоритетних галузей економіки
○ підтримка вітчизняного виробництва програмних і технічних засобів інформатизації



○ підтримка фундаментальних наукових досліджень для розроблення швидкісних математичних і технічних засобів обробки інформації
○ забезпечення підготовки спеціалістів з питань інформатизації та інформаційних технологій
○ організацію сертифікації програмних і технічних засобів інформатизації
○ державне регулювання цін і тарифів на використання телекомунікаційних та комп'ютерних мереж для потреб інформатизації у бюджетній сфері
○ забезпечення інформаційної безпеки держави

Взаємозв'язок основних завдань Національної програми інформатизації та системи планування економічного і соціального розвитку України здійснюється шляхом внесення їх до відповідного розділу загальнодержавної програми економічного та соціального розвитку.

Виконавці окремих завдань (проектів) Національної програми інформатизації

Порядок формування та виконання окремих завдань (проектів) Національної програми інформатизації визначається Положенням про формування та виконання Національної програми інформатизації, що затверджується Кабінетом Міністрів України.

Виконавцями окремих завдань (проектів) Національної програми інформатизації можуть бути підприємства, установи, організації усіх форм власності.

Для суб'єктів підприємницької діяльності - монополістів у сфері їх діяльності укладення договорів (контрактів) на виконання окремих завдань (проектів) Національної програми інформатизації є обов'язковим. Спори щодо істотних умов цих договорів (контрактів) вирішуються у судовому порядку.

Галузеві програми та проекти інформатизації

Міністерство чи інший центральний орган виконавчої влади може виконувати галузеву програму та проекти інформатизації лише як складову частину Національної програми інформатизації. Галузева програма інформатизації погоджується з Генеральним державним замовником Національної програми інформатизації.

За поданням Генерального державного замовника Національної програми інформатизації Кабінет Міністрів України може зупинити виконання галузевої програми (проекту) інформатизації у разі, якщо:

вона повністю або частково повторює інші програми;

не відповідає нормам та правилам;

за результатами експертизи має завищену вартість.

Відбір виконавців проектів для галузевих програм інформатизації проводиться відповідно до вимог статті 15 Закону.

Регіональні програми та проекти інформатизації розробляються місцевими органами виконавчої влади як складові частини Національної програми інформатизації і погоджуються з Генеральним державним замовником Національної програми інформатизації. При формуванні регіональних програм інформатизації враховуються регіональні особливості загальнодержавних проектів інформатизації державних органів, а також регіональні аспекти галузевих програм інформатизації.

Організація виконання регіональних програм і проектів інформатизації здійснюється структурними підрозділами, які визначаються місцевими органами виконавчої влади.

Відбір виконавців для регіональних програм і проектів проводиться відповідно до вимог статті 15 Закону.

За поданням Генерального державного замовника Кабінет Міністрів України може зупинити виконання регіональної програми і проекту інформатизації у випадках, передбачених статтею 17 Закону.

Програми та проекти інформатизації органів місцевого самоврядування формуються цими органами і повинні відповідати Національній програмі інформатизації, прийматися і виконуватися за погодженням із Генеральним державним замовником.

Відбір виконавців для програм та проектів інформатизації органів місцевого самоврядування проводиться відповідно до вимог статті 15 Закону.

За поданням Генерального державного замовника Кабінет Міністрів України може зупинити виконання програми і проекту інформатизації органів місцевого самоврядування у випадках, передбачених статтею 17 Закону.

Визначення постачальників програмних, технічних та інших засобів, закупівля яких передбачається окремим завданням (проектом) Національної програми інформатизації, здійснюється разом з визначенням виконавця завдання (проекту) за його пропозиціями.

Програмні засоби для виконання Національної програми інформатизації використовуються в локалізованому вигляді. Порядок локалізації визначається Кабінетом Міністрів України.

Генеральний державний замовник має право:

здійснювати нагляд і контроль за формуванням та виконанням Національної програми інформатизації;

припиняти договори (контракти) на виконання окремих завдань (проектів) Національної програми інформатизації на підставі даних, що свідчать про неможливість виконання робіт виконавцем у повному обсязі;

виконувати функції державного замовника відповідно до законодавства.

Генеральний державний замовник зобов'язаний:

здійснювати координацію державних, галузевих, регіональних програм та проектів інформатизації, програм та проектів інформатизації органів місцевого самоврядування;

здійснювати моніторинг у сфері інформатизації;

забезпечувати методологічну, нормативно-правову, інформаційну та організаційну підтримку процесів формування і виконання Національної програми інформатизації;

доповідати щорічно Кабінету Міністрів України про стан інформатизації в Україні;

подавати щорічно Кабінету Міністрів України завдання Національної програми інформатизації на наступні три роки і проект програми завдань (робіт) на наступний бюджетний рік;

вносити Кабінету Міністрів України пропозиції щодо внесення змін до Національної програми інформатизації.

Таблиця

#### Обов'язки генерального державного замовника

Обов'язки генерального державного замовника:
○ здійснювати координацію державних, галузевих, регіональних програм та проектів інформатизації, програм та проектів інформатизації органів місцевого самоврядування
○ здійснювати моніторинг у сфері інформатизації
○ забезпечувати методологічну, нормативно-правову, інформаційну та організаційну підтримку процесів формування і виконання Національної програми інформатизації
○ доповідати щорічно Кабінету Міністрів України про стан інформатизації в Україні
○ подавати щорічно Кабінету Міністрів України завдання Національної програми інформатизації на наступні три роки і проект програми завдань (робіт) на наступний бюджетний рік
○ вносити Кабінету Міністрів України пропозиції щодо внесення змін до Національної програми інформатизації.

Фінансування формування та виконання Національної програми інформатизації здійснюється за рахунок коштів Державного бюджету України та інших джерел, не заборонених законодавством України. Внесення до Державного бюджету України видатків, необхідних для реалізації Національної програми інформатизації, є обов'язковим.

Обсяги фінансування Національної програми інформатизації з Державного бюджету України визначаються Законом України про Державний бюджет України на наступний бюджетний рік і встановлюються окремим рядком.

Галузеві і регіональні програми та проекти інформатизації фінансуються в межах коштів, виділених у Державному бюджеті України та відповідних місцевих бюджетах, коштів, отриманих відповідними виконавцями окремих завдань та проектів інформатизації за надання інформаційних послуг, та інших джерел, не заборонених законодавством України.

Фінансування програм та проектів інформатизації органів місцевого самоврядування здійснюється з місцевих бюджетів та інших джерел, не заборонених законодавством України.

Пріоритетність фінансування окремих завдань (проектів) Національної програми інформатизації щорічно визначається Кабінетом Міністрів України в межах коштів, затверджених Державним бюджетом України.

У разі недостатності фінансування у поточному році строки виконання окремих завдань (проектів) Національної програми інформатизації переглядаються у порядку, визначеному Положенням про формування та виконання Національної програми інформатизації.

Окремі завдання (проекти) Національної програми інформатизації можуть на конкурсній основі передаватися резидентам у повному обсязі. Власник окремого завдання (проекту) Національної програми інформатизації згідно з договором, укладеним із Генеральним державним замовником, здійснює фінансування, подальшу експлуатацію з наданням послуг установам, що фінансуються з Державного бюджету України чи відповідних місцевих бюджетів, за фіксованими тарифами, передбаченими договором.

Передача окремих завдань (проектів) Національної програми інформатизації у сфері національної безпеки та оборони держави проводиться в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Види інформації за змістом

За змістом інформація поділяється на такі види:

інформація про фізичну особу;

інформація довідково-енциклопедичного характеру;

інформація про стан довкілля (екологічна інформація);

інформація про товар (роботу, послугу);

науково-технічна інформація;

податкова інформація;

правова інформація;

статистична інформація;

соціологічна інформація;

інші види інформації.



Рис. Види інформації за змістом

Суб'єктами відносин, пов'язаних із захистом інформації в системах, є:  
 володільці інформації;  
 власники системи;  
 користувачі;

спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади з питань організації спеціального зв'язку та захисту інформації і підпорядковані йому регіональні органи;

На підставі укладеного договору або за дорученням власник системи може надати право розпоряджатися системою іншій фізичній або юридичній особі - розпоряднику системи.

Порядок доступу до інформації, перелік користувачів та їх повноваження стосовно цієї інформації визначаються володільцем інформації.

Порядок доступу до державних інформаційних ресурсів або інформації з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом, перелік користувачів та їх повноваження стосовно цієї інформації визначаються законодавством.

У випадках, передбачених законом, доступ до інформації в системі може здійснюватися без дозволу її володільця в порядку, встановленому законом.

Власник системи забезпечує захист інформації в системі в порядку та на умовах, визначених у договорі, який укладається ним із володільцем інформації, якщо інше не передбачено законом.

Власник системи на вимогу володільця інформації надає відомості щодо захисту інформації в системі.

Власник системи надає користувачеві відомості про правила і режим роботи системи та забезпечує йому доступ до інформації в системі відповідно до визначеного порядку доступу.

Власник системи, яка використовується для обробки інформації з іншої системи, забезпечує захист такої інформації в порядку та на умовах, що визначаються договором, який укладається між власниками систем, якщо інше не встановлено законодавством.

Власник системи, яка використовується для обробки інформації з іншої системи, повідомляє власника зазначеної системи про виявлені факти несанкціонованих дій щодо інформації в системі.

Умови обробки інформації в системі визначаються власником системи відповідно до договору з володільцем інформації, якщо інше не передбачено законодавством.

Державні інформаційні ресурси або інформація з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом, повинні оброблятися в системі із застосуванням комплексної системи захисту інформації з підтвердженою відповідністю. Підтвердження відповідності комплексної системи захисту інформації здійснюється за результатами державної експертизи, яка проводиться з урахуванням галузевих вимог та норм інформаційної безпеки у порядку, встановленому законодавством.

Підтвердження відповідності та проведення державної експертизи засобів технічного і криптографічного захисту інформації здійснюються в порядку, встановленому законодавством. Для створення комплексної системи захисту державних інформаційних ресурсів або інформації з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом, використовуються засоби криптографічного захисту інформації, які мають позитивний експертний висновок за результатами державної експертизи у сфері криптографічного захисту інформації, та засоби технічного захисту інформації, які мають позитивний експертний висновок за результатами державної експертизи у сфері технічного захисту інформації або сертифікат відповідності, виданий органом з оцінки відповідності, який акредитовано:

національним органом України з акредитації;

чи національним органом з акредитації іншої держави, якщо і національний орган України з акредитації, і національний орган з акредитації такої держави є членами міжнародної або регіональної організації з акредитації та/або уклали з такою організацією угоду про взаємне визнання щодо оцінки відповідності.

Державні інформаційні ресурси та інформація з обмеженим доступом, крім державної таємниці, службової інформації та державних і єдиних реєстрів, створення та забезпечення функціонування яких визначено законами, можуть оброблятися в системі без застосування комплексної системи захисту інформації у разі виконання всіх таких умов:

підтвердження відповідності системи управління інформаційною безпекою за результатами процедури з оцінки відповідності національним стандартам України щодо систем управління інформаційною безпекою, яка проведена органом з оцінки відповідності, акредитованим національним органом України з акредитації чи національним органом з акредитації іншої держави, якщо і національний орган України з акредитації, і національний орган з акредитації такої держави є членами міжнародної або регіональної організації з акредитації та/або уклали з такою організацією угоду про взаємне визнання щодо оцінки відповідності;

використання для захисту інформації в системі засобів криптографічного захисту інформації, які мають позитивний експертний висновок за результатами державної експертизи у сфері криптографічного захисту інформації;

жоден з елементів системи не може бути розташований на територіях України, на яких органи державної влади України тимчасово не здійснюють своїх повноважень, на територіях держав, визнаних Верховною Радою України державами-агресорами, на територіях держав, щодо яких застосовані санкції відповідно до Закону України "Про санкції", та на територіях держав, які входять до митних союзів з такими державами;

виконання особливих вимог, встановлених Кабінетом Міністрів України до забезпечення захисту інформації в системах залежно від категорії державних

інформаційних ресурсів або інформації з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом, що обробляються.

Відповідальність за забезпечення захисту інформації в системі покладається на власника системи.

Власник системи, в якій обробляються державні інформаційні ресурси або інформація з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом, утворює службу захисту інформації або призначає осіб, на яких покладається забезпечення захисту інформації та контролю за ним.

Про спроби та/або факти несанкціонованих дій у системі щодо державних інформаційних ресурсів або інформації з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом, власник системи повідомляє відповідно спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади з питань організації спеціального зв'язку та захисту інформації або підпорядкований йому регіональний орган.

Вимоги до забезпечення захисту державних інформаційних ресурсів або інформації з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом, встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади з питань організації спеціального зв'язку та захисту інформації:

розробляє пропозиції щодо державної політики у сфері захисту інформації та забезпечує її реалізацію в межах своєї компетенції;

визначає вимоги та порядок створення комплексної системи захисту державних інформаційних ресурсів або інформації з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом;

організовує проведення державної експертизи комплексних систем захисту інформації, експертизи та підтвердження відповідності засобів технічного і криптографічного захисту інформації;

здійснює контроль за забезпеченням захисту державних інформаційних ресурсів або інформації з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом;

здійснює заходи щодо виявлення загрози державним інформаційним ресурсам від несанкціонованих дій в інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних системах та дає рекомендації з питань запобігання такій загрозі.

Державні органи в межах своїх повноважень за погодженням відповідно із спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань організації спеціального зв'язку та захисту інформації або підпорядкованим йому регіональним органом встановлюють особливості захисту державних інформаційних ресурсів або інформації з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом.

Особливості захисту інформації в системах, які забезпечують банківську діяльність, встановлюються Національним банком України.

Публічні кошти - кошти державного бюджету (крім таємних видатків), бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів, кредитні ресурси, надані під державні та місцеві гарантії, кошти Національного банку України, державних банків, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України (далі - Пенсійний фонд), фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, а також кошти суб'єктів господарювання державної і комунальної власності, отримані ними від їхньої господарської діяльності;

Єдиний веб-портал використання публічних коштів

Інформація, що оприлюднюється згідно з цим Законом, готується розпорядниками та одержувачами коштів Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим і місцевих бюджетів, органами Пенсійного фонду, підприємствами, а також фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування та подається ними для оприлюднення на єдиному веб-порталі використання публічних коштів.

Відповідальність за недостовірність і неповноту інформації, оприлюдненої згідно з цим Законом, несуть керівники розпорядників та одержувачів коштів державного і місцевих бюджетів, підприємств, органів Пенсійного фонду, а також фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Відомості, що оприлюднюються згідно з цим Законом, повинні бути повними, правдивими, точними та реально відображати фактичні дані станом на відповідну дату або за відповідний період часу.

Єдиний веб-портал використання публічних коштів є офіційним державним інформаційним ресурсом у мережі Інтернет, на якому оприлюднюється інформація згідно з цим Законом. Доступ до інформації, оприлюдненої на єдиному веб-порталі використання публічних коштів, є вільним та безоплатним.

Адміністрування єдиного веб-порталу використання публічних коштів та затвердження форм, за якими надається інформація про заплановане і фактичне використання публічних коштів для оприлюднення, здійснюється суб'єктом, уповноваженим Кабінетом Міністрів України. Порядок адміністрування єдиного веб-порталу використання публічних коштів затверджується Кабінетом Міністрів України.

Фінансування витрат на утримання єдиного веб-порталу використання публічних коштів здійснюється за рахунок державного бюджету.

Інформація про використання публічних коштів, що підлягає оприлюдненню, надається за встановленими законодавством України формами та має містити такі відомості:

1) у разі використання коштів Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів:

розпорядник (одержувач) бюджетних коштів (найменування, ідентифікаційний код юридичної особи, місцезнаходження, прізвище, ім'я та по батькові керівника);

головний розпорядник бюджетних коштів (найменування, місцезнаходження, прізвище, ім'я та по батькові керівника);

обсяги бюджетних призначень та/або бюджетних асигнувань на відповідний бюджетний період - всього та в розрізі бюджетних програм;

обсяги проведених видатків бюджету та наданих кредитів з бюджету за звітний період - всього та в розрізі бюджетних програм (при цьому зазначаються також види та обсяги відповідних надходжень щодо коштів спеціального фонду бюджету);

інформація про укладені за звітний період договори (предмет договору, виконавець (найменування, ідентифікаційний код юридичної особи, місцезнаходження), вартість договору, ціна за одиницю (за наявності), кількість закупленого товару, робіт та/або послуг, проведена процедура закупівлі або обґрунтування її відсутності з посиланням на закон, обсяг платежів за договором у звітному періоді, строк дії договору);

інформація про стан виконання договорів, укладених у попередні звітні періоди, з усіма додатками, які є їх невід'ємною частиною (предмет договору, виконавець (найменування, ідентифікаційний код юридичної особи, місцезнаходження, прізвище, ім'я та по батькові керівника), вартість договору, ціна за одиницю (за наявності), процедура закупівлі або обґрунтування її відсутності з посиланням на закон, обсяг платежів за договором у звітному періоді, наявність або відсутність претензій і штрафних санкцій, що виникли в результаті виконання договору, акти виконання договору (акти наданих послуг, приймання-передачі, виконаних робіт) за наявності);

кількість службових відряджень, у тому числі із зазначенням кількості закордонних відряджень, загальний обсяг витрат на службові відрядження, у тому числі із зазначенням обсягу витрат на закордонні відрядження.

Інформація, зазначена в цьому пункті, оприлюднюється щоквартально, не пізніше як за 35 днів після закінчення звітного кварталу, та зберігається в режимі вільного доступу протягом трьох років з дня оприлюднення;

2) у разі використання коштів підприємств, отриманих ними від їхньої господарської діяльності:

підприємство (найменування, ідентифікаційний код юридичної особи, місцезнаходження, прізвище, ім'я та по батькові керівника);

орган управління майном підприємства (найменування, місцезнаходження, прізвище, ім'я та по батькові керівника);

обсяг платежів за договорами за звітний період - у розрізі товарів, робіт і послуг;

відомості про договори, укладені за звітний період, загальна вартість яких перевищує 1 мільйон гривень (предмет договору, виконавець (найменування, ідентифікаційний код юридичної особи, місцезнаходження, прізвище, ім'я та по батькові керівника), вартість договору, ціна за одиницю (за наявності), строк дії договору);

відомості про стан виконання договорів, укладених за попередні звітні періоди, які продовжують виконуватися, загальна вартість яких перевищує 1 мільйон гривень (предмет договору, виконавець (найменування, ідентифікаційний код юридичної особи, місцезнаходження, прізвище, ім'я та по батькові керівника), вартість договору, ціна за одиницю (за наявності), обсяг платежів за договором у звітному періоді, наявність або відсутність претензій і штрафних санкцій, що виникли в результаті виконання договору, акти виконання договору (акти наданих послуг, приймання-передачі, виконаних робіт) за наявності).

Інформація, зазначена в цьому пункті, оприлюднюється щорічно, не пізніше 31 січня року, наступного за звітним роком, та зберігається в режимі вільного доступу протягом трьох років з дня оприлюднення;

3) у разі використання коштів загальнообов'язкового державного соціального страхування та коштів Пенсійного фонду:

підприємство, установа, організація (найменування, ідентифікаційний код юридичної особи, місцезнаходження, прізвище, ім'я та по батькові керівника), що використовує кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування та/або кошти Пенсійного фонду;

обсяги надходжень та витрат, затверджені на відповідний рік;

обсяги надходжень та витрат за звітний період;

інформація про укладені за звітний період договори (предмет договору, виконавець (найменування, ідентифікаційний код юридичної особи, місцезнаходження, прізвище, ім'я та по батькові керівника), вартість договору, ціна за одиницю (за наявності), проведена процедура закупівлі або обґрунтування її відсутності з посиланням на закон, обсяг платежів за договором у звітному періоді, строк дії договору);

інформація про стан виконання договорів (предмет договору, виконавець (найменування, ідентифікаційний код юридичної особи, місцезнаходження, прізвище, ім'я та по батькові керівника), вартість договору, ціна за одиницю (за наявності), проведена процедура закупівлі або обґрунтування її відсутності з посиланням на закон, обсяг платежів за договором у звітному періоді, наявність або відсутність претензій і штрафних санкцій, що виникли в результаті виконання договору, акти виконання договору (акти наданих послуг, приймання-передачі, виконаних робіт) за наявності);

кількість службових відряджень, у тому числі із зазначенням кількості закордонних відряджень, загальний обсяг витрат на службові відрядження, у тому числі із зазначенням обсягу витрат на закордонні відрядження.

Інформація, зазначена в цьому пункті, оприлюднюється щоквартально, не пізніше як за 35 днів після закінчення звітного кварталу, та зберігається в режимі вільного доступу протягом трьох років з дня оприлюднення.

Інформація, оприлюднюється на єдиному веб-порталі використання публічних коштів безоплатно та окремо за такими розділами:

1) інформація про використання коштів державного і місцевих бюджетів;



2) інформація про використання коштів підприємств, отриманих ними від їхньої господарської діяльності;

3) інформація про використання коштів Пенсійного фонду;

4) інформація про використання коштів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

3. На єдиному веб-порталі використання публічних коштів у режимі реального часу оприлюднюється також інформація про платіжні трансакції на єдиному казначейському рахунку. Порядок оприлюднення зазначеної інформації визначається Кабінетом Міністрів України.

4. Інформація на єдиному веб-порталі використання публічних коштів оприлюднюється у спосіб, що забезпечує вільний безоплатний доступ до неї, можливість анонімного перегляду, копіювання та роздрукування інформації.

Інформація, зазначена в цій статті, оприлюднюється також шляхом розміщення на єдиному веб-порталі використання публічних коштів у вигляді наборів даних (електронних документів), організованих у форматі, що дозволяє їх автоматизоване оброблення електронними засобами (машинозчитування) з метою повторного використання.

Відповідальність за порушення вимог цього Закону несуть керівники розпорядників та одержувачів коштів державного і місцевих бюджетів, підприємств, органів Пенсійного фонду, а також фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Зазначені особи несуть відповідальність за такі порушення:

1) неоприлюднення інформації відповідно до Закону;

2) оприлюднення недостовірної, неточної або неповної інформації;

3) несвоєчасне оприлюднення інформації.

У разі вчинення порушень, зазначених у частині першій цієї статті, з вини суб'єкта, уповноваженого Кабінетом Міністрів України на адміністрування єдиного веб-порталу використання публічних коштів, відповідальність несе керівник такого уповноваженого суб'єкта.

### **Основні завдання аудиту.**

В умовах стрімкого розвитку інфраструктури та поглиблення інформатизації господарських процесів ефективність діяльності підприємств, установ та організацій дедалі більше залежить від інформаційних технологій (ІТ), що використовуються в системах управління. Нині середовище інформаційних технологій (ІТ-середовище) як структурна складова організації являє собою складну систему, яка об'єднує різноманітні інформаційні, програмні, технічні, людські й інші види ресурсів для досягнення цілей організації, підприємства, установи. Це зумовлює зростання потреби у підвищенні ефективності й економічності використання ІТ, збільшення переваг і усунення недоліків від їх застосування, а також обґрунтування витрат на ІТ. Для задоволення такої потреби все більшого значення набуває регулярне застосування в системі управління організацій аудиту інформаційних технологій (ІТ-аудиту).

ІТ-аудити є ключовим компонентом для забезпечення якості інформаційних систем та прикладного програмного забезпечення. Без надійних інформаційних систем та результативних ІТ-заходів контролю, організація не зможе правильно виконувати операції/трансакції та узагальнювати надійну фінансову звітність, що, своє чергою, впливає на рівень досягнення поставлених перед нею завдань та цілей.

Основними завданнями аудиту є:

1) проведення перевірки (дослідження) та аналізу (оцінки):

досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва і управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту, зокрема дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління, збереження активів;

результативності та ефективності використання (впровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів), організації керівництва і управління ними, стану виконання заходів контролю, спрямованих на забезпечення надійності інформаційних технологій (систем, процесів), зокрема щодо конфіденційності, цілісності, доступності (безперервності), ідентифікацію загроз, запобігання та управління ризиками;

законності та ефективності використання публічних коштів та інших активів для використання (впровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів);

правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової, бюджетної та іншої звітності об'єкта аудиту;

стану внутрішнього контролю об'єкта аудиту та стану внутрішнього аудиту, якщо об'єктом аудиту є розпорядник бюджетних коштів;

2) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому (далі - пропозиції та рекомендації).

Таблиця

Основні завдання аудиту інвестиційних проектів  
використання інформаційних технологій:

Основні завдання аудиту інвестиційних проектів використання інформаційних технологій:	
1) проведення аналізу та перевірки:	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва і управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту, зокрема дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління, збереження активів;</li> <li>○ результативності та ефективності використання (впровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів), організації керівництва і управління ними, стану виконання заходів контролю, спрямованих на забезпечення надійності інформаційних технологій (систем, процесів), зокрема щодо конфіденційності, цілісності, доступності (безперервності), ідентифікацію загроз, запобігання та управління ризиками;</li> <li>○ законності та ефективності використання публічних коштів та інших активів для використання (впровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів);</li> <li>○ правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової, бюджетної та іншої звітності об'єкта аудиту;</li> <li>○ стану внутрішнього контролю об'єкта аудиту та стану внутрішнього аудиту, якщо об'єктом аудиту є розпорядник бюджетних коштів;</li> </ul>
2) розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм надалі.	

Що персонально дає IT-аудит?

Керівнику - розуміння проблем і шляхів їх вирішення - відповідність IT планам розвитку організації - регламентацію процесів - оптимізацію бюджету і збереження інвестицій в IT

IT-департаменту - виявлення проблем і вузьких місць системи - план розвитку IT - підтримка керівництва для впровадження новинок

Працівникам - регламентація діяльності - розуміння напрямку розвитку процесів - розуміння цілей впровадження IT - стабільна робота

Кваліфікований IT-аудитор повинен надавати об'єктивну оцінку та поради (рекомендації) щодо аспектів якості IT2.

Оцінка та поради (рекомендації) охоплюють наступні аспекти IT:

- Інформаційна стратегія
- Інформаційне управління та інформаційна технологія
- Інформаційні системи
- Технічні системи
- Системи обробки
- Операційна підтримка

Професія IT-аудитора вимагає спеціального досвіду у сфері інформаційних технологій та з питань забезпечення організації управлінською інформацією.

IT-аудитори повинні бути ознайомлені із загальноприйнятими методами і прийомами внутрішнього аудиту, в т. ч. з тими, які використовуються під час IT-аудиту, тестуванням та оцінкою ризиків, пов'язаних з IT. Вони також повинні володіти інформацією про вартість IT та спеціальними навичками у деяких сферах прикладного програмного забезпечення. Збільшення актуальності IT посилює вимоги до якості, яка очікується від IT-аудиторів при виконанні завдань.

Об'єкт IT-аудиту (предмет дослідження) слід описувати таким чином, щоб не виникало непорозумінь щодо визначення його меж. Належний об'єкт IT-аудиту можна ідентифікувати, оцінювати однаковою способом або за визначеними критеріями аудиту<sup>5</sup>, і він носить такий характер, що інформація про нього може стати предметом процедур збору достатніх належних доказів для формування висновку.

Проведення аудиту IT-середовища організації, а відповідно визначення правильного об'єкта IT-аудиту та критеріїв аудиту, слід базувати на ризиках. IT-аудитори повинні вирішувати, які сфери підлягають аудиту на основі оцінки ризиків шляхом визначення критичних<sup>6</sup> активів IT та врахування потенційних ризиків і важливих заходів контролю. Активи – це цінні інформаційні системи, процедури і правила. Ризики – це потенційно «погані події», які можуть відбутися з активами. Заходи контролю – це пом'якшуючі фактори для захисту активів від потенційних ризиків.

Деякі типові фактори ризику для інформаційних технологій можуть включати:

- характер інформаційної системи, напр., з використанням Інтернету чи ні. Або чи це критична фінансова система чи базова реєстраційна система;
- складність інформаційної системи, напр., чи це проста незалежна система чи ланка ланцюжка взаємозалежних систем;
- зрілість інформаційної системи, напр., чи це нова система з багатьма питаннями, які можуть виникнути вперше, чи це зріла система, яку вже неодноразово перевіряли аудитором;
- вартість інформаційної системи часто пов'язана із складністю інформаційної системи. Актуальна у тому контексті, що дуже дорогі системи привертають більше уваги вищого керівництва;
- вразливість і захист персональних даних, напр., інформація у медичній системі вразливіша за інформацію у фінансовій системі;  аспекти безперервності, напр., деякі

інформаційні системи повинні постійно функціонувати, тоді як інші – тільки у робочий час. Межі IT-аудиту означають:

□ аспекти якості, які треба оцінити (конфіденційність, цілісність систем або даних, доступність, результативність, ефективність, дотримання законів і постанов, тощо). Ці аспекти якості пояснюються у підрозділі 3.3;

□ рівень IT-аудиту: результативність структури і/або операційна результативність. Пояснення наведено нижче.

#### Аспекти якості

IT-аудитор оцінює один чи більше аспектів якості об'єктів аудиту, в т.ч. управління IT процесом. Найбільш поширеними аспектами якості в IT-аудиті є:

Надійність У загальному надійність можна визначити як вірогідність того, що інформаційна система на задовільному рівні виконає завдання, для якого її було розроблено або задумано, за певний період часу у визначеному середовищі.

Для IT-аудитів надійність розділено на три аспекти (визначення ISACA):

1. Конфіденційність (ексклюзивність) – збереження обмежень з авторизації доступу і розкриття даних, включаючи засоби для захисту особистих даних і конфіденційної інформації.

2. Цілісність системи або даних полягає у повноті, правильності і точності. Захист від неналежної зміни інформації або її знищення, а також включає забезпечення неспростовною і справжньою інформацією.

3. Доступність (безперервність) – забезпечення своєчасним і надійним доступом до інформації та її використання. Безпека (інформації)<sup>10</sup> означає захист інформації та інформаційних систем від неавторизованого доступу або зміни інформації, яка зберігається, обробляється чи передається, а також відмови у послугі не авторизованим користувачам. Безпека інформації передбачає заходи, необхідні для виявлення, документування та боротьби з такими загрозами.

Результативність – це здатність досягнути бажаного результату.

Ефективність означає виконання або здатність виконати завдання у співвідношенні із затратами часу і ресурсів.

#### Типові для державних установ види IT-аудиту

Існує багато видів IT-аудитів. Найбільш поширені IT-аудити такі:

а) IT-аудит безпеки (конфіденційність, цілісність і доступність): Ідеться не тільки про безпеку інформації у системі чи прикладній програмі, а й також про те, як організована безпека інформації, цілісність систем та розподіл відповідальності в державній установі. Для цього виду аудиту часто використовується Основа ISO/IEC 27001, але також можуть бути корисними COBIT5, GTAG-8 і Загальна програма аудиту/гарантії прикладних програм<sup>11</sup>.

б) IT-аудит якості (результативність, ефективність): У цьому IT-аудиті розглядається якість інформаційної системи, прикладної програми або/і бізнес процесів. Можуть бути корисними COBIT5, GTAG-8 і Загальна програма аудиту/гарантії прикладних програм. Залежно від виду IT-організацій, також можуть бути корисними ITIL, BiSL або ASL.

с) Аудит IT-проекту, під час якого внутрішній аудитор перевіряє управління та організацію IT-проекту, наприклад, запровадження інформаційної системи. Важливими аспектами для оцінки є: організація проекту, планування, персонал і його обов'язки, кошти, час, управління діяльністю та змінами. Найбільше підходить для цього виду основа PRINCE2.

д) Аудит розробки систем: аудит для перевірки, чи системи, які розробляються, відповідають цілям організації, та для гарантії того, що системи розробляються відповідно до загально прийнятих стандартів розробки систем. Використовуються такі самі основи, як у б.

е) Аналіз даних: не зовсім ІТ-аудит, але часто це частина фінансового аудиту. ІТ-аудитор може виконувати функцію підтримки в аналізі фінансових даних. Завдання ІТ-аудитора полягає у виокремленні та зборі фінансової інформації з бази даних інформаційної системи, у запитах та звітах, необхідних для аналізу фінансових даних. У наступному розділі наведені корисні інструменти для проведення аналізу даних. Аналіз даних вимагає ретельної підготовки, враховуючи бажаний результат, наявність та можливості даних.

Таблиця

## Види ІТ-аудиту

Вид ІТ-аудиту	Особливості
ІТ-аудит безпеки (конфіденційність, цілісність і доступність)	Ідеться не тільки про безпеку інформації у системі чи прикладній програмі, а й також про те, як організована безпека інформації, цілісність систем та розподіл відповідальності в державній установі. Для цього виду аудиту часто використовується Основа ISO/IEC 27001, але також можуть бути корисними COBIT5, GTAG-8 і Загальна програма аудиту/гарантії прикладних програм
ІТ-аудит якості (результативність, ефективність)	У цьому ІТ-аудиті розглядається якість інформаційної системи, прикладної програми або/і бізнес процесів. Можуть бути корисними COBIT5, GTAG-8 і Загальна програма аудиту/гарантії прикладних програм. Залежно від виду ІТ-організацій, також можуть бути корисними ITIL, BiSL або ASL.
Аудит ІТ-проекту	Під час аудиту ІТ-проекту внутрішній аудитор перевіряє управління та організацію ІТ-проекту, наприклад, запровадження інформаційної системи. Важливими аспектами для оцінки є: організація проекту, планування, персонал і його обов'язки, кошти, час, управління діяльністю та змінами. Найбільше підходить для цього виду основа PRINCE2.
Аудит розробки систем	Аудит для перевірки, чи системи, які розробляються, відповідають цілям організації, та для гарантії того, що системи розробляються відповідно до загально прийнятих стандартів розробки систем. Використовуються такі самі основи, як у b.
Аналіз даних	Не зовсім ІТ-аудит, але часто це частина фінансового аудиту. ІТ-аудитор може виконувати функцію підтримки в аналізі фінансових даних. Завдання ІТ-аудитора полягає у виокремленні та зборі фінансової інформації з бази даних інформаційної системи, у запитах та звітах, необхідних для аналізу фінансових даних. У наступному розділі наведені корисні інструменти для проведення аналізу даних. Аналіз даних вимагає ретельної підготовки, враховуючи бажаний результат, наявність та можливості даних.

Взагалі існує багато думок щодо класифікації функціональних видів ІТ-аудитів. Зокрема, виділяють ще такі види: Аудит заходів контролю (controls review) – детальна перевірка ручних й автоматизованих заходів контролю з метою оцінки рівня достовірності виконаних транзакцій і звітів, що були згенеровані відповідними системами;

Судовий аудит (forensic audit) – аудит, що проводиться у випадку підозр у шахрайстві, незаконних діях або порушеннях політики і правил, затверджених в

організації. Збір аудиторських доказів здійснюється за допомогою застосування відповідних засобів для відновлення захисту від таких пристроїв, як кишенькові електронні помічники (PDAs), мобільні телефони тощо, які можуть бути використані для незаконних дій.

При цьому, слід звернути увагу на те, що окремо ІТ-аудит проводиться дуже рідко. Як правило, він є елементом аудиту ефективності.

ІТ-заходи контролю: загальні заходи контролю і заходи контролю за прикладними програмами

Розрізняють дві широкі групи заходів контролю інформаційних систем, зокрема:

- a) Загальні заходи контролю;
- b) Заходи контролю за прикладними програмами.

Ці заходи контролю також оцінюються під час ІТ-аудиту.

Загальні заходи контролю. Цілі загальних заходів контролю полягають у належній розробці та впровадженні прикладних програм, а також у цілісності програм, файлів даних і комп'ютерних операцій. Ці процеси використовує функція ІТ для управління та контролю ІТ-середовища (персонал, процеси і технології). Загальні ІТ заходи контролю забезпечують упевненість в тому, що ІТ-процес триває у часі послідовно. Загальні заходи контролю стосуються структур, правил і процедур, які регулюють усю або головні частини інформаційної системи установи, такі як: комп'ютер, головний сервер, мережа та налаштування кінцевих користувачів.

Загальні заходи контролю створюють середовище контролю, в якому функціонують прикладні системи.

Головні категорії загальних заходів контролю такі:

a) Планування і управління програмою безпеки: забезпечує рамкові основи та безперервний цикл заходів для управління ризиками, розробки правил безпеки, делегування обов'язків і моніторингу ефективності заходів контролю;

b) Заходи контролю щодо функціонування центру даних: напр., заходи контролю щодо придбання і впровадження системного програмного забезпечення та засобів телекомунікаційного програмного забезпечення; програмного забезпечення графіку робіт, дій операторів, баз даних (процедури створення резервної копії даних та їх відновлення);

c) Заходи контролю щодо безпеки доступу: заходи контролю, які запобігають неналежному і неавторизованому використанню інформаційної системи;

d) Заходи контролю щодо обслуговування систем: заходи контролю щодо методології розробки, в тому числі структури інформаційної системи, вимог до документації, управління змінами;

e) Розподіл обов'язків стосується правил, процедур та управлінської структури для управління та контролю з покладанням на різних осіб відповідальності за ініціювання та запис транзакцій.

Заходи контролю за прикладними програмами. Заходи контролю за прикладними програмами стосуються різних та спеціальних структур, правил і процедур, які безпосередньо пов'язані з конкретними прикладними програмами та призначені контролювати обробку даних.

Ціль заходів контролю за прикладними програмами полягає у забезпеченні того, що:

- Введення даних є точним, вичерпним, авторизованим і правильним;  Дані обробляються належним чином у прийнятний часовий проміжок;
- Збережені дані точні та вичерпні;  Видані дані точні та вичерпні;
- Записується процес проходження даних від вводу до зберігання, і до можливої видачі. Найбільш важливі заходи контролю за прикладними програмами такі:
- Заходи контролю щодо вводу – використовуються здебільшого для

перевірки цілісності даних, які вводяться в прикладну бізнес-програму як безпосередньо персоналом, так і віддалено бізнес-партнером, або через вебінтерфейс, або прикладну програму з Інтернет-доступом. Введення даних перевіряється, щоб забезпечити його відповідність визначеним параметрам.

□ Заходи контролю щодо обробки даних – забезпечують автоматизованим засобом гарантії вичерпної, точної і авторизованої обробки даних.

□ Заходи контролю щодо видачі даних – охоплюють результат обробки даних і мають порівнювати результати видачі із запланованим результатом, перевіряючи видані дані із введеними даними.

□ Заходи контролю щодо цілісності – здійснюють моніторинг даних, які обробляються і зберігаються для забезпечення їхньої узгодженості та правильності.

□ Управлінський слід – обробка історії заходів контролю, яка дає керівництву можливість визначати транзакції та події, які записуються шляхом відстеження транзакцій від джерела до видачі даних та у зворотному порядку. Ці заходи контролю також здійснюють моніторинг результативності інших заходів контролю та виявляють помилки якнайближче до джерел їх виникнення. Заходи контролю за прикладними програмами більш надійні ніж ручні. Людський фактор при застосуванні ручних заходів контролю приводить до відхилень. Заходи контролю на вході перевіряють правильність введених даних, автоматизовані заходи контролю у той же самий спосіб перевіряють цілісність і правильність. Якщо у прикладній програмі не застосовуються заходи контролю взагалі або застосовуються в обмеженому обсязі, ІТ-аудитору слід порекомендувати заходи контролю (в т.ч. за необхідністю – додаткові) за прикладними програмами з огляду на їх надійність та контроль за усім процесом. Після запровадження заходу контролю за прикладною програмою, якщо внесено мало змін у прикладну програму, базу даних або технологію, організація може покладатися на цей захід контролю до внесення суттєвих змін.

### **Етапи державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій.**

Аудит проводиться такими етапами:

1) планування та організація аудиту (попереднє дослідження об'єкта аудиту, розроблення плану, складення та затвердження програми аудиту).

Програма аудиту складається керівником аудиту та подається на затвердження керівникові органу Держаудитслужби або його заступникові. Керівник аудиту подає програму аудиту для ознайомлення об'єкту аудиту одним із способів, визначених у пункті 14 цього Порядку;

2) проведення аудиторських процедур, формування та оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій і рекомендацій;

3) звітування за результатами аудиту, зокрема шляхом формування та узгодження проекту звіту про результати аудиту (далі - звіт), підписання протоколу узгодження, формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту;

4) проведення моніторингу виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження.

Документування проведення аудиту може здійснюватися в паперовій формі.

Стандартом (методикою) аудиту визначаються методи і способи планування та організації аудиту, здійснення аудиторських процедур, критерії, індикатори оцінювання, що використовуються на кожному етапі аудиту, формування та оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій і рекомендацій, звітування за результатами аудиту, моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження, механізм та підходи до організації, здійснення збору інформації, оформлення і використання отриманих результатів, оформлення матеріалів аудиту.

Стандарт (методика) аудиту затверджується наказом Держаудитслужби.

Під час проведення аудиту з метою дослідження гіпотез аудиту та отримання аудиторських доказів може здійснюватися збір інформації (отримання від учасника аудиту необхідної інформації) такими способами:

за письмовим запитом органу Держаудитслужби;

державними аудитором за місцезнаходженням учасника аудиту. Результати збору інформації (зокрема зустрічних звірок) у такий спосіб відображаються в довідці, яка підписується державним аудитором та керівником учасника аудиту або його заступником.

Аудит проводиться згідно із затвердженим у встановленому порядку та погодженим із Міністром фінансів планом проведення заходів державного фінансового контролю, що розміщується на офіційному веб-сайті Держаудитслужби.

Орієнтовний строк початку проведення органом Держаудитслужби аудиту зазначається в плані заходів державного фінансового контролю.

Загальний строк проведення першого і другого етапів аудиту становить не більше ніж 90 робочих днів.

Перший і другий етапи аудиту можуть проводитися за місцезнаходженням об'єкта аудиту та/або органу Держаудитслужби.

Строк проведення першого і другого етапів аудиту в межах загального строку може бути продовжено або скорочено за рішенням керівника органу Держаудитслужби з одночасним внесенням в установленому порядку змін до плану проведення заходів державного фінансового контролю.

У разі продовження строку проведення аудиту за місцезнаходженням об'єкта аудиту державні аудитори зобов'язані пред'явити керівникові об'єкта аудиту або його заступникові направлення з відміткою про продовження строку його дії або надіслати його завірену копію на адресу об'єкта аудиту рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення.

У разі зміни періоду та строку проведення аудиту після внесення в установленому порядку змін до плану проведення заходів державного фінансового контролю нове направлення не оформляється.

Для проведення аудиту та/або збору інформації за місцезнаходженням об'єкта аудиту та/або учасника аудиту на кожного державного аудитора за встановленими Держаудитслужбою зразками оформляються у двох примірниках направлення, які підписуються керівником органу Держаудитслужби.

Державні аудитори надають керівникові об'єкта аудиту та/або учасника аудиту чи його заступникові направлення в день виходу для проведення аудиту та/або збору інформації за місцезнаходженням об'єкта аудиту.

Керівництво групою державних аудиторів здійснює керівник аудиту, який визначається із складу групи державних аудиторів.

Склад групи державних аудиторів, строки проведення аудиту визначаються органом Держаудитслужби відповідно до основних завдань аудиту.

У разі наявності обставин, що перешкоджають (унеможливають) проведенню аудиту (недопущення державних аудиторів до об'єкта аудиту або його інформаційно-телекомунікаційних систем, відсутність в об'єкта аудиту ведення бухгалтерського обліку, ненадання необхідних для перевірки (дослідження) документів, інформації, наявність інших об'єктивних і незалежних від органу Держаудитслужби причин) та/або збору інформації, державний аудитор в установленому порядку складає та підписує у двох примірниках акт про неможливість проведення аудиту і долучає другий примірник акта до матеріалів аудиту.

Перший примірник акта подається об'єкту аудиту одним з таких способів:  
особисто під підпис керівникові (заступникові) об'єкта аудиту;



через структурний підрозділ діловодства об'єкта аудиту з відміткою на другому примірнику акта про дату реєстрації вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника структурного підрозділу діловодства, який здійснив реєстрацію;  
 рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення;  
 в електронній формі в установленому законодавством порядку.

Таблиця

Способи подання об'єкту аудиту першого примірника акта

Способи подання об'єкту аудиту першого примірника акта:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Особисто під підпис керівника об'єкта аудиту, його заступника.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Через структурний підрозділ діловодства об'єкта аудиту з відміткою на другому примірнику акта про дату реєстрації вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника структурного підрозділу діловодства, який здійснив реєстрацію.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• В електронній формі в установленому законодавством порядку.</li> </ul>

Під час проведення аудиту можуть залучатися на договірних засадах кваліфіковані фахівці відповідних органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій для проведення контрольних обмірів монтажних, ремонтних та інших робіт, інших перевірок.

Об'єкт аудиту під час проведення аудиту забезпечує державним аудиторам місце для роботи, створення умов для зберігання документів, можливість користування службовим зв'язком, комп'ютерною, розмножувальною та іншою технікою, а також доступ до інформаційно-телекомунікаційних систем з урахуванням вимог щодо забезпечення захисту інформації, яка є власністю держави, або інформації з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом, та надання матеріалів, інформації, документів, необхідних для проведення аудиту.

Методи, що реалізуються в ході аудиту, повинні бути визначені у програмі аудиту. Збір аудиторських доказів є необхідним елементом аудиторського дослідження, який допомагає аудитору обґрунтувати думки та надати відповідні аудиторські висновки. При проведенні ІТ-аудиту збір аудиторських доказів стосується ефективності, результативності, надійності та безпеки систем ІТ.

Під аудиторським доказом розуміється зібрана та задокументована надійна інформація, яку використовує аудитор для обґрунтування висновків за результатами внутрішнього аудиту. Аудитори зобов'язані визначати точну, належну та необхідну для досягнення цілей інформацію. Зі свого боку, відповідальність за достовірність інформації та документації, наданої аудиторам, несуть посадові особи установи, що її склали, затвердили, підписали чи засвідчили. Аудитори повинні зібрати, проаналізувати, оцінити і документально оформити інформацію в тих обсягах, що будуть достатніми для досягнення цілей/мети аудиторського дослідження, а також отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б дала можливість зробити необхідні висновки, при використанні яких буде підготовлено аудиторський звіт.

Обрані методи аудиту, процедура їх застосування та обсяг вибірки повинні забезпечувати обґрунтованість висновків за результатами аудиторського дослідження об'єкта внутрішнього аудиту. Як правило, усі ці аспекти визначаються аудиторською групою ще на етапі попереднього дослідження та зазначаються у програмі аудиту, однак в процесі проведення аудиту може виникати необхідність їх доповнення/коригування.

Аудиторські докази діляться на:

- документальні докази, що включають документи, звіти, нормативні акти, внутрішні регулюючі документи, реєстри, листи, контракти, інвойси, тощо;
- докази, отримані за результатами інтерв'ю;

аналітичні докази, що включають виписки із рахунків, розрахунки, графіки та інші докази, отримані за результатами аналітичних процедур;

фізичні докази, що включають спостереження, фотографію, тощо. Методи та інструменти<sup>15</sup>:

- аналітичний контроль;
- тестування систем контролю;
- документальна перевірка;
- вибірка;
- фактична перевірка, обстеження, спостереження, перевірка на місці;
- опис процесів (побудова блок-схем);
- повна перевірка (відповідності) процесу;
- опитувальники /анкетування;
- інтерв'ю персоналу об'єкта аудиту / залучених третіх сторін;
- вивчення нормативно-правової бази, інших документів;
- спеціальна перевірка, експертна оцінка.



Рис. Класифікація аудиторських доказів

Джерела отримання інформації

- правові та нормативні акти, внутрішні інструкції об'єкта аудиту;
- положення про організацію, організаційна структура;
- проекти планів заходів, звітів, статистичних даних, протоколів;
- дані первинних документів і звітів, у яких відображена основна інформація про процеси та операції;
- звіти, документи, облікові реєстри та інша інформація про транзакції / фінансові процеси;
- фінансова, бюджетна, статистична, податкова звітність;
- матеріали внутрішніх та зовнішніх контрольних заходів;
- дані, отримані за результатами експертних перевірок;
- інші документи, матеріали та інформація.

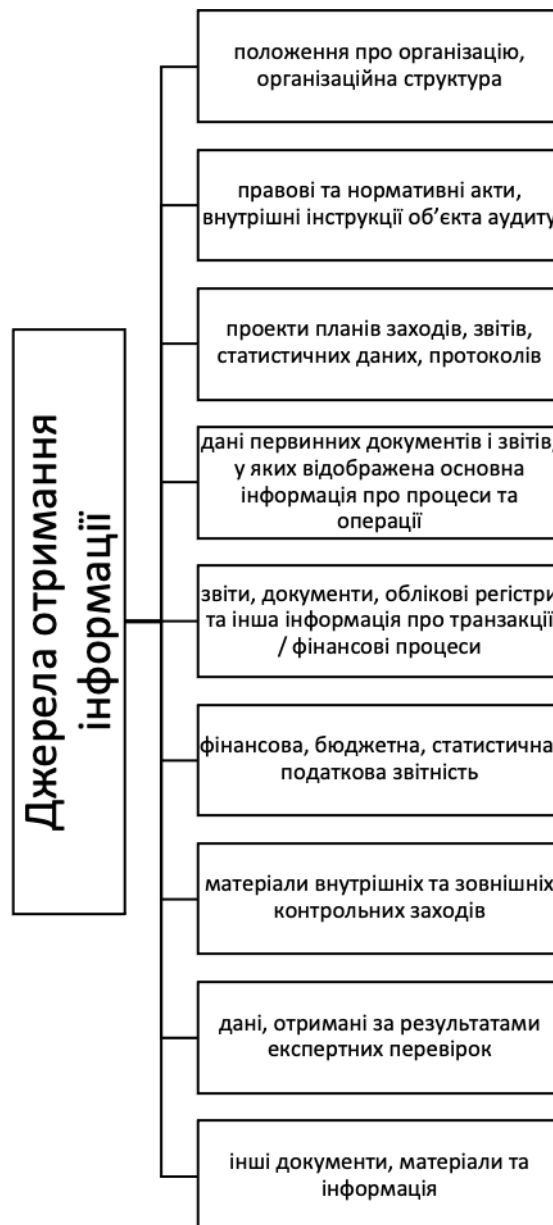


Рис. Джерела отримання інформації

Проведення аудиту повинно супроводжуватися постійними контактами між аудиторською групою та об'єктом аудиту, а також персоналом та керівництвом об'єкта аудиту. Неформальні обговорення є корисним інструментом отримання додаткової інформації про потенційні проблеми та слабкості системи.

Кількісний та якісний аналіз даних, формування доказової бази. Цей крок передбачає застосування аналітичних процедур, ефективно та дієво використання засобів для аналізу й оцінки інформації та зібраних в ході аудиту даних.

Оцінка – це результат порівняння зібраних даних (чи аудиторських доказів) відповідно до попередньо визначених критеріїв аудиту. Якщо аналітичні процедури демонструють певні тенденції, ознаки невідповідності щодо окремих результатів/транзакцій, внутрішній аудитор додатково їх переглядає, поглиблено вивчає, а за необхідності проводить інтерв'ю з метою пошуку роз'яснень, причин невідповідності та забезпечення впевненості. Виявлені, але не пояснені в результаті аналітичних процедур зв'язки та неочікувані результати, можуть вказувати на важливі факти, такі як: можлива помилка, порушення або зловживання. Такі невизначеності, встановлені за результатами аудиту, повинні доводитися до керівника підрозділу внутрішнього аудиту, а за необхідності до керівництва установи.

Наступним кроком є документування робочих матеріалів, тобто одержаної в ході аудиту інформації та заходів і результатів аналізу, яка є основою доказової бази для аудиторських знахідок, висновків/оціночних висновків та рекомендацій.

Як правило, керівник аудиторської групи переглядає, аналізує та узагальнює робочі документи, підготовлені членами групи. Ці документи накопичуються та зберігаються в аудиторському файлі (матеріалах справи внутрішнього аудиту) та повинні:

- сприяти плануванню, проведенню та нагляду за проведенням аудиту;
- документально підтверджувати інформацію та факти, викладені в аудиторському звіті;  документувати рівень досягнення цілей аудиту;
- скласти основу для проведення щорічних оцінок якості та підготовки програм забезпечення та підвищення якості;
- містити докази на випадок скарг, розслідувань, контролю за матеріалами аудиту;
- сприяти професійному розвитку внутрішніх аудиторів. Обсяги документування та відповідно розмір і наповнення справ внутрішнього аудиту (аудиторських файлів) є різним та залежить від аудиту. Однак незалежний оцінщик, переглядаючи матеріали справи (за потреби), повинен відтворити увесь процес аудиту та знайти відповідні аудиторські документи, що підтверджують аудиторські знахідки, висновки та оціночні висновки.

Керівник аудиту відповідно до стандарту (методики) аудиту формує проект звіту та подає його об'єкту аудиту для ознайомлення не пізніше ніж за один робочий день до завершення строку проведення аудиту, визначеного в направленні, зокрема з урахуванням продовження або скорочення такого строку, одним із способів, передбачених пунктом 14 Порядку.

Керівник і визначені ним працівники об'єкта аудиту ознайомлюються з проектом звіту та готують (у разі потреби) обґрунтовані коментарі до нього у письмовій формі у строк, що не перевищує десяти робочих днів з дня надходження такого проекту звіту одним із способів, визначених у пункті 14 Порядку.

Об'єкт аудиту надає коментарі (у разі їх наявності) до органу Держаудитслужби у строк, визначений органом Держаудитслужби у супровідному листі до проекту звіту, з урахуванням строку ознайомлення з ним об'єкта аудиту.

Керівник і визначені ним працівники об'єкта аудиту разом з керівником аудиту та державними аудитором обговорюють і узгоджують проект звіту у визначений органом Держаудитслужби у супровідному листі до такого проекту строк з урахуванням строку ознайомлення з ним об'єкта аудиту.

Під час обговорення та узгодження проекту звіту державні аудитори мають право отримувати від об'єкта аудиту додаткову інформацію, підтвердні документи та/або відповідні пояснення з метою уточнення викладених у коментарях до проекту звіту фактів.

За результатами обговорення та узгодження проекту звіту складається протокол узгодження звіту за формою згідно з додатком. Протокол узгодження оформлюється у двох примірниках для органу Держаудитслужби та об'єкта аудиту, кожен з яких підписується у день обговорення та узгодження проекту звіту керівником аудиту та керівником об'єкта аудиту.

У разі коли за результатами узгодження проекту звіту керівником аудиту не враховано коментарі об'єкта аудиту, протокол узгодження звіту підписується з проставленням відповідної позначки.

У разі відмови в письмовій формі керівника об'єкта аудиту від узгодження проекту звіту та/або підписання протоколу узгодження керівник аудиту складає акт про відмову підписувати звіт та робить відповідний запис у протоколі узгодження.

Керівник аудиту протягом трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження звіту складає та підписує по одному примірнику звіту для органу Держаудитслужби та об'єкта аудиту.

Керівник аудиту візує всі примірники звіту із зазначенням на останній сторінці загальної кількості сторінок.

Керівник аудиту протягом трьох робочих днів з дня підписання протоколу узгодження подає одним із способів, передбачених пунктом 14 Порядку, об'єкту аудиту відповідний примірник звіту разом із супровідним листом, підписаним керівником органу Держаудитслужби, із зазначенням строку інформування про впровадження пропозицій та рекомендацій, поданих у звіті.

Пропозиції та рекомендації, що містяться у звіті, обов'язкові до розгляду об'єктом аудиту.

Об'єкт аудиту у строк, визначений у листі органу Держаудитслужби, зазначеному в пункті 25 Порядку, інформує орган Держаудитслужби про стан та результати розгляду пропозицій та рекомендацій, що містяться у звіті, заплановані та вжиті заходи, спосіб і результати впровадження пропозицій та рекомендацій.

Орган Держаудитслужби проводить моніторинг стану врахування і результатів впровадження зазначених у звіті пропозицій та рекомендацій.

Керівник Держаудитслужби інформує Міністра фінансів про результати аудиту та/або стан врахування і результати впровадження пропозицій та рекомендацій об'єктом аудиту і приймає рішення про таке інформування заінтересованих органів та громадськості.

Результати аудиту можуть оприлюднюватися в установленому порядку в засобах масової інформації.

Орган Держаудитслужби з метою інформування громадськості розміщує звіт на офіційному веб-сайті Держаудитслужби в установленому порядку.

#### **Питання для самоконтролю:**

1. Актуальність ІТ-аудиту, завдання ІТ-аудитора.
2. ІТ-аудит: термінологія і визначення.
3. Об'єкти ІТ-аудиту.
4. Аспекти якості.
5. Типові для державних установ види ІТ-аудиту.
6. Основи ІТ-аудиту.
7. Набір інструментів ІТ-аудиту для конкретних завдань
8. Попереднє дослідження об'єкта аудиту
9. Проведення аудиту та аналіз.
10. Звітування за результатами ІТ-аудиту
11. Відстеження результатів впровадження аудиторських рекомендацій
12. Яким чином здійснюється підбір групи працівників для проведення державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій?
13. У чому полягає підготовка до проведення державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій?
14. Що включає в себе попередній аудит?
15. Що таке гіпотези аудиту?
16. Що є джерелами інформації при проведенні державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій?
17. Які основні складові програми аудиторського дослідження?
18. Що є метою планування аудиту використання інформаційних технологій?
19. З яких основних стадій складається другий етап аудиту використання інформаційних технологій?
20. В якому документі відображаються результати державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій?

**Рекомендовані літературні джерела:**

Основні: [2], [3], [11], [13], [14], [15], [16], [17], [18], [19], [20], [21], [22], [23], [24], [25], [26], [29], [30], [35], [36], [38], [39].

Додаткові: [40], [46]. [48], [50], [59], [62], [63], [64], [69], [70].

Міжнародні видання: [71], [72], [73], [75], [79] [83].

Інформаційні ресурси Інтернет: [96], [100], [103], [104], [108], [110]. [111]. [112].

## Глосарій

**Державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм** - вид державного фінансового аудиту, що спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності розроблення і виконання державних (регіональних) цільових програм (далі - програми), управління і використання коштів державного та місцевого бюджетів під час їх виконання та оцінки досягнення очікуваних результатів виконання програм.

**Державний фінансовий аудит інвестиційних проектів** - вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності реалізації інвестиційних проектів об'єктами аудиту, виконання якого здійснюється на основі державного та місцевого інвестування, державної підтримки, надання державних та/або місцевих гарантій, і стану досягнення результативних показників, управління та використання інвестицій (коштів).

**Державний фінансовий аудит місцевих бюджетів** - вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу та перевірки законності та ефективності формування (складення, розгляд, затвердження) і виконання місцевих бюджетів, правильності ведення бухгалтерського обліку об'єктами аудиту, достовірності їх фінансової та бюджетної звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту, а також стану використання рухомого і нерухомого майна, коштів, землі, природних ресурсів, що перебувають у комунальній власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах, та об'єктів їх спільної власності, що перебувають в управлінні районних і обласних рад.

**Державний фінансовий аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування** - вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності використання коштів Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, правильності ведення ними бухгалтерського обліку і достовірності їх фінансової звітності, стану внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту.

**Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання** - це вид державного фінансового аудиту, що полягає у перевірці та аналізі стану справ щодо законного та ефективного використання державних та/або комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, стану внутрішнього контролю у суб'єктів господарювання.

**Державний фінансовий аудит використання інформаційних технологій** - вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення перевірки (дослідження) та аналізу (оцінки) законності та ефективності використання публічних коштів та інших активів розпорядниками бюджетних коштів, державними цільовими фондами, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, суб'єктами господарювання державної та комунальної власності для впровадження та використання інформаційних технологій, досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва і управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту.

**Аудитор** – працівник органу ДАС, що проводить державний фінансовий аудит.

**Аудиторські процедури** – це відповідний порядок і послідовність дій аудитора для

одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.

**Аудиторський звіт** – документ, який складається керівником групи державних аудиторів (державним аудитором) у встановленому порядку за результатами проведення державного фінансового аудиту.

**Аудит ефективності** – це форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

**Аудит адміністративної діяльності** – перевірка масштабів економії, результативності та ефективності управління ресурсами, що об'єкт аудиту використовує для виконання своїх завдань.

**Аудит законності** – засвідчення фінансової відповідальності підконтрольних організацій, яке передбачає аналіз і оцінку бухгалтерської документації та підготовку висновків щодо фінансових звітів; засвідчення фінансової відповідальності всього державного апарату; контроль фінансової системи та операцій, включаючи оцінку стану дотримання чинних законів і нормативних актів; перевірку системи внутрішнього контролю та функцій внутрішнього контролю; перевірку правильності та доцільності прийняття в підконтрольній організації тих чи інших адміністративних рішень; звітування про всі інші питання, що виникли під час аудиту чи у зв'язку із ним, і які ВОФК вважає за необхідне поставити на порядок денний.

**Аудит системи управління** – аналіз державних витрат з точки зору загальних принципів належного врядування.

**Анкетування** – отримання необхідної для проведення аудиту інформації від посадових осіб суб'єкта господарювання або осіб, які є користувачами товарів, робіт та послуг суб'єкта господарювання, шляхом застосування анкет.

**Аналіз** – комплексне вивчення фінансового стану суб'єкта господарювання та ефективності управління активами з метою оцінки досягнутих результатів, що проводиться за допомогою методів фінансового аналізу за даними бухгалтерського обліку, фінансової, податкової і статистичної звітності, звітності про виконання фінансового плану тощо.

**Бюджетна установа** – орган, установа чи організація, визначена Конституцією України (254к/96-ВР), а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету.

**Виконавча влада** – гілка державної влади, яка забезпечує застосування законів і впровадження політики (для чого вона має у своєму розпорядженні апарат і органи виконавчої влади).

**Висновок** – документ, який містить висновки аудитора стосовно всіх фінансових відомостей та складається після завершення аудиту законності (фінансового аудиту).



**Вищий орган фінансового контролю (ВОФК)** – державний орган, незалежно від його назви, складу чи організації, який здійснює відповідно до закону та на найвищому рівні контроль державних фінансів цієї держави.

**Внутрішньогосподарський фінансовий контроль** – система заходів, що організовані керівником і здійснюються в бюджетній установі з метою забезпечення найбільш економної, ефективної та результативної фінансово-господарської діяльності та спрямовуються на забезпечення достовірності інформації про фінансово-господарську діяльність, виявлення порушень фінансової дисципліни та запобігання їм.

**Внутрішній аудит** – функціональні засоби, за допомогою яких керівники тієї чи іншої структури набувають впевненості, що системи фінансів та бухгалтерського обліку, за які вони відповідають, функціонують усередині структури у спосіб, що максимально скорочує ризик шахрайства, помилок, нерентабельності чи марнотратства. Принципи внутрішнього аудиту дуже наближені до характеристик зовнішнього аудиту з тією лише різницею, що при внутрішньому аудиті дозволяється виконувати вказівки керівників відповідних служб

**Внутрішній контроль** сукупність засобів фінансового та іншого контролю (організаційна структура, методи, процедури та внутрішній аудит), що їх обирає керівництво з огляду на цілі установи чи служби та що дозволяють керувати економко, результативно, ефективно та із дотриманням чинних нормативних актів; захищати активи та фінансові ресурси; забезпечувати ведення точних і повних бухгалтерських книг; а також готувати та надавати у разі необхідності надійну інформацію про бухгалтерський облік і фінансові ресурси.

**Гіпотези аудиту** – припущення аудитора (здогад) щодо причини виникнення та існування проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми.

**Державна цільова програма** – це комплекс взаємопов'язаних завдань і заходів, які спрямовані на розв'язання найважливіших проблем розвитку держави, окремих галузей економіки або адміністративно-територіальних одиниць, здійснюються з використанням коштів Державного бюджету України та узгоджені за строками виконання, складом виконавців, ресурсним забезпеченням.

**Державний фінансовий аудит** – різновид державного фінансового контролю, який полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

**Державний аудитор** – працівник органу ДФІ, який здійснює, у межах своєї компетенції, організаційно-розпорядчі та консультативно-дорадчі функції щодо проведення державного фінансового аудиту.

**Доказова інформація (докази)** – інформація, на яку спираються точки зору, висновки і звіти аудитора чи ВОФК.

**Економія** – мінімізація витрат, здійснюваних на ту чи іншу діяльність зі збереженням якості результатів.

**Економність** – мінімізація вартості ресурсів, залучених до здійснення суб'єктами господарювання фінансово-господарської діяльності, без погіршення їх якості.

**Ефективність** – співвідношення між витратами на виробництво товарно-матеріальних цінностей, робіт чи інших цінностей і обсягом ресурсів, витрачених на таке виробництво.

**Ефективність** – досягнення найкращого результату (ефекту) при використанні визначеного обсягу матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів.

**Експертиза** – здійснюється із залученням фахівців вузької спеціалізації.

**Загальні стандарти** – кваліфікація, компетентність, незалежність, об'єктивність та ретельність, які потрібні аудитору для задовільного, результативного та ефективного виконання завдань із дотриманням стандартів проведення аудиту і правил складання звітів.

**Звіт** – документ, який містить висновок та зауваження аудитора щодо всіх фінансових звітів та який складається після завершення фінансового аудиту чи аудиту законності, або документ, що підтверджує факти, виявлені під час аудиту результативності.

**Звірка** – полягає у письмовому підтвердженні третіми особами точності інформації, яке може бути здійснено шляхом зустрічної звірки або шляхом письмового запиту.

**Камеральна перевірка** – аудиторська процедура, що здійснюється без виходу в бюджетну установу з метою виявлення та попереднього аналізу відхилень між плановими та фактичними показниками фінансової звітності, неузгодженості між показниками, наведеними у різних формах звітності.

**Контрольні повноваження** – обов'язкові завдання, функції, повноваження та обов'язки ВОФК у галузі аудиту, які визначаються Конституцією, законодавчою чи виконавчою владою країни.

**Майно** – сукупність речей та інших цінностей (включаючи грошові кошти та нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів.

**Метод аудиту** – сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів що підлягають аудиторському дослідженню.

**Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI)** – незалежна міжнародна організація, що має на меті сприяти обміну ідеями та досвідом в галузі державних фінансів між вищими органами фінансового контролю.

**Моніторинг** – аудиторська процедура, яка полягає у безперервному відстеженні операцій на рахунках бюджетної установи, відкритих в органі Державного казначейства України, та показників її фінансової звітності з метою виявлення ознак, які можуть свідчити про можливість допущення фінансових порушень.

**Нагляд** – необхідний елемент процесу аудиту. Керівник керує роботою аудиторів, спрямовує та контролює її на всіх етапах з метою максимально ефективного забезпечення відповідності операцій, процедур і досліджень встановленим цілям.

**Незалежність** – свобода, яку має ВОФК у виконанні своїх аудиторських повноважень без жодного тиску.

**Обсяг аудиту** – межі, рамки та питання аудиту.

**Обстеження** – дає можливість одержати загальну характеристику можливостей суб'єкта господарювання на підставі візуального огляду.

**Облікова політика** – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

**Об'єкт аудиту** – орган, організація, установа, служба, програма, вид діяльності чи функція, де ВОФК проводить аудит.

**Об'єкт аудиту ефективності** – бюджетні кошти, що спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми, ефективність якої необхідно оцінити у процесі аудиту.

**Обстеження** – аудиторська процедура, що здійснюється безпосередньо в бюджетній установі і полягає у дослідженні планових та бухгалтерських (первинних і зведених) документів, господарських договорів, фінансової та статистичної звітності, інших документів, пов'язаних з фінансово-господарською діяльністю, бухгалтерським обліком та внутрішньогосподарським фінансовим контролем.

**Орган управління** – суб'єкт управління об'єктами державної власності.

**Паспорт бюджетної програми** – це документ, що визначає суму коштів, затверджену в державному бюджеті для виконання бюджетної програми, законодавчі підстави її реалізації, мету, завдання, напрями діяльності, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми, на основі якого здійснюється контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів і аналіз виконання бюджетної програми.

**Перевірка** – перевірка кількісного та якісного стану об'єктів аудиту шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів, а також перевірка документів і записів.

**Письмове пояснення** – полягає в одержанні письмової відповіді від посадових осіб суб'єкта господарювання на поставлені державним аудитором питання.

**Планування** – визначення цілей та питань, які підлягають перевірці, визначення порядку дій, умов і графіка здійснення процедур і досліджень, необхідних для досягнення цих цілей.

**Правила складання звітів** – формат, у якому аудитор повинен скласти свій звіт за результатами аудиту; включаючи вказівки щодо форми та змісту звіту.

**Принципи** – припущення, передумови, логічні концепції та умови, що

враховуються під час розробки стандартів аудиту.

**Принцип ефективності** – прагнення всіх учасників бюджетного процесу при складанні та виконанні бюджетної програми досягти запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягти максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

**Процедури аудиту** – детальні дослідження, вказівки чи інструкції, що передбачаються у плані аудиту і мають систематично та грамотно застосовуватися.

**Проблема аудиту ефективності** – невиконання запланованих результативних показників бюджетної програми через неефективне використання бюджетних коштів.

**Результативність** – ступінь досягнення цілей і відношення запланованих результатів діяльності до фактичних.

**Результативні показники бюджетної програми** – кількісні та якісні показники, які характеризують результати виконання бюджетної програми і підтверджуються статистичною, фінансовою та іншою звітністю та дають можливість здійснити оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми.

**Ретельність** – суворість та серйозність, які має виявляти аудитор з урахуванням складнощів перевірки, передбачаючи при цьому ґрунтовне планування, збір та оцінку доказів, а також формулювання думок, висновків і рекомендацій.

**Рівень суттєвості** – ступінь впливу виявленого порушення (недоліку) чи групи порушень (недоліків) на результати діяльності об'єкта аудиту, а також на достовірність фінансової звітності.

**Ризикові операції** – будь-які дії (події) зовнішнього і внутрішнього характеру, які негативно вплинули або можуть вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і виконання завдань, ефективність використання ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також на можливі резерви підвищення ефективності та поліпшення фінансових і виробничих результатів діяльності об'єкта операційного аудиту.

**Система адміністративного контролю** – сукупність операцій, які є невід'ємною складовою загальною системою внутрішнього контролю, та які стосуються адміністративних процедур, що використовуються для прийняття управлінських рішень, досягнення максимально можливої економії ресурсів і забезпечення оптимальної адміністративної результативності, а також для виконання адміністративних розпоряджень стосовно фінансових або інших питань.

**Система контролю обліку** – сукупність операцій, які є невід'ємною складовою загальною системою внутрішнього контролю та які враховують необхідність досягнення цілей установи в галузі бухгалтерського обліку, зокрема дотримання визначеної фінансової політики та методів бухгалтерського обліку, забезпечення збереження ресурсів установи та підготовки надійних звітів.

**Стандарти проведення аудиту** – основа, відповідно до якої аудитор систематично намагається досягти мети аудиту та яка передбачає планування аудиту й керівництво ним,

збір достатніх, доречних і отриманих за розумні кошти доказів, а також аналіз та оцінку системи внутрішнього контролю.

**Суб'єкти господарювання державного сектору економіки** – юридичні особи, що діють на основі державної власності, або державна частка у статутному фонді яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів.

**Тестування** – полягає у формулюванні переліку питань для оцінки об'єкта дослідження за відповідями, на які встановлюються фактори ризику та надається оцінка відповідності.

**Фактори ризику (ризикові операції)** – можливі порушення, недоліки та проблеми, ризикові операції, які негативно вплинули або можуть вплинути на рівень управління фінансово- господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і завдань, ефективне використання ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також можливі резерви для підвищення ефективності та покращення фінансових і виробничих результатів діяльності об'єкта аудиту.

**Фінансово-господарський аудит** – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності.

**Фінансова звітність** – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

**Фінансовий стан підприємства** – сукупність показників, що відображають наявність, розміщення і використання ресурсів підприємства, реальні і потенційні фінансові можливості підприємства.

**Ціль аудиту** – точне визначення того, чого має досягти аудит, та/ або питання, на яке він має відповісти. Це визначення, зокрема, стосується правильності фінансових операцій, законності та ефективності результатів роботи

**Інвестиційний проект** - це комплекс заходів (організаційно-правових, управлінських, аналітичних, фінансових та інженерно-технічних), визначених на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку національної економіки та спрямованих на розвиток окремих галузей, секторів економіки, виробництв, регіонів, виконання яких здійснюється суб'єктами інвестиційної діяльності з використанням цінностей відповідно до положень цього Закону.

**аудиторські процедури** - комплекс дій державного аудитора (аудиторська вибірка, методи і способи формування та дослідження гіпотез аудиту (суджень державного аудитора щодо причин виникнення та наявності проблем, недоліків, порушень, ризиків), що спрямовані на отримання аудиторських доказів (документів, інформації) під час аудиту;

**державний аудитор** - посадова особа органу Держаудитслужби, яка наділена повноваженнями з проведення державного фінансового аудиту та користується правами, визначеними статтею 10 Закону України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні”;

**об'єкт аудиту** - державний замовник державних (регіональних) цільових програм (державний замовник-координатор) та/або виконавець заходів державних (регіональних) цільових програм (головний розпорядник бюджетних коштів);

**учасник аудиту** - юридична особа незалежно від організаційно-правової форми і форми власності, яка визначена державним замовником для виконання заходів і завдань програм або яка бере (брала) участь у виконанні завдань і заходів програм та/або отримує (отримувала) кошти з державного та/або місцевих бюджетів на виконання завдань і заходів, передбачених ними.

**заявка** - комплект документів згідно із встановленими переліком, формою та змістом, які заявник подає до уповноваженого органу для реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями;

**заявник** - юридична особа, зареєстрована в Україні або в іноземній державі, або декілька таких юридичних осіб, яка (які) подала (подали) заявку;

**значні інвестиції** - власні або залучені кошти інвестора із значними інвестиціями, які він вкладає в об'єкти інвестування у процесі реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями;

**інновації** - новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоздатні технології, продукція або послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери;

**інноваційна діяльність** - діяльність, що спрямована на використання і комерціалізацію результатів наукових досліджень та розробок і зумовлює випуск на ринок нових конкурентоздатних товарів і послуг;

**інноваційний продукт** - результат науково-дослідної і (або) дослідно-конструкторської розробки, що відповідає вимогам, встановленим цим Законом;

**інноваційна продукція** - нові конкурентоздатні товари чи послуги, що відповідають вимогам, встановленим цим Законом;

**інноваційний проект** - комплект документів, що визначає процедуру і комплекс усіх необхідних заходів (у тому числі інвестиційних) щодо створення і реалізації інноваційного продукту і (або) інноваційної продукції;

**пріоритетний інноваційний проект** - інноваційний проект, що реалізується в рамках пріоритетних напрямів інноваційної діяльності;

**інноваційне підприємство** (інноваційний центр, технопарк, технополіс, інноваційний бізнес-інкубатор тощо) - підприємство (об'єднання підприємств), що розробляє, виробляє і реалізує інноваційні продукти і (або) продукцію чи послуги, обсяг яких у грошовому вимірі перевищує 70 відсотків його загального обсягу продукції і (або) послуг;

**інноваційна інфраструктура** - сукупність підприємств, організацій, установ, їх об'єднань, асоціацій будь-якої форми власності, що надають послуги із забезпечення

інноваційної діяльності (фінансові, консалтингові, маркетингові, інформаційно-комунікативні, юридичні, освітні тощо).

**інвестор із значними інвестиціями** - зареєстрована в Україні юридична особа, яка спеціально утворена для реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями, є стороною спеціального інвестиційного договору та господарська діяльність якої спрямовується виключно на реалізацію інвестиційного проекту із значними інвестиціями та виконання спеціального інвестиційного договору;

**об'єкти інвестування** - необоротні активи (крім нематеріальних активів та гудвілу), що будуються, модернізуються, технічно та/або технологічно переоснащуються, придбаваються інвестором із значними інвестиціями, та об'єкти суміжної інфраструктури, що будуються або будівництво яких фінансується інвестором із значними інвестиціями за рахунок значних інвестицій відповідно до умов спеціального інвестиційного договору;

**спеціальний інвестиційний договір** - укладений між Кабінетом Міністрів України, інвестором із значними інвестиціями, заявником та органом місцевого самоврядування (у разі надання державної підтримки таким органом) договір, що визначає порядок та умови реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями;

**строк реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями** - строк з дати укладення спеціального інвестиційного договору до дати виконання інвестором із значними інвестиціями зобов'язань, передбачених спеціальним інвестиційним договором, щодо здійснення значних інвестицій в об'єкти інвестування та початку функціонування таких об'єктів інвестування в рамках реалізації інвестиційного проекту із значними інвестиціями, що не може становити більше п'яти років з дати укладення спеціального інвестиційного договору;

**державно-приватне партнерство** - співробітництво між державою Україна, Автономною Республікою Крим, територіальними громадами в особі відповідних державних органів, що згідно із Законом України "Про управління об'єктами державної власності" здійснюють управління об'єктами державної власності, органів місцевого самоврядування, Національною академією наук України, національних галузевих академій наук (державних партнерів) та юридичними особами, крім державних та комунальних підприємств, установ, організацій (приватних партнерів), що здійснюється на основі договору в порядку, встановленому цим Законом та іншими законодавчими актами, та відповідає ознакам державно-приватного партнерства, визначеним цим Законом;

**договір про фінансування** - договір між приватним партнером та кредитором (кредиторами) чи їхніми представниками, укладений з метою фінансування проекту, що здійснюється на умовах державно-приватного партнерства;

**кредитор** - будь-яка фінансова установа, міжнародна фінансова організація, що надала чи має намір надати боргове фінансування або видала гарантію приватному партнеру для виконання ним зобов'язань за договором, укладеним в рамках державно-приватного партнерства;

**плата за експлуатаційну готовність** - обумовлені договором, укладеним в рамках державно-приватного партнерства, платежі на користь приватного партнера, що сплачуються після прийняття об'єкта державно-приватного партнерства в експлуатацію,

розмір яких залежить від досягнення приватним партнером показників результативності, визначених договором, укладеним в рамках державно-приватного партнерства;

**показники результативності** - кількісні та якісні показники щодо надійності та доступності об'єкта державно-приватного партнерства, що повинні бути досягнуті в результаті реалізації проекту, що здійснюється на умовах державно-приватного партнерства, з урахуванням його мети та завдань;

**прямий договір** - договір між державним партнером, приватним партнером та кредитором (кредиторами), що визначає порядок та умови зміни приватного партнера, а також може передбачати зобов'язання сторін договору, пов'язані зі зміною приватного партнера, виконання фінансових зобов'язань приватного партнера перед кредитором (кредиторами) та інші положення, спрямовані на недопущення розірвання договору, укладеного в рамках державно-приватного партнерства;

**радник** - фізична та/або юридична особа, яка за договором бере на себе зобов'язання щодо надання послуг у процесі підготовки проекту, що здійснюється на умовах державно-приватного партнерства;

**суспільно значущі послуги** - послуги, спрямовані на забезпечення суспільних інтересів та потреб, що надаються необмеженому колу користувачів (споживачів) та/або надання яких має забезпечуватися органами державної влади, органами місцевого самоврядування або державними, комунальними підприємствами, установами, організаціями, господарськими товариствами, 50 і більше відсотків акцій (часток) яких належать державі, територіальній громаді чи Автономній Республіці Крим.

**адміністратор електронної торгової системи** - юридична особа, відповідальна за забезпечення функціонування електронної торгової системи, визначена Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державно-приватного партнерства. Адміністратор електронної торгової системи не може бути власником, засновником або пов'язаною особою з особою оператора електронного майданчика, поєднання функцій адміністратора електронної торгової системи та оператора електронного майданчика забороняється;

**балансоутримувач** - державне, комунальне підприємство, установа, організація, господарське товариство, 100 відсотків акцій (часток) якого належать державі, Автономній Республіці Крим, територіальній громаді або іншому господарському товариству, 100 відсотків акцій (часток) якого належать державі, на балансі або у власності якого перебуває майно, що є об'єктом концесії;

**віртуальна кімната даних** - захищений відповідно до законодавства інтернет-ресурс, на якому розміщено інформацію про об'єкт концесії, балансоутримувача, зокрема про його фінансовий стан, документи та відомості, необхідні для отримання дозволу на концентрацію, інші відомості, у тому числі інформація з обмеженим доступом (крім таємної та службової інформації), а також інша інформація, визначена концесієдавцем за пропозицією радника (у разі його залучення);

**договір про фінансування** - договір між концесіонером та кредитором (кредиторами) або їх представниками, укладений з метою фінансування проекту, що здійснюється на умовах концесії;



**електронна торгова система** - дворівнева інформаційно-телекомунікаційна система, що включає центральну базу даних та електронні майданчики, які взаємодіють із центральною базою даних через інтерфейс програмування додатків такої центральної бази даних. ЕТС забезпечує можливість створення, розміщення, оприлюднення та обміну інформацією і документами в електронному вигляді, проведення концесійного конкурсу та конкурентного діалогу, а також публікацію документів у процедурі прямих переговорів з орендарем державного майна, що передається в концесію;

**електронний майданчик** - апаратно-програмний комплекс, який функціонує в мережі Інтернет, підключений до центральної бази даних та забезпечує концесіодавцю (конкурсній комісії), претендентам та учасникам можливість користуватися сервісами ЕТС з автоматичним обміном інформацією;

**концесіодавець** - щодо об'єктів державної власності - держава в особі відповідних державних органів, які згідно із Законом України "Про управління об'єктами державної власності" здійснюють управління об'єктами державної власності, а якщо такий орган не визначений - Кабінет Міністрів України або уповноважений ним орган, або за рішенням Кабінету Міністрів України - Національна академія наук України, національні галузеві академії наук, державне підприємство, установа, організація, господарське товариство, 100 відсотків акцій (часток) яких належать державі або іншому господарському товариству, 100 відсотків акцій (часток) якого належать державі; щодо об'єктів, що належать Автономній Республіці Крим, - Автономна Республіка Крим в особі Ради міністрів Автономної Республіки Крим на підставі рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим; щодо об'єктів комунальної власності - територіальна громада в особі виконавчого органу місцевого самоврядування (на підставі рішення представницького органу місцевого самоврядування); щодо майна господарських товариств, 100 відсотків акцій (часток) яких належать державі, Автономній Республіці Крим, територіальній громаді або іншому господарському товариству, 100 відсотків акцій (часток) якого належать державі, що передається в концесію разом з об'єктами державної чи комунальної власності - господарське товариство, яке є власником такого майна або якому належать 100 відсотків акцій (часток), що посвідчують корпоративні права господарського товариства на таке майно - за рішенням відповідних органів державної влади або органів місцевого самоврядування, що здійснюють функції з управління корпоративними правами щодо таких господарських товариств;

**концесійний договір** - договір між концесіонером та концесіодавцем, який визначає порядок та умови реалізації проекту, що здійснюється на умовах концесії;

**концесійний платіж** - періодичний платіж, що здійснюється концесіонером відповідно до умов концесійного договору;

**концесіонер** - юридична особа - резидент України, яка отримала відповідно до цього Закону об'єкт у концесію та виступає стороною концесійного договору;

**концесія** - форма здійснення державно-приватного партнерства, що передбачає надання концесіодавцем концесіонеру права на створення та/або будівництво (нове будівництво, реконструкцію, реставрацію, капітальний ремонт та технічне переоснащення), та/або управління (користування, експлуатацію, технічне обслуговування) об'єктом концесії, та/або надання суспільно значущих послуг у порядку та на умовах, визначених концесійним договором, а також передбачає передачу концесіонеру переважної частини операційного ризику, що охоплює ризик попиту та/або ризик пропозиції;

**користувачі (споживачі)** - юридичні та/або фізичні особи, які користуються об'єктом концесії або отримують суспільно значущі послуги, що надаються відповідно до концесійного договору;

**кредитор** - будь-яка фінансова установа, міжнародна фінансова організація, що надала або має намір надати боргове фінансування чи надала гарантію концесіонеру для виконання ним зобов'язань за концесійним договором;

**міжнародна фінансова організація** - Міжнародний банк реконструкції та розвитку, Міжнародна фінансова корпорація, Багатостороннє агентство з гарантування інвестицій, Міжнародна асоціація розвитку, Європейський банк реконструкції та розвитку, Європейський інвестиційний банк, Північний інвестиційний банк, Світовий банк та інші міжнародні фінансові організації, членом яких є Україна;

**незалежний експерт** - особа, яка відповідає встановленим цим Законом вимогам, володіє спеціальними знаннями у певній галузі та може надати роз'яснення, рекомендації, консультації, висновки з питань, що потребують таких спеціальних знань, під час проведення концесійного конкурсу і за договором з концесієдавцем залучається до роботи конкурсної комісії з правом дорадчого голосу;

**об'єкт концесії** - об'єкти права державної власності, власності Автономної Республіки Крим чи комунальної власності, а також майно господарських товариств, 100 відсотків акцій (часток) яких належать державі, Автономній Республіці Крим, територіальній громаді або іншому господарському товариству, 100 відсотків акцій (часток) якого належать державі, що надаються концесіонеру з метою виконання умов концесійного договору, а також об'єкти, що створюються та/або будуються концесіонером у процесі виконання концесійного договору. Об'єкт концесії може складатися з майна декількох балансоутримувачів.

**оператор електронного майданчика** - юридична особа, що має право використовувати електронний майданчик та діє відповідно до договору, укладеного з адміністратором ЕТС;

**орган з державно-приватного партнерства** - центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державно-приватного партнерства;

**плата за експлуатаційну готовність** - передбачені концесійним договором платежі на користь концесіонера, що сплачуються після прийняття об'єкта концесії в експлуатацію, розмір яких залежить від досягнення концесіонером показників результативності, визначених концесійним договором;

**показники результативності** - кількісні та якісні показники щодо надійності і доступності об'єкта концесії та надання суспільно значущих послуг, які мають бути досягнуті в результаті реалізації проекту, що здійснюється на умовах концесії, з урахуванням його мети та завдань;

**претендент** - юридичні особи (резиденти та/або нерезиденти) або об'єднання таких юридичних осіб (резидентів та/або нерезидентів), які в процедурі попереднього відбору (прекваліфікації) подали в установленому концесієдавцем порядку заявку на участь у концесійному конкурсі;

**прямий договір** - договір між концесієдавцем, концесіонером та кредитором (кредиторами), що визначає порядок та умови заміни концесіонера, а також може передбачати зобов'язання сторін договору, пов'язані зі зміною концесіонера, виконання фінансових зобов'язань концесіонера перед кредитором (кредиторами) та інші положення, спрямовані на недопущення розірвання концесійного договору;

**радник** - фізична та/або юридична особа, яка за договором бере на себе зобов'язання щодо надання послуг у процесі підготовки проекту, що здійснюється на умовах концесії;

**суспільно значущі послуги** - послуги, спрямовані на забезпечення суспільних інтересів та потреб, що надаються необмеженому колу користувачів (споживачів) та/або надання яких зазвичай має забезпечуватися органами державної влади, органами місцевого самоврядування або державними, комунальними підприємствами, установами, організаціями, господарськими товариствами, 50 і більше відсотків акцій (часток) яких належать державі, Автономній Республіці Крим, територіальній громаді або іншому господарському товариству, 100 відсотків акцій (часток) якого належать державі;

**учасник** - претендент, який за результатами процедури попереднього відбору (прекваліфікації) в установленому концесієдавцем порядку допущений до участі в концесійному конкурсі, сплатив реєстраційний внесок та уклав з концесієдавцем договір про конфіденційність наданої інформації, або у разі проведення концесійного конкурсу в ЕТС без проведення прекваліфікації - юридична особа (резидент та/або нерезидент), об'єднання юридичних осіб, підприємств (резидентів та/або нерезидентів), що виконали вимоги для набуття статусу учасника;

**центральна база даних** - сукупність технічних та програмних засобів у складі інтерфейсів програмування додатків, модулів конкурсу, допоміжних програмних сервісів та баз даних, що забезпечують можливість проведення процедури конкурсу в електронній формі та гарантують рівний доступ до інформації учасникам конкурсу в електронній формі. Поточна використовувана версія програмного коду всіх складових центральної бази даних є відкритою та загальнодоступною.

**іноземні інвестори** - суб'єкти, які провадять інвестиційну діяльність на території України, а саме:

юридичні особи, створені відповідно до законодавства іншого, ніж законодавство України;

фізичні особи - іноземці, які не мають постійного місця проживання на території України і не обмежені у дієздатності;

іноземні держави, міжнародні урядові та неурядові організації;

інші іноземні суб'єкти інвестиційної діяльності, які визнаються такими відповідно до законодавства України;

**іноземні інвестиції** - цінності, що вкладаються іноземними інвесторами в об'єкти інвестиційної діяльності відповідно до законодавства України з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту;

**підприємство з іноземними інвестиціями** - підприємство (організація) будь-якої організаційно-правової форми, створене відповідно до законодавства України, іноземна інвестиція в статутному капіталі якого, за його наявності, становить не менше 10 відсотків.

**база даних** - іменована сукупність даних, що відображає стан об'єктів та їх відношень у визначеній предметній області;

**база знань** - масив інформації у формі, придатній до логічної і смислової обробки відповідними програмними засобами;

**засоби інформатизації** - електронні обчислювальні машини, програмне, математичне, лінгвістичне та інше забезпечення, інформаційні системи або їх окремі елементи, інформаційні мережі і мережі зв'язку, що використовуються для реалізації інформаційних технологій;

**інформатизація** - сукупність взаємопов'язаних організаційних, правових, політичних, соціально-економічних, науково-технічних, виробничих процесів, що спрямовані на створення умов для задоволення інформаційних потреб громадян та суспільства на основі створення, розвитку і використання інформаційних систем, мереж, ресурсів та інформаційних технологій, які побудовані на основі застосування сучасної обчислювальної та комунікаційної техніки;

**інформаційна послуга** - дії суб'єктів щодо забезпечення споживачів інформаційними продуктами;

**інформаційна технологія** - цілеспрямована організована сукупність інформаційних процесів з використанням засобів обчислювальної техніки, що забезпечують високу швидкість обробки даних, швидкий пошук інформації, розосередження даних, доступ до джерел інформації незалежно від місця їх розташування;

**інформаційний продукт (продукція)** - документована інформація, яка підготовлена і призначена для задоволення потреб користувачів;

**інформаційний ресурс** - сукупність документів у інформаційних системах (бібліотеках, архівах, банках даних тощо);

**інформаційний суверенітет держави** - здатність держави контролювати і регулювати потоки інформації з-поза меж держави з метою додержання законів України, прав і свобод громадян, гарантування національної безпеки держави;

**локалізація програмних продуктів** - приведення програмних продуктів, які використовуються в Україні, у відповідність із законами України та іншими нормативно-правовими актами, нормами і правилами, що діють в Україні;

**нерезиденти** - юридичні особи, суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), з місцезнаходженням за межами України, які створені й діють відповідно до законодавства іноземної держави, у тому числі юридичні особи та інші суб'єкти підприємницької діяльності, створені за участю юридичних і фізичних осіб;

**окреме завдання** - комплекс проектів інформатизації, взаємопов'язаних і взаємопогоджених за термінами реалізації, складом виконавців та спрямованих на досягнення конкретних цілей;

**проект інформатизації** - комплекс взаємопов'язаних заходів, як правило, інвестиційного характеру, що узгоджені за часом, використанням певних матеріально-технічних, інформаційних, людських, фінансових та інших ресурсів і мають на меті створення заздалегідь визначених інформаційних і телекомунікаційних систем, засобів інформатизації та інформаційних ресурсів, які відповідають певним показникам якості;

**резиденти** - юридичні особи, суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), з місцезнаходженням на території України, які здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України.

**автор** - фізична особа, яка своєю творчою працею створила твір;

**аудіовізуальний твір** - твір, що фіксується на певному матеріальному носії (кіноплівці, магнітній плівці чи магнітному диску, компакт-диску тощо) у вигляді серії послідовних кадрів (зображень) чи аналогових або дискретних сигналів, які відображають (закодовують) рухомі зображення (як із звуковим супроводом, так і без нього), і сприйняття якого є можливим виключно за допомогою того чи іншого виду екрана (кіноекрана, телевізійного екрана тощо), на якому рухомі зображення візуально відображаються за допомогою певних технічних засобів. Видами аудіовізуального твору є кінофільми, телефільми, відеофільми, діафільми, слайдофільми тощо, які можуть бути ігровими, анімаційними (мультиплікаційними), неігровими чи іншими;

**аудіодискрипція (тифлокоментування)** - створення окремої звукової доріжки із закадровим описом персонажа, предмета, простору або дії у відеопродукції для сліпих, осіб з порушеннями зору та осіб з дислексією;

**база даних (компіляція даних)** - сукупність творів, даних або будь-якої іншої незалежної інформації у довільній формі, в тому числі - електронній, підбір і розташування складових частин якої та її упорядкування є результатом творчої праці, і складові частини якої є доступними індивідуально і можуть бути знайдені за допомогою спеціальної пошукової системи на основі електронних засобів (комп'ютера) чи інших засобів;

**веб-сайт** - сукупність даних, електронної (цифрової) інформації, інших об'єктів авторського права і (або) суміжних прав тощо, пов'язаних між собою і структурованих у межах адреси веб-сайту і (або) облікового запису власника цього веб-сайту, доступ до яких здійснюється через адресу мережі Інтернет, що може складатися з доменного імені, записів про каталоги або виклики і (або) числової адреси за Інтернет-протоколом;

**веб-сторінка** - складова частина веб-сайту, що може містити дані, електронну (цифрову) інформацію, інші об'єкти авторського права і (або) суміжних прав тощо;

**виключне право** - майнове право особи, яка має щодо твору, виконання, постановки, передачі організації мовлення, фонограми чи відеограми авторське право і (або) суміжні права, на використання цих об'єктів авторського права і (або) суміжних прав лише нею і на видачу лише цією особою дозволу чи заборону їх використання іншим особам у межах строку, встановленого Законом;

**виконавець** - актор (театру, кіно тощо), співак, музикант, танцюрист або інша особа, яка виконує роль, співає, читає, декламує, грає на музичному інструменті, танцює чи будь-яким іншим способом виконує твори літератури, мистецтва чи твори народної творчості, циркові, естрадні, лялькові номери, пантоміми тощо, а також диригент музичних і музично-драматичних творів;

**виробник відеограми** - фізична або юридична особа, яка взяла на себе ініціативу і несе відповідальність за перший відеозапис виконання або будь-яких рухомих зображень (як із звуковим супроводом, так і без нього);

**виробник фонограми** - фізична або юридична особа, яка взяла на себе ініціативу і несе відповідальність за перший звукозапис виконання або будь-яких звуків;

**відеограма** - відеозапис на відповідному матеріальному носії (магнітній стрічці, магнітному диску, компакт-диску тощо) виконання або будь-яких рухомих зображень (із звуковим супроводом чи без нього), крім зображень у вигляді запису, що входить до аудіовізуального твору. Відеограма є вихідним матеріалом для виготовлення її копій;

**відтворення** - виготовлення одного або більше примірників твору, відеограми, фонограми в будь-якій матеріальній формі, а також їх запис для тимчасового чи постійного зберігання в електронній (у тому числі цифровій), оптичній або іншій формі, яку може зчитувати комп'ютер;

**власник веб-сайту** - особа, яка є володільцем облікового запису та встановлює порядок і умови використання веб-сайту. За відсутності доказів іншого власником веб-сайту вважається реєстрант відповідного доменного імені, за яким здійснюється доступ до веб-сайту, і (або) отримувач послуг хостингу;

**власник веб-сторінки** - особа, яка є володільцем облікового запису, що використовується для розміщення веб-сторінки на веб-сайті, та яка управляє і (або) розміщує електронну (цифрову) інформацію в межах такої веб-сторінки. Власник веб-сайту не є власником веб-сторінки, якщо останній володіє обліковим записом, що дозволяє йому самостійно, незалежно від власника веб-сайту, розміщувати інформацію на веб-сторінці та управляти нею;

**гіперпосилання** - формалізований відповідно до стандартів мережі Інтернет запис адреси веб-сайту або його частини (веб-сторінки, даних). У разі якщо гіперпосилання адресує до частини веб-сайту (веб-сторінки), то, крім домену і (або) числової адреси за Інтернет-протоколом, воно може містити додаткові записи про каталоги або виклики і умови доступу до веб-сторінки, що може бути відтворена або збережена на пристроях, які можуть зчитувати та відтворювати електронну (цифрову) інформацію з використанням мережі Інтернет;

**електронна (цифрова) інформація** - аудіовізуальні твори, музичні твори (з текстом або без тексту), комп'ютерні програми, фонограми, відеограми, програми (передачі) організацій мовлення, що знаходяться в електронній (цифровій) формі, придатній для зчитування і відтворення комп'ютером, які можуть існувати і (або) зберігатися у вигляді одного або декількох файлів (частин файлів), записів у базі даних на зберігаючих пристроях комп'ютерів, серверів тощо у мережі Інтернет, а також програми (передачі) організацій мовлення, що ретранслюються з використанням мережі Інтернет;

**інформація про управління правами** - інформація, в тому числі в електронній (цифровій) формі, що ідентифікує об'єкт авторського права і (або) суміжних прав і автора чи іншу особу, яка має на цей об'єкт авторське право і (або) суміжні права, або інформація про умови використання об'єкта авторського права і (або) суміжних прав, або будь-які цифри чи коди, у яких представлена така інформація, коли будь-який із цих елементів інформації прикладений до примірника об'єкта авторського права і (або) суміжних прав або вміщений у нього чи з'являється у зв'язку з його повідомленням до загального відома;

**ім'я автора** - сукупність слів чи знаків, що ідентифікують автора: прізвище та ім'я автора; прізвище, ім'я та по батькові автора; ініціали автора; псевдонім автора; прийнятий автором знак (сукупність знаків) тощо;

**запис (звукзапис, відеозапис)** - фіксація за допомогою спеціальних технічних засобів (у тому числі й за допомогою числового представлення) на відповідному матеріальному носії звуків і (або) рухомих зображень, яка дозволяє здійснювати їх сприйняття, відтворення або сповіщення за допомогою відповідного пристрою;

**здавання у майновий найм** - передача права користування і (або) володіння оригіналом чи примірником твору, фонограми, відеограми на певний строк з метою одержання прямої чи опосередкованої комерційної вигоди;

**кабельна ретрансляція** - прийом і одночасна передача телерадіоорганізаціями, провайдерами програмної послуги та іншими особами незалежно від використаних технічних засобів повних і незмінних передач (програм) організацій мовлення або їх істотних частин, а також творів, виконань, фонограм, відеограм, зокрема таких, що містяться в таких передачах (програмах) організацій мовлення, за умови що початкова трансляція такої передачі (програми) здійснена організацією мовлення, яка не підпадає під юрисдикцію України відповідно до закону або міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України;

**камкординг** - відеозапис аудіовізуального твору під час його публічної демонстрації в кінотеатрах, інших кіновидовищних закладах особами, які перебувають у тому самому приміщенні, де відбувається така публічна демонстрація, для будь-яких цілей без дозволу суб'єкта авторського права або суміжних прав;

**кардшейрінг** - забезпечення у будь-якій формі та в будь-який спосіб доступу до програми (передачі) організації мовлення, доступ до якої обмежений суб'єктом авторського права і (або) суміжних прав застосуванням технічних засобів захисту (абонентська карта, код тощо), в обхід таких технічних засобів захисту, в результаті чого зазначена програма (передача) може бути сприйнята або в інший спосіб доступна без застосування технічних засобів захисту;

**карикатура** - твір образотворчого мистецтва, який є творчою переробкою іншого правомірно оприлюдненого твору, в тому числі персонажу твору або імені персонажу твору, що за своїм змістом має комічний, сатиричний характер або спрямовується на висміювання певних осіб або подій;

**комп'ютерна програма** - набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи у будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату (це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну програму, виражені у вихідному або об'єктному кодах);

**контрафактний примірник твору, фонограми, відеограми** - примірник твору, фонограми чи відеограми, відтворений, опублікований і (або) розповсюджуваний з порушенням авторського права і (або) суміжних прав, у тому числі примірники захищених в Україні творів, фонограм і відеограм, що ввозяться на митну територію України без згоди автора чи іншого суб'єкта авторського права і (або) суміжних прав, зокрема з країн, в яких ці твори, фонограми і відеограми ніколи не охоронялися або перестали охоронятися;

**Національний орган інтелектуальної власності** - державна організація, що входить до державної системи правової охорони інтелектуальної власності, визначена на національному рівні Кабінетом Міністрів України як така, що здійснює повноваження у сфері інтелектуальної власності, визначені цим Законом, іншими законами у сфері інтелектуальної власності, актами центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері інтелектуальної власності, та статутом, і має право представляти Україну в міжнародних та регіональних організаціях;

**обліковий запис** - формалізований згідно зі стандартами мережі Інтернет запис на комп'ютерному обладнанні (комп'ютерах, серверах), підключеному до мережі Інтернет, що ідентифікує користувача (наприклад, власника веб-сайту) на такому обладнанні, включає в себе дані про доступ до частини каталогів і програмного забезпечення комп'ютерного обладнання, а також визначає права такого доступу, що надають можливість володільцю облікового запису додавати, видаляти, змінювати електронну (цифрову) інформацію і дані веб-сайту, надавати доступ до веб-сайту або його частин, окремих даних іншим особам, припиняти функціонування такого веб-сайту або його частини в межах облікового запису;

**оприлюднення (розкриття публіці) твору** - здійснена за згодою автора чи іншого суб'єкта авторського права і (або) суміжних прав дія, що вперше робить твір доступним для публіки шляхом опублікування, публічного виконання, публічного показу, публічної демонстрації, публічного сповіщення тощо;

**опублікування твору, фонограми, відеограми** - випуск в обіг за згодою автора чи іншого суб'єкта авторського права і (або) суміжних прав виготовлених поліграфічними, електронними чи іншими способами примірників твору, фонограми, відеограми у кількості, здатній задовольнити, з урахуванням характеру твору, фонограми чи відеограми, розумні потреби публіки, шляхом їх продажу, здавання в майновий найм, побутового чи комерційного прокату, надання доступу до них через електронні системи інформації таким чином, що будь-яка особа може його отримати з будь-якого місця і у будь-який час за власним вибором або передачі права власності на них чи володіння ними іншими способами. Опублікуванням твору, фонограми, відеограми вважається також депонування рукопису твору, фонограми, відеограми у сховищі (депозитарії) з відкритим доступом та можливістю одержання в ньому примірника (копії) твору, фонограми, відеограми;

**організація колективного управління (організація колективного управління майновими правами)** - організація, що управляє на колективній основі майновими правами суб'єктів авторського права і (або) суміжних прав і не має на меті одержання прибутку;

**організація мовлення** - організація ефірного мовлення чи організація кабельного мовлення;



**організація ефірного мовлення** - телерадіоорганізація, що здійснює публічне сповіщення радіо- чи телевізійних передач і програм мовлення (як власного виробництва, так і виробництва інших організацій) шляхом передачі в ефір за допомогою радіохвиль (а також лазерних променів, гамма-променів тощо) у будь-якому частотному діапазоні (у тому числі й з використанням супутників);

**організація кабельного мовлення** - телерадіоорганізація, що здійснює публічне сповіщення радіо- чи телевізійних передач і програм мовлення (як власного виробництва, так і виробництва інших організацій) шляхом передачі на віддаль сигналу за допомогою того чи іншого виду наземного, підземного чи підводного кабелю (провідникового, оптоволоконного чи іншого виду);

**пародія** - твір, який є творчою переробкою іншого правомірно оприлюдненого твору або його частини, що за своїм змістом має комічний, сатиричний характер або спрямовується на висміювання певних подій або осіб;

**попури** - музичний або інший твір, який є творчим підбором і розташуванням уривків інших правомірно оприлюднених творів або який імітує творчий стиль інших авторів чи виконавців або інших історичних епох;

**постачальник послуг хостингу** - особа, яка надає власникам веб-сайтів послуги і (або) ресурси для розміщення веб-сайтів або їх частин у мережі Інтернет та із забезпечення доступу до них через мережу Інтернет. Власник веб-сайту, який розміщує свій веб-сайт або його частину в мережі Інтернет на власних ресурсах і (або) самостійно забезпечує доступ до нього з використанням мережі Інтернет, одночасно є постачальником послуг хостингу;

**похідний твір** - твір, що є творчою переробкою іншого існуючого твору без завдання шкоди його охороні (анотація, адаптація, аранжування, обробка фольклору, інша переробка твору) чи його творчим перекладом на іншу мову (до похідних творів не належать аудіовізуальні твори, одержані шляхом дублювання, озвучення, субтитрування українською чи іншими мовами інших аудіовізуальних творів);

**примірник твору** - копія твору, виконана у будь-якій матеріальній формі;

**примірник фонограми** - копія фонограми на відповідному матеріальному носії, яка виконана безпосередньо чи опосередковано із цієї фонограми і містить усі зафіксовані на ній звуки чи їх частину;

**примірник відеограми** - копія відеограми на відповідному матеріальному носії, яка виконана безпосередньо чи опосередковано із цієї відеограми і містить усі зафіксовані на ній рухомі зображення чи їх частину (як із звуковим супроводом, так і без нього);

**продюсер аудіовізуального твору** - особа, яка організує або організує та фінансує створення аудіовізуального твору;

**псевдонім** - вигадане ім'я, вибране автором чи виконавцем для позначення свого авторства;

**публічне виконання** - подання творів, виконань, фонограм, передач організацій мовлення шляхом декламації, гри, співу, танцю та іншим способом як безпосередньо (у живому виконанні), так і за допомогою будь-яких пристроїв і процесів (за винятком

передачі в ефір чи по кабелях) у місцях, де присутні чи можуть бути присутніми особи, які не належать до кола сім'ї або близьких знайомих цієї сім'ї, незалежно від того, чи присутні вони в одному місці і в один і той самий час або в різних місцях і в різний час;

**публічна демонстрація аудіовізуального твору, відеограми** - публічне одноразове чи багаторазове представлення публіці у приміщенні, в якому можуть бути присутніми особи, які не належать до кола сім'ї або близьких знайомих цієї сім'ї, аудіовізуального твору чи зафіксованого у відеограмі виконання або будь-яких рухомих зображень;

**публічний показ** - будь-яка демонстрація оригіналу або примірника твору, виконання, фонограми, відеограми, передачі організації мовлення безпосередньо або на екрані за допомогою плівки, слайда, телевізійного кадру тощо (за винятком передачі в ефір чи по кабелях) або за допомогою інших пристроїв чи процесів у місцях, де присутні чи можуть бути присутніми особи, які не належать до кола сім'ї чи близьких знайомих цієї сім'ї особи, яка здійснює показ, незалежно від того, чи присутні вони в одному місці і в один і той самий час або в різних місцях і в різний час (публічний показ аудіовізуального твору чи відеограми означає також демонстрацію окремих кадрів аудіовізуального твору чи відеограми без дотримання їх послідовності);

**публічне сповіщення (доведення до загального відома)** - передача в ефір за допомогою радіохвиль (а також лазерних променів, гамма-променів тощо), у тому числі з використанням супутників, чи передача на віддаль за допомогою проводів або будь-якого виду наземного чи підземного (підводного) кабелю (провідникового, оптоволоконного та інших видів) творів, виконань, будь-яких звуків і (або) зображень, їх записів у фонограмах і відеограмах, програм організацій мовлення тощо, коли зазначена передача може бути сприйнята необмеженою кількістю осіб у різних місцях, віддаленість яких від місця передачі є такою, що без зазначеної передачі зображення чи звуку не можуть бути сприйняті;

**репрографічне відтворення (репродукування)** - факсимільне відтворення у будь-якому розмірі (у тому числі збільшеному чи зменшеному) оригіналу письмового чи іншого графічного твору або його примірника шляхом фотокопіювання або іншими подібними способами, крім запису в електронній (у тому числі цифровій), оптичній чи іншій формі, яку зчитує комп'ютер;

**розповсюдження об'єктів авторського права і (або) суміжних прав** - будь-яка дія, за допомогою якої об'єкти авторського права і (або) суміжних прав безпосередньо чи опосередковано пропонуються публіці, в тому числі доведення цих об'єктів до відома публіки таким чином, що її представники можуть здійснити доступ до цих об'єктів з будь-якого місця і в будь-який час за власним вибором;

**службовий твір** - твір, створений автором у порядку виконання службових обов'язків відповідно до службового завдання чи трудового договору (контракту) між ним і роботодавцем;

**спеціальний цифровий формат для сліпих, осіб з порушеннями зору та осіб з дислексією** - цифровий формат для запису аудійованої книги, яка має зручну навігацію і сприяє швидкому пошуку необхідного матеріалу (сторінка, розділ, параграф, таблиця тощо);

**суспільне надбання** - твори і об'єкти суміжних прав, строк дії авторського права і (або) суміжних прав на які закінчився;

**твір архітектури** - твір у галузі мистецтва спорудження будівель і ландшафтних утворень (креслення, ескізи, моделі, збудовані будівлі та споруди, парки, плани населених пунктів тощо);

**твір образотворчого мистецтва** - скульптура, картина, малюнок, гравюра, літографія, твір художнього (у тому числі сценічного) дизайну тощо;

**твір ужиткового мистецтва** - твір мистецтва, в тому числі твір художнього промислу, створений ручним або промисловим способом для користування у побуті або перенесений на предмети такого користування;

**технічні засоби захисту** - технічні пристрої і (або) технологічні розробки, призначені для створення технологічної перешкоди порушенню авторського права і (або) суміжних прав при сприйнятті і (або) копіюванні захищених (закодованих) записів у фонограмах (відеограмах) і передачах організацій мовлення чи для контролю доступу до використання об'єктів авторського права і суміжних прав;

**установа** - центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері інтелектуальної власності;

**фонограма** - звукозапис на відповідному носії (магнітній стрічці чи магнітному диску, грамофонній платівці, компакт-диску тощо) виконання або будь-яких звуків, крім звуків у формі запису, що входить до аудіовізуального твору. Фонограма є вихідним матеріалом для виготовлення її примірників (копій);

**цитата** - порівняно короткий уривок з літературного, наукового чи будь-якого іншого опублікованого твору, який використовується, з обов'язковим посиланням на його автора і джерела цитування, іншою особою у своєму творі з метою зробити зрозумілишими свої твердження або для посилання на погляди іншого автора в автентичному формулюванні;

**державна система правової охорони інтелектуальної власності** - центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері інтелектуальної власності, НОІВ і сукупність інших наукових, освітніх, інформаційних та інших відповідної спеціалізації державних підприємств, установ, організацій, що належать до сфери управління центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері інтелектуальної власності.

**документ** - матеріальний носій, що містить інформацію, основними функціями якого є її збереження та передавання у часі та просторі;

**захист інформації** - сукупність правових, адміністративних, організаційних, технічних та інших заходів, що забезпечують збереження, цілісність інформації та належний порядок доступу до неї;

**інформація** - будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді;

**суб'єкт владних повноважень** - орган державної влади, орган місцевого самоврядування, інший суб'єкт, що здійснює владні управлінські функції відповідно до законодавства, у тому числі на виконання делегованих повноважень.

**блокування інформації в системі** - дії, внаслідок яких унеможлиблюється доступ до інформації в системі;

**виток інформації** - результат дій, внаслідок яких інформація в системі стає відомою чи доступною фізичним та/або юридичним особам, що не мають права доступу до неї;

**володілець інформації** - фізична або юридична особа, якій належать права на інформацію;

**власник системи** - фізична або юридична особа, якій належить право власності на систему;

**доступ до інформації в системі** - отримання користувачем можливості обробляти інформацію в системі;

**захист інформації в системі** - діяльність, спрямована на запобігання несанкціонованим діям щодо інформації в системі;

**знищення інформації в системі** - дії, внаслідок яких інформація в системі зникає;

**інформаційна (автоматизована) система** - організаційно-технічна система, в якій реалізується технологія обробки інформації з використанням технічних і програмних засобів;

**інформаційно-телекомунікаційна система** - сукупність інформаційних та телекомунікаційних систем, які у процесі обробки інформації діють як єдине ціле;

**комплексна система захисту інформації** - взаємопов'язана сукупність організаційних та інженерно-технічних заходів, засобів і методів захисту інформації;

**користувач інформації в системі** - фізична або юридична особа, яка в установленому законодавством порядку отримала право доступу до інформації в системі;

**криптографічний захист інформації** - вид захисту інформації, що реалізується шляхом перетворення інформації з використанням спеціальних (ключових) даних з метою приховування/відновлення змісту інформації, підтвердження її справжності, цілісності, авторства тощо;

**несанкціоновані дії щодо інформації в системі** - дії, що провадяться з порушенням порядку доступу до цієї інформації, встановленого відповідно до законодавства;

**обробка інформації в системі** - виконання однієї або кількох операцій, зокрема: збирання, введення, записування, перетворення, зчитування, зберігання, знищення, реєстрації, приймання, отримання, передавання, які здійснюються в системі за допомогою технічних і програмних засобів;

**порушення цілісності інформації в системі** - несанкціоновані дії щодо інформації в системі, внаслідок яких змінюється її вміст;

**порядок доступу до інформації в системі** - умови отримання користувачем можливості обробляти інформацію в системі та правила обробки цієї інформації;

**телекомунікаційна система** - сукупність технічних і програмних засобів, призначених для обміну інформацією шляхом передавання, випромінювання або приймання її у вигляді сигналів, знаків, звуків, рухомих або нерухомих зображень чи в інший спосіб;

**технічний захист інформації** - вид захисту інформації, спрямований на забезпечення за допомогою інженерно-технічних заходів та/або програмних і технічних засобів унеможливлення витоку, знищення та блокування інформації, порушення цілісності та режиму доступу до інформації.

**кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування** - страхові внески, бюджетні надходження та кошти з інших джерел, що надходять для здійснення загальнообов'язкового державного соціального страхування відповідно до закону;

**публічні кошти** - кошти державного бюджету (крім таємних видатків), бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів, кредитні ресурси, надані під державні та місцеві гарантії, кошти Національного банку України, державних банків, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України (далі - Пенсійний фонд), фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, а також кошти суб'єктів господарювання державної і комунальної власності, отримані ними від їхньої господарської діяльності;

**суб'єкти господарювання державної і комунальної власності** - підприємства, утворені в установленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування та уповноважені на отримання державних коштів, взяття за ними зобов'язань і здійснення платежів, у тому числі державні, казенні, комунальні підприємства, а також господарські товариства, у статутному капіталі яких державна або комунальна частка акцій (часток, паїв) перевищує 50 відсотків, їхні дочірні підприємства, а також підприємства, господарські товариства, у статутному капіталі яких 50 і більше відсотків належить державним, у тому числі казенним, комунальним підприємствам та господарським товариствам, у статутному капіталі яких державна або комунальна частка акцій (часток, паїв) перевищує 50 відсотків, об'єднання таких підприємств.

**Державний реєстр загальнообов'язкового державного соціального страхування** - організаційно-технічна система, призначена для накопичення, зберігання та використання інформації про збір та ведення обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, його платників та застрахованих осіб, що складається з реєстру страхувальників та реєстру застрахованих осіб;

**єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування** - консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування;

**застрахована особа** - фізична особа, яка відповідно до законодавства підлягає загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню і сплачує (сплачувала) та/або за яку сплачується чи сплачувався у встановленому законом порядку єдиний внесок;

**податкові органи** - центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, його територіальні органи;

максимальна величина бази нарахування єдиного внеску - максимальна сума доходу застрахованої особи на місяць, що дорівнює п'ятнадцяти розмірам мінімальної заробітної плати, встановленої законом, на яку нараховується єдиний внесок;

**мінімальний страховий внесок** - сума єдиного внеску, що визначається розрахунково як добуток мінімального розміру заробітної плати на розмір внеску, встановлений законом на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід), та підлягає сплаті щомісяця;

**недоїмка** - сума єдиного внеску, своєчасно не нарахована та/або не сплачена у строки, встановлені цим Законом, обчислена податковим органом у випадках, передбачених Законом;

**Пенсійний фонд України** - орган, уповноважений відповідно до цього Закону вести реєстр застрахованих осіб Державного реєстру та виконувати інші функції, передбачені законом;

**посвідчення застрахованої особи в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування** - спеціальний документ у вигляді електронної смарт-картки з візуальними персоніфікованими ознаками, який забезпечує документування, збереження і використання індивідуальної інформації про набуті застрахованою особою права у сфері загальнообов'язкового державного соціального страхування, на якому може зберігатися інша інформація для забезпечення захисту прав застрахованих осіб на отримання коштів та послуг за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням;

**страхові кошти** - кошти, які формуються за рахунок сплати єдиного внеску та надходжень від фінансових санкцій (штрафів та пені), що застосовуються відповідно до закону;

**учасники накопичувальної системи пенсійного страхування** - фізичні особи, які сплачують/за яких сплачуються страхові внески до накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;

**основне місце роботи** - місце роботи, де працівник працює на підставі укладеного трудового договору, та визначене ним як основне згідно з поданою заявою (до відкликання) та відомостями, що обліковуються в реєстрі застрахованих осіб Державного реєстру на її підставі.

**безробіття** - соціально-економічне явище, за якого частина осіб не має змоги реалізувати своє право на працю та отримання заробітної плати (винагороди) як джерела існування;

**безробітний** - особа віком від 15 до 70 років, яка через відсутність роботи не має заробітку або інших передбачених законодавством доходів як джерела існування, готова та здатна приступити до роботи;

**вакансія** - вільна посада (робоче місце), на яку може бути працевлаштована особа;

**ваучер** - документ встановленого зразка, що дає особі відповідно до цього Закону право на перепідготовку або підготовку за іншою спеціальністю, підготовку на наступному рівні освіти, спеціалізацію, підвищення кваліфікації у закладах освіти чи у роботодавця;

**відряджені іноземні працівники** - іноземці та особи без громадянства, направлені іноземним роботодавцем в Україну для виконання певного обсягу робіт (послуг) на підставі договорів (контрактів), укладених між українським та іноземним суб'єктами господарювання;

**вільно обрана зайнятість** - реалізація права громадянина вільно обирати вид діяльності, не заборонений законом (зокрема такий, що не пов'язаний з виконанням оплачуваної роботи), а також професію та місце роботи відповідно до своїх здібностей і потреб;

**внутрішньокорпоративні цесіонарії** - іноземці та особи без громадянства, визнані такими відповідно до графіка специфічних зобов'язань у секторі послуг Протоколу про вступ України до Світової організації торгівлі (стаття II Генеральної угоди про торгівлю послугами);

**державне регулювання зайнятості** - формування і реалізація державної політики у сфері зайнятості населення з метою створення умов для забезпечення повної та продуктивної вільно обраної зайнятості і соціального захисту в разі настання безробіття;

**зайнятість** - не заборонена законодавством діяльність осіб, пов'язана із задоволенням їх особистих та суспільних потреб з метою одержання доходу (заробітної плати) у грошовій або іншій формі, а також діяльність членів однієї сім'ї, які здійснюють господарську діяльність або працюють у суб'єктів господарювання, заснованих на їх власності, у тому числі безоплатно;

**зареєстрований безробітний** - особа працездатного віку, яка зареєстрована в територіальному органі центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері зайнятості населення та трудової міграції, як безробітна і готова та здатна приступити до роботи;

**іноземні високооплачувані професіонали** - іноземці або особи без громадянства, заробітна плата яких становить не менше 50 мінімальних заробітних плат;

**іноземні ІТ-професіонали** - іноземці або особи без громадянства, які займають посади, пов'язані з розробленням та впровадженням результатів комп'ютерного програмування (операційної системи, комп'ютерних програм та їх компонентів, веб-сайтів, онлайн-сервісів) та криптографічних засобів захисту інформації в юридичних особах, що провадять діяльність із комп'ютерного програмування як основний вид економічної діяльності за Національним класифікатором видів економічної діяльності;

**іноземний найманий працівник** - іноземець або особа без громадянства, який/яка працює за трудовим договором в українського роботодавця згідно із законодавством України;

**іноземний працівник творчої професії** - іноземці та особи без громадянства, які займають посади, що передбачають створення об'єктів авторського права та/або суміжних прав як основний трудовий обов'язок;

**конкурентоспроможність працівника** - сукупність якостей особи, що характеризують її здатність працювати, рівень володіння знаннями, уміннями та навичками;

**молодий працівник** - громадянин України віком до 35 років, випускник закладу професійної (професійно-технічної), фахової передвищої або вищої освіти, який у шестимісячний строк після закінчення навчання працевлаштувався самостійно або за направленням закладу освіти чи територіального органу центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері зайнятості населення та трудової міграції, та продовжує працювати протягом трьох років за кваліфікацією, яку він набув під час навчання, в тому числі незалежно від місця першого працевлаштування;

**неповна зайнятість** - зайнятість працівника на умовах робочого часу, що менший від норми часу, передбаченої законодавством, і може встановлюватися за договором між працівником і роботодавцем з оплатою праці пропорційно відпрацьованому часу або залежно від виробітку;

**нове робоче місце** - робоче місце, яке створене у зв'язку із створенням нового суб'єкта господарювання (крім того, що створений шляхом припинення) або збільшення штатної чисельності працівників за умови відсутності скорочення (зменшення) середньомісячної чисельності за попередні 12 місяців, а також створене шляхом модернізації або зміни технології виробництва, що потребують нових знань, навичок та вмінь працівника;

**особи працездатного віку** - особи віком від 16 років, які не досягли встановленого статтею 26 Закону України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" пенсійного віку;

**повна зайнятість** - зайнятість працівника за нормою робочого часу, передбаченою згідно із законодавством, колективним або трудовим договором;

**працевлаштування** - комплекс правових, економічних та організаційних заходів, спрямованих на забезпечення реалізації права особи на працю;

**працездатні особи** - особи віком від 16 років, які проживають на території України і за станом здоров'я здатні до активної трудової діяльності;

**продуктивна зайнятість** - зайнятість, що дає змогу забезпечити ефективне суспільне виробництво та задовольнити потреби працівника на рівні не менше встановлених законодавством гарантій;

**професійне навчання** - набуття та удосконалення професійних знань, умінь та навичок особи відповідно до її здібностей, що забезпечує відповідний рівень професійної кваліфікації для професійної діяльності та конкурентоспроможності на ринку праці;



**ринок праці** - система правових, соціально-трудова, економічних та організаційних відносин, що виникають між особами, які шукають роботу, працівниками, професійними спілками, роботодавцями та їх організаціями, органами державної влади у сфері задоволення потреби працівників у зайнятості, а роботодавців - у найманні працівників відповідно до законодавства;

**робоче місце** - місце (приміщення), на якому працівник постійно чи тимчасово перебуває в процесі трудової діяльності і яке визначене, зокрема на підставі трудового договору (контракту);

**соціальний захист у разі настання безробіття** - комплекс заходів, що передбачений загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням на випадок безробіття та законодавством про зайнятість населення;

**суб'єкт господарювання, який надає послуги з посередництва у працевлаштуванні**, - зареєстрована в установленому законом порядку юридична особа, яка провадить господарську діяльність, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, а також фізична особа - підприємець, що надають послуги з посередництва у працевлаштуванні в Україні та/або за кордоном відповідно до цього Закону та інших актів законодавства;

**трудова міграція** - переміщення особи, пов'язане з перетинанням державного кордону або меж адміністративно-територіальної одиниці з метою виконання або пошуку роботи;

**часткове безробіття** - вимушене тимчасове скорочення передбаченої законодавством тривалості робочого часу у зв'язку із зупиненням (скороченням) виробництва продукції з причин економічного, технологічного і структурного характеру без припинення трудових відносин.

**актуарні розрахунки** - фінансовий аналіз коротко- і довгострокових наслідків функціонування системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, що містить прогноз фінансових потоків, оцінку фінансових зобов'язань, довгостроковий прогноз стану та стабільності системи, докладний аналіз коротко- і довгострокових фінансових наслідків будь-яких змін у цій системі;

**діяльність з управління активами** - професійна діяльність з управління активами інституційних інвесторів, порядок провадження якої визначено законодавством про ринки капіталу та організовані товарні ринки;

**довічна пенсія (ануїтет)** - пенсійна виплата за рахунок коштів, що обліковуються на накопичувальному пенсійному рахунку застрахованої особи, а у випадках, передбачених законом, - на індивідуальному пенсійному рахунку учасника недержавного пенсійного фонду, сума та порядок виплати якої визначаються в договорі страхування довічної пенсії, укладеному із страховою організацією, що сплачується особі після досягнення нею пенсійного віку, передбаченого Законом, або членам її сім'ї чи спадкоємцям у випадках, передбачених Законом;

**застрахована особа** - фізична особа, яка відповідно до Закону підлягає загальнообов'язковому державному пенсійному страхуванню і сплачує (сплачувала) та/або за яку сплачуються чи сплачувалися у встановленому законом порядку страхові внески на

загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та до накопичувальної системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;

**зберігач** - банк, який провадить свою діяльність відповідно до законодавства про банки і банківську діяльність, обирається за результатами конкурсу і відповідає вимогам цього Закону щодо зберігання активів та обслуговування коштів Накопичувального фонду;

**інвестиційний дохід** - сума приросту вартості пенсійних активів Накопичувального пенсійного фонду за визначений проміжок часу, отримана за рахунок зміни їх ринкової вартості, і прибутку (збитку) від здійснення операцій з активами та пасивних доходів, нарахованих за цими пенсійними активами;

**інвестиційний прибуток (збиток)** - різниця між сумою інвестиційного доходу Накопичувального пенсійного фонду, отриманого за визначений проміжок часу, та сумою адміністративних видатків Накопичувального пенсійного фонду за цей період на оплату послуг, визначених відповідно до цього Закону.

**коефіцієнт страхового стажу** - величина, що визначається відповідно до цього Закону для обрахування страхового стажу при обчисленні розміру пенсії у солідарній системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;

**компанія з управління активами** - юридична особа, яка здійснює управління активами на підставі ліцензії на провадження професійної діяльності на ринках капіталу (діяльності з управління активами інституційних інвесторів) та обирається за результатами конкурсу;

**конкурс** - процес визначення на конкурентних засадах юридичної особи (групи юридичних осіб), яка запропонувала кращі послуги (виконання робіт) у накопичувальній системі пенсійного страхування у визначеному цим Законом порядку;

**мінімальна пенсія** - державна соціальна гарантія, розмір якої визначається Законом;

**мінімальний страховий внесок** - сума коштів, що визначається розрахунково як добуток розміру мінімальної заробітної плати і розміру єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, встановлених законом, на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід);

**накопичувальний пенсійний рахунок** - частина персональної облікової картки в системі персоніфікованого обліку, яка відображає стан пенсійних активів застрахованої особи в накопичувальній системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування;

**Накопичувальний пенсійний фонд** - цільовий позабюджетний фонд, який створюється відповідно до цього Закону, акумулює страхові внески застрахованих осіб, що обліковуються на накопичувальних пенсійних рахунках та інвестуються з метою отримання інвестиційного доходу на користь застрахованих осіб, пенсійні активи якого використовуються для оплати договорів страхування довічних пенсій або одноразових виплат застрахованим особам, а у випадках, передбачених цим Законом, членам їхніх сімей чи спадкоємцям та на інші цілі, передбачені цим Законом;

**недержавний пенсійний фонд** - недержавний пенсійний фонд, який створений та діє відповідно до законодавства про недержавне пенсійне забезпечення;

**непрацездатні громадяни** - особи, які досягли встановленого статтею 26 Закону пенсійного віку, або особи з інвалідністю, у тому числі діти з інвалідністю, а також особи, які мають право на пенсію у зв'язку з втратою годувальника відповідно до закону;

**одиниця пенсійних активів** - показник системи персоніфікованого обліку, який застосовується для визначення суми пенсійних коштів, що належать учаснику накопичувальної системи пенсійного страхування та обліковуються на його накопичувальному пенсійному рахунку в Накопичувальному фонді або в передбачених законом випадках - на індивідуальному пенсійному рахунку у відповідному недержавному пенсійному фонді - суб'єкті другого рівня системи пенсійного забезпечення;

**одноразова виплата** - пенсійна виплата, що здійснюється в разі досягнення застрахованою особою пенсійного віку та в інших випадках на умовах та в порядку, визначених цим Законом за рахунок коштів Накопичувального фонду;

**основні напрями інвестиційної політики** - документ, який відповідно до вимог цього Закону визначає напрями та обмеження інвестування коштів Накопичувального фонду, рівні інвестиційного доходу, суми коштів на адміністративні витрати, видатки на фінансування оплати договорів страхування довічних пенсій та одноразових виплат у відповідному році;

**пенсійні виплати** - грошові виплати в системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, що здійснюються у вигляді пенсії, довічної пенсії або одноразової виплати;

**пенсія** - щомісячна пенсійна виплата в солідарній системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, яку отримує застрахована особа в разі досягнення нею передбаченого цим Законом пенсійного віку чи визнання її особою з інвалідністю, або отримують члени її сім'ї у випадках, визначених цим Законом;

**пенсійні активи накопичувальної системи пенсійного страхування** - грошові кошти, фінансові інструменти, майнові права та зобов'язання щодо них, які сформовані відповідно до цього Закону в Накопичувальному фонді або у передбачених законом випадках - у недержавних пенсійних фондах - суб'єктах другого рівня системи пенсійного забезпечення;

**пенсіонер** - особа, яка відповідно до цього Закону отримує пенсію, довічну пенсію, або члени її сім'ї, які отримують пенсію в разі смерті цієї особи у випадках, передбачених цим Законом;

**персоніфікований облік у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування**) - організація та ведення обліку відомостей про застраховану особу, що здійснюється відповідно до законодавства і використовується в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування в установленому законодавством порядку;

**працюючий пенсіонер** - особа, якій призначено пенсію та яка є застрахованою відповідно до пунктів 1-7, 11-13 частини першої статті 11 Закону;

**представники застрахованих осіб** - профспілки або їх об'єднання чи інші уповноважені найманими працівниками органи (представники);

**представники роботодавців** - організації роботодавців, їх об'єднання чи інші уповноважені роботодавцями органи (представники);

**професійна діяльність з управління активами в частині пенсійних активів** - професійна діяльність, визначена Законом України "Про ринки капіталу та організовані товарні ринки" та пов'язана з управлінням пенсійними активами Накопичувального фонду з метою збереження їх вартості та отримання інвестиційного доходу на користь застрахованих осіб;

**Рада Накопичувального фонду** - вищий колегіальний орган управління накопичувальною системою загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, що створюється та діє в порядку, визначеному цим Законом;

**роботодавець** - власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган незалежно від форм власності, виду діяльності та господарювання; фізична особа, яка використовує працю найманих працівників (у тому числі іноземців, які на законних підставах працюють за наймом в Україні); власник розташованого в Україні іноземного підприємства, установи, організації (у тому числі міжнародної), філії та представництва, який використовує працю найманих працівників, якщо інше не передбачено міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України;

**соціальні послуги** - послуги, що надаються особам за рахунок коштів Пенсійного фонду на умовах та в порядку, визначених цим Законом;

**страховий стаж** - період (строк), протягом якого особа підлягала державному соціальному страхуванню, якою або за яку сплачувався збір на обов'язкове державне пенсійне страхування згідно із законодавством, що діяло раніше, та/або підлягає загальнообов'язковому державному пенсійному страхуванню згідно із цим Законом і за який сплачено страхові внески;

**страхові внески** - кошти відрахувань на соціальне страхування, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, сплачені (які підлягають сплаті) згідно із законодавством, що діяло раніше; надходження від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що спрямовуються на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування;

**страхова організація** - страховик, який має ліцензію на провадження страхування життя та відповідає вимогам, встановленим Національним банком України, та Законом України "Про страхування";

**уповноважений банк** - банк, який здійснює свою діяльність відповідно до законодавства про банки і банківську діяльність та провадить розрахунково-касові операції з коштами Пенсійного фонду;

**чиста вартість одиниці пенсійних активів** - розрахункова вартість одиниці пенсійних активів, що визначається в порядку, передбаченому цим Законом, шляхом

ділення чистої вартості пенсійних активів на загальну кількість одиниць пенсійних активів станом на день розрахунку;

**чиста вартість пенсійних активів** - різниця між вартістю пенсійних активів на день проведення розрахунку та загальною сумою зобов'язань Накопичувального фонду, що підлягають виконанню на день проведення розрахунку, яка розраховується за методикою та в порядку, визначеними Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку за погодженням з Національним банком України.

**загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття** - система прав, обов'язків і гарантій, яка передбачає матеріальне забезпечення на випадок безробіття з незалежних від застрахованих осіб обставин та надання соціальних послуг за рахунок коштів Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття;

**суб'єкти страхування на випадок безробіття** - застраховані особи, а у випадках, передбачених цим Законом, також члени їх сімей та інші особи, страхувальники та страховик;

**об'єкт страхування на випадок безробіття** - страховий випадок, із настанням якого у застрахованої особи (члена її сім'ї, іншої особи) виникає право на отримання матеріального забезпечення на випадок безробіття та надання соціальних послуг, передбачених статтею 7 Закону;

**страховий випадок** - це подія, через яку:

застраховані особи втратили заробітну плату (грошове забезпечення) або інші передбачені законодавством України доходи внаслідок втрати роботи з незалежних від них обставин та зареєстровані в установленому порядку як безробітні, готові та здатні приступити до підходящої роботи і дійсно шукають роботу;

застраховані особи опинилися в стані часткового безробіття;

**втрата роботи з незалежних від застрахованих осіб обставин** - припинення трудового договору відповідно до статті 36 (пункти 1, 2, 3), статті 38 (у разі неможливості продовження роботи, а також невиконання роботодавцем законодавства про працю, умов колективного чи трудового договору), статті 39, статті 40 (пункти 1, 2, 5, 6) Кодексу законів про працю України, а також з аналогічних підстав, визначених іншими законами, а для військовослужбовців - звільнення зі служби з поважних причин без права на пенсію (у зв'язку із скороченням штатів або проведенням організаційних заходів, за станом здоров'я, у зв'язку із закінченням строку контракту, систематичним невиконанням умов контракту командуванням, через сімейні обставини або з інших поважних причин відповідно до законодавства про військовий обов'язок і військову службу);

**найманий працівник** - фізична особа, яка працює за трудовим договором (контрактом) на підприємстві, в установі та організації або у фізичної особи;

**страховий стаж** - період (строк), протягом якого особа підлягає страхуванню на випадок безробіття та за який сплачено страхові внески (нею, роботодавцем);

**страховий ризик** - обставини, внаслідок яких особи можуть втратити роботу і потребують матеріальної підтримки та соціальних послуг за цим Законом;

**страхові внески** - кошти відрахувань на страхування на випадок безробіття, сплачені згідно із законодавством, що діяло до набрання чинності Законом України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", кошти єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, спрямовані на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття відповідно до пропорцій, визначених законом;

**мінімальний страховий внесок** - сума коштів, що визначається розрахунково як добуток розміру мінімальної заробітної плати і розміру єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, встановлених законом, на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід).

**Охорона праці** - це система правових, соціально-економічних, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних і лікувально-профілактичних заходів та засобів, спрямованих на збереження життя, здоров'я і працездатності людини у процесі трудової діяльності.

**Роботодавець** - власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган, незалежно від форм власності, виду діяльності, господарювання, і фізична особа, яка використовує найману працю.

**Працівник** - особа, яка працює на підприємстві, в організації, установі та виконує обов'язки або функції згідно з трудовим договором (контрактом).

**електронний реєстр листків непрацездатності** - система накопичення, зберігання та використання інформації про видані, продовжені та обліковані листки непрацездатності;

**загальнообов'язкове державне соціальне страхування** - система прав, обов'язків і гарантій, яка передбачає матеріальне забезпечення, страхові виплати та надання соціальних послуг застрахованим особам за рахунок коштів Фонду соціального страхування України;

**мінімальний страховий внесок** - сума коштів, що визначається розрахунково як добуток мінімального розміру заробітної плати і розміру єдиного внеску на соціальне страхування, встановлених законом на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід);

**нещасний випадок** - обмежена в часі подія або раптовий вплив на працівника небезпечного виробничого фактора чи середовища, що сталися у процесі виконання ним трудових обов'язків, внаслідок яких заподіяно шкоду здоров'ю або настала смерть;

**об'єкт соціального страхування** - страховий ризик та страховий випадок, із настанням яких у застрахованих осіб (членів їх сімей, інших осіб) виникає право на матеріальне забезпечення та соціальні послуги відповідно до цього Закону залежно від видів соціального страхування;

**професійне захворювання** - захворювання, що виникло внаслідок професійної діяльності застрахованого та зумовлюється виключно або переважно впливом шкідливих речовин і певних видів робіт та інших факторів, пов'язаних з роботою;

**страховий стаж** - період (строк), протягом якого особа підлягає соціальному страхуванню відповідно до видів соціального страхування;

**страхові випадки:**

**за соціальним страхуванням від нещасних випадків** - нещасний випадок на виробництві або професійне захворювання (у тому числі встановлене чи виявлене в період, коли потерпілий не перебував у трудових відносинах з підприємством, на якому він захворів), що спричинили застрахованому професійно зумовлену фізичну чи психічну травму; нещасний випадок або професійне захворювання, яке сталося внаслідок порушення застрахованим нормативних актів про охорону праці;

**за соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності** - подія, з настанням якої виникає право застрахованої особи, членів її сім'ї або іншої особи на отримання відповідно до цього Закону матеріального забезпечення або соціальних послуг;

**страхові внески** - кошти відрахувань на окремі види загальнообов'язкового державного соціального страхування, сплачені згідно із законодавством, що діяло до набрання чинності Законом України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", кошти, що надходять від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

**страхові кошти** - акумульовані страхові внески, суми від фінансових санкцій та інші надходження відповідно до законодавства для здійснення матеріального забезпечення, страхових виплат та надання соціальних послуг згідно з цим Законом;

**страхові ризики:**

**за соціальним страхуванням від нещасного випадку** - обставини, внаслідок яких може статися нещасний випадок або професійне захворювання;

**за соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності** - обставина, внаслідок якої застрахована особа або члени її сім'ї можуть тимчасово втратити засоби існування та потребувати матеріального забезпечення або надання соціальних послуг згідно з цим Законом;

**суб'єкти соціального страхування** - застрахована особа, члени її сім'ї або інша особа у випадках, передбачених цим Законом, страхувальник та страховик.

**Загальнообов'язкове державне соціальне страхування** - це система прав, обов'язків і гарантій, яка передбачає надання соціального захисту, що включає матеріальне забезпечення громадян у разі хвороби, повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати страхових внесків власником або уповноваженим ним органом (далі - роботодавець), громадянами, а також бюджетних та інших джерел, передбачених законом.

**звіт** – документ, складений органом Держаудитслужби за результатами аудиту;

**робочі документи** – записи (форми, таблиці), здійснені державним аудитором та/або залученим кваліфікованим фахівцем (у разі залучення) під час аудиту, в яких зафіксовано проведені аудиторські процедури.



## Список рекомендованих джерел:

### Основні:

1. Конституція України від 26.06.1996 р. зі змінами та доповненнями. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2940-12 (зі змінами та доповненнями) URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
4. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. №280/97-ВР (зі змінами та доповненнями) URL: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)
5. Про міжбюджетні відносини між районним бюджетом та бюджетами територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань: Закон України від 01.07.2004 р. № 1953-IV URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
6. Про місцеві державні адміністрації: Закон України від 09.04.1999 р. № 586-XIV URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
7. Про благоустрій населених пунктів: Закон України від 15.12.2004 р. №2237-IV URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
8. Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС: Закон України від 18.03.2004 р. №1629-IV URL: <http://www.liga.net>
9. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18.09.1991 р. № 1560-XII URL: <http://www.liga.net>
10. Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України: Закон України від 23.03.2000 р. № 1602-III URL: <http://www.liga.net>
11. Про державні цільові програми: Закон України від 18.03.2004 р. № 1621-IV URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/84558>
12. Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.04.2016 № 266. URL: <http://www.liga.net>
13. Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів Постанова Кабінету Міністрів України від 29.11.2006 № 1673 URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/84558>
14. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. №1017. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/84558>
15. Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.10.2006 р. №1673. URL: <http://www.liga.net>
16. Про стратегію економічного і соціального розвитку України „Шляхом європейської інтеграції” на 2004-2015 роки: Указ Президента України від 28.04.2004 р. № 493/2004 URL: <http://www.liga.net>
17. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі”: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 р. №538-р. URL: <http://www.liga.net>
18. Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955.URL : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/84558> [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)
19. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення органами

- державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Наказ Головки КРУ України від 15.12.2005 р. № 444 URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/84558>
20. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм: Постанова Кабінету Міністрів України від 29 серпня 2018 р. № 692 // Електронний ресурс. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/84558>
  21. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів Постанова Кабінету Міністрів України від 12 вересня 2018 р. № 740. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/84558>
  22. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2018 р. № 1147 <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/84558>
  23. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій Постанова Кабінету Міністрів України від 22 травня 2019 р. № 517 <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/84558>
  24. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 березня 2019 р. № 252 URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/84558>
  25. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 4 липня 2018 р. № 578): Постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 р. № 698 URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/84558>
  26. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів: Наказ Головки КРУ України від 13.03.2007 р. № 50 URL: <http://www.liga.net>
  27. Про затвердження Формули розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів (дотації вирівнювання та коштів, що передаються до державного бюджету) між державним та місцевими бюджетами: Постанова Кабінету Міністрів України від 05.09.2001 р. № 1195 URL: <http://www.liga.net>
  28. Про затвердження Методики розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів між районним бюджетом та бюджетами міст районного значення, сіл, селищ: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.12.2003 р. № 1994 URL: <http://www.liga.net>
  29. Про бюджетну класифікацію та її запровадження: наказ Міністерства фінансів України від 27.12.2001 р. № 604 URL: <http://www.liga.net>
  30. Методичні рекомендації щодо порядку розроблення регіональних цільових програм, моніторингу та звітності про їх виконання, затверджені наказом Міністерства економіки України від 04.12.2006 р. № 367 URL: <http://www.liga.net>
  31. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства, План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, Інструкцію про відкриття аналітичних рахунків

- для обліку операцій по виконанню бюджетів в системі Державного казначейства, затверджені наказом Державного казначейства від 28.11.2000 р. № 119 URL: <http://www.liga.net>
32. Про затвердження порядку взаємодії між органами Державного казначейства України та державної податкової служби України в процесі виконання державного та місцевого бюджетів за доходами: Наказ Державного казначейства України та Державної податкової служби України від 25.04.2002 р. № 74/194 URL: <http://www.liga.net>
  33. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів: Наказ Державного казначейства України від 01.11.2002 р. № 205. URL: <http://www.liga.net>
  34. Про вдосконалення контролю за виконанням місцевих бюджетів: Наказ Головки КРУ від 25.10.2007 р. № 245 URL: <http://www.liga.net>
  35. Про затвердження Інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі: Наказ Міністерства фінансів України від 14.12.2001 р. № 574 URL: <http://www.liga.net>
  36. Про паспорти бюджетних програм: Наказ Міністерство Фінансів України 29.12.2002 № 1098. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 січня 2003 р. за № 47/7368 із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 687 ( z1462-04 ) від 01.11.2004 р., № 363 (z0516-06, z0517-06 ) від 14.04.2006 р.} URL: <http://www.liga.net>
  37. Правила складання звітності про виконання місцевих бюджетів, затверджені наказом Державного казначейства України від 08.10.2004 р. № 173 URL: <http://www.liga.net>

#### **Додаткові:**

38. Барабаш Н.С. Удосконалення системи державного фінансового контролю / Н.С. Барабаш, М.О. Никонович // Фінансовий контроль. –2019. № 3 – с.44-47.
39. Бариніна-Закірова М.В. Зарубіжний досвід організації державного фінсового контролю за використанням державного майна / М.В. Бариніна-Закірова // Контроль за використанням державного майна: сучасний стан і напрями вдосконалення: матеріали науково-практичної конференції. – К.: Піраміда, 2019. – С. 78 – 95.
40. Величко О. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / О. Величко, С. Голов, С. Зубілевич, В. Костюченко, В. Легка, В. Пархоменко, С. Прилипко / – К.: Центр європейського та порівняльного права, 2018. – 584 с.
41. Вайс К.Г. Оцінювання: методи дослідження програм та політики / К.Г. Вайс / Пер. з англ. Р. Ткачука та М. Корчинської; наук. ред. пер. О. Кілієвич. – К.: Основи, 2009. – 671 с.
42. Грибовський О.В. Ефективність – складова успіху, або як запроваджуються пропозиції аудиторів / О.В. Грибовський // Фінансовий контроль, 2018 – №6. – С. 17–20.
43. Дрозд І. Шляхи удосконалення муніципального фінансового контролю / І. Дрозд // Економіст. – 2018. – №10. – С. 42–47.
44. Збірник досліджень ефективності виконання державних програм. – К., 2018. – 103 с.
45. Збірник досліджень з ефективності роботи державних організацій України. – Київ, 2019. – 103 с
46. Публічний звіт за 2021 рік «Про діяльність аудиторської служби України».

URL: <https://dasu.gov.ua>

47. Рубан Н.І., Рябчук О.Г. Державний фінансовий аудит. Навчальний посібник / Н.І. Рубан, О.Г. Рябчук / – Ірпінь : НУДПСУ, 2012. – 284 с.
48. Стандарти з аудиту державних фінансів INTOSAI. К.: НДФІ, – 2015. – 156с.

#### **Міжнародні видання:**

49. International Standards of Supreme Audit Institutions. URL: <http://www.issai.org/introduction/>
50. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Auditing and Assurance Standards Board, Volume 1. Edition 2019. - 982 p.
51. International Organization of Supreme Audit Institutions: URL: <http://www.intosai.org/about-us.html>
52. Lima Declaration URL: <http://www.intosai.org/documents/intosai/general/declarations-of-limaand-mexico>
53. Auditing in public institution / Macarie Felicia Cornelia. – Bucuresti : Tritonic Books, 2018.–2020 p. – Available from : <http://www.apubb.ro/wpcontent/uploads/2011/02/Auditing-in-Public-Institutions-Suport-de-curs.pdf>.
54. Rittenberg L. The Politics of Internal Auditing / Dr. Larry Rittenberg and Patty Miller. – The IIA Research Foundation, 2015. – 150 p. Available from : <https://www.theiia.org/bookstore/product/the-politics-of-internal-auditing-1881>.
55. Internal Audit an investment in assurance and business improvement : Better Practice Guide. – Commonwealth of Australia, 2019. – 83 p. – Available from : <http://www.anao.gov.au/~media/Files/Better%20Practice%20Guides>.
56. MacRae E. Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector / Elizabeth MacRae, CGAP; Diane van Gils, Ph.D. – The IIA Research Foundation, 2014. – 49 p. – available from : <https://www.theiia.org/book>.
57. Nevila KIRI. Internal Audit as a Preventive Tool Against corruption in Public Institutions / Nevila KIRI, Pranvera DIBRA Albanian Case // Economics 213 Questions, Issues and Problems, P. 107-114. – Available from : <http://www.irisro.org/economics2014january/24KiriNevila-PranveraDibra>.
58. Pirotta Godfrey A. Guardian of the Public Purse: A History of State Audit in Malta, 1800-2000 / Godfrey A. Pirotta, Edward Warrington. – National Audit Office, 2001. – 125 p. – Available from : <https://books.google.com.ua/books>.
59. Pitt S. A. Internal Audit Quality : Developing a Quality Assurance and Improvement Program / Sally-Anne Pitt. – John Wiley & Sons, 2014. – 400 p.
60. The effectiveness of internal audit in central government / Session 2012-13, 20 JUNE 2012 HM Treasury Available from: <http://www.nao.org.uk/wpcontent/uploads/2012/06/121323.pdf>

#### **Інформаційні ресурси Інтернет:**

61. International Federation of Accountants, IFAC. URL: <https://www.ifac.org>.
62. The Court's Communication Policies and Standards. URL:<https://www.eca.europa.eu/en/Pages/PoliciesStandardsGuidelines.aspx>.
63. Cour des Comptes. URL: <https://www.ccomptes.fr/fr>.
64. National Audit Office, NAO. URL: <https://www.nao.org.uk>.
65. State Audit in the European Union, NAO. URL:<https://www.nao.org.uk/report/state-audit-in-the-european-union>.
66. Measuring the performance of government departments. URL: <https://www.nao.org.uk/report/measuring-the-performance-of-government-departments>.

67. Swedish National Audit Office (SNAO) – Riksrevisionen.  
URL: <https://www.riksrevisionen.se/en/about-the-swedish-nao.html>.
68. Public Audit Act, 2001. URL: <http://www.legislation.govt.nz/act/public/2001/0010/latest/DLM88541.html>.
69. Рахункова палата Нової Зеландії. URL: <https://oag.govt.nz>.
70. Office of the Auditor General. URL: <http://www.oag.go.ug>.
71. Audit New Zealand. URL: <https://www.auditnz.govt.nz>.
72. Українські наукові журнали. URL: <http://usj.org.ua/content/ekonomichnyy-postir>
73. Державна аудиторська служба України. URL: <https://dasu.gov.ua/>
74. Державна казначейська служба України URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>
75. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
76. Державна податкова служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/>
77. Ліга Бізнес Інформ. URL: <http://www.liga.net/>
78. Міністерство фінансів України. URL: <http://www.minfin.gov.ua/>
79. Нормативні акти України. URL: <http://www.nau.kiev.ua/>
80. Рахункова палата України. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/>
81. Сервер Верховної Ради України. URL: <http://rada.gov.ua/>
82. Урядовий портал. URL: <http://www.kmu.gov.ua/>