

монографія / М. М. Єрмошенко, К. С. Горячева. – К.: Національна академія управління, 2010. – 232 с.

5. Закон України "Про банки і банківську діяльність" від 07.12.2000 р. № 2121-III: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>.

6. Ліпкан В. А. Безпекознавство: навч. посібник. – К.: Європ. ун-т, 2003. – 208 с.

7. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України : наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України № 1277 від 29 жовтня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://cct.com.ua/2013/29.10.2013\\_1277.htm](http://cct.com.ua/2013/29.10.2013_1277.htm).

#### References

1. Bolhar, T. M. (2009). *Finansova bezpeka bankiv v umovakh rynkovoї transformatsii ekonomiky Ukrainy* [Financial security of banks in the conditions of market transformation of the Ukrainian economy] (Ph.D. in Econ. thesis, State Higher Educational Institution "Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine", Sumy, Ukraine). [in Ukrainian].

2. Gamza, V. A., & Tkachuk, I. B. (2000). *Bezopasnost' kommercheskogo banka* [The security of a commercial bank]. Moscow: Shumilov I. I. [in Russian].

3. Yermoshenko, M. M. (Ed.). (2005).

*Ekonomichni ta orhanizatsiini zasady zabezpechennia finansovoї bezpeky pidpriemstva* [Economic and organizational principles of financial security of the enterprise] [Preprint or Scientific Report]. Kyiv: National Academy of Management. [in Ukrainian].

4. Yermoshenko, M. M., & Horiacheva K. S. (2010). *Finansova skladova ekonomichnoi bezpeky: derzhava i pidpriemstvo* [Financial component of economic security: state and enterprise]. Kyiv: National Academy of Management. [in Ukrainian].

5. Supreme Council of Ukraine (2000). Pro banky i bankivsku diialnist [About banks and banking]: Law of Ukraine, adopted on 2000, December 7, 2121-III. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>. [in Ukrainian].

6. Lipkan, V. A. (2003). Bezpekoznavstvo [Security science]. Kyiv: European University. [in Ukrainian].

7. Ministerstv ekonomichnoho rozvytku i torhivli Ukrainy (2013). Pro zatverdzhennia Metodichnykh rekomendatsii shchodo rozrakhunku rivnia ekonomichnoi bezpeky Ukrainy [On approval of guidance on the calculation of economic security of Ukraine]. Ordered of 29, October, 2013, 1277. Retrieved from [http://cct.com.ua/2013/29.10.2013\\_1277.htm](http://cct.com.ua/2013/29.10.2013_1277.htm) [in Ukrainian].

УДК 336.2

#### Ю. О. Голинський

кандидат економічних наук,

доцент кафедри державних та місцевих фінансів,

Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів

#### Л. М. Луців

старший викладач кафедри фінансів суб'єктів господарювання  
Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів

### СКЛАДОВІ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

Стаття присвячена питанням оцінки якості державного фінансового контролю виконання бюджетів всіх рівнів. Досліджено теоретичні основи вказаної проблематики, сформульовано уточнені визначення основних понять, конкретизовано та систематизовано елементи оцінки якості державного фінансового контролю, а також його види в часовому розрізі.

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль, якість, оцінка якості.

#### Holynskyy Yu., Lutsiv L. COMPONENTS OF QUALITY ASSESSMENT OF STATE FINANCIAL CONTROL OF BUDGET EXECUTION

The article is devoted to the issues of assessing the quality of state financial control of the execution of budgets on all levels. The theoretical foundations of the mentioned problem are explored, clarified definitions of the main concepts are formulated, the elements of the assessment of the quality of state financial control, as well as its types in a time perspective, are specified and systematized.

**Key words:** state financial control, quality, quality assessment

Проблематика створення та імплементації інструментарію оцінки якості контролю залишається актуальною в контексті розвитку державного фінансового контролю (ДФК) за процесами виконання бюджетів усіх рівнів в Україні. Це також підтверджується спробами розробити та уніфікувати загальні правила цих процесів.

Науковими дослідженнями в даному напрямі займаються низка вітчизняних науковців, зокрема Синюгіна [1], Стефанюк [2], Пожар [3] та інші. Метою даної статті є теоретичне дослідження проблематики оцінки якості фінансового контролю за виконанням бюджетів, а також конкретизація елементів та видів такої оцінки.

До міжнародних нормативно-правових актів щодо якості контролю відносять стандарти Міжнародної федерації бухгалтерів IFAC ISA 220 «Контроль якості при аудиті фінансової інформації за минулі періоди» і Міжнародний стандарт контролю якості ISQC 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та перевірки фінансової інформації по минулих періодах, а також інші зобов'язання за гарантіями та надання супутніх послуг» [4].

Зазначеними стандартами встановлено порядок та процедури контролю якості, які знайшли відображення в Посібнику з якості аудиту EUROSAI (далі по тексту - Посібник) [4].

Згідно Посібника, якість контролю – це певний рівень, при якому сукупність невід'ємних характеристик контролю задовольняє потрібним вимогам.

При оцінюванні роботи органів ДФК на предмет якості вказані характеристики включають в себе: важливість, надійність, об'єктивність, межі (чи належним чином підібрані об'єкти контролю), своєчасність, ясність, ефективність (обґрунтованість витрат на проведення контрольного заходу з урахуванням важливості та складності), дієвість. Наведені характеристики необхідно розглядати саме в контексті процедур з підготовки та проведення контрольних заходів в рамках контрольно-ревізійної діяльності органів ДФК.

У вказаному Посібнику даються також визначення понять «контроль якості» і «забезпечення якості».

При цьому, під контролем якості мається на увазі термін, що включає в себе стратегію і процедури, що діють в органі контролю для забезпечення постійної високої якості їхньої контрольно-ревізійної роботи.

Відтак, забезпечення якості за своєю суттю, - процес, встановлений органом контролю, для забезпечення гарантування:

- наявності необхідних важелів контролю;
- належного їх застосування;
- постійного моніторингу можливих способів посилення або іншого вдосконалення елементів контролю.

У зв'язку з цим питання розвитку інструментів оцінки якості контролю є одним з найактуальніших.

Дійсно, певною мірою оцінка якості процедур контролю може сприяти прийняттю необхідних заходів для усунення існуючих дисбалансів в рамках використовуваних технологій контролю, а також підвищення його результативності.

Так, якщо раніше приділялася увага в цілому аналізу здійснення ДФК за виконанням бюджетів всіх рівнів, що згодом дозволило виявити певні проблеми, то тепер варто спрямувати дослідження на внутрішні аспекти роботи органів, що здійснюють контроль за виконанням бюджетів, особливо на предмет якості проведення ними контрольних заходів з подальшим виявленням проблемних ділянок.

В Україні питання впровадження заходів контролю якості отримали розвиток поки в рамках діяльності органів зовнішнього ДФК. Зокрема, Рахунковою палатою робляться спроби розробки системи управління якістю контрольних заходів і її впровадження в свою діяльність. При цьому, на регіональному рівні інструменти оцінки якості не отримали належного розвитку, в тому числі стосовно контролю за виконанням бюджетів всіх рівнів.

У зв'язку з цим доцільно розробити алгоритм здійснення оцінки якості контролю за виконанням бюджетів суб'єктів всіх рівнів. Дане питання знаходиться в тісному взаємозв'язку з питанням розвитку стандартизації ДФК.

Дослідження показують, що вітчизняне трактування поняття якості контрольного заходу зберегло свою міжнародну концептуальну основу. При цьому, якість контрольного заходу визначається сукупністю його характеристик, які повинні відповідати правилам і вимогам здійснення контрольного заходу, встановленим в стандартах фінансового контролю, а також забезпечувати достовірність, об'єктивність і ефективність таких результатів, що задовольняють запити основних користувачів звіту про результати контрольного заходу в особі законодавчої влади і громадськості.

Принципова відмінність даного визначення полягає лише в тому, що зазначені характеристики вже прив'язані до відповідних спеціалізованих стандартів, що, на наш погляд, є логічним і усуває невизначеність в традиційному варіанті підходу до оцінки якості контрольного заходу.

На основі аналізу міжнародного та вітчизняного трактування понять оцінки якості ДФК за виконанням бюджетів доцільно визначити основні елементи даної оцінки.

До таких основних елементів оцінки якості слід віднести:

1. Якість ДФК за виконанням бюджету
  - встановлення поняття якості ДФК
  - встановлення характеристик якості ДФК
2. Розробка стандартів і посібників з оцінки якості ДФК
  - визначення алгоритму оцінки якості контролю
  - визначення критеріїв оцінки якості контролю
3. Управління якістю ДФК за виконанням бюджетів
  - встановлення вимог до якості ДФК
  - забезпечення якості реалізації ДФК
  - оцінка якості ДФК за виконанням бюджетів
  - підвищення якості ДФК за виконанням бюджетів

Необхідно також охарактеризувати найбільш важливі з них. Зокрема, пропонується виокремити

управління якістю заходів контролю, під яким розуміється сукупність організаційних заходів, методів і процедур, спрямованих на досягнення високого рівня ефективності діяльності органу контролю з метою виконання покладених на нього завдань.

Основними завданнями управління якістю є, по-перше, забезпечення виконання встановлених правил і вимог здійснення контрольних заходів, по-друге, виявлення та усунення недоліків в здійсненні контрольних заходів, по-третє, розробка і реалізація заходів, спрямованих на підвищення якості контрольних заходів.

Крім того, слід приділити увагу одному з основних компонентів управління якістю ДФК за виконанням бюджетів – оцінці якості.

Оцінка якості контрольних заходів реалізується в трьох основних часових формах, а саме: попередня, оперативна та наступна.

Попередня оцінка якості контролю може реалізуватися на етапі складання плану діяльності. Основним її завданням є оцінка обґрунтованості пропонуваного тем і об'єктів контрольних заходів, тобто оцінка дотримання вимог відповідних стандартів фінансового контролю з питань планування.

Оперативна оцінка якості контрольних заходів може здійснюватися в процесі проведення перевірок роботи інспекторів після завершення кожного етапу контрольних заходів, тобто в процесі здійснення даного контролю можна визначити якою мірою дотримуються вимоги стандарту з питань підготовки, проведення та оформлення результатів контрольних заходів.

Наступна оцінка якості здійснюється після завершення контрольних заходів шляхом перевірки його результатів. Основними її завданнями є виявлення та усунення наявних недоліків в здійсненні контрольних заходів, а також розробка пропозицій щодо вдосконалення стандартів фінансового контролю з метою підвищення якості майбутніх контрольних заходів.

Таким чином, наступна оцінка якості ДФК за виконанням бюджетів здійснюється шляхом оцінки та порівняльного аналізу завершених контрольних заходів щодо відповідності їх проведення встановленим правилам, а також вимогам до якості контрольних заходів.

Специфіка оцінки якості контролю, в тому числі наступної оцінки якості ДФК за виконанням бюджетів полягає в необхідності використання сукупності стандартів, одним з яких в обов'язковому порядку повинен бути стандарт з управління якістю контролю.

Алгоритм наступної оцінки якості передбачає необхідність збору та аналізу всебічної інформації, отриманої як за підсумками внутрішнього фінансового контролю (внутрішнього аудиту), так і на основі підготованих органом ДФК матеріалів, а також матеріалів, отриманих ним від зовнішніх джерел інформації.

До числа зовнішніх джерел інформації можуть бути віднесені законодавчі (представницькі) органи влади, органи виконавчої влади, громадські

організації, думка яких враховується при оцінці якості контрольних заходів.

На основі перших двох етапів проводиться безпосередня наступна оцінка якості ДФК за виконанням бюджетів, що передбачає аналіз окремих елементів контрольних та експертно-аналітичних матеріалів, а також встановлення критеріїв для їх оцінки на предмет відповідності вимогам стандартів фінансового контролю.

Надалі матеріали наступної оцінки використовуються при визначенні результатів її реалізації.

При цьому згідно з ISQC 1 орган контролю повинен оцінювати вплив недоліків, зазначених в результаті проведення оцінки, і повинен визначити чи є вони:

- випадками, які не обов'язково вказують на те, що система контролю якості органу контролю є недостатньо ефективною для забезпечення його впевненості в тому, що вона відповідає професійним стандартам та чинним нормативно-правовим актам;

- систематичними, повторюваними або іншими істотними недоліками, які вимагають негайних дій для їх усунення.

При цьому, вважаємо, контрольний та експертно-аналітичний захід можна визнати якісним, якщо:

- виконані всі встановлені стандартами фінансового контролю вимоги в частині планування, підготовки, проведення та оформлення результатів заходу з дотриманням затверджених термінів;

- виконана повністю програма заходу;
- акти та інші документи, оформлені в ході заходу, містять необхідні дані і докази, що підтверджують всі встановлені факти порушень і недоліків;

- зміст і висновки звіту про результати заходу засновані на матеріалах відповідних актів та інших документів, оформлених в ході заходу;

- структура, зміст і форма документів за результатами заходу відповідають вимогам регламенту контрольних заходів органу, стандартів фінансового контролю та інших внутрішніх правових документів.

І, нарешті, завершальними етапами алгоритму є розробка пропозицій щодо усунення недоліків і порушень, виявлених в результаті подальшої оцінки якості ДФК за виконанням бюджетів, і перевірка їх усунення.

Стандарт ISQC 1 містить ряд положень щодо вироблення рекомендацій та усуненню порушень.

Зокрема, в тих випадках, коли процедури оцінки якості показують, що звіт може бути визнаний невідповідним, або що не було дотримано всіх процедур під час контрольних заходів, орган контролю повинен визначити які з надобляться подальші дії, щоб виконувалися всі професійні стандарти (що мають відношення до даного питання) і діючі нормативні правові акти.

Крім того, контрольний орган не рідше, ніж раз на рік, повинен повідомляти про результати оцінки якості відповідним посадовим особам органу контролю, в тому числі керівнику. Такий зв'язок необхідний для того, щоб дати контрольним органам

та окремим посадовим особам можливість вжити відповідних заходів, якщо в цьому є необхідність.

При цьому, дана інформація повинна включати опис виконаних процедур оцінки якості, висновки і при необхідності опис систематичних, повторюваних або інших істотних недоліків, а також заходів, що були вжиті для врегулювання або виправлення цих недоліків.

В рамках подальшої оцінки якості також проводиться аналіз дотримання вимог до тексту звіту про результати контрольного заходу, до числа яких відносяться:

- текст звіту повинен бути зрозумілим і лаконічним;
- в тексті необхідно викладати найбільш важливі результати і пропозиції;
- рекомендований обсяг тексту звіту про результати контрольного заходу не повинен перевищувати 30 сторінок.

В цілому, дослідження показало необхідність і значення впровадження в практику елементів оцінки якості ДФК за виконанням бюджетів всіх рівнів.

Специфіка такого контролю (в частині об'єктивності та результативності) полягає в тому, що він повною мірою не може бути реалізований тільки контрольними органами влади по відношенню до своєї діяльності, що обумовлює необхідність проведення з певною періодичністю оцінки якості контролю за виконанням бюджетів зовнішнім суб'єктом. У зв'язку з цим виникає інша важлива проблема, яка полягає в самостійності органів зовнішнього ДФК відповідно до чинного законодавства.

При цьому, на нашу думку, більш продуктивним варіантом проведення подальшої оцінки якості ДФК за виконанням бюджетів є проведення подібної оцінки незалежним по відношенню до органів зовнішнього і внутрішнього ДФК органом або організацією. При цьому в даному випадку доцільно говорити про моніторинг якості ДФК за виконанням бюджетів, оскільки за певним переліком питань незалежним органом буде проводитися перевірка їх дотримання органами зовнішнього і внутрішнього ДФК шляхом перевірки їх звітів за певний період часу.

Потенційним варіантом вирішення зазначених проблем є запровадження моніторингу якості контролю за виконанням бюджетів безпосередньо Рахунковою палатою, яка відповідно до нормативно-правових актів встановлює загальні вимоги до стандартів державного фінансового контролю. У

чинних редакціях вимог до стандартів зовнішнього фінансового контролю немає положень, що стосуються перевірки дотримання вимог стандартів органами контролю. Впровадження в практику роботи Рахункової палати подібної функції сприяло б підвищенню результативності діяльності органів контролю.

В цілому, більш кращим варіантом є все-таки закріплення функції з проведення моніторингу якості контролю за виконанням бюджетів за окремою асоціацією органів контролю, що обумовлено цілим рядом причин, в тому числі пов'язаних з необхідністю реалізації принципу незалежності контролю, а також забезпеченням об'єктивності та правомірності результатів проведеного моніторингу якості контролю за виконанням бюджетів.

### **Список використаних джерел**

1. Синюгіна, Н. В. Зарубіжний досвід і адаптація внутрішнього фінансового контролю до національного середовища України [Текст] / Н. В. Синюгіна // Наука й економіка. – 2013. – Т. 1. – Вип. 4. – С. 97-103.
2. Стефанюк, І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні [Текст] / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2011. – № 6. – С. 84-102.
3. Пожар Т.О. Система контролю якості аудиту ефективності / Т.О. Пожар // Економіка і регіон. – 2012. – № 2(33). – С. 164–169.
4. Керівні принципи аудиту державних фінансів: збірник базових документів INTOSAI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intosai.org/documents/intosai/general.html>

### **References**

1. Synyuhina, N. V. (2013). Foreign experience and adaptation of internal financial control to the national environment Ukraine. Science and Economics, Vol. 1(4), pp. 97-103.
2. Stefanyuk, I. B. (2011). Methodological principles of the system of internal financial control in Ukraine. Finance of Ukraine, Vol. 6, pp. 84-102.
3. Pozhar, T.O. (2012), "The quality control system of effective audit", Ekonomika i rehion, Vol. 2(33), pp. 164–169.
4. INTOSAI Financial Audit Guidelines. July, 15, 2017, Retrieved from: <http://www.intosai.org/documents/intosai/general.html>