

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ПРАВА

КАФЕДРА ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ПРАВА

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

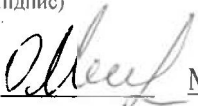
на тему: **Внутрішній фінансовий контроль у державному управлінні**

Здобувача вищої освіти II рівня, II курсу, ПМУ-23-1 групи,
спеціальності 281 «Публічне управління та адміністрування»

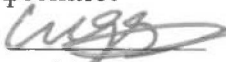
освітньо-професійна програма «Публічне управління фінансовою діяльністю держави та органів
місцевого самоврядування»


(підпис) Волошенюк Арсен Васильович
(прізвище, ім'я, по батькові)

Науковий керівник


(підпис) Мельник Олена Петрівна, к.ю.н., доцент
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Керівник освітньо-професійної
програми


(підпис) Сидоренко Олексій Миколайович, к.е.н., доцент
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Допущено до захисту за рішенням кафедри фінансового та податкового права
протокол від «09» січня 2025 р. № 8.

Завідувач кафедри


(підпис) Глух Марина Василівна, к.ю.н., професор
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Реєстрація № 4 27.01.2025. [signature]
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 07.01.2025. [signature]
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту відмінено 13.02.2025. [signature]
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: [signature]
(підпис)

О.Г. Михайлова
(ініціали, прізвище)

Члени комісії: [signature]
(підпис)

М.В. Глух
(ініціали, прізвище)

[signature]
(підпис)

О.А. Долгий
(ініціали, прізвище)

[signature]
(підпис)

А.В. Гарбінська-Руденко
(ініціали, прізвище)

ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1.Доповідь	від 0 до 10	10		1. <i>[Signature]</i> 2. <i>[Signature]</i> 3. <i>[Signature]</i> 4. <i>[Signature]</i> 5. <i>[Signature]</i>
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	10		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	50		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	90		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підписи)
90	A	Віршино	18.02.23г.	1. <i>[Signature]</i> 2. <i>[Signature]</i> 3. <i>[Signature]</i> 4. <i>[Signature]</i> 5. <i>[Signature]</i>

АНОТАЦІЯ

ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ У ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ

Мета кваліфікаційної роботи полягає у тому, щоб на основі аналізу літературних джерел, чинних нормативно-правових актів, досягнень економічної та юридичної наук розкрити поняття внутрішнього фінансового контролю та його вплив на зміцнення фінансово-господарської діяльності підконтрольного об'єкта, сформулювати відповідні висновки і запропонувати рекомендації щодо вдосконалення внутрішнього фінансового контролю та правового його регулювання.

Відповідно до поставленої мети були визначені основні завдання:

- сформулювати поняття внутрішнього фінансового контролю в державному управлінні;
- визначити систему внутрішнього фінансового контролю та її елементи;
- розкрити основні функції та принципи здійснення внутрішнього фінансового контролю;
- охарактеризувати порядок проведення зовнішньої оцінки якості внутрішнього фінансового контролю;
- визначити основні завдання щодо реформування внутрішнього фінансового контролю.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у зв'язку із організацією та здійсненням внутрішнього фінансового контролю.

Предметом дослідження є організаційні та правові основи внутрішнього фінансового контролю в державному управлінні.

За результатами дослідження сформульовано поняття внутрішнього фінансового контролю в державному управлінні, визначено систему, функції та принципи організації, суб'єктів внутрішнього фінансового контролю, оцінку стану внутрішнього контролю та пропозиції по його удосконаленню.

Одержані результати може слугувати підґрунтям для розробки рекомендацій щодо вдосконалення внутрішнього фінансового контролю в системі державного управління.

Кваліфікаційна робота містить 61 сторінку, список використаних джерел з 44 найменування.

Ключові слова: внутрішній фінансовий контроль, внутрішній аудит, підрозділ внутрішнього аудиту, фінансовий контроль.

Рік виконання кваліфікаційної роботи 2025 р.

Рік захисту роботи 2025 р.

ABSTRACT

INTERNAL FINANCIAL CONTROL IN PUBLIC ADMINISTRATION

The *purpose* of the qualification work is to disclose the concept of internal financial control and its impact on strengthening the financial and economic activities of the controlled entity, to formulate relevant conclusions and to propose recommendations for improving internal financial control and its legal regulation based on the analysis of literature, current regulations, achievements of economic and legal sciences.

In accordance with the goal, the main tasks were defined:

- to formulate the concept of internal financial control in public administration;
- to define the system of internal financial control and its elements;
- to reveal the main functions and principles of internal financial control;
- to describe the procedure for conducting an external assessment of the quality of internal financial control;
- to identify the main tasks for reforming internal financial control.

The *object* of research is social relations arising in connection with the organisation and implementation of internal financial control.

The *subject* of the study is the organisational and legal framework of internal financial control in public administration.

The study formulates the concept of internal financial control in public administration, defines the system, functions and principles of organisation, subjects of internal financial control, assesses the state of internal control and proposes proposals for its improvement.

The results obtained can serve as a basis for developing recommendations for improving internal financial control in the public administration system.

The qualification work contains 61 pages and a list of 44 references.

Keywords: internal financial control, internal audit, internal audit unit, financial control.

The year of completion of the qualification work is 2025.

Year of thesis defence: 2025.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
 РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПИТАННЯ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	
1.1. Поняття внутрішнього фінансового контролю в державному управлінні, його сутність та значення, відмінність від зовнішнього фінансового контролю.....	10
1.2. Система внутрішнього фінансового контролю, його функції та принципи організації.....	17
 РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ	
2.1. Основні вимоги до організації системи державного внутрішнього фінансового контролю.....	24
2.2. Державний внутрішній фінансовий контроль на рівні структурно- функціональних підрозділів.....	31
2.3. Внутрішній аудит як основний вид державного внутрішнього фінансового контролю.....	37
 РОЗДІЛ 3. ОСНОВНІ НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	
3.1. Зовнішня оцінка якості внутрішнього фінансового контролю як шлях виявлення проблем в його організації.....	45
3.2. Реформування внутрішнього фінансового контролю з урахуванням зарубіжного досвіду його організації.....	49
 ВИСНОВКИ	53
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	57

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Економічне та політичне реформування в Україні привели до істотної трансформації діючої системи фінансового контролю і поступового її наближення до західної моделі. Формально основні елементи системи внутрішнього контролю успадковані з минулого, наприкладі внутрішнього контролю, що здійснюється міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, інші елементи створені в даний час. Розглядаючи сучасний стан внутрішнього контролю, впливає висновок, що спостерігається помітне послаблення внутрішнього фінансового контролю центральних органів. Разом з тим, прийняття нових нормативно-правових актів по реформуванню системи внутрішнього фінансового контролю, непослідовність та неоперативність дій привели до того, що до цього часу не створена ефективна система функціонування внутрішнього фінансового контролю в державному управлінні.

На сьогоднішній день формування системи внутрішнього фінансового контролю стає невід'ємною частиною системи державного управління. Адже їх функціонування характеризується відповідним рівнем нестабільності, особливо у умовах воєнного стану. Здійснюючи свою діяльність в таких умовах, одним із способів підвищення рівні їх діяльності є ефективне управління, що базується на достовірній та повній інформації про стан функціонування державних органів.

Внутрішній фінансовий контроль сприяє реалізації економічної політики, виробленої керівником, дозволяє систематизувати інформацію та надати керівництву реальні дані про процеси, що відбуваються в органі управління та ефективність використання фінансових ресурсів. Прозорість діяльності, що забезпечується належним здійсненням внутрішнього фінансового контролю підвищує відповідальність перед керівництвом та забезпечує ефективність реалізації державної політики.

Актуальність теми обумовлена необхідністю подальшого удосконалення внутрішнього фінансового контролю в системі державного управління, який не отримав належного розвитку, але викликав відповідний суспільний інтерес і потребує теоретичного і практичного напрацювання.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Дослідженню внутрішнього фінансового контролю приділяли увагу вітчизняні науковці-економісти Ф.Ф. Бутинець, В.П. Пантелєєв, М.Д. Корінько, Є.В. Калюга, П.К. Германчук, Т.В. Микитенко, Т.М. Міщенко та інші. Як самостійний вид фінансового контролю, внутрішній контроль виділяють представники науки фінансового права Л.К.Воронова, М.П.Кучеряенко, Н.Ю.Пришва, Л.А. Савченко та інші.

Хоча науковці й достатньо змістовно досліджували внутрішній контроль, але переважно його економічну сторону, а питання форм організації внутрішнього контролю, порядку удосконалення та правового врегулювання достатньо не розкриті.

Мета і завдання кваліфікаційної роботи. Мета кваліфікаційної роботи полягає у тому, щоб на основі аналізу літературних джерел, чинних нормативно-правових актів, досягнень економічної та юридичної наук розкрити правове регулювання внутрішнього фінансового контролю в державному управлінні та його вплив на зміцнення управління державних органів, сформулювати відповідні висновки і запропонувати рекомендації щодо вдосконалення внутрішнього фінансового контролю та правового його регулювання.

Відповідно до поставленої мети кваліфікаційної роботи були визначені основні завдання:

- сформулювати поняття внутрішнього фінансового контролю в державному управлінні;
- визначити систему внутрішнього фінансового контролю та її елементи;
- розкрити основні функції та принципи здійснення внутрішнього фінансового контролю;

- охарактеризувати порядок проведення зовнішньої оцінка якості внутрішнього фінансового контролю;
- визначити основні завдання щодо реформування внутрішнього фінансового контролю.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у зв'язку із організацією та здійсненням внутрішнього фінансового контролю в державному управлінні.

Предметом дослідження є організаційні та правові основи внутрішнього фінансового контролю в державному управлінні.

Методи дослідження. Відповідно до поставленої мети і сформульованих завдань теоретико-методологічною основою дослідження стали такі наукові методи: діалектичний, порівняльно-правовий, системний, системно-структурного аналізу, формально-догматичний.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони можуть бути використані:

- у науково-дослідній сфері – для подальшого дослідження питань удосконалення внутрішнього фінансового контролю;
- у навчальному процесі – під час проведення лекційних, семінарських занять з курсів «Фінансове право», «Правові основи здійснення фінансового контролю».

Структура кваліфікаційної роботи зумовлена метою і завданнями дослідження. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи – 61 сторінка, список використаних джерел – 44 найменування).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПИТАННЯ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Поняття внутрішнього фінансового контролю в державному управлінні, його сутність та значення, відмінність від зовнішнього фінансового контролю

У сфері державного управління, що не є виключенням, організація внутрішнього фінансового контролю є достатньо актуальною та необхідною, адже держава спрямовує свою діяльність на проведення ефективної фінансової політики, що забезпечуватиме виконання її завдань та функцій. У державній сфері є власні об'єми перевірки, можливості та необхідність контролю.

Внутрішній фінансовий контроль має як самостійне, так і спільне з зовнішнім державним контролем значення:

- внутрішній фінансовий контроль орієнтований на підвищення ефективності управління підконтрольним об'єктом, що досягається шляхом отримання інформації про стан його діяльності і прийняття своєчасних і правильних рішень у власних інтересах;
- за допомогою внутрішнього фінансового контролю реалізуються і окремі сторони державного зовнішнього контролю, а саме через дотримання підконтрольним об'єктом фінансового законодавства, усунення виявлених порушень та недоліків, причин їх виникнення та попередження у майбутньому.

На сьогоднішній день постало завдання коригування існуючої системи правового забезпечення внутрішнього фінансового контролю. Прослідковуючи прямий зв'язок належного здійснення внутрішнього фінансового контролю, як наслідок досягнення частини завдань, що покладені на зовнішній державний контроль, постає необхідним забезпечення правового регулювання внутрішнього фінансового контролю як у суб'єктів державної форми.

Зовнішній контроль можна розглядати, як такий, що здійснюється спеціальними, вищими стосовно об'єкта, який перевіряється, або незалежними від нього органами фінансового контролю; внутрішній контроль – контроль у межах однієї організації або галузі, відомства силами її структурних підрозділів і штатних працівників.

Більшість науковців критерієм розмежування зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю виділяють взаємозв'язок суб'єкта контролю та підконтрольного об'єкта (перебувають у підпорядкуванні чи здійснюється на окремому підконтрольному об'єкті – внутрішній контроль, не перебувають у відносинах субординації – зовнішній фінансовий контроль).

Державний фінансовий контроль для більшості підконтрольних об'єктів є зовнішнім, оскільки суб'єкти не підпорядковані один одному. Але ситуація, коли, наприклад в системі державного контролю є міністерства, відомства та інші центральні органами, які перевіряють підконтрольні їх підприємства, установи, організації, то в такому випадку державний фінансовий контроль розглядається як внутрішній.

Але перевагою внутрішнього фінансового контролю є його постійний характер, який пронизує всю діяльність саме в момент реалізації її окремих частин. Зовнішній же контроль, який здійснюється органами державної влади має епізодичний характер, в силу складених планів контрольної діяльності суб'єктів державного фінансового контролю.

Внутрішній фінансовий контроль, це можна сказати контроль власника, який зацікавлений в законності та ефективності управління його власністю. Тобто, держава повинна бути зацікавлена в ефективності діяльності органів влади та ефективного управління державними коштами.

Удосконалення правового регулювання внутрішнього фінансового контролю на сьогоднішній день є одним із важливих та пріоритетних напрямів розвитку законодавства України в сфері фінансового контролю. Особливо підвищується значення внутрішнього фінансового контролю тим, що він забезпечує підвищення ефективності діяльності державного органу.

В Україні проблеми створення та функціонування внутрішнього фінансового контролю першочергово пов'язані з перевіркою цільового використання бюджетних коштів, державного майна. Саме тому, розвиток даного контролю розпочався з державного сектору, що пов'язано з більшим розвитком системи державного фінансового контролю та першочерговим наслідуванням системи контролю радянських часів. Так, було прийнято Постанову Кабінету Міністрів України від 10.07.1998 р. № 1053 «Про заходи щодо поліпшення контрольно-ревізійної роботи в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади» (на сьогодні втратила чинність), якою було запроваджено відомчий контроль у системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління.

Підтвердженням державного інтересу до становлення внутрішнього фінансового контролю є прийняття Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [20]. В ній акцентується на тому, що поняття державного внутрішнього фінансового контролю не розкрито в законодавчих актах, а також відсутнє наукове та методичне його обґрунтування. Все це підтверджує, що внутрішній фінансовий контроль і в правовому, методичному і професійному рівні знаходиться лише на етапі становлення.

Виникнення державного внутрішнього фінансового контролю є не випадковим, а під впливом системи чинників на яких запинимосся детальніше.

1) Поява внутрішнього контролю була обумовлена необхідністю забезпечення належного контролю за дотриманням і зміцненням державної дисципліни, збереженням майна, ощадливим і раціональним використанням товарно-матеріальних цінностей і коштів, за станом їх обліку в міністерствах, відомствах, інших центральних органах виконавчої влади, на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери їх управління.

2) Україна наслідувала світову практику формування окремих елементів фінансового контролю, де існування системи внутрішнього контролю було

необхідним для публічних компаній (якими є банки, суб'єкти ринку цінних паперів та фондового ринку).

3) З отриманням Україною можливості залучення іноземних інвестицій та отримання кредитів, існування системи внутрішнього контролю свідчить про відповідну гарантію прозорості фінансової звітності та відсутність в ній суттєвих помилок. Це є досить важливим для міжнародних кредиторів та інвесторів та є способом захисту їх капіталу.

В наукових джерелах поняття внутрішнього контролю розкривається з позиції різних трактувань, найпоширенішими з яких є використання терміну відомчий, внутрівідомчий, внутрігосподарський, внутрішній аудит. Для того, щоб з'ясувати, який термін є найбільш правильним, проаналізуємо, що саме науковці вкладають у їх зміст.

Поняття внутрішнього фінансового контролю є об'єктом висвітлення науковців фінансового права Л.К.Воронової, П.С.Пацурківського, Л.А.Савченко, О.П.Орлюк, Е.С.Дмитренко та інших, які переважно розглядали його як вид фінансового контролю та характеризували його з точки зору суб'єктів які його здійснюють, використовуючи при цьому різні назви (внутрігосподарський, відомчий, внутрішньовідомчий [36, с. 96], державний відомчий та внутрішньогосподарський [13, с. 211 – 212], державний відомчий контроль та його підвиди внутрівідомчий та внутрігосподарський [36 с. 232].

Базась М.Ф. [1, с. 311], внутрішній контроль розкриває через діяльність контрольно-ревізійних підрозділів в системі міністерств, відомств та інших центральних органів. Тобто по суті це відомчий контроль.

Характеризуючи внутрівідомчий контроль Л.А.Савченко [36, с. 234], розкриває його через контроль в системі міністерств та інших центральних органів виконавчої влади. Внутрігосподарський контроль здійснюється бухгалтером чи бухгалтерською службою підконтрольного об'єкта [36, с. 236].

Для характеристики внутрішнього фінансового контролю вживається термін господарський контроль (контроль власника або органу управління суб'єкта господарювання) здійснюється через утворені власником органи

(підрозділи), їхні фінансово-економічні служби в межах визначених власником (органом управління) повноважень та /або шляхом залучення аудиторських фірм (аудиторів), які мають право на проведення аудиторської діяльності [6, с. 35].

Калюга Є.В. [18, с. 59], для характеристики внутрішнього контролю використовує поняття внутрішньогосподарський контроль, який розглядається в двох підвидах: відомчий (галузевий), що здійснюється на державних (казенних) підприємствах (установах, організаціях) на рівні штатних ревизорів; контроль власника – здійснюється з його ініціативи органом (міністерством, асоціацією, акціонерним виробничим об'єднанням), якому підпорядковане підприємство на правах власності.

Шутов М.І. зовнішній контроль поділяє на державний і приватний (здійснюється аудиторами та аудиторськими фірмами). Розкриваючи підвиди державного контролю виділяє відомчий контроль. Розкриваючи класифікацію внутрішнього контролю виділяє відомчий (галузевий) контроль – здійснюється на державному підприємстві на рівні штатних ревизорів; та контроль власника – здійснюється з його ініціативи органом (міністерством, центральним органом), якому підпорядковане підприємство на правах власності [44, с. 32].

Проаналізувавши поняття, які використовують для представлення сутності внутрішнього фінансового контролю, окремі наковці використовують термін «відомчий», розглядаючи внутрішній фінансовий контроль в рамках державного контролю. Цим обмежується зміст внутрішнього фінансового контролю, оскільки велика частина підконтрольних об'єктів мають розгалужену та рівневу систему, в центральному органі якого створюється контрольна служба за діяльністю підконтрольних об'єктів, що знаходяться в його власності або управлінні.

Внутрішній фінансовий контроль необхідно розглядати як узагальнююче поняття для всіх його підвидів, а саме:

1) внутрісистемний контроль, який здійснюється вищестоящим суб'єктом державного управління по відношенню до підконтрольних об'єктів,

що знаходять в його управлінні: відомчий, що здійснюється в системі міністерств та інших центральних органів виконавчої влади за підпорядкованими об'єктами, що знаходяться в його управлінні;

2) внутрігосподарський – це контроль, що здійснюється на окремому рівні підконтрольного об'єкта лише за його діяльністю через штатних працівників, спеціально створеними контрольними та іншими службами. Цей контроль здійснюється як на державному рівні, так і на рівні приватного власника.

Понятійна база внутрішнього фінансового контролю міститься в статті 3 Лімської декларації керівних принципів контролю [22], де передбачено існування внутрішніх контрольних служб, які створюються в середині окремих відомств та організацій і підпорядковуються їх керівництву. Дане положення було покладено в основу визначення поняття внутрішнього фінансового контролю в Україні.

Формування системи внутрішнього фінансового контролю є невід'ємною частиною системи державного управління. А тому, для з'ясування сутності внутрішнього фінансового контролю проаналізуємо положення науки з даного питання.

Внутрішній фінансовий контроль – це напрям, що реалізується всіма без винятку працівниками, що виконують роботу, пов'язану із статутною діяльністю підконтрольного об'єкта. Внутрішній фінансовий контроль має всеохоплюючий характер як по відношенню до фінансово-господарських операцій, так і часу їх здійснення, оскільки проводиться в момент їх підготовки, вчинення, оформлення і дає можливість вчасно виявити недоліки та їх усунути. Основна увага внутрішнього фінансового контролю ставиться на проведенні контрольних дій з метою «визначення фактичного стану чи дії керованої ланки, порівняння фактичних даних, оцінка відхилень, виявлення причин» та «найбільш ефективного виконання працівниками своїх обов'язків» [24, с. 53].

Для правильного розуміння внутрішнього фінансового контролю в державному управлінні необхідно виділити основні його особливості:

- 1) здійснюється на рівні відомства чи іншого центрального органу, бюджетної установи чи державного підприємства;
- 2) здійснюється в інтересах власника (держави) з метою збереження його власності, ефективного використання ресурсів;
- 3) спрямований на перевірку бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності;
- 4) проведення внутрішнього фінансового контролю покладено на кожного працівника;
- 5) може проводиться спеціально створеними контрольними підрозділами: служба внутрішнього аудиту;
- 6) своєчасне виявлення ризиків, які негативно впливають на здійснення управління фінансово-господарської діяльності та їх усунення;
- 7) попередження та припинення зловживань з боку керівних та посадових осіб;
- 8) результати проведеного внутрішнього фінансового контролю доводяться до керівництва підконтрольного об'єкта чи вищестоящого.

Внутрішній фінансовий контроль в державному управлінні – це вид державного фінансового контроль спрямований на перевірку та оцінку управління, законності фінансово-господарських операцій, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, аналізу економічної доцільності фінансово-господарської діяльності, виявлення відхилень та розробка пропозицій щодо їх усунення, що проводиться з власної ініціативи чи вищестоящого органу керівником, службою бухгалтерського обліку та працівниками під час здійснення фінансово-господарських операцій, а також спеціально створеними підрозділами контролю (служба внутрішнього аудиту) з ініціативи керівника або вищестоящого органу.

1.2. Система внутрішнього фінансового контролю, його функції та принципи організації

Внутрішній фінансовий контроль представляє собою сукупність взаємопов'язаних дій, що відбуваються в усіх сферах державного управління та здійснюється на постійній основі. Внутрішній контроль хоча і представлений певною системою, але він є невід'ємною складовою системи функціонування підконтрольного об'єкта, та пронизує всю його діяльність. Іншими словами внутрішній контроль в державній сфері є гарантією по-перше, подальшого розвитку налагодженої, ефективної та результативної діяльності; по-друге, захистом ресурсів від зловживань, неефективного управління, помилок, та інших незаконних дій; по-третє, дотримання законів та підзаконних нормативних актів, а також наказів та розпоряджень керівництва, по-четверте, забезпечення достовірності даних необхідних для здійснення управління та складання звітності.

Система внутрішнього фінансового контролю складається з певних елементів. Першим елементом є *контрольне середовище*, яке організоване на рівні центрального органу влади. Адже реалізація повноважень по здійсненню внутрішнього контролю можливе за умови створення на підконтрольному об'єкті належного контрольного середовища, організованої контрольної діяльності з відповідними засобами контролю, та спрямованої на виявлення та оцінку ризиків, з якими стикається підконтрольний об'єкт, при постійному наданні керівництву достовірної інформації необхідної для прийняття управлінських рішень та постійним спостереженням за фінансово-господарською діяльністю з метою її удосконалення.

Керівництво будь-якого підконтрольного об'єкта повинно бути не лише відповідальним за організацію внутрішнього фінансового контролю, але і бути зацікавленими в його існуванні, оскільки саме внутрішній контроль є частиною управління. Якщо внутрішній контроль правильно організований, то це сприяє

отриманню достовірної та оперативної інформації необхідної в процесі прийняття управлінських рішень.

Організація внутрішнього контролю на кожному підконтрольному об'єкті з урахуванням об'єктивно існуючих умов, до яких відносять: 1) особистого контролю керівництва за фінансово-господарською діяльністю; 2) керівник може делегувати свої повноваження щодо здійснення внутрішнього контролю іншим працівникам підконтрольного об'єкту, з визначенням конкретних їх прав і обов'язків. А також можуть створюватися служби контролю. Вони є незалежними від функціональних підрозділів, що здійснюють контроль поряд з основними обов'язками та підпорядковуються органу державного управління.

Для організації внутрішнього фінансового контролю на державному рівні прийнято постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001, якою затверджено Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту [28], Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995 [23] та інші. Про стан внутрішнього контролю свідчить наявність внутрішніх документів якими затверджено положення про структурні підрозділи, в тому числі про служби контролю, посадові інструкції.

Залежно від внутрішнього середовища контролю і визначається місце і роль контрольної діяльності, як наступного елемента системи внутрішнього контролю. Адже в даному процесі необхідна постійна та тісна взаємодія суб'єктів, що здійснюють контроль і керівництва. Врегулювання контрольної діяльності здійснюється під час затвердження положень про організацію внутрішнього фінансового контролю та посадових інструкцій.

Контрольні дії можуть здійснюватися: 1) під час виконання фінансово-господарських операцій (в процесі діяльності); 2) через проведення перевірок.

Найпоширенішим є контроль, який здійснюється шляхом отримання дозволу на здійснення певних видів діяльності чи операцій. Встановлення

дозвільного порядку контролю спрощує процедури контролю. Досить ефективна форма контролю, що допомагає виявити недоліки на шляху реалізації фінансово-господарської операції та встановити винних осіб.

Контрольна діяльність включає в себе *засоби та процедури контролю*. Засобами контролю є сукупність запроваджених в установі управлінських дій, які здійснюються керівництвом усіх рівнів та працівниками для впливу на ризику з метою досягнення мети та цілей діяльності підконтрольного об'єкту.

Пропонуємо виділити наступні засоби контролю:

- 1) правові – ними виступають внутрішні документи, що уповноважують відповідних працівників на здійснення певних операцій;
- 2) організаційні – видання окремих наказів на здійснення фінансово-господарських операцій, призначення працівників на відповідні посади та інше;
- 3) моніторинг – спостереження за дотриманням внутрішніх правил та положень нормативно-правових актів, а при потребі проведення перевірок, інвентаризації тощо;
- 4) інформаційні – стосуються захисту та збереження інформації, що полягає в кодовому доступі до комп'ютерних систем, створення копій документів, обладнання місць для збереження копій документів;
- 5) технічні – обмеження доступу до приміщень зберігання грошових та матеріальних цінностей (встановлення кодових замків, опломбування приміщень кас, використання сейфів).

Все ж таки, основою проведення внутрішнього фінансового контролю є дані бухгалтерського обліку, а тому належне документування є основою для проведення контрольних процедур.

Заходи контролю реалізуються за допомогою відповідних процедур – системи дій керівництва та інших осіб спрямованих на здійснення контрольних функцій та застосування необхідних засобів контролю. Злагоджена діяльність функціональних підрозділів та виконання посадових інструкцій, внутрішніх правил діяльності в достатній мірі може забезпечити здійснення внутрішнього контролю. Але все ж таки, постійний аналіз та спостереження за діяльністю

функціональних підрозділів спеціальним суб'єктом контролю посилюватиме відповідальність працівників, не залишатиме місця халатності, безвідповідальності та зговору. Суб'єкти контролю проводять перевірки та здійснюють аналіз системи внутрішнього контролю з метою внесення до неї змін.

На стан діяльності підконтрольного об'єкта впливають *ризики*, а тому уміння їх передбачити, оцінити та розробити пропозиції щодо усунення є результатом належного внутрішнього контролю. Це є третім елементом організації системи внутрішнього фінансового контролю.

В процесі державного управління можуть виникати ризики – можливі втрати або отримані збитки пов'язані з внутрішніми та зовнішніми факторами, що впливають на діяльність. Приймаючи управлінське рішення, керівництво повинно оцінювати його виконання, оскільки не можна бути впевненим у його позитивних результатах через вплив різних чинників (нестабільність ринкової економіки, законодавства, можливість втрати інвестора чи постачальника, коливання цін та багато інших).

Управління ризиками є важливим елементом системи управління підконтрольним об'єктом, що дає можливість передбачити втрати від його настання та здатність вчинити необхідні дії для зменшення негативних наслідків. Якщо відсоток ризику досить високий його можна застрахувати та перекласти негативні наслідки від його настання на страховика. Саме тому, на великих підконтрольних об'єктах створюються окремі структурні підрозділи, які здійснюють виявлення та оцінку ризиків, або в іншому випадку ці функції виконує служба внутрішнього аудиту.

Наступним елементом є *інформація та інформаційний обмін*. Інформація – це головний продукт, що отримується під час контролю і надається адміністрації для оцінки та прийняття необхідних рішень. Інформація повинна отримуватися в результаті постійного контролю і лише, в такому випадку, вона буде оперативною, що позитивно відобразиться на управлінській діяльності. Подання інформації з відхиленнями щодо часу її отримання чи змісту, посилює

негативні наслідки і зменшує ефективність проведеного контролю. Оскільки прийняті на основі такої інформації управлінські рішення не відображають об'єктивної реальності.

Яким би досконалим не виявився внутрішній контроль відмовитися від постійного спостереження за його станом не можливо. Завжди знайдеться певна ділянка контролю, що потребуватиме удосконалення. *Моніторинг* – один із способів контролю, що пов'язаний з постійним ознайомленням зі станом фінансово-господарської діяльності та станом реалізації управлінських рішень підконтрольним об'єктом. Моніторинг посідає місце заключного елемента системи внутрішнього фінансового контролю.

Головним завданням проведення моніторингу є аналіз та оцінка стану внутрішнього фінансового контролю, що здійснюється на основі збору інформації про діяльність підконтрольного об'єкта, дотримання нормативних та внутрішніх документів працівниками, правильності ведення бухгалтерського обліку та інших питань. Правильне документування виявлених порушень, за результатами такої перевірки, своєчасність та обґрунтованість внесених керівництву пропозицій сприяє правильному та оперативному прийняттю управлінських рішень, наслідком реалізації яких повинно стати удосконалення внутрішнього контролю. керівництво повинно реагувати на будь-які вказівки та пропозиції щодо усунення недоліків управління.

Організація системи внутрішнього фінансового контролю базується на принципах, дотримання яких сприяє належному її стану.

Принципи здійснення внутрішнього фінансового контролю знайшли своє відображення в нормативних актах. В Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [23], визначено, що внутрішній контроль в установі ґрунтується на принципах: законності, об'єктивності, відповідальності та розподілу повноважень, превентивності, відкритості, економічності.

Система принципів потребує згрупування. Саме тому, нами запропонована класифікація принципів внутрішнього фінансового контролю на три групи, оскільки існування першої групи принципів залежить від дій керівника підконтрольного об'єкту, який повинен забезпечити умови для існування внутрішнього контролю: принцип незалежності, принцип розподілу повноважень, принцип збалансованості, принцип співвідношення контролюючого суб'єкта та підконтрольного об'єкта. Друга група принципів – це ті, на основі яких базується організація роботи внутрішніх контролерів: принцип законності, принцип взаємодії, принцип відкритості, принцип компетентності. Третя група – які покладені в основу контрольної діяльності внутрішніх контролерів: принцип своєчасності проведення перевірки, принцип безперервності контролю, принцип комплексності контрольної діяльності, принцип об'єктивності, принцип гласності, принцип дотримання професійної етики.

Стан внутрішнього фінансового контролю, його ефективність та результативність залежить від трьох складових: дій керівництва по створенню умов контрольної діяльності; від організації контрольної діяльності суб'єктами, що його здійснюють; та їх відношення до процесу контролю.

Функції внутрішнього фінансового контролю.

1) Оперативна функція наділяє внутрішній контроль можливістю своєчасного прийняття рішень для усунення виявлених недоліків, оскільки його основою є отримання інформації в процесі повсякденних контрольних дій під час здійснення фінансово-господарської діяльності та панування періодичних контрольних заходів.

2) Захисна функція забезпечує вжиття відповідних заходів щодо попередження проблем в діяльності, а у випадку їх виявлення сприяння усуненню або зменшення негативних наслідків від їх впливу.

3) Регулятивна функція дозволяє впливати на стан фінансово-господарської діяльності на основі вироблення відповідних рекомендацій на основі яких приймають відповідні управлінські рішення.

4) Превентивна функція спрямована на завчасне здійснення заходів контролю для запобігання виникненню відхилень від встановлених норм. Внутрішній контроль орієнтовано на ризики, своєчасне виявлення яких дає можливість вжити заходів щодо їх попередження або зменшення негативного впливу.

5) Завдяки інформаційній функції відбувається збір необхідної інформації щодо надається власнику та підтверджує правильності запропонованих шляхів усунення негативних явищ в діяльності.

6) Комунікативна функція сприяє отриманню необхідної для проведення контролю від функціональних підрозділів інформації, на основі якої здійснюється оцінка діяльності.

7) аналітична функція дозволяє провести оцінку відповідності існуючих проблем в діяльності та наслідків, що можуть наступити, а також розробити на основі цього правильних рекомендацій.

Розробка теоретичних засад організації системи внутрішнього фінансового контролю відіграє значну роль у забезпечення її нормативно-правового регулювання і, як наслідок, дієвий механізм належної управлінської діяльності.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Основні вимоги до організації системи державного внутрішнього фінансового контролю

Система внутрішнього фінансового контролю залежить від сфери діяльності, структури органів управління, наявності відокремлених підрозділів та іншого. На сьогоднішній день формування системи внутрішнього фінансового контролю стає невід'ємною частиною системи управління великої кількості суб'єктів господарювання та державних органів.

До суб'єктів внутрішнього фінансового контролю належать контрольні служби (посадові особи), які діють: 1) у структурі суб'єкта господарювання (підприємства, установи, організації) і проводять контроль за його фінансово-господарською діяльністю; 2) у структурі вищої організації (міністерства, центрального органу виконавчої влади) і забезпечують проведення фінансового контролю за фінансово-господарською діяльністю підпорядкованих суб'єктів господарювання.

Внутрішній фінансовий контроль – незалежна від зовнішнього впливу діяльність суб'єкта господарювання або органу управління по перевірці та оцінці своєї роботи, що здійснюється ним у власних інтересах. У здійсненні фінансового контролю, в першу чергу, повинен бути зацікавлений керівник, який отримавши інформацію про стан фінансово-господарської діяльності, приймає рішення про вжиття необхідних мір для усунення виявлених недоліків та визначають резерви підвищення ефективності діяльності.

Як зазначає М.І. Шутов [44, с. 31], внутрішній контроль здійснюється в межах однієї організації або відомства силами їх структурних підрозділів і штатних працівників. Основна частина проведення внутрішнього фінансового контролю покладається на працівників, які відповідальні за проведення

фінансових операцій. Без дієвого внутрішнього контролю не можливе ефективне управління і завданням керівника є його побудова.

Неспроможність керівника побудувати систему внутрішнього контролю спонукає до створення органів внутрішнього фінансового контролю як службу внутрішнього аудиту.

В якості основних форм організації державного внутрішнього фінансового контролю можна виділити:

- 1) структурно-функціональна форма;
- 2) система внутрішнього аудиту;

Керівництво має отримувати оперативну інформацію з усіх питань діяльності суб'єкта господарювання для прийняття необхідних рішень з метою забезпечення стабільного фінансового становища, в тому числі збереження майна, проведення фінансових операцій та інше. Керівник може делегувати свої повноваження по перевірці виконання поставлених завдань іншим особам, якими є керівники структурних підрозділів або відповідальні особи.

Працівники, які здійснюють відповідні фінансово-господарські операції виконують і функції внутрішнього контролю відповідаючи за правильне їх оформлення, законність здійснення, відсутність порушень бухгалтерського обліку та інше.

Внутрішній контроль формується на етапі створення суб'єкта господарювання, затвердженні положення про саму організацію та структурні підрозділи, тому у відповідних документах визначається порядок підпорядкування працівників, виконувани ними об'єми роботи, їх взаємодія, права, відповідальність та інше, що забезпечує чітке функціонування системи внутрішнього контролю.

Основним критерієм правильності організації внутрішнього фінансового контролю є належне ведення бухгалтерського обліку, що відповідає нормативно-правовим документам.

На відміну від функціональних працівників, які здійснюють внутрішній контроль паралельно із фінансово-господарською діяльністю, служба

внутрішнього аудиту є контролюючим органом і не займається поточною господарською діяльністю. Її призначенням є отримувати, в першу чергу, інформацію про функціонування суб'єкта господарювання, достовірність і повноту обліку та фінансової звітності, аналізі негативних факторів, що впливають на діяльність господарюючого суб'єкта та визначення перспектив діяльності.

Ефективність системи внутрішнього контролю полягає у відношенні керівництва до організації контролю, якщо працівники господарюючого суб'єкта розуміють, що керівництво не достатньо приділяє йому увагу, то й ефективності такого контролю не буде, в результаті чого будуть виявлені численні порушення.

Служба внутрішнього аудиту формується з працівників, які володіють достатніми знаннями з бухгалтерського обліку, контролю, податкового й господарського законодавства та інше. Бажано, щоб ці працівники були як високо професійні так і попередньо не перебували на даному підконтрольному об'єкті в трудових відносинах, що забезпечить їх незалежність та об'єктивність. Ідеальний варіант для формування кадрів підрозділу внутрішнього аудиту – це колишні практикуючі аудитори.

Внутрішній фінансовий контроль спрямований на підвищення ефективності управлінських рішень, а тому всі способи контролю, які при цьому використовуються підконтрольним об'єктом є елементами системи внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю визначається при формування підконтрольного об'єкта вищим органом управління та керівником. Інколи формування контрольних служб відбувається не продумано. В результаті чого виникає багато питань, вирішення яких займає багато часу, необхідного для безпосереднього здійснення фінансового контролю.

Кожна система контролю повинна визначатися умовами функціонування органу державного управління, але в той же час виходити із загальних

принципів, цілей і рекомендацій розроблених по внутрішньому фінансовому контролю на рівні держави.

Законодавство України торкнулося на сьогоднішній день питань внутрішнього контролю об'єктів, що використовують бюджетні кошти, проте і воно не є повним. Кожний підконтрольний об'єкт повинен основні завдання та функції підрозділу внутрішнього контролю, права, повноваження і обов'язки керівника та працівників підрозділу внутрішнього контролю визначити відповідно до законодавства у внутрішніх документах, що затверджуються у встановленому порядку.

Основними внутрішніми документами з питань внутрішнього контролю є положення про підрозділ внутрішнього контролю, посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього контролю, внутрішні документи з питань проведення внутрішнього контролю.

При розробці таких документів слід врахувати те, що внутрішні регламенти щодо інших аспектів внутрішнього аудиту розробляються за рішенням керівника підрозділу внутрішнього аудиту та розробляються на розсуд керівника підрозділу внутрішнього аудиту. Тобто, за рішенням керівника підрозділу, на нашу думку, буде корисним розробити інструкції щодо взаємодії з правоохоронними органами, рекомендації щодо застосування методичних прийомів та процедур при проведенні внутрішніх аудитів (досліджень) або інші інструкції – наприклад, щодо специфічної (притаманній конкретній галузевій спрямованості) діяльності бюджетної установи.

При складанні та затвердженні внутрішніх документів з питань організації внутрішнього контролю необхідно керуватися нормативно-правовими актами. На сьогодні чинна нормативна база врегульовує загальні питання організації внутрішнього контролю Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [30].

На сьогоднішній день в правовому полі знаходиться порядок здійснення внутрішнього фінансового контролю в державному секторі. Стрімко розвивається організація внутрішнього державного аудиту. Порядок утворення

структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001 [28], Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995 [23], Стандарти внутрішнього аудиту, затверджено наказом Міністерства фінансів України у редакції від 14.08.2019 р. № 344 [38] та інші.

Для організації внутрішнього контролю нормативно-правового врегулювання потребують наступні питання:

- формування вимог до створення структури служби внутрішнього аудиту;
- забезпечення створення служби внутрішнього аудиту не лише в системі міністерств, відомств та інших центральних органах, а також бюджетних установах;
- доопрацювання стандартів внутрішнього аудиту;
- визначення відповідних показників на основі яких повинна проводитися оцінка системи внутрішнього контролю;
- використання ризик орієнтованих методів проведення внутрішнього аудиту;
- забезпечення професійної підготовки внутрішніх аудиторів та підвищення їх кваліфікації.

Система внутрішнього контролю організовується паралельно із створенням підконтрольного об'єкту і регламентується внутрішніми документами.

Основними етапами створення контрольних підрозділів є:

- 1) з'ясування та визначення кола питань, для вирішення яких створюється підрозділ;

- 2) визначення функцій для досягнення поставлених цілей;
- 3) визначення обов'язків, прав, відповідальності, документально закріплених в посадових інструкціях;
- 4) порядок взаємодії з іншими підрозділами.

Основною метою створення підрозділів внутрішнього контролю можна визначити як таку:

1) Забезпечення охорони активів і документів підконтрольного об'єкту, адже якщо вони не матимуть адекватного захисту, то будуть знищені або розкрадені.

2) Забезпечення відповідності облікових принципів для виконання завдань, обумовлених цілями діяльності. Система внутрішнього контролю повинна забезпечувати впевненість в тому, що працівники дотримуються даної методики і правил.

3) Забезпечення ефективності господарської і фінансової діяльності. Внутрішній фінансовий контроль виступає інструментом для прийняття управлінських рішень.

Для забезпечення цієї умови організації внутрішнього фінансового контролю повинна будуватися на основі наступних правил:

1) Внутрішній фінансовий контроль повинен мати чітку регламентацію порядку його функціонування на основі внутрішніх документів, а також неухильного їх дотримання суб'єктами контролю.

2) Підбір працівників функціональних підрозділів та осіб, що входять до складу контрольних підрозділів повинен проходити за оцінкою компетентності, сумлінності, відповідальності та інших критеріїв. Це можна встановити по даним місця попередньої роботи, термінів роботи, причин звільнення та т.д.

3) Права щодо здійснення контролю необхідно зосередити в повноваженнях різних суб'єктів, що створить умови для об'єктивного відображення результатів перевірок.

4) Необхідно організувати внутрішній фінансовий контроль, щоб кожний суб'єкт контролю перевірявся не предмет правильності виконання ним

повноважень, в тому числі і контрольних, іншому суб'єкту, що не полишатиме кожного почуття відповідальності. Навіть керівництво повинно перевірятися власником або вищестоящим органом управління.

5) Необхідно у внутрішніх документах закріпити положення, які ставитимуть працівника у невідгідне положення при виникненні певних відхилень в його діяльності від встановлених правил, нормативів чи положень нормативних актів. Це стимулюватиме їх до усунення недоліків в роботі. Найбільш поширенішими є матеріальні чинники, пов'язані з позбавленням премії, доплат, а також кар'єрного підвищення та інші.

6) Внутрішній фінансовий контроль необхідно орієнтувати на перевірку та оцінку операцій, що мають ознаки ризику. Такий контроль повинен мати безперервний характер і завданням керівництва є заміна функціонального працівника при його відсутності кваліфікованим спеціалістом.

7) Ефективність системи внутрішнього контролю забезпечується взаємодією всіх підрозділів, обмін інформацією та постійному системному проведенні перевірок.

Ефективність внутрішнього фінансового контролю знижується:

1) при суміщенні одним працівником обов'язків, які полягають у прийнятті рішення про виконання операцій та їх облік, що негативно впливає на виявлення недоліків управлінських рішень;

2) відсутність чіткого розподілу обов'язків між підрозділами, що призводить до їх дублювання або невиконання;

3) відсутність служби внутрішнього аудиту та покладання контрольних функцій тільки на бухгалтерську службу;

4) формальність проведення аудиторських процедур;

5) несвоєчасне надання пропозицій контрольною службою про усунення виявлених недоліків;

6) невжиття або несвоєчасне вжиття керівництвом заходів щодо усунення недоліків, або не врахування пропозицій наданих службою внутрішнього аудиту.

2.2. Державний внутрішній фінансовий контроль на рівні структурно-функціональних підрозділів

Між людьми, що спільно працюють виникає широка мережа зв'язків, які потребують відповідної координації і регулювання. З цією метою в кожній організаційній структурі є система управління за допомогою якої приймаються та забезпечується виконання управлінських рішень. Для успішного функціонування створеного чи функціонуючого органу державного управління необхідний повсякденний внутрішній контроль. В тому числі у сфері фінансових ресурсів.

Внутрішній контроль не повинен бути ізольований від процесу управління, він повинен бути його частиною, що забезпечує його здійснення як в напрямі адміністративного (управлінського), так і фінансового контролю. Без дієвого внутрішнього контролю не можливе ефективне управління і завданням керівника є його побудова.

Організація внутрішнього контролю здійснюється суб'єктами, яких можна поділити на відповідні рівні в залежності від значення в системі контролю. А першу чергу, вона покладається на керівника. Реалізуючи внутрішній контроль керівництво повинно контролювати забезпечення проведення операцій та дій тільки уповноваженими на те особами і відповідно до визначених процедур. Керівник має отримувати оперативну інформацію з усіх питань діяльності підконтрольного об'єкта для прийняття необхідних рішень з метою забезпечення стабільного фінансового становища, в тому числі збереження майна, проведення фінансових операцій та інше. Керівник може делегувати свої повноваження по перевірці виконання поставлених завдань іншим особам, якими є керівники структурних підрозділів або відповідальні особи.

Внутрішній фінансовий контроль це окремий напрямок внутрішнього контролю, комплекс заходів, що застосовується керівником та працівниками і полягає у забезпеченні проведення фінансових операцій відповідно до

нормативно-правових актів, забезпеченні дотримання законності та ефективності використання фінансових ресурсів, досягненні результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [30], питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Керівник зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Контроль бухгалтерської служби можна віднести до окремого напрямку. Тому, для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією.

В свою чергу, бухгалтерський контроль допомагає забезпечити правильне відображення відповідних операцій в бухгалтерському обліку, проведення їх у відповідності з нормативами та положеннями бухгалтерського обліку та інше.

Бухгалтерський облік ведеться бухгалтерською службою, яка здійснює внутрішній фінансовий контроль під час:

- 1) дослідження первинних документів, які надійшли головному бухгалтеру на підпис, а також візування договорів, кошторисів та інших документів;

- 2) під час облікової реєстрації фінансово-господарських операцій та інвентаризації товарно-матеріальних цінностей;

3) при узагальненні облікової та звітної документації.

Внутрішній контроль, що здійснюється бухгалтерською службою спрямований на забезпечення: правильності ведення фінансово-господарських операцій в обліку відносно часу їх здійснення та суми; відповідності фінансово-господарських операцій нормам чинного законодавства і облікової політики та відображені на рахунках бухгалтерського обліку; розподілу функцій працівників бухгалтерської служби з метою попередження зловживань. За допомогою бухгалтерського контролю забезпечується безперервне, суцільне спостереження за станом фінансово-господарської діяльності та отримання керівництвом достовірної інформації про проведені операції, причини відхилень.

Бухгалтерська служба забезпечує виявлення та попередження правопорушень, а відповідальність за їх вчинення несе керівник або відповідальний за вчинення операції працівник.

Працівники, які здійснюють відповідні фінансово-господарські операції виконують і функції внутрішнього контролю відповідаючи за правильне їх оформлення, законність здійснення, відсутність порушень бухгалтерського обліку та інше. В їх обов'язки безпосередньо не входить контроль, але в силу необхідності вони виконують контрольні функції.

Перевагою контролю, що здійснюється працівниками функціональних підрозділів є те, що вони здійснюють безперервне спостереження за окремою ділянкою фінансово-господарської діяльності. У випадку виявлення недоліків, виконання нових прийнятих управлінських рішення покладається на самих працівників, що забезпечить їх швидку реалізацію. При цьому, самі управлінські рішення приймаються оперативно в процесі реалізації фінансово-господарської діяльності при умові належного налагодження руху інформації.

Наступними суб'єктами контролю є ті, що здійснюють контрольні функції для реалізації безпосередньо закріплених за ними функцій. Ними є планово-економічний відділ, юридичний відділ, відділ кадрів.

Зокрема, до функцій юридичного відділу належить перевірка відповідності законодавству проектів наказів та інших нормативних актів, що подаються на підпис і візування керівникам. Це положення підтверджує, що юридичний відділ фактично є останньою ланкою перед прийняттям керівником рішення щодо видання того чи того документа. Юридичний відділ готує разом з іншими підрозділами підприємства матеріали про розкрадання, розтрата, нестачі, про випуск недоброякісної, нестандартної та некомплектної продукції, про інші правопорушення для передання їх до слідчих і судових органів; здійснює вивчення, аналіз й узагальнення результатів розгляду претензій, судових справ, практики укладання і виконання господарських договорів з метою розробки пропозицій про усунення виявлених недоліків і поліпшення господарсько-фінансової діяльності підприємства; відповідно до встановленого порядку оформляє матеріали про притягнення працівників до дисциплінарної і матеріальної відповідальності; бере участь у роботі з укладення господарських договорів, у проведенні їх правової експертизи, розробці умов колективних договорів і галузевих тарифних угод та інші.

Планово-економічний відділ здійснює аналіз та планування фінансово-господарської діяльності підприємства, оперативно-статистичний облік і контроль за виконанням затверджених планів; підготовку проектів перспективних, річних, квартальних і місячних планів підрозділами підприємства з усіх видів діяльності, а також обґрунтувань і розрахунків до них згідно з завданнями, встановленими планами та замовленнями.

В рамках діяльності планово-економічного відділу розробляються заходи щодо ефективного використання капітальних вкладень, матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, прискорення темпів зростання продуктивності праці, зниження собівартості продукції, підвищення рентабельності виробництва, збільшення фондівіддачі та прибутку, усунення збитків і нераціональних витрат. Відділ бере участь у розробці заходів щодо підсилення режиму економії, зниженням збитків та непродуктивних витрат, ліквідацією збиткових окремих видів продукції, удосконаленням ціноутворення.

Економічне планування направлене на організацію раціональної господарської діяльності, виявлення і використання резервів виробництва з метою досягнення найбільшої економічної ефективності.

Відділ кадрів теж не обходить стороною контрольна діяльність. Вона здійснюється під час оформлює документи про прийом, переведення, переміщення і звільнення працівників, видає їм необхідні довідки та інші документи, пов'язані з роботою; організовує ведення табельного обліку працівників; оформлює відпустки і листи тимчасової непрацездатності працівників; організовує систематичний контроль за станом трудової дисципліни, оформлює матеріали щодо її порушників для накладення на них дисциплінарного стягнення; здійснює організаційно-методичне керівництво підготовкою та підвищенням кваліфікації працівників; складає на підставі потреб підрозділів річні та щоквартальні плани підвищення кваліфікації кадрів і кошторис витрат на кадрове забезпечення, забезпечує їх виконання та інші.

Для забезпечення раціонального, правомірного, законного та ефективного використання коштів, управління майном необхідно створювати надійну систему внутрішнього фінансового контролю, яка залежатиме від кваліфікаційної характеристики працівників та їх добросовісності, керівництво повинно отримувати об'єктивну та правильну інформацію про стан фінансової діяльності та фінансової звітності.

Система внутрішнього контролю є необхідною і невід'ємною складовою структури будь-якого суб'єкта державного управління, але і вона не позбавлена недоліків. Адже порушення можуть виникнути в системі організації самого внутрішнього фінансового контролю, а саме, коли виникає зговір між працівниками органу з метою умисного порушення системи контролю; відбуваються зловживання з боку керівництва державного органу; не приділення належної уваги операціям, що не мають фінансового прибутку; відсутність відповідальності суб'єктів внутрішнього фінансового контролю за виконанням контрольних процедур.

Кожна система внутрішнього контролю має недоліки, але загальним є те, що система внутрішнього контролю майже завжди обходить увагою оцінку дій керівництва і спрямована в більшій мірі на контроль дій працівників.

Низька якість внутрішнього контролю пов'язана з недостатнім використанням зворотного зв'язку, що не забезпечує передбачення помилок в системі управління, або запізнє їх виявлення. Чим ближче до органу управління підрозділ або особа, що здійснює контрольні функції, тим менша дистанція між контролером і рішенням, тим швидше орган, що приймає рішення отримає необхідну інформацію та потрібні пропозиції.

Тому, з метою забезпечення ефективності внутрішнього контролю, може бути прийнято рішення про створення служби внутрішнього аудиту.

На думку, Б. Стефанюк [39, с. 61], оцінка внутрішнього контролю службою внутрішнього аудиту й зовнішніми аудиторами не входить в систему внутрішнього контролю, оскільки це «призвело б до конфлікту інтересів». Ми з цим категорично не погоджуємося, адже саме за допомогою контролюючих суб'єктів, що спеціально створені для здійснення функцій контролю можна організувати надійну систему внутрішнього контролю.

Створення підрозділу внутрішнього аудиту пов'язано з труднощами координації та контролі діяльності у великих суб'єктів управління. Зростання адміністративного апарату, багаторівнева його структура, створюють проблеми належного обміну інформації, збільшують ймовірність прийняття суперечливих рішень на різних рівнях. Ускладнюється контроль центрального керівництва за нижчими рівнями, що підвищує ризик помилок і зловживань.

Користь від створення служби внутрішнього аудиту в наступному: 1) допомагає керівництву налагодити ефективний контроль за автономними підрозділами; 2) проведені ним перевірки дозволяють виявити резерви та перспективи розвитку; 3) великий рівень професійної підготовки і глибоке розуміння специфіки діяльності підконтрольного об'єкту дозволить виконувати аудитором консультативні функції.

Не усвідомлення головного призначення внутрішнього аудиту знижує його ефективність, втрачає можливість прогнозування непередбачуваних негативних явищ на основі оцінки ризиків та інше.

2.3. Внутрішній аудит як основний вид державного внутрішнього фінансового контролю

Система внутрішнього контролю будь-якого підконтрольного об'єкту не може забезпечити абсолютну гарантію відсутності порушень, недоліків в діяльності, а лише в розумних межах забезпечити попередження негативних явищ в силу ряду обмежень, що властиві кожній системі контролю. Головним є рівень впливу цих негативних явищ на результати діяльності. Керівники не повинні від внутрішнього контролю очікувати абсолютної гарантії безпомилкової діяльності, а обґрунтованого рівня забезпечення досягнення поставленої мети.

В науковій літературі зустрічаються різні точки зору щодо належності внутрішнього аудиту до системи внутрішнього контролю. Є значна кількість науковців які ототожнюють ці поняття. Але це не так. Внутрішній аудит – це напрям контролю, який реалізує керівник для отримання інформації про дійсний стан його управління. Через службу внутрішнього аудиту він отримує не тільки інформацію для здійснення управління, але і пропозиції спрямовані на удосконалення самої системи управління та діяльності інших суб'єктів внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль і внутрішній аудит взаємозалежні та взаємообумовлені компоненти однієї системи контролю: якщо в організації внутрішній контроль дієвий, то при проведенні перевірок службою внутрішнього аудиту буде значно менше недоліків у діяльності підконтрольного об'єкту, що безпосередньо вплине на його функціонування.

Звичайно одним із негативних факторів діяльності служби внутрішнього аудиту може стати недотримання принципу незалежності, оскільки за часи

роботи як внутрішній підрозділ, внутрішні аудитори стають частиною організаційної структури підконтрольного об'єкту.

Прийнявши рішення про створення служби внутрішнього аудиту виникає нова проблема: пошуку спеціально підготовлених осіб, які будуть перевіряти фінансову звітність, знати міжнародні стандарти аудиту та вміло консультувати працівників підконтрольного об'єкту; надавати пропозиції керівництва та власникам.

Чинна нормативна база визначає основні засади здійснення внутрішнього аудиту розпорядниками бюджетних коштів на основі затверджених Стандартів внутрішнього аудиту та деякими іншими підзаконними актами. Всі інші питання проведення внутрішнього аудиту визначаються внутрішніми положеннями підконтрольних об'єктів розроблених з урахуванням положень чинного законодавства та міжнародних документів з питань внутрішнього аудиту.

Потреба у створення служби внутрішнього аудиту визначається керівником, як діяльність відокремленого підрозділу, що не займається поточною діяльністю підконтрольного об'єкту, що дає їй більше можливостей для перевірки функціонування системи бухгалтерського обліку, збереження активів та зосередження уваги на розробці рекомендацій щодо покращення внутрішнього контролю, оскільки: 1) Бухгалтерська служба не володіє всією необхідною інформацією щодо покращення діяльності підконтрольного об'єкту. Дані бухгалтерського обліку відображають фактичний стан фінансово-господарської підконтрольного об'єкту або минулі його показники. А контроль необхідно здійснювати і на перспективу, виявляти ризикові сторони, розробляти пропозиції щодо усунення недоліків. 2) Функціональні підрозділи не мають достатнього часу для проведення контрольних дій. Вони не можуть забезпечити керівництво підконтрольного об'єкту постійною необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень.

На сьогоднішній день підрозділи аудиту стають невід'ємною частиною управління об'єктом господарювання, оскільки забезпечує суб'єктів управління необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Внутрішній аудит допомагає власнику. Як зазначає А.Є. Чуєнков, власник нерідко не в змозі керувати всім «своїм господарством», бо воно може бути досить великим або диверсифікованим, що ускладнює процес контролю. Ціль у власника і менеджерів єдина, власник повинен довіряти менеджменту, проте система довіри будується на системі перевірки [43]. Мета власника при створення служби внутрішнього аудиту: це виявлення слабких місць незалежно від їх виявлення функціональними працівниками.

Служба внутрішнього аудиту є незалежним підрозділом підконтрольного об'єкту, що займається оцінкою процесів управління ризиками, внутрішнього контролю та управління, а також консультативною діяльністю [42].

Організація служби внутрішнього аудиту вирішить наступні завдання:

- 1) допоможе керівникам та органам управління здійснювати контроль за роботою підрозділів та працівників;
- 2) здійснюватиме перевірку й оцінку системи внутрішнього контролю;
- 3) сприятиме виявленню внутрішніх резервів для підвищення ефективності роботи підконтрольного об'єкту або окремих працівників;
- 4) перевірятиме точність й достовірність даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- 5) слідкуватиме за ризиками в діяльності підконтрольного об'єкту та контролюватиме управління ними;
- 6) контролюватиме дотримання штатними працівниками функціональних обов'язків;
- 7) контролюватиме збереження майна;
- 8) оцінюватиме економічність і ефективність операцій;
- 9) забезпечуватиме виявлення недоліків в системі внутрішнього контролю, причини, що спричинили їх та розробці заходів по їх усуненню;

10) надаватиме консультації працівникам під час виконання функціональних обов'язків;

11) здійснюватиме контроль за усуненням виявлених недоліків.

Відповідно до Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади [28], на посаду керівника підрозділу внутрішнього аудиту призначається особа, яка має економічну або юридичну вищу освіту за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра або спеціаліста та стаж роботи на керівних посадах на державній службі за фахом не менш як п'ять років; працівники підрозділу повинні мати економічну або юридичну вищу освіту за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра або спеціаліста, стаж роботи на державній службі за фахом не менш як три роки.

Загальноприйнятими є рекомендації, що керівник служби внутрішнього аудиту повинен бути краще практикуючим, оскільки він володіє прийомами проведення аудиторської перевірки. Для укомплектування даної служби доречними будуть як сертифіковані аудитори, так і спеціалісти по податкам, фінансовому праву, аудиту, контролю та інше.

Внутрішні аудитори повинні мати незалежну позицію та не підлаштовуватися під думку по організації контролю до думки підконтрольного об'єкту.

Основними методами контролю є аудиторська перевірка та спостереження. Перевірка представляє собою дослідження даних документів та матеріальних активів, з використанням документальних та фактичних прийомів дослідження.

Документальні прийоми полягають у контролі за правильністю ведення бухгалтерського обліку та складання звітності на основі дослідження бухгалтерських документів, планів, розрахунків, договорів та інше. Такими прийомами є наступні: 1) огляд документів – виявляється правильність їх

оформлення і законність відображення в них операцій; 2) співставлення даних первинних документів з даними відображеним в бухгалтерському обліку; 3) зустрічна звірка – співставлення даних про проведену операцію, що міститься в різних документах, в тому числі в третіх осіб.

Фактичні прийоми контролю проводяться на основі огляду фактичної наявності матеріальних ресурсів в натурі. Такими є : 1) інвентаризація – перевірка наявності майна, його стану та співставлення з даними бухгалтерського обліку; 2) перерахунок – перевірка точності арифметичних розрахунків в первинних документах або проведення їх аудитором самостійно.

Другим методом контролю є спостереження – відслідковування процесу або процедури діяльності іншої особи, що проявляється у спостереженні за виконанням функціональних повноважень, прийнятті управлінських рішень, усуненні виявлених недоліків та інше. Спостереження може супроводжуватися опитуванням працівників для формулювання правильних висновків.

Проведення аудиту повинно бути результативним і дієвим. Для ефективного використання трудових ресурсів керівник служби внутрішнього аудиту визначає необхідні обсяги часу на проведення всіх внутрішніх аудитів та завантаженість працівників служби внутрішнього аудиту для проведення внутрішніх аудитів, які затверджуються керівником підконтрольного об'єкту.

Керівник служби внутрішнього аудиту визначає склад аудиторської групи, який повинен відповідати характеру й ступеню складності кожного внутрішнього аудиту, а також обмеженням в термінах і трудових ресурсах.

При плануванні внутрішнього аудиту працівники служби внутрішнього аудиту вивчають питання, пов'язані з об'єктом внутрішнього аудиту, в результаті чого визначаються суттєвість помилки, ризики та оцінюється ступінь їх можливого впливу. За результатами планування внутрішнього аудиту складається його програма. Програма складається у письмовому вигляді, підписується керівником підрозділу внутрішнього аудиту та затверджується керівником установи до початку її виконання. Внутрішні аудити проводяться за розпорядчим документом керівника установи. При цьому, внутрішніми

документами підконтрольного об'єкту може визначатися відповідно до законодавства дещо інший порядок планування та проведення внутрішнього аудиту.

Ефективність та дієвість внутрішнього фінансового контролю, а також використання його в оперативному управлінні буде сприяти система документування інформації. Функціонування контрольного процесу забезпечується шляхом руху інформації, з якої отримуються дані про стан керуючої та підконтрольної системи та робиться відповідний висновок. Частину цієї інформації становлять докази, які отримуються із застосуванням методів, методичних прийомів і процедур, що забезпечують обґрунтованість висновків за результатами проведених перевірок.

Працівники служби внутрішнього аудиту самостійно визначають методи, методичні прийоми та процедури, які застосовуються під час внутрішнього аудиту, залежно від його об'єкта та відповідно до вимог внутрішніх документів з питань проведення внутрішнього аудиту.

Відповідальність за достовірність офіційної документації та інформації, наданої працівникам служби внутрішнього аудиту для проведення контролю, забезпечується посадовими особами підконтрольного об'єкту, що її склали, затвердили, підписали чи засвідчили. Внутрішній аудитор робить висновок про її достовірність, відповідність чинному законодавству, меті діяльності та іншим внутрішнім документам.

Офіційним документом проведеного контролю підрозділом внутрішнього аудиту є аудиторський звіт – документ, складений за результатами внутрішнього аудиту, який містить відомості про хід внутрішнього аудиту, стан системи внутрішнього контролю, аудиторський висновок. До аудиторського звіту додаються рекомендації щодо удосконалення діяльності підконтрольного об'єкту залежно від характеру виявлених проблем. Аудиторський звіт складається із вступної, аналітичної та підсумкової частин.

Підсумкова частина включає аудиторський висновок. Аудиторський висновок містить обґрунтовані підсумки за результатами внутрішнього аудиту

відповідно до його теми та цілей. Аудиторський висновок може бути: безумовно позитивним, умовно-позитивним, негативним.

Особливе значення під час аудиторської перевірки приділяється встановленню суттєвості виявлених недоліків. Внутрішній аудитор повинен встановити на скільки ці недоліки вплинуть на діяльність підконтрольного об'єкту.

Рекомендації за результатами внутрішнього аудиту повинні містити конструктивні пропозиції про удосконалення тих аспектів діяльності підконтрольного об'єкту, щодо яких проводився внутрішній аудит. Рекомендації за результатами внутрішнього аудиту повинні бути спрямованими на усунення усіх встановлених недоліків, порушень, відхилень та мати на меті удосконалення діяльності підконтрольного об'єкту.

В звіті внутрішні аудитори повинні так формулювати висновки та надавати рекомендації, щоб це стало базою для прийняття керівництвом необхідних управлінських рішень. При цьому, чіткість та зрозумілість змісту звіту та рекомендацій сприятимуть швидкому прийняттю керівництвом необхідних управлінських рішень.

Зачасту недоліки в управлінні виникають не від неналежної роботи внутрішніх аудиторів, а від затягування прийняття необхідних управлінських рішень або взагалі їх відсутності через ігнорування рекомендацій внутрішнього аудитора.

Керівник служби внутрішнього аудиту вживає всіх необхідних дій щодо реалізації зазначених рекомендацій. Так, він інформує керівництво про виявлені недоліки і шляхи підвищення ефективності внутрішнього фінансового контролю. Керівник служби внутрішнього аудиту тісно співпрацює з наглядовою радою товариства та дає їм інформацію по всім питанням, що мають відповідний інтерес.

Слідкує за втіленням в життя рекомендацій наданих внутрішніми аудиторами, для того, щоб впевнитися в тому, що відповідальні за діяльність

розпочали ефективні дії, спрямовані на їх виконання, або керівництво установи взяло на себе ризик невиконання таких рекомендацій.

Здійснення спостереження за впровадженням аудиторських рекомендацій передбачає здійснення заходів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту щодо отримання інформації від відповідальних за діяльність про реалізацію аудиторських рекомендацій.

Для зняття відповідальності зі служби внутрішнього аудиту за не втілення в життя їх рекомендацій, вони повинні вимагати від керівництва підконтрольного об'єкта письмові пояснення на запропоновані у звіті пропозиції та рекомендації, з вказівкою на те, які будуть реалізовані, а які з обґрунтованих причин відхилені.

Внутрішні аудитори повинні проводити постійне спостереження за діями керівництва по вжиттю заходів по усуненню виявлених в ході аудиторської перевірки недоліків.

РОЗДІЛ 3

ОСНОВНІ НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

3.1. Зовнішня оцінка якості державного внутрішнього фінансового контролю як шлях виявлення проблем в його організації

Оцінка внутрішнього фінансового контролю дає можливість не лише визначити стан дотримання чинного законодавства, правильності виконання покладених на працівників обов'язків але і зробити оцінку всієї фінансово-господарської діяльності за частиною показників.

Переконавшись в надійності даних системи внутрішнього контролю призводить до оптимізації витрат на проведення фінансового контролю, оскільки є можливість уникнути дублювання по проведенню контролю і скористатися даними підрозділів внутрішнього контролю.

Якщо система внутрішнього контролю працює успішно, то не має потреби перевіряти всі фінансово-господарські операції. І навпаки, незадовільний стан внутрішнього контролю може негативно позначитися на стані фінансово-господарської діяльності.

Оцінка стану внутрішнього контролю може бути внутрішня та зовнішня. Внутрішня оцінка здійснюється керівником підрозділу внутрішнього аудиту на основі проведених аудиторських перевірок.

Щодо звітування керівнику державного органу, то такий звіт, який надається у письмовій формі раз на півріччя, повинен включати:

- 1) стан виконання плану діяльності з внутрішнього аудиту та/або причини його невиконання;
- 2) інформацію про позапланові внутрішні аудити; резюме кожного завершеного планового та позапланового внутрішнього аудиту;

3) суттєві проблемні питання, у тому числі виявлені за результатами виконання аудиторських завдань у попередні періоди, що потребували негайного вжиття заходів, яких вжито не було;

4) результати впровадження рекомендацій;

5) обмеження, що виникали під час проведення внутрішнього аудиту; інформацію про наявність та стан виконання програм забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

Крім того, керівник підрозділу внутрішнього аудиту міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади повинен забезпечити підготовку зведеного звіту про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, керівництво яким він здійснює, та підрозділів внутрішнього аудиту територіальних органів та бюджетних установ, які належать до сфери управління такого міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, у разі їх утворення. Водночас зведений звіт повинен містити всі вищенаведені складові.

Крім того, внутрішня оцінка якості внутрішнього аудиту передбачає моніторинг діяльності з внутрішнього аудиту, що проводиться керівником підрозділу, періодичний аналіз діяльності підрозділу, що проводиться працівниками підрозділу шляхом самооцінки або іншими працівниками установи, що володіють практичними знаннями у сфері внутрішнього аудиту. Необхідно підкреслити, що тут мається на увазі не тільки щорічне підвищення кваліфікації державних службовців, передбачене законодавством про державну службу, а й інші заходи з підвищення кваліфікації, як то – проведення внутрішніх навчань у підрозділі, самоосвіта, відвідування тематичних навчань в інших державних установах, які організовують і проводять навчальні заходи з державного управління та аудиту. Про результати внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту керівник підрозділу внутрішнього аудиту інформує керівника установи.

Служба внутрішнього аудиту має постійно прагнути до покращення якості послуг, які вона надає. Для цього керівник підрозділу має розробити

індикатори для вимірювання діяльності з внутрішнього аудиту, які мають демонструвати його цінність функції, надавати інформацію про користь внутрішнього аудиту в організації. Наприклад, при оцінці заходів реагування на аудиторську роботу одними із індикаторів для вимірювання аудиторської діяльності є оцінка реагування керівництва на роботу внутрішнього аудиту і осіб, діяльність яких піддавалася аудиту. При оцінці відстеження аудиторських рекомендацій одним із індикаторів для вимірювання може бути процент рекомендацій, прийнятих керівництвом. При оцінці кадрового складу підрозділу внутрішнього аудиту та рівня знань і вмінь персоналу, що показує потенційну здатність підрозділу внутрішнього аудиту досягати своїх цілей, можливо використовувати індикатори для вимірювання – співвідношення досвідченого персоналу до працівників, що мають недостатній рівень досвіду у сфері внутрішнього аудиту; плинність кадрів в підрозділі внутрішнього аудиту.

В цілому, звіт повинен дати керівнику організації змогу зробити висновки про обсяг аудиторської діяльності та надавати відповідні висновки і пропозиції по удосконаленню існуючої системи внутрішнього контролю в організації.

Зовнішня оцінка стану внутрішнього контролю на сьогоднішній день здійснюється органами Державної аудиторської служби та Міністерством фінансів України.

Аналіз стану діяльності підрозділів внутрішнього аудиту здійснюється переважно на основі звітів поданих до Міністерства фінансів України та результатів проведеного державного фінансового контролю органами державної аудиторської служби.

Відповідно Порядку здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту, затверджений наказом Мінфіну від 03.05.2017 № 480 [29], оцінка якості організовується і проводиться посадовими особами структурного підрозділу Мінфіну, на який покладено функцію надання оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту. Оцінці якості передують вивчення та аналіз відповідальним структурним підрозділом Мінфіну звітів про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту,

результатів внутрішніх оцінок якості та іншої інформації про їх функціонування, отриманої на запити Мінфіну.

Якщо за результатами такого вивчення та аналізу діяльності підрозділів внутрішнього аудиту виявлено питання, які потребують детального дослідження, відповідні факти враховуються при плануванні проведення оцінок якості в установах, де утворено такі підрозділи.

Оцінка якості проводиться не частіше одного разу на три роки згідно з планами роботи відповідального структурного підрозділу Мінфіну, які складаються і затверджуються в установленому порядку.

Під час оцінки якості посадовими особами відповідального структурного підрозділу Мінфіну досліджується дотримання керівником та працівниками підрозділу внутрішнього аудиту вимог постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту» [28], Стандартів внутрішнього аудиту, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 04 жовтня 2011 року № 1247 [38], та інших нормативно-правових актів з питань внутрішнього аудиту. За результатами проведення оцінки якості складається звіт та надаються рекомендації керівнику установи щодо удосконалення системи внутрішнього аудиту.

Оцінка стану внутрішнього фінансового контролю здійснюється під час проведення державного аудиту органами державної аудиторської служби. Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [32] передбачено, що одним із напрямів державного фінансового аудиту є перевірка та аналіз стану функціонування системи внутрішнього контролю. Дана оцінка здійснюється на етапі планування державного аудиту під час попередньої оцінки стану внутрішнього контролю, від якої залежить зміст програми аудиту.

Чим гірша попередня оцінка стану внутрішнього контролю, тим більше роботи необхідно провести контролюючій особі для підтвердження або

спростування виявлених ризиків в діяльності. Це, в свою чергу, збільшує об'єми вибірки для проведення фінансового аудиту.

За результатами зовнішньої оцінки якості внутрішнього керівникам міністерств та інших центральних органів виконавчої влади надаються рекомендації щодо удосконалення проведення внутрішнього аудиту в установі та усунення виявлених недоліків.

3.2. Завдання щодо реформування внутрішнього фінансового контролю з урахуванням зарубіжного досвіду його організації

Вступ до ЄС вимагає від України впровадження і розвитку принципів good governance: прозорості та детальної підзвітності, адже від якості внутрішнього контролю в державних органах залежать ефективність використання ресурсів і надання публічних послуг.

Необхідно враховувати тенденції реформування державного внутрішнього фінансового контролю в інших країнах. Застосування цифрових технологій стало важливим кроком у реформуванні внутрішнього фінансового контролю. У багатьох країнах розвивається автоматизовані системи для моніторингу витрат, що дозволяє оперативно виявляти порушення, нецільові витрати та шахрайства. Наприклад, в Індії активно використовуються електронні платформи для відстеження та аудиту витрат у реальному часі.

Реформи внутрішнього фінансового контролю часто включають вдосконалення систем управління ризиками. У країнах, як Німеччина та Австралія, фокусується на інтеграції методів ризик-менеджменту до всіх етапів управління публічними фінансами, що дозволяє своєчасно ідентифікувати та мінімізувати фінансові ризики.

Однією з важливих тенденцій є інтеграція внутрішнього фінансового контролю з процесами зовнішнього аудиту. Наприклад, у Сполучених Штатах та Канаді спостерігається тісна співпраця між державними інститутами

контролю і національними аудиторами, що забезпечує узгодженість політик та стратегій управління публічними фінансами.

Реформи часто супроводжуються програмами навчання для державних службовців, які відповідають за фінансовий контроль. Це включає розширення програм з підвищення кваліфікації, тренінги з нових технологій контролю та методів управління фінансами. В таких країнах, як Японія та Сінгапур, це є важливою частиною реформ.

У Німеччині було прийнято нові стандарти для вдосконалення внутрішнього контролю в державному секторі, зокрема щодо управління ризиками та звітності. Введення нового законодавства, яке зобов'язує органи влади здійснювати внутрішній контроль за допомогою єдиної цифрової платформи, покращило ефективність аудиту та моніторингу бюджетних витрат.

Впровадження і всебічний розвиток державного внутрішнього фінансового контролю – це необхідна передумова для вступу України до ЄС. Її реалізація є запорукою успіху у переговорах про вступ за главою 32 «Фінансовий контроль». Ця глава – одна з основоположних, бо прописані у ній правила щодо внутрішнього контролю стосуються всіх управлінських процесів, тож впливають на ефективність роботи цілого державного апарату України й на інші переговорні сфери. Україна сумлінно реформує галузь внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах, спираючись на кращі практики ЄС та гармонізуючи національні норми з визнаними світовими стандартами [40].

Складовими державного внутрішнього фінансового контролю, відповідно до європейської моделі, є внутрішній контроль та внутрішній аудит. На сьогодні законодавче визначення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту викладене в Бюджетному кодексі України (стаття 26). Так, внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ, а

внутрішній аудит – це діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Оскільки організація внутрішнього фінансового контролю посідає значне місце в попередженні порушень, налагодженні ефективного та результативного виконання покладених завдань та функцій, управління фінансовими ресурсами держави, то Державною аудиторською службою та Міністерством фінансів України продовжується робота як з методологічного супроводу реформи у сфері внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, так і проведення різних заходів (проведення навчань, пілотних проектів, організація та участь у засіданнях круглих столів, брифінгів, конференцій, консультацій та інших подібних заходах), в тому числі за участю міжнародних представників, підтримка проведення організаційно-структурних змін щодо утворення підрозділів внутрішнього аудиту; регулювання стану внутрішнього аудиту в системі центральних органів виконавчої влади.

В запровадженні європейської моделі внутрішнього фінансового контролю особлива увага приділяється відповідальності керівників усіх рівнів за результати фінансово-господарської діяльності у ввіреній їм сфері та необхідності забезпечення надійної системи внутрішнього контролю як інструменту попередження порушень та налагодження ефективного управління.

Підрозділ внутрішнього аудиту не повинен брати участь в управлінні ризиками, а лише допомагати керівництву підконтрольного об'єкту в організації та удосконаленні процесів управління ризиками. Така допомога може проявлятися в ідентифікації та аналізі ризиків, участі в процесі навчання персоналу щодо управління ризиками та побудови ефективної системи внутрішнього контролю в організації. А прийняття відповідних управлінських

рішень щодо ризиків покладено безпосередньо на керівника підконтрольного об'єкту.

З метою удосконалення внутрішнього фінансового контролю та його ефективності необхідно:

- розробляти та затверджувати внутрішні документи з питань проведення внутрішнього контролю та його оцінки;
- підрозділ внутрішнього контролю повинен мати чітко визначений перелік підконтрольних об'єктів;
- підрозділ внутрішнього контролю повинен бути організаційно і функціонально незалежним;
- оперативне інформування керівників підконтрольних об'єктів про результати контрольних заходів, з обов'язковим наданням конкретних пропозицій щодо усунення виявлених порушень, притягнення до відповідальності винних осіб;
- підрозділ внутрішнього контролю зобов'язаний спостерігати за прийняттям керівником підконтрольного об'єкту рішень та станом усунення встановлених порушень;
- орієнтувати проведення аудиту на ризикових фінансово-господарських операціях та напрямках діяльності.

Напрямки реформування державного внутрішнього фінансового контролю демонструють загальну тенденцію до посилення незалежності суб'єктів фінансового контролю, застосування новітніх технологій та методів для підвищення прозорості та ефективності управління публічними фінансами.

ВИСНОВКИ

Під час написання кваліфікаційної роботи ми з'ясовували сутності внутрішнього фінансового контролю, його принципи та функції, систему, основні вимоги до організації, порядок оцінки, а також визначили основні завдання щодо реформування. В результаті проведеного дослідження ми прийшли до наступних висновків.

1. Внутрішній фінансовий контроль має як самостійне, так і спільне з зовнішнім державним контролем значення:

- внутрішній фінансовий контроль орієнтований на підвищення ефективності управління підконтрольним об'єктом, що досягається шляхом отримання інформації про стан фінансово-господарської діяльності підконтрольного об'єкта і прийняття своєчасних і правильних рішень у власних інтересах;

- за допомогою внутрішнього фінансового контролю реалізуються і окремі сторони державного зовнішнього контролю, а саме через дотримання підконтрольним об'єктом фінансового законодавства, усунення виявлених порушень та недоліків, причин їх виникнення та попередження у майбутньому.

Прослідковуючи прямий зв'язок належного здійснення внутрішнього фінансового контролю, як наслідок досягнення частини завдань, що покладені на зовнішній державний контроль, постає необхідним забезпечення правового регулювання внутрішнього фінансового контролю органів державного управління.

2. Для характеристики внутрішнього фінансового контролю використовують різні терміни. Не є доречним виділення внутрішньовідомчого (відомчого) та внутрігосподарського контролю як самостійні види фінансового контролю, оскільки це звужує сутність самого внутрішнього фінансового контролю в рамках якого вони здійснюються. Внутрішній фінансовий контроль необхідно розглядати як узагальнююче поняття для всіх його підвидів, а саме:

1) внутрісистемний контроль, який здійснюється вищестоящим органом по відношенню до нижестоящих, що знаходять в його управлінні. Іншими словами – це відомчий внутрішній фінансовий контроль, що здійснюється в системі міністерств та інших центральних органів виконавчої влади за підпорядкованими об'єктами, що знаходяться в його управлінні;

2) внутрігосподарський – це контроль, що здійснюється на окремому рівні підконтрольного об'єкта лише за його діяльністю через штатних працівників, спеціально створеними контрольними та іншими службами.

3. Оскільки внутрішній фінансовий контроль сприяє належному управлінню в сфері фінансів потребує не тільки закріплення порядку його здійснення, але і самого поняття. А тому в законодавстві пропонуємо визначити поняття «державний внутрішній фінансовий контроль» – це вид фінансового контроль спрямований на перевірку та оцінку законності фінансово-господарських операцій, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, аналізу економічної доцільності фінансово-господарської діяльності, виявлення відхилень та розробка пропозицій щодо їх усунення, що проводиться з ініціативи керівника чи вищестоящого органу керівником, службою бухгалтерського обліку та працівниками під час здійснення фінансово-господарських операцій, а також спеціально створеним підрозділом контролю (службою внутрішнього аудиту).

4. Основними внутрішніми документами з питань внутрішнього фінансового контролю є положення про підрозділ внутрішнього контролю, посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього контролю, внутрішні документи з питань проведення внутрішнього контролю.

5. Система внутрішнього фінансового контролю включає наступні елементи: контрольне середовище; залежно від внутрішнього середовища контролю і визначається місце і роль контрольної діяльності; виявлення, оцінка ризиків та розробка пропозицій щодо їх усунення; інформація та інформаційний обмін; спостереження за станом внутрішнього фінансового контролю.

6. Система принципів здійснення внутрішнього фінансового контролю поділено на групи. Існування першої групи принципів залежить від дій керівника підконтрольного об'єкту, який повинен забезпечити умови для існування внутрішнього контролю (принцип незалежності, принцип розподілу повноважень, принцип співвідношення контролюючого суб'єкта та підконтрольного об'єкта, принцип збалансованості); друга група принципів – це ті, на основі яких базується організація роботи внутрішніх контролерів (принцип законності, принцип взаємодії, принцип відкритості та принцип компетентності); і третя група – які покладені в основу контрольної діяльності внутрішніх контролерів (принцип своєчасності проведення перевірки, принцип безперервності контролю, принцип комплексності контрольної діяльності, принцип об'єктивності, принцип гласності, принцип чіткості та логічності наданих контролером пропозицій та вимог, принцип дотримання професійної етики).

7. В якості основних форм організації внутрішнього фінансового контролю можна виділити: 1) структурно-функціональну форму; 2) систему внутрішнього аудиту.

8. Організація внутрішнього контролю здійснюється суб'єктами, яких можна поділити на відповідні рівні в залежності від значення в системі контролю. Перший рівень належить керівнику державного органу; наступний рівень належить бухгалтерській службі; третій рівень внутрішнього контролю здійснюють працівники, які при реалізації відповідних фінансово-господарських операцій виконують і функції внутрішнього контролю відповідаючи за правильне їх оформлення, законність здійснення, відсутність порушень бухгалтерського обліку та інше; наступним рівнем суб'єктів контролю є ті, що здійснюють контрольні функції для реалізації безпосередньо закріплених за ними функцій (ними є планово-економічний відділ, юридичний відділ, відділ кадрів); рівнем внутрішнього фінансового контролю може стати діяльність служби внутрішнього аудиту.

9. Через службу внутрішнього аудиту керівник отримує не тільки інформацію для здійснення управління, але і пропозиції спрямовані на удосконалення самої системи управління та діяльності інших суб'єктів внутрішнього контролю. Оцінка стану внутрішнього контролю може бути внутрішня та зовнішня. Внутрішня оцінка здійснюється керівником підрозділу внутрішнього аудиту на основі проведених аудиторських перевірок. Зовнішня оцінка стану внутрішнього контролю на сьогоднішній день здійснюється органами Державної аудиторської служби та Міністерством фінансів України, як на основі проведених аудитів, так і за результатами отримання звітів. Наслідком проведення оцінки є розробка пропозицій щодо удосконалення стану внутрішнього фінансового контролю.

10. Для організації державного внутрішнього фінансового контролю врегулювання потребують наступні питання:

- підвищити відповідальність керівників державних органів та установ за організації внутрішнього фінансового контролю;
- формування вимог до створення структури служби внутрішнього аудиту;
- забезпечення створення служби внутрішнього аудиту не лише в системі міністерств, відомств та інших центральних органах, а також бюджетних установах, але і на середніх і малих підприємствах;
- доопрацювання стандартів внутрішнього аудиту;
- визначення відповідних показників на основі яких повинна проводитися оцінка системи внутрішнього контролю;
- використання ризикоорієнтованих методів проведення внутрішнього аудиту;
- забезпечення професійної підготовки внутрішніх аудиторів та підвищення їх кваліфікації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Базась М.Ф. Методика та організація фінансового контролю : *підр. для студ. навч. закл. К.* : МАУП, 2004. 440 с.
2. Бариніна М. В., Чумакова І.Ю. Функція внутрішнього аудиту в органах державного та комунального секторів економіки: оцінка прогресу реформ. *Фінанси України*. 2018. № 12. С. 85-106.
3. Бутинець Ф.Ф., Бардаш Н.М., Малюга С.В. Контроль і ревізія: *підручник*. [вид. 2-е, доп. і перероб.]. Житомир : ЖІТІ, 2000. 512 с.
4. Внутрішній аудит як основний вид державного внутрішнього фінансового контролю. *LOGIGA*, 2019. 40 с. URL: <https://hromady.org/wp-content/uploads/2020/04/%D0%9F%D0%9E%D0%A1%D0%86%D0%91%D0%9D%D0%98%D0%9A-%D0%A4%D0%86%D0%9D%D0%90%D0%9B-PDF.pdf> (дата звернення: 01.10.2024).
5. Галкін О. В. Визначення внутрішніх суб'єктів контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2011. № 2. Т. 3. С. 19-22.
6. Германчук П.К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, Александров В.Т., О.І. Назарчук. Київ: НВП «АВТ», 2004. 424 с.
7. Гончарук С.М., Долбнєва Д.В., Приймак С.В., Романів Є.М. Фінансовий контроль: теорія, термінологія, практика: *навчальний посібник*. Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2019. 298 с.
8. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль : *навч. посіб.* для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Гуцаленко, В.А. Деревій, М.М. Коцупатрий. К. : Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
9. Гуцаленко Л.В., Мулик Т.О. Внутрішній аудит та діагностика в системі державного фінансового контролю та управління діяльністю бюджетної установи. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 4. С. 31-45.

10.Державний внутрішній фінансовий контроль – ключова реформа для прозорого управління державним сектором. Міністерство фінансів України: веб-сайт. URL: <https://eu4pfm.com.ua/news/derzhavnyy-vnutrishniy-finansovyy-kontrol-kliuchova-reforma-dlia-prozoroho-upravlinnia-derzhavnym-sektorom/?lang=uk> (дата звернення: 08.11.2024).

11.Дікань Л.В. Державний фінансовий контроль: концептуальні основи його розвитку. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки»*. 2019. № 2(22). С. 38-51.

12.Дмитренко Г.В. Концептуально-методологічні основи організації і здійснення фінансового контролю : монографія. К. : АДЕФ-Україна, 2009. 160 с.

13.Дмитренко Е.С. Фінансове право України. Загальна частина: *навчальний посібник*. К. : Алерта; КТН, 2006. 376 с.

14.Духневич О.В. Основні засади функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Державне управління*. 2020. Том 31 (70). № 5. С. 17-22.

15.Загородній А.Г. Облік і аудит: термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. Львів: Центр Європи, 2002. 671 с.

16.Заруцька, О.П., Заруцька О.П. Про системний підхід до організації внутрішнього контролю та фінансового моніторингу у банках. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2024. № 1 (85). С. 33-44.

17.Іванова І. Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку: *монографія*. К. : Академвидав, 2010. 168 с.

18.Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: *монографія*. Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360 с.

19.Контроль і ревізія : *навч. посібник* / Є.М. Романів, Р.Л. Хом'як, А.С. Мороз, В.О. Озеран. [3-тє вид., перероб. і доп.]. Львів, 2004. 328 с.

20.Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 22.10. 2008 р. № 1347-р. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/597>

21.Лебединська О.Ю. Окремі аспекти реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю. *Правові новели*. 2019. № 9. С. 99-106.

22.Лімска декларація керівних принципів контролю. URL: http://www.as-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836_(дата звернення: 05.11.2024).

23.Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text>

24.Пантелеєв В.П. Внутрішній аудит : навч. посібник / В.П. Пантелеєв, М.Д. Корінько; за ред. В.О.Шевчука. К., 2006. 247 с.

25.Пасічник В.М. Державний фінансовий контроль як чинник забезпечення національної безпеки України. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2023. № 3. С. 107-113.

26.План дій «Україна – Європейський Союз»: схвалено Кабінетом Міністрів України від 12.02.2005 р. та Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом від 21.02.2005 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MUS3969.html

27.План заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : затверджено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 р. № 1601-р. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/597>

28.Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text>.

29.Порядок здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту, затверджений наказом Мінфіну від 03.05.2017р. № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17#Text>

30. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

31. Про державний внутрішній фінансовий контроль : проект Закону України. URL: [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/51285;jsessionid=1E32C984D434EFE575E15ECADAE89210_\(дата звернення: 08.11.2024\)](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/51285;jsessionid=1E32C984D434EFE575E15ECADAE89210_(дата звернення: 08.11.2024)).

32. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993р. № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

33. Програма підтримки України у питаннях управління державними фінансами (EU4PFM). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Programa_pidtrymky_Ukrayiny_u_pytannyyah_upravlinnya_derzhavnymu_finansamy.pdf (дата звернення: 08.12.2024).

34. Романів Є.М., Труш І.Є. Державний аудит: *навч. посібник*, Львів : Ліга-Прес, 2017. 235 с.

35. Рядінська В. О., Костенко Ю. О., Петренко Г. О. Організаційно-правові аспекти внутрішнього аудиту в державному секторі економіки. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 7. С. 287-291.

36. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: *монографія*. Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. 407 с.

37. Савченко Л.А. Фінансово-контрольне право: становлення та розвиток: *монографія*. К.: Юрінком Інтер, 2017. 400 с.

38. Стандарти внутрішнього аудиту : затверджено наказом Міністерства фінансів України у редакції від 14.08.2019р. № 344. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text>

39. Стефанюк Б. Концептуальні підходи до створення ефективної системи внутрішнього контролю в банку. *Вісник НБУ*. 2007. № 4. С. 57-61.

40. Улютін Д. Приведення сфери фінконтролю у відповідність до норм ЄС є однією з ключових передумов для євроінтеграції України. 2024. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/pryvedennia-sfery-finkontroliu-u-vidpovidnist-do-norm-ies-ie-odniiei-u-z-kliuchovykh-peredumov-dlia-ievrointehratsii-ukrainy-denys-uliutin> (дата звернення: 09.12.2024).

41. Фінансове право України : *навч. посібник* [для студ. вищ. навч. закл.] / Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва. К. : Правова єдність, 2009. 395 с.

42. Функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у 2020 році. Міністерство фінансів України: веб-сайт. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/2020_%D1%80%D1%96%D0%BA.pdf (дата звернення: 08.11.2024).

43. Чуєнков А.Є. Створення внутрішнього аудиту як суб'єкта внутрішньогосподарського контролю. URL: <http://soskin.info/ea/2010/9-10/201018.html> (дата звернення: 08.12.2024).

44. Шутов М.І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика) : *монографія* / М.І. Шутов, В.А. Бабенко, Н.М. Стоянова. Одеса: Юридична література, 2004. 136 с.