

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«Розвиток системи державного фінансового контролю
та аудиту в Україні»**

Студентки 2 курсу, 6 групи,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа та страхування»
спеціалізації «Державний аудит»

Новікової Катерини
Олегівни

Науковий керівник
д.е.н., професор,
заслужений діяч науки і техніки України

Чугунов Ігор Якович

Керівник освітньо-професійної програми
к.е.н., доцент

Маркуц Юлія
Ігорівна

Завідувач кафедри фінансів,
д.е.н., професор,
заслужений діяч науки і техніки України

Чугунов Ігор Якович

Київ 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ	6
1.1. Сутність та принципи державного фінансового контролю та аудиту.....	6
1.2. Державний фінансовий контроль та аудит як інструмент підвищення ефективності використання бюджетних коштів.....	13
1.3 Світовий досвід здійснення державного фінансового контролю та аудиту.....	17
РОЗДІЛ 2 СТАНОВЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ В УКРАЇНІ.....	24
2.1 Інституційні засади розвитку державного фінансового контролю та аудиту...	24
2.2 Структура та динаміка державного фінансового контролю та аудиту бюджетних коштів	34
РОЗДІЛ 3 ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ В УКРАЇНІ.....	45
3.1 Шляхи вдосконалення системи державного фінансового контролю та аудиту	45
3.2 Напрями розвитку системи державного фінансового контролю за використанням фінансових ресурсів бюджетних установ.....	50
ВИСНОВКИ	56
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	60
ДОДАТКИ	64

ВСТУП

Актуальність теми. Вагомою складовою фінансової політики держави є організація та розвиток ефективної системи державного фінансового контролю та аудиту. Саме тому вже існуючі форми державного фінансового контролю, до яких відноситься й державний фінансовий аудит, потребують системного удосконалення, розроблення відповідних методик проведення, які відповідали б сучасним вимогам розвитку фінансової системи та сприяли б ефективності їх використання. З урахуванням цього, виникає необхідність у вивченні питань організації та проведення державного фінансового аудиту, як різновиду державного фінансового контролю, що має важливе теоретичне значення як для фінансової науки, так і практичного застосування існуючих форм фінансового контролю.

Дослідженню теоретико-методичних засад системи державного фінансового контролю та аудиту присвятили свої праці такі вітчизняні науковці, як: В. Андрущенко, М. Барановський, М. Білуха, Т. Бондарук, Ф. Бутинець, О. Василик, І. Дрозд, Л.Клець, В.Опарін, Ю.Радіонов, Н.Рубан, І. Стефанюк, В. Симоненко, І. Чугунов та ін. Серед зарубіжних вчених варто виділити: З.Боді, Р. Метртон, Р. Адамс, Т. Англєрід, М. Грїмвуд, П. Джекєсон, Д. Дїамонд, П. Додж, В. Евєрт, А. Едвард, Р. Зодї, Е. Лєхан, Б. Палмер, Дж. Робєртєон, С. Томкїнс та ін.

Мета дослідження – опрацювання теоретичних засад системи державного фінансового контролю та аудиту та визначення прїоритетних напрямів її розвитку з урахуванням свїтового досвїду здїйснення державного фїнанєового контролю та аудиту.

Визначена мета обумовила наступні завдання дипломної роботи:

- розкрити сутність та принципи державного фінансового контролю та аудиту в Україні;
- розвинути положення щодо державного фінансового контролю та аудиту як інструменту підвищення ефективності використання бюджетних коштів;

- узагальнити та систематизувати світовий досвід здійснення державного фінансового контролю та аудиту;
- визначити інституційні засади розвитку державного фінансового контролю та аудиту в Україні;
- удосконалити основні засади здійснення державного фінансового контролю та аудиту бюджетних програм;
- визначити напрями розвитку системи державного фінансового контролю за використанням фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні.

Об'єктом дослідження є система розвитку державного фінансового контролю та аудиту в Україні.

Предметом дослідження є теоретичні засади та механізми розвитку державного фінансового контролю та аудиту в Україні.

Методи дослідження – аналітичний, порівняльний, методи наукового пізнання, аналізу та синтезу, аналогій, узагальнення, абстрагування, дедукції та індукції, економіко-статистичні методи.

Інформаційною базою дослідження є наукові публікації з питань державного фінансового контролю, законодавчі та нормативно-правові акти з питань організації державного фінансового контролю та аудиту, звітність органів Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України, наукові дослідження і публікації вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали наукових конференцій та офіційних сайтів органів державного управління.

Наукова новизна полягає у наступному:

удосконалено:

- підходи до державного фінансового контролю та аудиту як інструменту підвищення ефективності використання бюджетних коштів;
- положення щодо інституційних засад розвитку державного фінансового контролю та аудиту в Україні;

- основні засади здійснення державного фінансового контролю та аудиту бюджетних програм;

дістало подальшого розвитку:

- підходи до розкриття сутності та принципів державного фінансового контролю та аудиту в Україні;

- узагальнення та систематизація світового досвіду здійснення державного фінансового контролю та аудиту;

- підходи до напрямів розвитку системи державного фінансового контролю за використанням фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні.

Практичне значення одержаних результатів. Одержані результати дослідження мають важливе теоретичне і практичне значення для вдосконалення системи державного фінансового контролю та аудиту в Україні і можуть бути використані Державною аудиторською службою України, Рахунковою палатою, Комітетом Верховної ради України з питань бюджету для оцінки сучасного стану державного фінансового контролю та аудиту бюджетних коштів та визначення напрямів розвитку системи державного фінансового контролю за використанням фінансових ресурсів бюджетних установ.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ

1.1. Сутність та принципи державного фінансового контролю та аудиту

Державний фінансовий контроль – це важлива складова державного управління, яка відіграє особливу роль у формуванні, розподіленні та використанні публічних ресурсів країни.

В результаті проведеного дослідження встановлено, що вітчизняні та іноземні вчені приділяють значну увагу контролю, проте дотепер не існує вичерпного та усталеного трактування поняття «державний фінансовий контроль», що не відповідає покладеним функціям державного фінансового контролю, також уповільнює та погіршує процес ефективного управління публічними ресурсами.

Аналіз трактувань поняття «державний фінансовий контроль», наведених у табл. 1.1, дає змогу узагальнити та систематизувати основні підходи до його розуміння, які ґрунтуються на визначенні державного фінансового контролю як:

- функції державного управління;
- діяльності органів державної влади та управління;
- системи економічних відносин, контрольних дій, спостереження і перевірки.

Таблиця 1.1

Основні підходи до визначення сутності поняття «державний фінансовий контроль»

Автор, джерело	Визначення
	ДФК – це функція державного управління
Калюга Є.В. [33]	ДФК ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і виступає одним із проявів її важливого значення в розширеному відтворенні
Слободяник Ю.Б. [34]	ДФК – це одна з найбільш важливих функцій державного управління, яка полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування і ефективного використання фінансових ресурсів держави для досягнення поставлених нею цілей у сфері розподільчих відносин

Продовження табл.1.1

Автор, джерело	Визначення
ДФК – це діяльність органів державної влади і управління	
Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М.[10]	ДФК – це різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю. Він полягає в установленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності під час формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що залишаються в суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України.
Пивовар Ю.І. [12]	ДФК – це діяльність органів державної влади щодо забезпечення законності і фінансової дисципліни та інформування громадськості у сфері управління державними фінансовими ресурсами та фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання
Філон І.Л. [12]	ДФК – це інститут суспільного (державного) сектора, що забезпечує контроль за процесом формування і використання державних (включаючи муніципальні) фінансових і матеріальних коштів, здійснює аналіз ефективності використання державних ресурсів всіх видів, здатний законними дорогами захищати фінансові інтереси держави і його громадян, стимулювати ефективніше використання державних і муніципальних коштів.
ДФК – це система економічних відносин, контрольних дій, спостереження і перевірки	
Виговська Н., Стеблянко О. [6]	ДФК – це система економічних відносин, спрямованих на забезпечення законності, ефективності, економічної доцільності формування, розподілу і використання фінансових ресурсів держави і суб'єктів місцевого самоврядування з метою ефективного соціально-економічного розвитку країни та окремих регіонів.
Владімірова Н.П.; Дікань Л.В., Кожушко О.В., Лядова Ю.О. та ін. [7]	ДФК – це система безупинних контрольних дій за функціонуванням об'єктів управління органами державного фінансового контролю з метою формування інформаційних засад прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним способом.
Піхоцький В.Ф. [22]	ДФК – це багатоаспектна система спостереження і перевірки законності, доцільності, раціональності та ефективності процесів формування і використання фінансових ресурсів на будь-якому рівні управління для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень і досягнення на цій основі економічного прогресу

Джерело: складено автором на основі [6, 7, 10, 12, 22, 33, 34]

Огляд основних підходів до визначення сутності поняття «державний фінансовий контроль» дає змогу зробити висновок, що в межах кожного із них можна досліджувати як методологічні аспекти запровадження відповідної державно-управлінської діяльності, так і розробляти практичні рекомендації її удосконалення. Проте різнобічна спрямованість зазначених підходів не дає можливості синтезувати зазначені пропозиції, що суттєво впливає на ефективність їх реалізації. Усвідомлення цього зумовлює доцільність узагальнення визначення сутності державного фінансового підходу. При цьому

ми виходимо з того, що державний фінансовий контроль - це не тільки перевірка уповноважених органів влади правильності ведення фінансової документації, дотримання фінансово-господарського законодавства, виявлення порушень фінансової дисципліни, але насамперед їх найважливіша функція з управління фінансовими відносинами. У цьому сенсі ця державно-управлінська діяльність є невід'ємною складовою системи державного регулювання економіки, що забезпечує державні структури достовірною інформацією про використання господарюючими структурами фінансових ресурсів. Державний фінансовий контроль також дає змогу оцінити ефективність здійсненого регулювання та наявність відхилень від встановлених норм, які перешкоджають формуванню, цільовому та ефективному використанню державних коштів, вжити необхідних заходів для блокування негативних явищ і профілактики їх у майбутньому.

Підсумовуючи всі загальні визначення поняття ДФК та узагальнюючи проведений аналіз, нами пропонується під ДФК розуміти систему безупинних контрольних дій з боку органів загального державного управління (переважно, законодавчої та виконавчої гілок влади) за функціонуванням всіх суб'єктів фінансових відносин в державі, з метою забезпечення законності, доцільності та ефективності формування, розпорядження і використання державних фінансових ресурсів.

Державний фінансовий контроль розкриває свою сутність через наступні функції: інформаційну, профілактичну та мобілізуючу (рис. 1.1).



Рис.1.1. Функції державного фінансового контролю

Джерело: складено автором на основі [22]

Суть інформаційної функції державного фінансового контролю полягає в отриманні інформації, яка є базою для ухвалення управлінських рішень та

здійснення корегувальних заходів, які забезпечують функціонування суб'єкта господарювання відповідно з встановленими державою нормами.

Профілактична функція [22] державного фінансового контролю забезпечує перешкоджання виникненню безгосподарності, недостач, крадіжок і зловживань, а також сприяє встановленню осіб, винних у фінансових порушеннях та притягненні їх до відповідальності відповідно до чинного законодавства.

Мобілізуюча функція державного фінансового контролю сприяє усуненню суб'єктами господарювання наслідків допущених фінансових порушень та умов [22], що їм сприяли, а також забезпечує розробку організаційно-правових заходів і недопущення фінансових порушень на інших суб'єктах державного управління.

Таким чином, функції державного фінансового контролю розкривають особливості економічних взаємовідносин між суб'єктами контролю (державними органами влади, юридичними та фізичними особами) з приводу здійснення контрольних заходів в частині забезпечення функціонування суб'єктів господарювання та ефективного використання бюджетних коштів.

Система державного фінансового контролю повинна бути цілісною і будуватися на єдиних принципах. Базові принципи здійснення фінансового контролю зафіксовані у Лімській декларації керівних принципів контролю, що була прийнята ІХ Конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю у жовтні 1977 р. і визначала наступні принципи: законність, ефективність, публічність, обов'язкове настання відповідальності за порушення фінансової дисципліни[9]. На основі цієї декларації у м. Києві у 2001 році була прийнята Декларація про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав – учасниць СНД[18]. Якщо звернутись до діючого законодавства, то принципи державного фінансового контролю перелічені наступним чином: принцип законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності [11].

Зазначимо, що питаннями визначення і обґрунтування принципів здійснення державного фінансового контролю займалася велика кількість дослідників у сфері державних фінансів. Проте, аналіз наукових джерел та фахової літератури вказує на відсутність єдиного трактування принципів державного фінансового контролю, а відтак створює передумови подальших досліджень у напрямку нормативної визначеності принципів контролю та їхньої систематизації. Більшість науковців виокремлюють методологічні принципи, принципи організації та здійснення контролю (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Принципи державного фінансового контролю

Класифікаційна ознака	Принципи	Автор
Методологічні принципи	Демократизм, гуманізм, пріоритет прав людини і громадянина, незалежність, законність, об'єктивність, гласність, систематичність, професіоналізм і конфіденційність	О.Большакова, Г. Кравченко
Принципи організації	Результативність, адресність, своєчасність, гнучкість і економічність	М. Мартиненко
	Законність, незалежність, збалансованість, системність	В. Бурцев
Принципи здійснення контролю	Законність, об'єктивність, невідворотність покарання осіб, що винні у фінансових порушеннях, а також притягнення їх до відповідальності	Е.Грачева, Л. Хорина
	Плановість, системність, безперервність, демократичний централізм, законність, об'єктивність, гласність, ефективність (дієвість)	Степашин С.В., Столяров Н.С., Шохин С.О., Жуков В.А.
	Гласність, об'єктивність, відповідальність	В. Бурцев

Джерело: складено автором на основі [9]

Ми поділяємо думку Н. Собкової про те, що ефективне функціонування системи державного фінансового контролю можливо за умов послідовності та реалізації таких принципів у діяльності контрольних органів:

1) узгодженості та плановості дій суб'єктів державного фінансового контролю;

- 2) об'єктивності органів загальнодержавного фінансового контролю та гласності їх діяльності;
- 3) невідворотності покарання за порушення податкового та бюджетного законодавства;
- 4) неупередженості та об'єктивності у процесі здійснення державного фінансового контролю;
- 5) плановірності в системі добору об'єктів фінансового контролю, заснованій на циклічності (періодичності) перевірок;
- 6) невтручання в оперативну фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання, за винятком випадків, передбачених законом та фінансовим законодавством, в тому числі бюджетним;
- 7) відкритості та прозорості державного фінансового контролю, за винятком необхідності дотримання режиму спеціальних обмежень, у тому числі нерозголошення комерційної, державної та інших таємниць, відповідно до законодавства України;
- 8) дотримання норм професійної етики;
- 9) консолідованої взаємодії органів загальнодержавного фінансового контролю, здійснюваного у формі спільних перевірок, інших організаційних формах тимчасового характеру як по лінії однойменних різнорівневих органів, так і по лінії різнойменних органів, що функціонують на одному рівні – державному, регіональному, муніципальному.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі. Ст. 3 цього ж закону визначається, що державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних

коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю[13].

Згідно з загальноприйнятими стандартами INTOSAI, державний фінансовий аудит – це дослідження фінансової звітності, систем внутрішнього контролю й аудиту та окремих трансакцій у підконтрольних організаціях. Сучасний державний фінансовий аудит – це комплексний процес, який охоплює різні сфери господарювання. Розпочинається він з отримання необхідних відомостей про державний орган (установу чи організацію), його діяльність, основні функції, здатність керівництва виконувати свою роботу.

Необхідно зазначити, що у роботах сучасних науковців і у законодавчій базі не існує єдиного підходу до визначення поняття «державний фінансовий аудит». Проте багато вітчизняних науковців та практиків, опираючись на емпіричні дослідження й аналіз діяльності Державної аудиторської служби України (Офісу фінансового контролю), сформулювали власне визначення категорії «державний фінансовий аудит» (Додаток А).

Отже, аналіз наведених в Додатку А визначень державного фінансового аудиту різними науковцями дав змогу сформулювати таке визначення державного фінансового аудиту.

Державний фінансовий аудит – це динамічна форма державного фінансового контролю, яка полягає у незалежній перевірці та аналізі компетентними працівниками діяльності органів державного сектору, реального стану справ з приводу законного та ефективного використання державних ресурсів, правильності відображення в бухгалтерській/фінансовій звітності суб'єкта господарювання і проведення кількісного та якісного оцінювання рівня їх відповідності певним критеріям, стандартам та нормам і надання висновків усім зацікавленим користувачам.

1.2. Державний фінансовий контроль та аудит як інструмент підвищення ефективності використання бюджетних коштів

Державний фінансовий контроль – одна з найважливіших функцій державного управління, покликана виявляти відхилення від установлених норм, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, оцінювати їх вплив на господарську діяльність, визначати причини їх появи та давати рекомендації органам державного управління.

У системі управління суспільними фінансами контрольна функція є найбільш значущою у процесі формування доходів бюджетів і процесів використання бюджетних коштів. Контроль ефективності витрачання бюджетних коштів і використання державної власності передбачає:

- організацію і контроль вчасності виконання дохідних і видаткових статей бюджетів і державних позабюджетних фондів за обсягами, структурою й цільовим призначенням;
- визначення доцільності витрат і використання державної власності;
- оцінку обґрунтованості дохідних і видаткових статей бюджетів.

Таким чином, ефективність виконання бюджету є важливим показником якості витрачання державних коштів.

Рахункова палата як орган державного фінансового контролю вправі проводити перевірки ефективності використання державних коштів та робити висновки про ефективність або неефективність їх використання. Саме принцип ефективності є одним із основних принципів бюджетної системи, який визначено Бюджетним кодексом України [5]. Його сутність полягає в тому, що під час формування і виконання бюджету всі учасники бюджетного процесу повинні прагнути досягнення запланованих цілей за залучення найменшого обсягу бюджетних коштів і досягнення максимального результату за використання визначеного бюджетом обсягу фінансових ресурсів.

Ефективними мають бути формування доходів на всіх рівнях, використання бюджетних коштів, які характеризують якість управління державними активами

(фінансовими, трудовими, матеріальними, природними та ін.), показують суспільству доцільність і результативність витрачання коштів платників податків, які сплачуються ними з метою виконання державою її конституційних функцій.

Основною метою аудиту ефективності використання державних коштів є визначення економності, результативності та продуктивності їхнього використання, встановлення критеріїв оцінки отриманих результатів та оцінки досягнення очікуваної мети, складання висновків та розроблення пропозицій підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів і усунення виявлених недоліків[33].

Продуктивність полягає у співвідношенні між випуском продукції, наданими послугами та іншими результатами роботи розпорядника або одержувача бюджетних коштів і використаними на їх виробництво матеріальними, фінансовими, трудовими та інформаційними ресурсами. Економічність полягає у досягненні розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів передбачуваних результатів за використання мінімального обсягу бюджетних коштів, або отримання найкращого результату за витрачання конкретного обсягу бюджетних коштів. Результативність надає можливість оцінити відношення фактичних результатів діяльності розпорядника чи одержувача бюджетних коштів до запланованих результатів.

Сутність аудиту ефективності використання бюджетних ресурсів у визначенні фактичного стану справ щодо виконання напрямів завдань, що визначені бюджетною програмою, й оцінці ефективності виконання конкретної бюджетної програми по всіх етапах її здійснення.

З метою перевірки ефективності використання бюджетних коштів визначаються критерії їх оцінки, які формуються, зокрема, із бюджетних запитів і обґрунтувань до них, із паспортів бюджетних програм та самих програм.

Залежно від визначених цілей, масштабу аудиту і питань, що перевіряються, основою під час визначення критеріїв під час оцінки ефективності можуть бути: дані нормативно-правових актів, які мають відношення до напрямів, за якими

планується провести перевірку; нормативи і стандарти, які регулюють діяльність, що підлягає перевірці.

Також критеріями ефективності можуть бути встановлені нормативно та обґрунтовані документами об'єкта, який перевіряється, стандарти щодо якості роботи і контролю, щоб на підставі них можна було здійснити комплексний аналіз і оцінити рівень виконання завдань, функцій, видів діяльності, операцій, що здійснюються об'єктом перевірки, отриманих результатів[33].

Поняття ефективності витрачання коштів Державного бюджету України є специфічною і багатогранною категорією та не зводиться тільки до поняття економічної ефективності, тому що у коштів платників податків є цільове призначення. Ефективність може бути також соціальною, технологічною, технічною, управлінською та ін. У різних сферах соціально-економічної і суспільної діяльності, залежно від предмета контрольного заходу, ефективність визначається конкретними критеріями, які враховують повний комплекс специфіки діяльності об'єкта аудиту та її фінансування.

Роль державного фінансового аудиту у встановленні ефективності використання бюджетних коштів має характеризуватися функціональним спрямуванням конкретних результатів виконання бюджетних програм, а не їхнім складом. Таке спрямування можливо визначити, виходячи з самого поняття бюджету. У економіко-політичному сенсі суть бюджету розкривається:

- за економічним змістом;
- за матеріально-предметним змістом;
- за плановою формою.

З цього випливає, що цільове використання бюджетних коштів і його результативність можна представити у таких основних видах: споживання; суспільне відтворення; збереження та примноження національного багатства.

Таким чином, під час проведення державного фінансового аудиту головним завданням є виділення основних утворюючих статей видатків бюджету і вибору критеріїв ефективності. Державним аудиторам необхідно визначити, які

результати контролю використовувати, та на основі визначених критеріїв сформулювати показники ефективності.

Значення державного фінансового аудиту полягає у допомозі виконавчим органам влади щодо реалізації бюджету в суворій відповідності із законом про бюджет шляхом визначення невідповідності показників ефективності та якості витрачання коштів зі встановленими у законі нормами, оцінці причин цих невідповідностей і розробці рекомендацій щодо усунення виявлених проблем, відновленню законності та ефективності використання бюджетних ресурсів[12].

Аналіз ефективності витрачання бюджетних коштів проводиться після оцінки отриманих у ході перевірки фактичних результатів, інформації про виконання паспортів бюджетних програм та інших доказів, що отримані під час аудиту конкретного об'єкта.

За результатами проведеної оцінки отриманої інформації встановлюються причини виявлених проблем та недоліків, які привели до неефективного витрачання бюджетних коштів та перешкоджали досягненню передбачуваних бюджетною програмою результатів.

Отримані результати аналізу ефективності видатків бюджету дають змогу розробити підхід до кількісної оцінки показників ефективності витрачання бюджетних коштів.

Проблеми ефективності використання бюджетних коштів існують та проявляються у великому розмаїтті форм і мають вельми складні причинно-наслідкові зв'язки. Саме тому під час здійснення державного фінансового аудиту не можуть застосовуватися стандартизовані моделі дослідження. Методи проведення аудиту ефективності, збору інформації та фактичних даних, що необхідні під час формування аудиторських доказів, різняться залежно від сфери використання бюджетних коштів, специфіки діяльності об'єктів аудиту та мети і завдань перевірки.

Державні аудитори на етапі планування роботи повинні розробити підходи та методи отримання достатніх, прийнятних та достовірних даних із метою

досягнення цілей аудиту, забезпечення отримання найкращих результатів, але водночас зведення до мінімуму витрат на здійснення аудиторських процедур. Водночас державним аудиторам потрібно передбачити види та кількість необхідних аудиторських процедур. Під час їх виконання можуть використовуватися такі методичні прийоми: аналіз організації роботи об'єкта аудиту; аналіз отриманих результатів роботи об'єкта перевірки; оцінка окремих ситуацій; зіставлення отриманої інформації; зустрічні звірки; інтерв'ювання; анкетування; дослідження документів; статистичні вимірювання; нормативно-правове регулювання та ін.[33].

Таким чином, на нашу думку, державний фінансовий аудит – це основна форма державного фінансового контролю та одна з найважливіших функцій державного управління, яка спрямована на визначення та запобігання зловживань управлінським персоналом, відхилень законності, доцільності та ефективності використання фінансових ресурсів держави, а також надання рекомендацій щодо підвищення ефективності прийняття управлінських рішень.

1.3 Світовий досвід здійснення державного фінансового контролю та аудиту

Процес інтеграції України у світову спільноту пов'язаний із використанням світової практики, узгодженням міжнародно-правових і внутрішніх нормативно-правових актів, імплементацією міжнародної практики здійснення фінансового контролю в національні реалії сьогодення. Кожна розвинена країна світу має свою особливу систему побудови та здійснення фінансового контролю, має свої недоліки й проблеми, властиві лише їй, тому й підходи до процесу здійснення фінансового контролю мають свої відмінності.

Система державного фінансового контролю, яка склалася в певній державі, має свої особливості, пов'язані з історичними аспектами розвитку суспільства. Більш того, в світовій практиці органи державного фінансового контролю вже давно стали невід'ємним складником демократичного суспільства й обов'язковим

елементом управління суспільними фінансами. Вивчення зарубіжного досвіду реалізації державного фінансового контролю та запозичення певних напрацювань у цій галузі з метою підвищення ефективності й дієвості національної системи фінансового контролю для нашої країни представляє чималий інтерес. У зв'язку з цим актуалізується необхідність вивчення передового позитивного досвіду розвинених країн із ефективними системами фінансового контролю[8].

У світовій практиці основними умовами ефективності організації державного фінансового контролю вважаються такі.

Забезпечення доступу до будь-якої значимої інформації. Органам державного фінансового контролю необхідна якісна інформація про реальний стан або дії контрольованого об'єкта, безперешкодного входження в будь-які приміщення, вилучення документів, опечатування об'єктів.

Постійність, періодичність і комплексність. Постійне функціонування органів державного фінансового контролю дозволяє попереджати втрати фінансових ресурсів, їх нецільове використання. Сталість фінансового контролю передбачає безперервність його здійснення, спадкоємність і періодичність контрольних заходів.

Відповідність механізмів державного фінансового контролю можливостям реалізації вимоги пріоритетності, відповідно до якого в першу чергу перевіряються найбільш важливі об'єкти з найбільшою віддачею з точки зору забезпечення економії державних коштів.

Можливість адаптації системи фінансового контролю до вирішення нових завдань, що виникають в результаті зміни внутрішніх і зовнішніх умов функціонування держави.

Узгодженість та взаємодія контрольних органів.

Економічна ефективність системи державного фінансового контролю.

Регламентація контрольної діяльності, починаючи від планування і закінчуючи реалізацією пропозицій за результатами контролю, що включає в себе також стандартизацію процесів і документації, адже без регламентації і

застосування типових рішень система органів державного фінансового контролю не зможе працювати злагоджено у всіх її ланках.

Слід зазначити, що в науковій літературі існує низка підходів до оцінки державного фінансового контролю в зарубіжних країнах.

Один із таких підходів визначає, що організаційною схемою контрольно-ревізійної роботи є виділення двох рівнів ієрархії:

- на першому рівні знаходиться вищий орган державного контролю, який підпорядковується парламенту або президенту і на нього покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету;
- на другому рівні – державні контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству.

Вони здійснюють повний контроль за правильністю витрачання державних коштів (рис. 1.1).

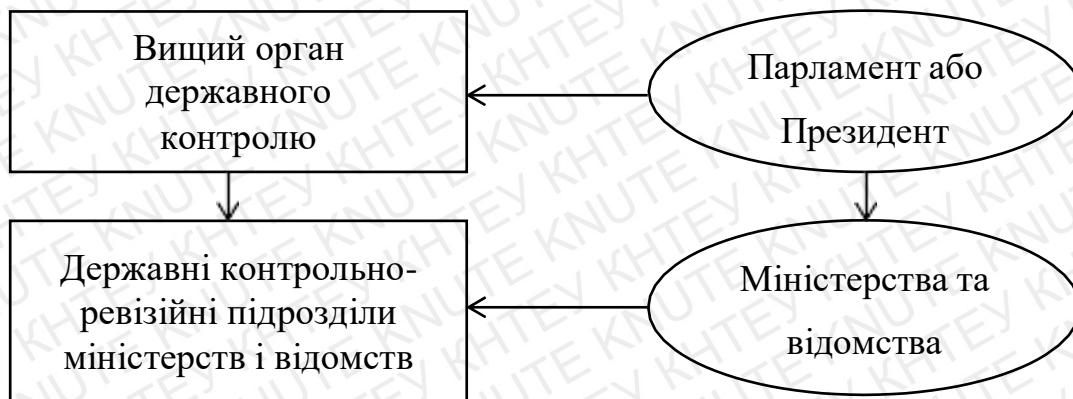


Рис. 1.1. Дворівнева схема організації контрольно-ревізійної роботи у зарубіжних країнах

Джерело: складено автором на основі [21]

Правовою основою організації і функціонування державного фінансового контролю у переважній більшості країн є Конституції та прийняті на їхній основі закони, які регламентують роль, функції і права контролюючих органів.

Також конституціями країн визначається порядок формування органів фінансового контролю, які можуть бути:

- парламентські – провідну роль у формуванні складу відіграє парламент;
- позапарламентські – склад формується президентом за поданням Ради Міністрів або голову призначає Уряд а інших членів – президент;
- змішані – допускає можливість участі у формуванні органу й президента і парламенту [13].

Найкращим прикладом щодо організації державного фінансового контролю в президентській республіці є Сполучені Штати Америки. У межах контрольно-ревізійної системи США існують функціонально незалежні контрольні органи, що об'єднані в державно-правову систему як невід'ємний елемент механізму регулювання балансу повноважень виконавчої та законодавчої влади[1]. Державний контроль у галузі фінансів у США здійснюють Головне контрольно-ревізійне управління Конгресу, Адміністративно-бюджетне управління при Президентові США, Президентська рада у справах боротьби з фінансовими зловживаннями в державних установах, казначейські служби. Головне контрольно-ревізійне управління США має доступ практично до всіх фінансових документів міністерств і відомств. Даний орган може здійснювати оцінку результативності державних програм і діяльності федеральних відомств. Інспектори Управління перевіряють також діяльність ревізорів виконавчої влади. Спеціальним органом державного фінансового контролю, що зовні виступає як орган незалежний від уряду та підзвітний парламенту, є Міністерство фінансів (Казначейство) США. Казначейство є представником уряду, розробляє фінансову і податкову політику, контролює виконання фінансового законодавства. У США оперативний контроль за управлінням бюджетом організовує Адміністративно-бюджетне управління при Президентові.

У Швеції головним відомством у справах державного фінансового контролю є Державне ревізійне управління. Його метою є досягнення високоякісного управління фінансовою діяльністю. Діяльність Управління

характеризується двома напрямками – проведенням щорічних ревізій фінансово-господарської діяльності національних установ і підприємств і ревізією ефективності державних закупівель. Шведська система господарювання значно спрямована на усунення невизначеності функцій і безвідповідальності посадових осіб, що полегшує організацію контролю. У Швеції використовується внутрішній аудит державних установ, а також зовнішній аудит, завданням якого є контроль якості інформації, що надходить від агентів, і дотримання ними своїх обов'язків.

Перед шведською системою контролю за використанням державних фінансових ресурсів поставлено завдання забезпечити високу ефективність та досягти високого рівня раціональності всіх процедур і дій, які здійснюються організаціями та посадовими особами.

Позапарламентська модель державного фінансового контролю прослідковується у Франції. Тут притаманний високий ступінь централізації й наявності жорстких вертикальних міжвідомчих зв'язків.

Рахункова палата Франції – одна з організаційно найскладніших структур, де керівництво палати затверджується Радою Міністрів. Вона є незалежним від уряду і парламенту органом державного контролю, є судовою інстанцією, яка здійснює загальний контроль за державними фінансами. Рахункова палата Франції здійснює контроль за фінансовою діяльністю адміністративних інститутів, виявляє помилки і прорахунки у їхній роботі, що негативно впливають на стан державних фінансів. Рахункова палата перевіряє яким саме чином використовуються кредити, фонди і цінності, управління якими доручено державним службам та іншим офіційним юридичним особам. Також у Франції контролюючими органами у сфері державних фінансів є Генеральна інспекція фінансів і Генеральна інспекція адміністрації. Генеральна інспекція фінансів здійснює контроль за діяльністю усіх призначених державою бухгалтерів та адміністративної бухгалтерії вторинних розпорядників кредитів, державних підприємств, а також тих недержавних органів і підприємств, які згідно законодавства підлягають під фінансовий контроль держави.

Система державного фінансового контролю Німеччини побудована згідно автономного принципу, тобто органи, які контролюють бюджет держави і територіальних суб'єктів, автономні (принцип бюджетного федералізму).

Рахункова палата Німеччини здійснює контроль за дотриманням діючих приписів і принципів бюджетного фінансування та управління економікою, зокрема, в наступних пунктах:

- дотримання бюджетного плану та закону про державний бюджет;
 - документальне підтвердження та обґрунтування доходів і витрат;
 - правильне складання звіту про майновий стан державних органів і установ, а також статистичного звіту про виконання річного кошторису бюджету.
- Така організація діяльності зменшує хаотичність і підвищує ефективність державного фінансового контролю.

У Великобританії за дорученням парламенту завдання із зовнішнього аудиту виконує Національний аудиторський офіс. Його основними функціями є проведення фінансового аудиту та аудиту ефективності. Фінансовий аудит полягає у наданні підтвердження парламенту, що схвалені ним витрати належним чином відображені у звітності.

Близькою для України є моделі державного фінансового контролю Португалії та Польщі. Система контролю у Португалії складається із трьох рівнів: стратегічний – Рахункова палата (парламентський контроль) та Генеральна фінансова інспекція;

секторальний – підрозділи внутрішнього аудиту міністерств;

операційний – підрозділи внутрішнього аудиту державних суб'єктів господарювання.

Головним контролером у Португалії є Генеральна фінансова інспекція, яка перевіряє бюджетну, економічну, фінансову і майнову сфери країни. Діяльність даної установи поширюється і на приватні об'єкти у разі, якщо вони мають фінансові та податкові відносини із державою. Державний фінансовий контроль у Португалії здійснюється у виді аудиту, інспектування або інформаційних

процедур. Відмінність цих заходів полягає у тому, що під час аудиту досліджується діяльність об'єкта щодо правильності операцій, їх відповідності цілям, бюджету, правилам і стандартам; інспектування проводиться для запобігання та виправлення помилок, розслідування порушень, спрямоване на гарантування ефективності державних видатків, безпеки активів, дотримання норм обліку; інформаційні процедури здійснюються шляхом направлення запитів та проведення перехресних перевірок.

До структур, що здійснюють інспекції, ревізії та аудити у Польщі належать:

– Вища Контрольна Палата, Казначейство та Регіональні Рахункові Палати (муніципальний контроль). Ці органи діють незалежно один від одного. Проте, Вища Контрольна палата може проводити контрольні заходи в Казначействі та Регіональних Рахункових Палатах, а Казначейство – в Регіональних Рахункових Палатах. Інспекції спеціалізуються у відповідній сфері та здійснюють контрольні заходи за визначеною спеціалізацією у всіх суб'єктах державної адміністрації. Зазначені контролюючі органи здійснюють зовнішній контроль;

– внутрішній контроль здійснюють підрозділи відомчого контролю та внутрішнього аудиту всередині організацій[27].

У більшості розвинених країн світу, існує своя специфіка здійснення державного фінансового контролю. Разом з тим, контрольна діяльність у всіх країнах базується на основних принципах контролю. Вивчення світового досвіду організації і здійснення державного фінансового контролю є важливим в контексті подальшого його реформування та удосконалення в Україні.

Тому реформування державного фінансового контролю відповідно до передового зарубіжного досвіду повинно стати однією із складових процесу інтеграції України до європейської спільноти, а також забезпечення ефективності управління державними фінансами.

РОЗДІЛ 2

СТАНОВЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ В УКРАЇНІ

2.1 Інституційні засади розвитку державного фінансового контролю та аудиту

Інституалізація системи державного фінансового контролю в умовах ринкових трансформацій потребує своєчасних та дієвих реформ, що здатні підвищити ефективність її функціонування та покращити стан державного управління. Ринкова економіка не створює умови для підтримки всіх сфер соціально-економічного розвитку, що вимагає втручання держави в ці процеси.

Будь-яка інституційна система базується на певних нормах, які є наслідком сформованих в суспільстві традицій чи запозичені із інших країн. В основному ці норми закріплюються законодавчо, але окремі із них можуть бути і не закріплені. Такі норми (звичаєві) виникають в результаті багаторазового і довготривалого застосування певних правил поведінки і їх немає в договорі чи законі. Тобто, інституційні засади державного фінансового контролю визначаються відповідними формальними і неформальними обмеженнями. В межах формальних норм суб'єктами виступають автори відповідних законів (законотворці), а також особи, які відповідно до закону наділені правом вчиняти дії (носії права) і також ті, кого закони зобов'язують їх дотримуватися (носії обов'язків). Враховуючи, що система державного фінансового контролю функціонує на замовлення держави і в особі держави – то в процесі виконання своїх функцій залучаються ресурси, які є складовими механізму контролю. Підсумовуючи вищевикладене, засади державного фінансового контролю слід розглядати крізь призму законотворців, носіїв прав і обов'язків, а також механізму контролю (рис. 2.1).

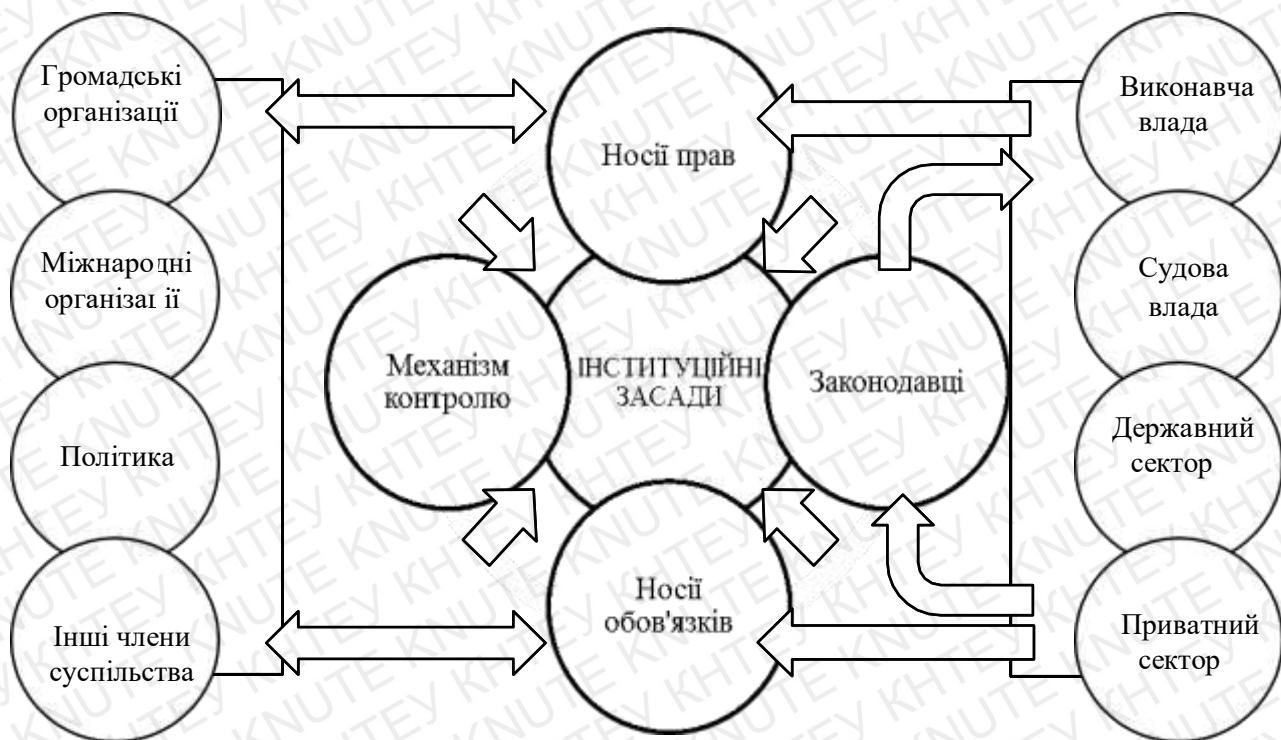


Рис. 2.1. Інституційні засади державного фінансового контролю

Джерело: складено автором на основі [12]

Виходячи із представленого підходу до розгляду інституційних засад розвитку державного фінансового контролю можна зазначити, що прийняті закони поширюють свою дію на державний і приватний сектор, законодавчу, судову і виконавчу владу. Іншими словами, формальні обмеження є інституційними засадами, які визначають поле діяльності для носіїв прав та обов'язків.

Варто зазначити, що під державним сектором у контексті державного фінансового контролю слід розуміти публічні державні фінанси, до яких відносять: фонди коштів державного бюджету та місцевих бюджетів; кредитні ресурси, надані під державні та місцеві гарантії; кошти Нацбанку та інших держбанків, державних цільових коштів, Пенсійного фонду та фондів загальнообов'язкового соціального страхування, а також кошти суб'єктів господарювання державної та комунальної власності, отримані ними від їхньої господарської діяльності. До приватного сектору слід віднести, у контексті визначення інституційних засад державного фінансового контролю, публічні

приватні фінанси, тобто фінанси малого бізнесу, корпоративні фінанси, фінанси банків, фінанси некомерційних організацій. Під приватними публічними фінансами розуміють фонди коштів як нематеріальна форма наслідку відносин, які виникають між державою, місцевим самоврядуванням, суб'єктами господарювання приватної форми власності, громадськими організаціями в частині їх використання [3, с. 36].

Важливим аспектом є збалансування державної та приватної власності, що дозволить унормувати інституційну структуру державного фінансового контролю. М. Пасічний, цитуючи професора Гарвардського університету Роберта Барро, зазначає, що частка державного споживання у валовому внутрішньому продукті є одним із десяти найбільш важливих показників, які впливають на темпи економічного зростання. Обґрунтовує це тим, що надмірна концентрація валового внутрішнього продукту через систему державних фінансів доволі негативно позначається на стані економіки і стверджує, що в Україні домінує приватна власність, водночас у власності держави перебуває понад 3200 (три тисячі двісті) підприємств, значна частка яких є збитковими. На його думку, видається доцільним формування єдиної системи фінансового контролю для державних підприємств [12, с. 142].

Іншою складовою є неформальні норми, які в основному формуються під впливом учасників суспільно-економічних відносин, тобто носіїв прав і обов'язків. Ці норми в своїй діяльності переслідують громадські організації (як об'єднання окремих носіїв прав чи обов'язків), політика (як визначений вектор розвитку системи), міжнародні організації (в частині акумулювання та поширення світового досвіду), а також інші члени суспільства (у спосіб збереження і розвитку традицій). Як зазначають автори монографії, що під неформальним інститутом потрібно розуміти утворені та реально на практиці діючі норми, правила і стереотипи поведінки, що регулюють відносини економічних суб'єктів.

Важливість врахування неформальних обмежень при розробці законодавчого регулювання пояснюється тим, що в період III тисячоліття, економічний розвиток країн знаходиться в інституційній площині «економіка, політика і соціальна поведінка» та на умовах швидких змін у світовій економіці, держава встановлює відносно раціональні правила. Як наслідок, прямі директиви поступово компенсуються непрямими (неформальними). В результаті регуляторні норми втрачають свій зміст. Для попередження подібного виникає необхідність модернізації держави як системотворчої структури, формування державної політики на основі скоріше духу закону, ніж самому законі.

Відносини і взаємозалежність між формальними і неформальними засадами державного фінансового контролю формують архітектуру системи, при чому формальні інститути слід розглядати як базис. Під неформальними нормами розуміється наслідки відносин сформованих у процесі практики. Виділяють такі типи відносин між формальними і неформальними інститутами як: відповідності, доповнення, посилення, заміщення та невідповідності.

У контексті державного фінансового контролю відносини між формальними на неформальними інститутами слід розглядати як:

- відносини відповідності: неформальні правила узаконені у відповідних нормативно-правових актах і прийняті закони відповідають соціально прийнятним нормам господарювання;
- відносини доповнення: соціальні норми доповнюють формальні норми в тій області, яка ними не регулюється;
- відносини посилення: неформальні правила більш строгі, чим формальні (або навпаки);
- відносини заміщення: соціальні норми являються більш дієвими та заміщують формальні;
- відносини невідповідності: соціальні та формальні норми не відповідають одні одним.

Варто відзначити, що відносини невідповідності формальних і неформальних норм зустрічаються доволі часто. Це можна обґрунтувати тим, що одні і ті ж публічні ресурси контролюються різними органами (національними, регіональними та місцевими). Як наслідок, у результаті реформ децентралізації в Україні відбувся мораторій на контролюючі органи, що призвів до фрагментарного контролю, про що свідчать дані статистики. Останніми роками обсяг виявлених фінансових порушень органами Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України не перевищує 3,3 % відносно обсягу публічних фінансів України. Більш того, за останні 10 (десять) років номінальний обсяг усунутих фінансових порушень у порівнянні з виявленими складав 5,1 % та коливався в межах 2,7-11,6 % щорічно [3,с.32]. З цього слідує, що існує певна інституційна неузгодженість в межах системи державного фінансового контролю, або у зв'язку з браком доказової бази за результатами виявлених правопорушень, або через те, що виявлені порушення не завдають збитків національній економіці.

Важливою складовою інституційних засад державного фінансового контролю виступає механізм контролю, який забезпечує функціонування означеної системи. Проте, в механізм державного фінансового контролю закладається цілий ряд складових. Їх пошук, слід здійснювати не тільки в інституційних передумовах становлення та розвитку системи державного фінансового контролю, а й інших, до яких Ю. Слободяник відносить: організаційні, суспільно-економічні, наукові й інформаційно-технічні [34, с. 61]. На наш погляд, зазначені передумови мають важливе значення при визначенні інституційних засад державного фінансового контролю, оскільки вони впливають на його інституалізацію, хоча й опосередковано. Це обґрунтовується, по-перше, необхідністю враховувати при побудові системи державного управління традиції, практику та кращий світовий досвід, що неможливо здійснити без розгляду організаційних передумов. По-друге, державний фінансовий контроль здійснюється на основі науково обґрунтованих норм законодавства і передбачає підпорядкування приватних інтересів загальним. По-третє, такі інституціональні

підсистеми як ринкова, індустріальна, громадської думки та інші (французький інституціоналізм) є середовищем державного фінансового контролю і визначають інституційну архітектуру контролюючої системи.

При визначенні інституційних засад державного фінансового контролю важливе значення має встановлення ступеня впливу їх на загальний рівень інституціонального розвитку системи.

Одними із показників, в межах яких розраховується інституціональний розвиток є Індекс економіки знань (розраховується Світовим банком), Глобальний індекс конкурентоспроможності (методика Всесвітнього економічного форуму) та Індекс прав власності (розраховується Альянсом прав власності).

Індекс економіки знань є одним із джерел для визначення вагомості інституційних засад та їх пріоритетності. Зокрема, Світовий банк запропонував оцінювати ступінь готовності країн до переходу до економіки знань у спосіб визначення середньоарифметичного 4 (чотирьох) агрегованих показників (економічного стимулювання та інституційного режиму, інноваційної системи, освіти та людського капіталу, інформаційних і комунікаційних технологій). У свою чергу, зазначені показники містять інформацію про певні змінні.

Показник економічного стимулювання та інституційного режиму розрахований на підставі таких складових як: оцінки тарифів і нетарифних бар'єрів; якості регулювання, що включає індикатори неринкової політики; верховенства закону, що включає оцінку правового середовища [37, с. 3].

Згідно із методикою Всесвітнього економічного форуму розраховують Глобальний індекс конкурентоспроможності, який формується на основі 12 (дванадцяти) субіндексів, згрупованих у такі групи: базові умови розвитку, фактори-каталізатори та фактори інновацій і розвитку. В межах формування індексу за базовими умовами розвитку визначаються показники інституційної складової, інфраструктури, макроекономічної стабільності та здоров'я і початкової освіти. Розрахунок показника інституціоналізації (І) здійснюється за формулою наведеною нижче (побудовано автором за [37]):

економічний середовище. Останню категорію слід розглядати крізь призму економічної ситуації в країні та фінансового забезпечення контролюючих органів. Із іншої сторони, на виході, державний фінансовий контроль характеризується такими параметрами, як: методологія контролю та отримані результати контрольних заходів (рис. 2.2).

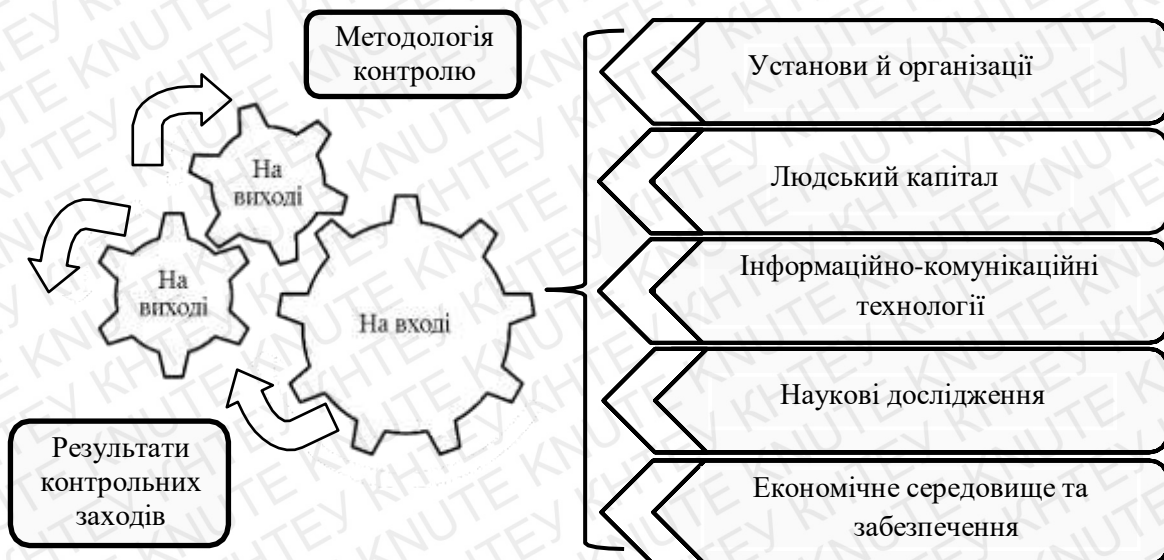


Рис. 2.2. Механізм державного фінансового контролю із позиції інституційних засад та його складові

Джерело: складено автором на основі [13]

Визначення значення механізму в межах інституційних засад державного фінансового контролю слід здійснювати шляхом врахування впливу кожної із зазначених складових, представлених на рис.2.2. Урівноваження формальних та неформальних обмежень, а також механізму контролю є підґрунтям для визначення меж інституційних засад системи державного фінансового контролю та визначення рівня їх розвитку.

Щодо національної системи державного фінансового контролю, то можна констатувати про нерівномірність її інституційного розвитку. Зокрема, реформування зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю відбуваються без взаємоузгодження. Як наслідок, контрольні функції дублюються, а окремі публічні фінанси є непідконтрольними. Така ситуація

склалася на умовах неузгодженості формальних обмежень та механізму контролю.

Формальні обмеження державного фінансового контролю в Україні визначаються Конституцією України, Бюджетним кодексом України та Господарським кодексом України, в яких закріплено державні органи, що уповноважені здійснювати державний фінансовий контроль. Законами України (Про Рахункову палату; Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні; Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням; Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності; Про здійснення державних закупівель та іншими) визначено взаємовідносини між органами, які здійснюють державний фінансовий контроль в Україні й урегульовано механізм його проведення.

Методологічний аспект проведення державного фінансового контролю розкривається в Постановах Кабінету Міністрів України (Стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади; Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів; Положення про Державну аудиторську службу України та інших) та внутрішніх нормативних документах контролюючих органів (постановах Колегії Рахункової палати України: Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів; Тимчасові методичні рекомендації проведення перевірки ефективності використання коштів Державного бюджету України; рішеннях Рахункової палати України: Рекомендації з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою; Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати; Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту)[20].

З огляду на структуру ресурсного забезпечення механізму державного фінансового контролю зазначаємо, що вона має певні особливості в українських реаліях. Зокрема, при її реформуванні необхідно приділяти посилену увагу протидії корупції, політиці конфіденційності даних, виключити можливість родинних зв'язків між інспекторами та посадовими особами на підконтрольних об'єктах, запобігати конфлікту інтересів. Всі зазначені ризики є актуальними не тільки для України, оскільки вони є предметом постійного обговорення на міжнародних форумах та конференціях. Зокрема, на міжнародному форумі Level Up Ukraine 2017 представники Європарламенту та Європейської асоціації платників податків доповідали про відносини між Україною та ЄС, розкривали шляхи адаптації формальних засад державного фінансового контролю Європи до реалій в Україні. У контексті європейського досвіду розглядалися можливості створення Бюро економічного контролю в Україні, яке розслідуватиме факти економічних правопорушень. Проте, як узгоджуватимуться повноваження Бюро економічного контролю із Рахунковою палатою України так і не визначено, тож питання загострення між ними відносин як раніше відбулося між Прокуратурою України і Національним антикорупційним бюро України залишається відкритим.

Отже, незважаючи на постійні реформи системи державного фінансового контролю та аудиту в Україні, можна стверджувати, що інституційні засади означеної системи закладено, про що свідчать норми вітчизняного законодавства, соціальні трансформації та ресурсне забезпечення механізму контролю. Для того, щоб ефективно реформувати систему державного фінансового контролю треба одночасно із модернізацією інституційних засад забезпечити підвищення дотримання фінансової дисципліни в державному та приватному секторах економіки. При цьому, слід врахувати, що інституційна структура може як сприяти економічному розвитку, так і чинити опір йому. Тож важливою умовою подальшого розвитку державного фінансового контролю в контексті його інституалізації та становлення державно-приватних відносин в Україні є зворотна

реакція бізнесу, який може через неформальні норми надати сигнал необхідності змін у формальних та забезпечити зміцнення національної економіки.

2.2 Структура та динаміка державного фінансового контролю та аудиту бюджетних коштів

Для визначення стану й дослідження основних тенденцій розвитку державного фінансового контролю та аудиту бюджетних коштів в Україні необхідно проаналізувати структуру та динаміку обсягів порушень, що призвели до втрат ресурсів, окреслити результати державних фінансових аудитів, встановити обсяги виявлення та відшкодування порушень законодавства стосовно спрямування бюджетних коштів за 2016-2019 рр., а також проаналізувати результати Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів (далі – ДАСУ) за січень-вересень 2020 року.

Проведені у 2016-2019 роках контрольні заходи засвідчили, що і надалі залишається досить розповсюдженою негативна практика використання державних ресурсів з порушеннями законодавства.

Так, упродовж 2016–2019 рр. органами ДАСУ щороку під час проведення ревізій і перевірок охоплювалось контролем в середньому 570,0 млрд грн фінансових та матеріальних ресурсів. У 2016 році перевірено використання майже 465,4 млрд грн. в той час як у 2019 році під час ревізій та перевірок досліджено використання майже 895,2 млрд грн. У розрахунку ж на 1 перевірений об'єкт відповідний показник зріс в 3,2 раза – з 193,3 млн грн у 2016 році до 611,5 млн грн у 2019 році (рис.2.3).

На рис.2.3 можна чітко прослідкувати поступове збільшення обсягів охоплених контролем фінансових та матеріальних ресурсів, що свідчить про покращення результативності ревізій та перевірок – сума виявлених втрат ресурсів у середньому на один перевірений об'єкт контролю за 2019 рік становив майже 1,2 млн гривень.

Обсяги охоплених контролем фінансових та матеріальних ресурсів
у 2016 - 2019 рр.

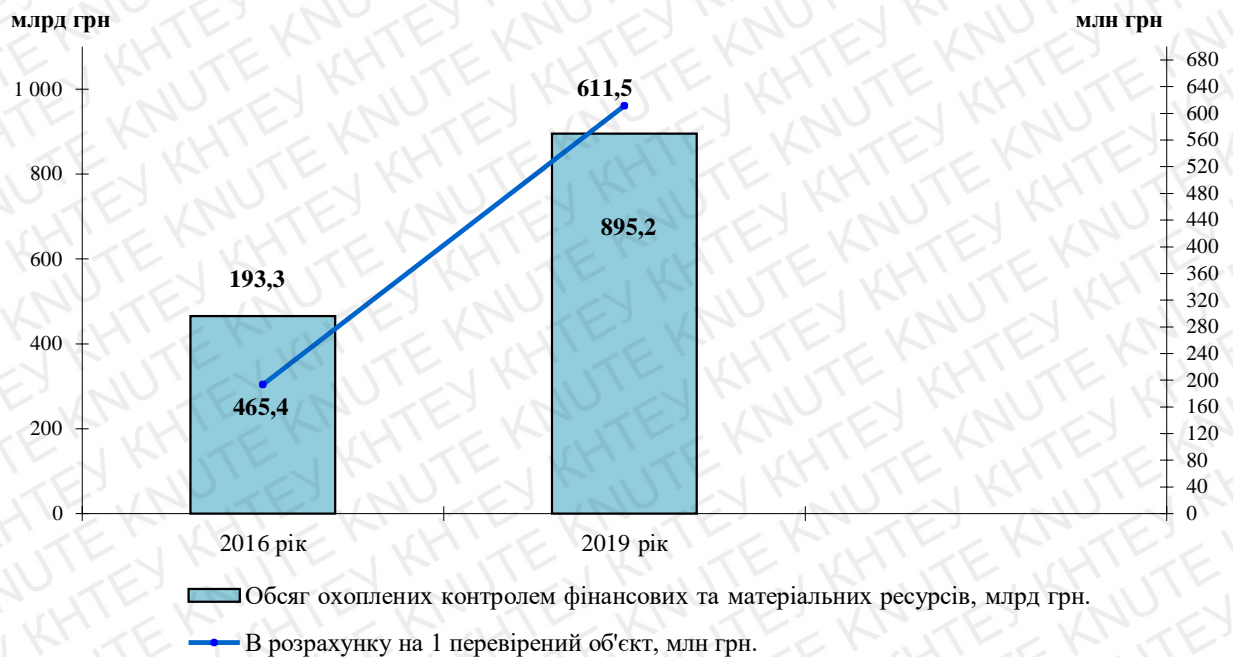


Рис.2.3. Обсяги охоплених контролем фінансових та матеріальних ресурсів
у 2016 - 2019 рр.

Джерело: складено автором на основі [28-31]

Орієнтування заходів державного фінансового контролю на охоплення найбільш ризикових сфер у діяльності підприємств, установ і організацій та дослідження значних фінансових потоків дозволило забезпечити належну результативність заходів контролю.

Слід зазначити, що органами ДАСУ протягом 2016–2019 років досягнуто високої результативності контрольних заходів (ревізій та перевірок).

Загалом за результатами ревізій та перевірок протягом аналізованого періоду виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів на понад 8,8 млрд грн. Відповідна динаміка обсягів порушень, що призвели до втрат ресурсів, виявлених органами ДАСУ протягом 2016-2019 рр. наведена на рис.2.4.

Слід відзначити, що сума виявлених втрат фінансових і матеріальних ресурсів зменшилась з 2,6 млрд грн у 2016 р. до 1,7 млрд грн. у 2019 р., що може свідчити про позитивні тенденції проведення ревізій та перевірок органами ДАСУ в зазначений період.

Динаміка обсягів порушень, що призвели до втрат ресурсів, виявлених органами Держаудитслужби протягом 2016-2019 років

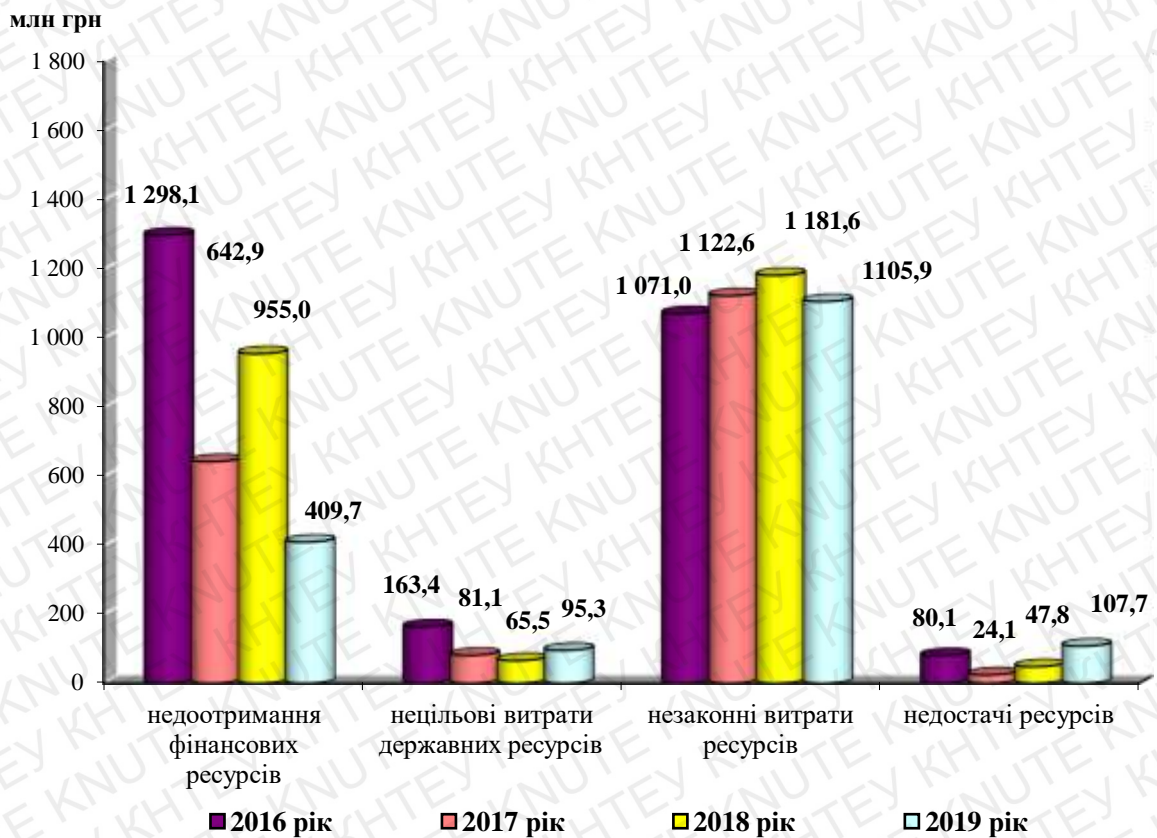


Рис.2.4. Динаміка обсягів порушень, що призвели до втрат ресурсів, виявлених органами Держаудитслужби протягом 2016-2019 років

Джерело: складено автором на основі [28-31]

Зокрема, у 2019 р. внаслідок неправомірних дій окремих керівників, реалізації товарів, робіт та послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів тощо бюджетами усіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами втрачена можливість отримати належні їм доходи на суму понад 409,7 млн грн, у тому числі бюджетами різних рівнів – близько 215,9 млн гривень. На майже 1,3 тис. підприємств, в установах і організаціях встановлено понад 1,3 млрд грн незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі більш як 736,8 млн грн – за операціями з бюджетними коштами.

Співвідношення зазначених порушень за 2016-2019 рр. наведено на рис. 2.5.

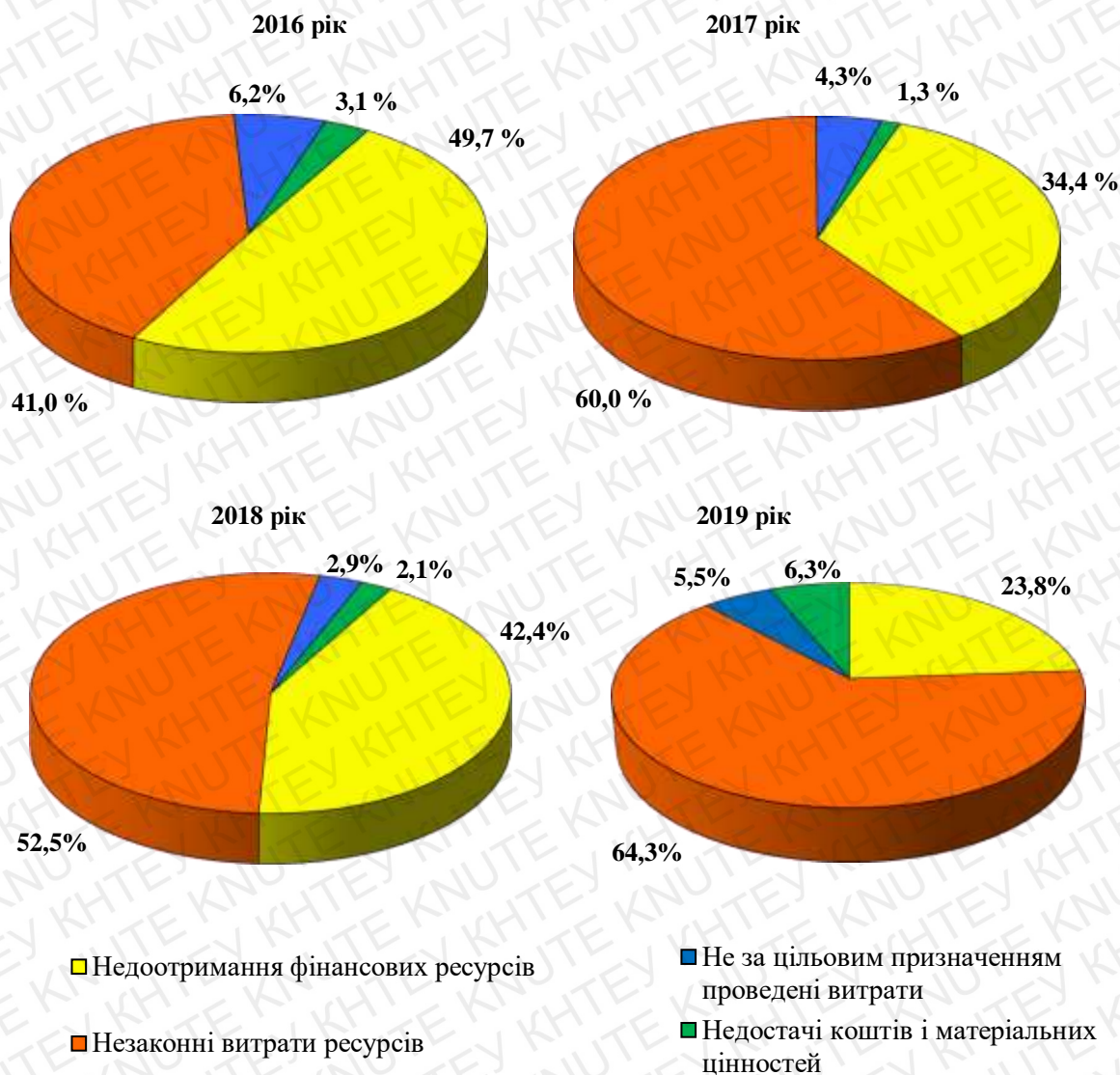


Рис.2.5. Структура порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених органами ДАСУ за 2016-2019 рр.

Джерело: створено автором на основі звітів ДАСУ [28-31]

Загалом у січні-вересні 2020 р. за результатами ревізій та перевірок виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів на понад 78,2 млрд грн.

Зокрема, внаслідок неправомірних дій окремих керівників, реалізації товарів, робіт та послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів тощо бюджетами усіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами втрачена можливість отримати належні їм доходи на суму майже 76,5 млрд грн, у тому числі бюджетами різних рівнів – більш як 76,2 млрд гривень. На 677

підприємствах, в установах і організаціях встановлено майже 1,8 млрд грн незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі понад 1,1 млрд грн – за операціями з бюджетними коштами. Співвідношення зазначених порушень за січень-вересень 2020 р. наведено на рис. 2.6.

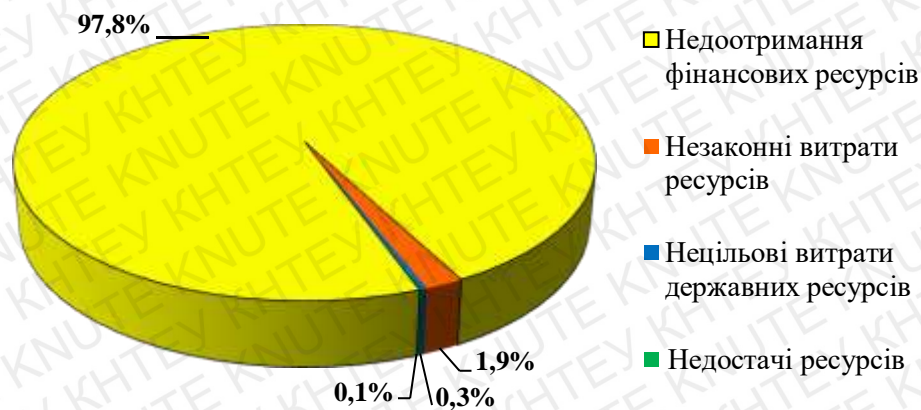


Рис.2.6. Структура порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених органами ДАСУ за січень-вересень 2020 р.

Джерело: створено автором на основі звітів ДАСУ [15]

Найбільш масштабними та розповсюдженими фінансовими порушеннями, які призвели до втрат ресурсів, є:

- ненарахування і неперерахування (недорахування і неповне перерахування) дивідендів (доходу) на акції (частки, паї) господарських товариств, які є у державній, комунальній власності – майже 75716,3 млн грн;
- ненарахування і неперерахування (неповне перерахування) надходжень до загального та спеціального (крім спецфонду бюджетних установ) фондів бюджету – понад 486,8 млн грн;
- незаконні витрати внаслідок оплати завищеної вартості виконаних робіт та/або наданих послуг, а також завищення кількості чи вартості придбаних товарів – більш як 472,1 млн грн;
- списання коштів на видатки/витрати без отримання товарів, робіт чи послуг або в обсягах, вищих від їх фактичної вартості – понад 326,3 млн грн;

- проведення незаконних (зайвих) виплат заробітної плати – майже 207,2 млн грн;
- нецільові витрати – більш як 98,4 млн грн..

Основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальність багатьох розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій при прийнятті управлінських рішень.

Завдяки вжитим заходам протягом січня – вересня 2020 року ДАСУ, її міжрегіональні територіальні органи забезпечили відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму понад 864,4 млн грн.

Так до бюджетів, бюджетних установ і організацій та підприємств надійшло більш як 411,2 млн грн, а також забезпечено відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та нестач ресурсів на загальну суму понад 453,2 млн грн.

За результатами діяльності органів ДАСУ протягом 2016-2019 років були проведені державні фінансові аудити діяльності суб'єктів господарювання, державні фінансові аудити виконання бюджетних програм, державні фінансові аудити місцевих бюджетів та державні фінансові аудити інвестиційних проектів (табл. 2.1.).

Таблиця 2.1

Результати державних фінансових аудитів за 2016-2019 рр.

Показники	2016	2017	Роки 2018	2019
	Кількість державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання	86	189	212
Кількість державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	19	60	97	137
Кількість державних фінансових аудитів місцевих бюджетів	17	38	73	86
Кількість державних фінансових аудитів інвестиційних проектів	–	–	–	1

Джерело: складено автором на основі [28-31]

Як бачимо з даних табл.2.1, протягом досліджуваного періоду спостерігається поступове збільшення кількості державних фінансових аудитів зі 122 у 2016 р. до 449 у 2019 р.

Так, за результатами проведених у 2016 р. аудитів органами ДАСУ надано понад 1,2 тис. пропозицій, з яких понад 1,1 тис. враховано (або майже 93,3%) та прийнято 272 управлінських рішення.

За результатами проведених у 2017 році аудитів органами ДАСУ надано майже 3,2 тис. пропозицій, з яких близько 1,9 тис. враховано (або 59,8 відсотка) та прийнято 424 управлінських рішення.

За результатами державних фінансових аудитів у 2018 р. надано близько 3,9 тис. пропозицій, при цьому виконано та впроваджено майже 2,2 тис. пропозицій та прийнято 658 управлінських рішень.

За результатами державних фінансових аудитів у 2019 р. надано близько 3,8 тис. пропозицій, при цьому виконано та впроваджено понад 2,7 тис. пропозицій та прийнято 903 управлінських рішення.

Відповідно до Закону України від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" (зі змінами) та Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2016 р. № 43, основними завданнями органів ДАСУ є здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, досягнення економії бюджетних коштів.

Під час здійснення заходів державного фінансового контролю встановлюються непоодинокі факти завищення потреби в бюджетних коштах, проведення за рахунок бюджетних коштів видатків, які Бюджетним кодексом та законом про Державний бюджет України віднесено до бюджетів іншого рівня (без передачі відповідних повноважень), проведення фінансування без затверджених

кошторисів тощо. Здійснення таких операцій призводить до зайвого виділення коштів з бюджетів всіх рівнів та, як наслідок, спричиняє значні втрати бюджету.

Загалом протягом 2016-2019 рр. підрозділами ДАСУ під час заходів державного фінансового контролю встановлено факти проведення з порушенням законодавства операцій щодо виділення бюджетних коштів на суму майже 303,9 млн грн, з якої порушення з коштами державного бюджету –202,1 млн грн, з коштами місцевих бюджетів –101,8 млн грн.

Завдяки вжитим заходам відшкодування порушень, допущених при виділенні бюджетних коштів, загальна сума їх відшкодування протягом 2016-2019 рр. становить майже 101 млн.грн з виявлених.

Детальна інформація щодо обсягів виявлення та відшкодування таких порушень за 2016-2019 рр. наведена в табл.2.2.

Таблиця 2.2

Обсяги виявлення та відшкодування порушень законодавства стосовно спрямування бюджетних коштів за 2016-2019 рр.

Показники	Роки			
	2016	2017	2018	2019
Кількість об'єктів, де виявлено порушення при виділенні бюджетних коштів	170	157	66	36
Сума виявлених порушень при виділенні бюджетних коштів, тис. грн	78521,26	114076,00	27590,48	83735,60
В т.ч. з коштами державного бюджету	48407,74	81939,04	17228,23	54535,45
В т.ч. з коштами місцевих бюджетів	30113,52	32136,96	10362,25	29200,15
Сума відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів, тис. грн	20734,92	39885,71	13013,23	27333,19
В т.ч. з коштами державного бюджету	6081,49	22181,30	9634,40	18192,90
В т.ч. з коштами місцевих бюджетів	14653,43	17704,41	3378,83	9140,29

Джерело: створено автором на основі звітів ДАСУ [28-31]

Як свідчить табл.2.2, кількість об'єктів, де виявлено порушення при виділенні бюджетних коштів протягом 2016-2019 рр. поступово зменшилась з 170 об'єктів у 2016 р. до 36 – у 2019 р. В той же час сума виявлених порушень при

виділенні бюджетних коштів за досліджуваний період коливалася в межах від показника в 78521,26 тис.грн у 2016 р. до 83735,60 тис.грн у 2019 р. Сума ж відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів змінювалась з 20734,92 тис.грн у 2016 р. до 27333,19 тис.грн у 2019 р.

Окремі показники роботи органів ДАСУ України за 2016-2019 роки наведено в Додатку Б.

Загалом упродовж січня – вересня 2020 року структурними та територіальними підрозділами ДАСУ під час заходів державного фінансового контролю встановлено факти проведення з порушенням законодавства операцій щодо виділення бюджетних коштів на суму понад 221,9 млн грн, з якої порушення з коштами державного бюджету – більш як 63,9 млн грн, з коштами місцевих бюджетів – майже 158,0 млн грн.

Завдяки вжитим заходам відшкодування порушень, допущених при виділенні бюджетних коштів, протягом звітнього періоду забезпечено на рівні 16,1 %, або майже 35,7 млн грн з виявлених.

Детальна інформація щодо обсягів виявлення та відшкодування таких порушень в розрізі регіонів за січень-вересень 2020 наведена в Додатку В.

Непоодинокими є факти виділення (отримання) бюджетних коштів одержувачам(и) внаслідок завищення потреби у бюджетних асигнуваннях, або ж взагалі за відсутності відповідної потреби. Загальний обсяг виявлених таких порушень за січень – вересень 2020 року становив понад 87,8 млн грн, з яких забезпечено відшкодування майже 8,9 млн грн, або 10,1% від виявлених.

Детальна інформація щодо обсягів виявлення та відшкодування таких порушень в розрізі регіонів наведена в Додатку Г.

Мають місце факти, коли за рахунок коштів місцевих бюджетів здійснюються видатки, які відповідно до бюджетного законодавства віднесено до місцевих бюджетів іншого рівня, загальний обсяг яких у звітному періоді становив понад 68,1 млн грн. Завдяки вжитим заходам забезпечено відшкодування таких порушень на суму 19,2 млн грн, або 28,3 % від виявлених.

Інформація щодо обсягів виявлення та відшкодування такого типу порушень в розрізі регіонів наведена в Додатку Д.

Водночас органами ДАСУ встановлюються окремі випадки завищення потреби в бюджетних коштах, яку не було профінансовано. Протягом січня – вересня 2020 року такі факти виявлено загалом на суму майже 876,6 млн грн та забезпечено відшкодування таких порушень на суму близько 9,1 млн гривень.

Інформація в розрізі регіонів наведена в Додатку Е.

Поряд з наведеним, контроль за законністю та ефективністю використання бюджетних коштів здійснюється органами ДАСУ під час проведення ревізій та державних фінансових аудитів.

Зокрема, у звітному періоді ДАСУ та її міжрегіональними територіальними органами проведено 7 ревізій, 33 державні фінансові аудити місцевих бюджетів та 37 державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, якими встановлено низку недоліків і порушень, що негативно впливають на повноту формування бюджетів та не забезпечують належної ефективності витрачання бюджетних ресурсів.

Також відомо, що протягом січня – вересня 2020 року проведено 168 державних фінансових аудитів, а саме: 33 аудити місцевих бюджетів, 37 аудитів виконання бюджетних програм, 96 аудитів діяльності суб'єктів господарювання та 2 аудити інвестиційних проектів (рис.2.7).

З початку звітнього року державними фінансовими аудитами охоплено фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму понад 172,6 млрд грн.

Проведеними державними фінансовими аудитами виявлено неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели або можуть призвести до упущених вигод, неотриманих доходів чи непродуктивних/зайвих витрат на загальну суму понад 13,6 млрд грн.

Проаналізувавши наведені на рис.2.7 дані варто зазначити, що у результаті належного реагування об'єктів контролю на рекомендації державних аудиторів протягом січня – вересня 2020 року упереджено втрат фінансових і матеріальних

ресурсів внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій на суму більш як 499,6 млн гривень.

За результатами державних фінансових аудитів надано понад 1,4 тис. пропозицій, при цьому виконано та впроваджено більш як 1,2 тис. пропозицій.

Результати державних фінансових аудитів



Рис.2.7. Результати державних фінансових аудитів за січень-вересень 2020 р.

Джерело: створено автором на основі звітів ДАСУ [2]

Отже, проаналізувавши структуру та динаміку державного фінансового контролю та аудиту бюджетних коштів в Україні за 2016-2019 рр. та результати роботи ДАСУ за січень-вересень 2020 р. слід зауважити, що діюча контрольна діяльність носить здебільшого фіскальний характер і здійснюється більшою мірою у вигляді перевірок та ревізій. Ці методи не дозволяють запобігти виникненню та існуванню негативних явищ чи усунути причини їх виникнення, а тільки засвідчують фінансові порушення. Проте поступове впровадження методів державного фінансового аудиту за останні роки дозволяють зробити висновок про ефективність їх проведення з метою з'ясування причин порушень та попередження їх в майбутньому.

РОЗДІЛ 3

ПРІОРИТЕТНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ В УКРАЇНІ

3.1 Шляхи вдосконалення системи державного фінансового контролю та аудиту

Нераціональне використання бюджетних коштів, оптимізація бюджетного процесу та сталий соціально-економічний розвиток країни можливий лише при суттєвому удосконаленні інституту державного фінансового контролю в Україні.

Однією із головних проблем органів державного фінансового контролю є те, що вони фіксують допущені порушення, тоді як їх потрібно передбачати й попереджати. Це свідчить про наявність проблеми переважання заходів подальшого (наступного) контролю у формі ревізій над попереднім та поточним контролем у формі державного аудиту. Частка попереднього контролю є незначною через відсутність загального законодавчого визначення сутності і процедур внутрішнього контролю, функціонування якого має забезпечити головний розпорядник бюджетних коштів — керівник органу. Частково попередній і поточний контроль здійснюється органами Держказначейства на етапах взяття зобов'язань та оплати рахунків. Однак левову частку контролю проводять органи ДАСУ, при цьому заходи подальшого контролю здійснюються через значний час після прийняття управлінського рішення чи проведення господарської операції.

Наслідком нерозв'язаних проблем в організації державного фінансового контролю є високий рівень правопорушень у фінансовій сфері. Недосконалість нормативно-правової бази, недостатня ефективність та дієвість фінансового контролю, орієнтація його здійснення у вигляді ревізій та перевірок вже після завершення фінансово-господарських операцій не передбачають належного усунення виявлених правопорушень, спрямованості суб'єктів контролю на запобігання правопорушень, а також високого рівня координації і обміну інформацією.

Основні проблеми ДФК за використання коштів місцевих бюджетів наведено на рис.3.1.

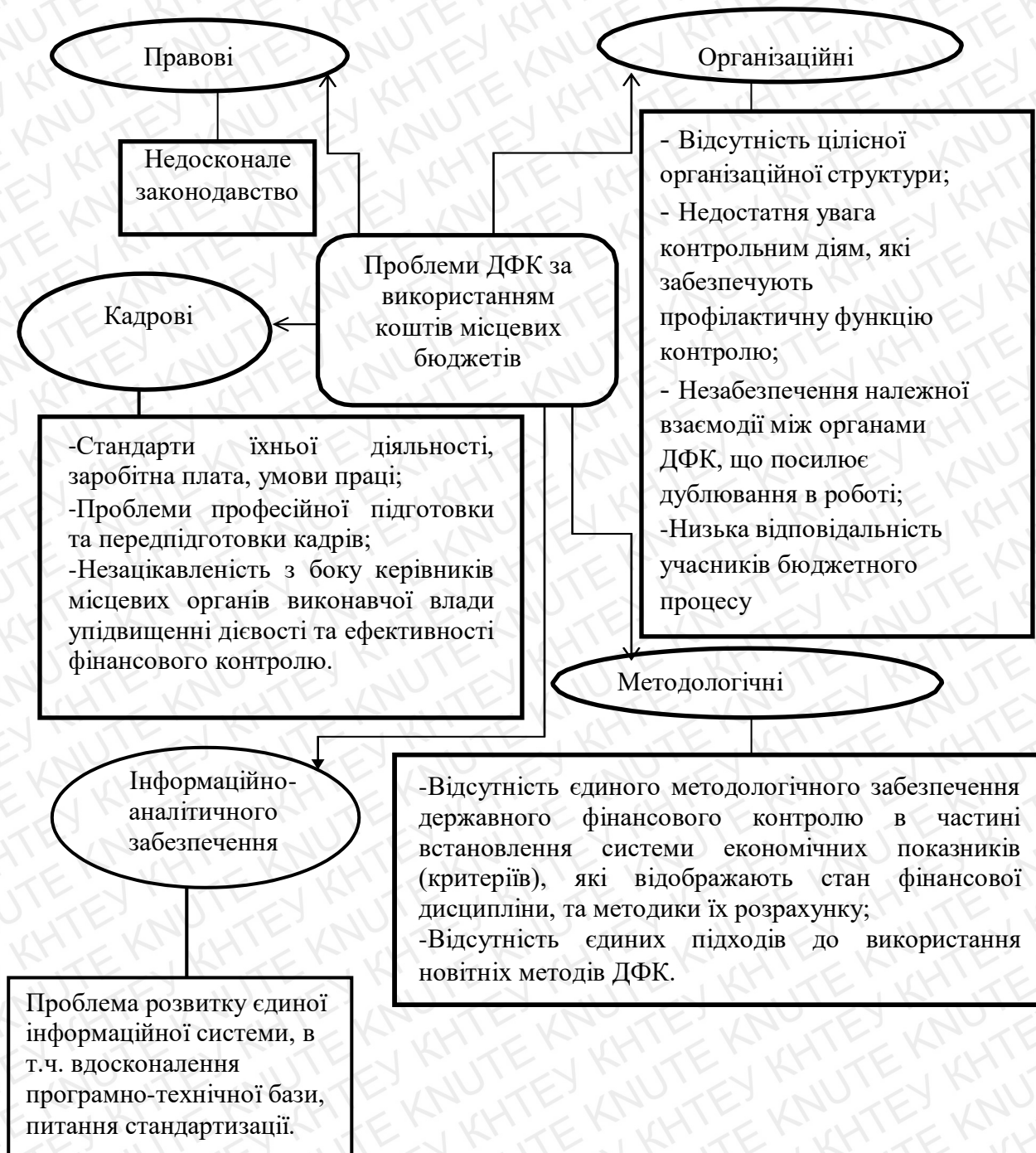


Рис.3.1. Систематизація основних проблеми ДФК

Джерело: створено автором на основі [11]

Необхідною умовою зростання ефективності державного фінансового контролю є скоординована та упорядкована діяльність органів, наділених контрольними функціями. Адже ефективність фінансового контролю за

раціональним і цільовим використанням бюджетних коштів, станом збереження державного та комунального майна залежить від комплексності здійснення контролю, своєчасності та повноти реалізації контрольних заходів задля відшкодування завданих державі збитків, виявлення та усунення причин, які обумовили фінансові втрати. Проте, у своїй діяльності органи державного фінансового контролю стикаються з рядом недоліків щодо ефективної організації і проведення контрольних заходів. Однією з найбільш актуальних проблем у цій сфері є дублювання контрольно-ревізійних дій і заходів між органами, які здійснюють контрольні функції. Насамперед, для вирішення цієї групи проблем необхідне:

- чітке регламентування функцій, прав і відповідальності фінансових органів при погодженні кошторисів витрат та штатних розписів, внесенні до них змін;
- запровадження нових та вдосконалення чинних нормативів щодо планування видатків та використання бюджетних коштів і матеріальних цінностей;
- визначення предмету і обсягу охоплення фінансового контролю, який мають здійснювати головні розпорядники бюджетних коштів, фінансові органи та органи казначейства, що стосується бюджетних коштів і матеріальних цінностей;
- встановлення відповідальності посадових осіб за невиконання або неналежне виконання зазначених функцій.

Суттєвим недоліком діючої практики в Україні залишається проблема відсутності системного контролю, що передбачає послідовність дій між попереднім, поточним і наступним фінансовим контролем. Відтак, фінансовий контроль, який здійснюється органами Державної аудиторської служби України не має превентивного характеру щодо попередження порушень бюджетної дисципліни та запобігання зловживань у фінансово-бюджетній сфері. Зростання динамічності фінансових процесів зумовлює відповідні вимоги щодо забезпечення превентивності, підвищення оперативності фінансового контролю. З

огляду на це, одним із напрямків удосконалення фінансового контролю є підвищення дієвості поточного контролю з боку органів казначейської служби та координації її дій з органами державної аудиторської служби й іншими контролюючими органами виконавчої влади. органами виконавчої влади.

Загалом, між суб'єктами державного фінансового контролю досить часто відбувається перерозподіл функцій і повноважень. Зокрема, свого часу Верховна Рада України делегувала Рахунковій палаті функції щодо здійснення постійного контролю за використанням коштів державного бюджету. Міністерство фінансів України делегувало Державній аудиторській службі України функції з контролю за формуванням доходів бюджетів, використанням коштів державного і місцевих бюджетів, позабюджетних фондів та валютних кредитів; Державній казначейській службі України – функції з оперативного управління видатками державного бюджету. Президент України через Міністерство фінансів делегував Державній фіскальній службі України функції фіскального контролю за діяльністю платників податків і забезпечення виконання дохідної частини державного бюджету[11].

Відсутність чіткого розподілу зазначених функцій призводить до того, що відповідні суб'єкти ДФК, як правило, в автономному режимі виконують властиві їм завдання. Зрозуміло, що в таких умовах трапляються неузгодженість, дублювання, відсутність взаємодії, а іноді й виникають суперечності. У результаті одні й ті самі підконтрольні об'єкти протягом року перевіряються неодноразово, інші – взагалі не контролюються. Це призводить до недостатньої ефективності в діяльності органів фінансового контролю, розпорошення та надмірного витрачання людських і фінансових ресурсів, правового й методологічного хаосу. У цьому разі ДФК діє не як єдина система, а існує у формі відокремлених ланок, кожна з яких має власну інформаційну базу та намагається запровадити власний методологічний підхід до процесу здійснення контролю за витрачанням бюджетних коштів.

Розв'язання цієї проблеми потребує суттєвої реорганізації чинної організаційної структури суб'єктів бюджетного контролю шляхом:

- зменшення кількості державних контролюючих органів через об'єднання їх функцій;
- створення єдиного центру керування фінансово-контрольною діяльністю держави (оскільки основні контрольні функції на рівні виконавчої гілки влади покладено на Міністерство фінансів України, було б доцільно саме його визначити вищим органом ДФК);
- налагодження організаційної взаємодії державних контролюючих структур через створення єдиної інформаційної системи, обмін фінансовою й управлінською інформацією, вдосконалення програмно-технічного забезпечення та уніфікація форм звітності.

Здійснення відповідних заходів має підкріплюватися формуванням єдиного методологічного та нормативного підґрунтя організації і проведення контрольних заходів державного фінансового контролю .

Отже, проведений аналіз дав змогу виявити основні недоліки функціонування чинної системи державного фінансового контролю: відсутність чіткого розмежування контролюючих функцій, єдиної інформаційної бази і єдиного методологічного підходу до процесу здійснення контролю за складанням, розглядом, затвердженням бюджетів, їх виконанням та розглядом звітів про їх виконання.

Вирішити проблеми та подолати недоліки організації та функціонування державного фінансового контролю в Україні можливо шляхом послідовної реалізації заходів, спрямованих на побудову сучасної моделі державного фінансового контролю, яка б відповідала потребам національної економіки та вимогам Європейського Союзу.

З огляду на це основними шляхами розвитку системи ДФК в Україні визначено: створення єдиного центру керування фінансово-контрольною діяльністю держави; формування єдиного правового середовища відповідної державно-управлінської діяльності; організація єдиного інформаційного центру ДФК. Тож напрямом подальших досліджень має стати розробка цілісного

механізму здійснення державного фінансового контролю в Україні з урахуванням сучасних перетворень.

3.2 Напрями розвитку системи державного фінансового контролю за використанням фінансових ресурсів бюджетних установ

Відповідно до основних засад здійснення державного фінансового контролю в Україні постановою КМУ віднедавна було скасовано державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ[25].

Такий зовнішній контроль використання фінансових ресурсів був неефективним через значні витрати робочого часу та людських ресурсів, а також дублював завдання аудиту бюджетних програм та інспектування бюджетних установ. Очевидно, що посилюється роль внутрішнього аудиту бюджетних установ, спрямованого на оцінку ефективності використання фінансових ресурсів, планування та виконання бюджетних програм, повноти ведення бухгалтерського обліку та достовірності звітності бюджетних установ тощо.

Розвиток національних систем державного фінансового контролю діяльності бюджетних установ певним чином пов'язаний із використанням найкращого закордонного досвіду. Зазвичай у кожній країні існують відмінності в системі державного контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ, обумовлені історичними традиціями, соціально-економічними особливостями. Оцінка ефективності використання бюджетними установами фінансових ресурсів у межах бюджетних програм здійснюється вищими органами державного аудиту, уповноваженими органами державного контролю в системі виконавчої влади, а також самою службою внутрішнього аудиту, створеною в бюджетній установі. Така оцінка у зарубіжній практиці [38] відома під назвою «аудит ефективності та результативності» (англ. Effectiveness Audit) або «аудит відповідності якості витраченим грошам» (англ. Value for Money Audit).

В Україні аудит ефективності (державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм) проводиться для визначення ефективності освоєння бюджетною установою обсягу виділених фінансових ресурсів для реалізації

запланованих цілей. Таку форму державного фінансового контролю застосовують для розробки обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетними установами фінансових ресурсів, виділених з бюджету різних рівнів у процесі виконання бюджетних програм. Незважаючи на законодавче закріплення постановою №1017 від 10 серпня 2004р. «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» [24], така форма фінансового контролю в бюджетній сфері недостатньо розроблена на методичному рівні, тому зарубіжний досвід аудиту освоєння бюджетними установами фінансових ресурсів вартий уваги.

При цьому умовно можна виокремити дві основні, найчастіше використовувані форми аудиту використання фінансових ресурсів бюджетних установ: результативну та витратну (табл. 3.1). Водночас потрібно зазначити, що застосування результативної форми аудиту використання фінансових ресурсів бюджетних установ передбачає дослідження і використання результатів оцінки для управління результатами кінцевої діяльності при встановленні лише верхніх меж витрат на таку діяльність шляхом затвердження витрат фінансових ресурсів на одиницю обсягу витрат. Для цього в зарубіжній практиці бюджетним установам встановлюються кількісні та якісні завдання, виконання яких фінансується виділеними лімітами бюджетних асигнувань. У межах цих лімітів бюджетні установи можуть оптимізувати свою діяльність, скерувавши зекономлений обсяг фінансових ресурсів на власні потреби. Тим самим усувається суперечність інтересів розпорядників та отримувачів бюджетних коштів.

Таблиця 3.1

Форми аудиту використання фінансових ресурсів бюджетних установ

№	Критерії форми аудиту	Назва форми аудиту	
		Витратна форма	Результативна форма
1	Об'єкт аудиту	Досліджується ефективність освоєння обсягу виділених фінансових ресурсів згідно з доведеними лімітами бюджетних зобов'язань	Досліджується досягнення поставлених перед бюджетними установами цілей і завдань у рамках бюджетної програми
2	Визначення обсягу фінансових ресурсів, необхідного для діяльності бюджетної установи	Обсяг бюджетних коштів виділяється відповідно до проекту кошторису доходів і видатків, з урахуванням обсягу витрат минулого періоду та рівня інфляції	Обсяг бюджетних коштів виділяється відповідно до результатів, які повинні бути досягнуті
3	Характер аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ	Оцінка відповідності понесених бюджетною установою витрат фінансових ресурсів виділеним бюджетним асигнуванням	Оцінка досягнутого бюджетною установою результату відповідно до запланованих показників
4	Основний напрям отримання контрольних показників використання фінансових ресурсів бюджетних установ	Показники відповідності затвердженого кошторису доходів і видатків бюджетної установи її виконання, а також виявлені факти нецільового використання фінансових ресурсів	Показники виконання бюджетною установою кількісних і якісних завдань, на реалізацію яких були виділені фінансові ресурси з бюджету

Джерело: складено автором на основі [12].

Водночас потрібно зазначити, що застосування результативної форми аудиту використання фінансових ресурсів бюджетних установ передбачає дослідження і використання результатів оцінки для управління результатами кінцевої діяльності при встановленні лише верхніх меж витрат на таку діяльність шляхом затвердження витрат фінансових ресурсів на одиницю обсягу витрат. Для цього в зарубіжній практиці бюджетним установам встановлюються кількісні та якісні завдання, виконання яких фінансується виділеними лімітами бюджетних асигнувань. У межах цих лімітів бюджетні установи можуть оптимізувати свою діяльність, скерувавши зекономлений обсяг фінансових ресурсів на власні потреби. Тим самим усувається суперечність інтересів розпорядників та отримувачів бюджетних коштів.

Таким чином, результативна форма аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ забезпечує самостійність бюджетних установ при прийнятті ними рішень і дає змогу повністю контролювати

результати виконаної ними роботи, оскільки застосування результативної форми контролю передбачає наявність планових і фактичних показників.

У результативній формі аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ, крім арифметичних розрахунків, звірки фактичних витрат бюджетних установ з планованими величинами, правильністю та законністю здійснення бюджетними установами витрат фінансових ресурсів, береться до уваги соціально-економічна складова бюджетних програм, у межах яких використовуються фінансові ресурси, виділені з бюджету.

Важливим інструментом забезпечення найбільш повного надходження коштів до державного бюджету та їх раціонального використання, управління державним майном та боротьби зі злочинами у сфері фінансових відносин виступає державний фінансовий контроль, який в провідних країнах світу є пріоритетною сферою розвитку фінансово-бюджетних відносин.

Досліджений у третьому питанні 1 розділу досвід організації державного фінансового контролю за фінансовими ресурсами бюджетних установ надає можливості застосування деяких його аспектів в Україні.

Позитивними аспектами діяльності, які могли б бути впроваджені в Україні є:

Наявність єдиних стандартів аудиту (так звана, Жовта книга) та внутрішнього контролю (так звана, Зелена книга), які є обов'язковими на федеральному рівні, проте ними користаються і на рівні штатів. Також є окремі стандарти для внутрішніх аудитів (так звана, Червона книга), а також стандарти, які об'єднують методологію зовнішнього та внутрішнього аудиту (так звана, Жовта книга).

Крім проведення різних видів аудитів, зазначені організації мають підрозділи, які займаються інспектуванням, оцінкою бюджетних програм, розслідуванням ймовірного шахрайства, зловживань чи безхазяйності, ознаки яких встановлено під час аудитів. Вважається, що співпраця аудиторів із інспекторами та слідчими допомагає розкривати комплексні схеми махінацій.

Значну увагу приділяється безпеці управління інформаційними технологіями, з метою забезпечення якої на постійній основі проводяться ІТ аудити.

Вагомий акцент робиться на управлінні та розвитку людського капіталу. Поширена практика залучення вузькоспеціалізованих фахівців у разі виникнення необхідності. Також у організаціях є внутрішні навчальні центри (GAO – Center for Audit Excellence; CIGIE - Training Institute). Популярними навчальними темами є володіння навиками вирішення проблем та критичного мислення, що безперечно є важливим у аудиторській діяльності.

Основним фінансовим показником результату діяльності зазначених організацій є не сума відшкодованих збитків, хоча на це теж звертається увага, а фінансовий ефект від впроваджених за результатами аудитів рекомендацій, що є найкращим вимірником доданої вартості аудиторської діяльності.

Підсумовуючи вищевикладене узагальнимо що, одним із найкращих методів державного фінансового контролю за фінансовими ресурсами бюджетних установ є державний фінансовий аудит. Дослідження організації ДФК за фінансовими ресурсами бюджетних установ зарубіжних країн дозволяє зробити висновок про те, що державний фінансовий аудит сприяє ефективнішому та раціональнішому використанні фінансових ресурсів бюджетних установ. Серед основних напрямів розвитку державного фінансового аудиту за фінансовими ресурсами бюджетних установ необхідно виділити наступні:

- здійснити поступовий перехід від ревізій фінансової діяльності до аудиту ефективності діяльності бюджетних установ;
- активізувати діяльність щодо формування дієвої системи державного внутрішнього контролю, яка б сприяла вирішенню проблем ефективного управління та використання обмежених фінансових ресурсів;
- розробити рекомендації щодо пріоритетності використання методів контролю при здійсненні аудиту й інспектування фінансово-господарської діяльності бюджетних установ;

- розробити методичку визначення та обґрунтування можливого рівня ризиків при здійсненні аудиту фінансово-господарських операцій;
- прийняти рекомендації та вимоги до здійснення внутрішньогосподарського контролю з боку керівників бюджетних установ;
- для підвищення професійного рівня державних аудиторів сформувати навчальні матеріали, розглянути можливості дистанційного навчання;
- висвітлити у засобах масової інформації результати контрольних заходів, що проводяться органами Державної аудиторської служби, і рішень, прийнятих щодо осіб, винних у порушенні фінансово-бюджетного законодавства.

ВИСНОВКИ

На підставі опрацювання теоретичних засад системи державного фінансового контролю та аудиту та визначення пріоритетних напрямів її розвитку з урахуванням світового досвіду здійснення державного фінансового контролю та аудиту можна зробити наступні висновки та пропозиції:

1. Державний фінансовий контроль як важлива складова державного управління відіграє особливу роль у формуванні, розподіленні та використанні публічних ресурсів країни. Узагальнивши та систематизувавши основні підходи до визначення сутності поняття «державний фінансовий контроль» можна зробити висновок, що в межах кожного із них можна досліджувати як методологічні аспекти запровадження відповідної державно-управлінської діяльності, так і розробляти практичні рекомендації її удосконалення.

2. Проведений аналіз загальних визначень поняття «державний фінансовий контроль» дає змогу під ДФК розуміти систему безупинних контрольних дій з боку органів загального державного управління (переважно, законодавчої та виконавчої гілок влади) за функціонуванням всіх суб'єктів фінансових відносин в державі, з метою забезпечення законності, доцільності та ефективності формування, розпорядження і використання державних фінансових ресурсів. Державний фінансовий аудит в свою чергу є динамічною формою державного фінансового контролю, яка полягає у незалежній перевірці та аналізі компетентними працівниками діяльності органів державного сектору, реального стану справ з приводу законного та ефективного використання державних ресурсів, правильності відображення в бухгалтерській/фінансовій звітності суб'єкта господарювання і проведення кількісного та якісного оцінювання рівня їх відповідності певним критеріям, стандартам та нормам і надання висновків усім зацікавленим користувачам.

3. Дослідження державного фінансового контролю та аудиту як інструменту підвищення ефективності використання бюджетних коштів дало можливість визначити, що роль державного фінансового аудиту у встановленні ефективності

використання бюджетних коштів має характеризуватися функціональним спрямуванням конкретних результатів виконання бюджетних програм, а не їхнім складом. Таким чином, під час проведення державного фінансового аудиту головним завданням є виділення основних утворюючих статей видатків бюджету і вибору критеріїв ефективності. Державним аудиторам необхідно визначити, які результати контролю використовувати, та на основі визначених критеріїв сформулювати показники ефективності. Отримані результати аналізу ефективності видатків бюджету дають змогу розробити підхід до кількісної оцінки показників ефективності витрачання бюджетних коштів.

4. Розгляд та узагальнення світового досвіду здійснення державного фінансового контролю та аудиту є важливим в контексті подальшого його реформування та удосконалення в Україні. У більшості розвинених країн світу, існує своя специфіка здійснення державного фінансового контролю. Разом з тим, контрольна діяльність у всіх країнах базується на основних принципах контролю, визначених у Лімській декларації керівних принципів контролю: законність, ефективність, публічність, обов'язкове настання відповідальності за порушення фінансової дисципліни.

5. Визначення інституційних засад розвитку державного фінансового контролю та аудиту в Україні вказує на те, що інституційна система державного фінансового контролю базується на відповідних нормах, які є наслідком сформованих в суспільстві традицій чи запозичені із інших країн. В основному ці норми закріплюються законодавчо. Відповідно, засади державного фінансового контролю розглядаються крізь призму законотворців, носіїв прав та обов'язків, а також механізму контролю. Для того, щоб ефективно реформувати систему державного фінансового контролю треба одночасно із модернізацією інституційних засад забезпечити підвищення дотримання фінансової дисципліни в державному та приватному секторах економіки. При цьому, важливою умовою подальшого розвитку державного фінансового контролю в контексті його інституалізації та становлення державно-приватних відносин є зворотна реакція

бізнесу, який може через неформальні норми надати сигнал необхідності змін у формальних та забезпечити зміцнення національної економіки.

6. Проаналізовано структуру та динаміку державного фінансового контролю та аудиту бюджетних коштів в Україні за 2016-2019 рр. та січень-вересень 2020 р. Проведені у 2016-2019 роках контрольні заходи засвідчили, що і надалі залишається досить розповсюдженою негативна практика використання державних ресурсів з порушеннями законодавства. Слід зазначити, що органами ДАСУ протягом аналізованого періоду досягнуто високої результативності контрольних заходів (ревізій та перевірок). Загалом за результатами ревізій та перевірок виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів на понад 8,8 млрд грн. Орієнтування заходів державного фінансового контролю на охоплення найбільш ризикових сфер у діяльності підприємств, установ і організацій та дослідження значних фінансових потоків дозволило забезпечити належну результативність заходів контролю. Проведеними державними фінансовими аудитами за січень-вересень 2020 р. виявлено неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели або можуть призвести до упущених вигод, неотриманих доходів чи непродуктивних/зайвих витрат на загальну суму понад 13,6 млрд грн. Таким чином, поступове впровадження методів державного фінансового аудиту за останні роки дозволяють зробити висновок про ефективність їх проведення з метою з'ясування причин порушень та попередження їх в майбутньому.

7. Виявлено основні недоліки функціонування чинної системи державного фінансового контролю та аудиту в Україні та шляхи їх вдосконалення. Вирішення основних проблем може бути досягнуте завдяки розробленій стратегії удосконалення системи державного фінансового контролю та аудиту, яка повинна відповідати вимогам сучасності та спиратися на прийняті у всьому світі норми. Реформування контрольних функцій держави та досягнення їхньої ефективності позитивно вплине на стан усієї економіки. З огляду на це основними шляхами розвитку системи ДФК в Україні визначено: створення єдиного центру керування

фінансово-контрольною діяльністю держави; формування єдиного правового середовища відповідної державно-управлінської діяльності; організація єдиного інформаційного центру ДФК. Тож напрямом подальших досліджень має стати розробка цілісного механізму здійснення державного фінансового контролю в Україні з урахуванням сучасних перетворень.

8. Визначено напрями розвитку системи державного фінансового контролю за використанням фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні. Підсумовуючи проведені дослідження узагальнимо, що одним із найкращих методів державного фінансового контролю за фінансовими ресурсами бюджетних установ є державний фінансовий аудит, який сприяє ефективнішому та раціональнішому використанні фінансових ресурсів бюджетних установ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александрович О.О. Особливості організації та функціонування систем державного фінансового контролю: світовий досвід // Теорія та практик державного управління. 2014. Вип. 4 (47).
2. Аналітичний звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби та її територіальних органів за 2020 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=164969>
3. Бардаш С.В. Трансформація теоретичних основ та практики державного фінансового аудиту. Економічний дискурс. 2016. № 3. С. 26-36.
4. Бондаренко А.І. Принципи здійснення державного фінансового контролю. Теорія та практика державного управління. 2011. Вип. 2. С. 227-233.
5. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. Дата оновлення: 01.01.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/2456-17>.
6. Виговська Н. Державний фінансовий контроль у системі регулювання земельних відносин // Галицький економічний вісник. 2012. № 4(37). С. 104–111.
7. Владімірова Н.П. Сутність державного фінансового контролю // Сучасні проблеми фінансового моніторингу: Збірник матеріалів ІV Всеукраїнської науково-практичної конференції (10 квітня 2015 р.). – Х.: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, ТО Ексклюзив. 2015. С. 40–44.
8. Воленко В. Г. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю в умовах децентралізації / В. Г. Воленко // Вісник Черкаського національного університету імені Богдана Хмельницького. Серія : Економічні науки. - 2019. - Вип. 1. - С. 44-50. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VchuE_2019_1_8.
9. Гупаловська М. Б. Вплив дефініції «принцип» на якість бюджетного контролю [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rusnauka.com.
10. Гуцаленко Л.В. Формування економічної сутності державного фінансового контролю / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий // Збірник наукових праць Вінницького ДАУ. – 2008. – Вип. 36. – С. 300–305.

11. Данчевська І. Р. Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України. – Дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук за спец. 08.00.08. – ЛНУ імені Івана Франка, Львів, 2018.
12. Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики: монографія / авторський колектив ; за заг. ред. О.А. Шевчука; Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь, 2020. 390 с.
13. Державний фінансовий контроль у публічному управлінні: / М. Б. Гупаловська, С. Л. Коваль, В. М. Русін [та ін.]. - Тернопіль : за ред. Осадца Ю. В., 2018. 216 с.
14. Долбнева Д.В. Сучасний стан проведення державного аудиту бюджетних програм Державною аудиторською службою України. Modern economics. 2018. № 10. С. 43-48.
15. Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за 2020 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=165684>.
16. Імплементация міжнародних стандартів в систему державного фінансового аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKE>
17. Контроль у бюджетних установах: теорія та практика: монографія / Л.В. Дікань, О.В. Кожушко, Ю.О. Лядова та ін.; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Л.В. Дікань. – Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця. 2016. 332 с.
18. Лімська декларація керівних принципів контролю [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001
19. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131387> (дата звернення: 26.09.2020).
20. Офіційний сайт Рахункової палати України. URL: <https://rp.gov.ua/home>

21. Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні. Економіст. 2016. №1. С. 31-34.
22. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: монографія / В.Ф. Піхоцький. – Львів: Видавництво НУ «Львівська політехніка», 2014. 336 с.
23. Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова КМУ від 03.02.2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення 19.09.2020)
24. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс] / Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п>
25. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
26. Про Рахункову палату : // Відомості Верховної Ради. – 1996. – № 43. – ст. 212.
27. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення 26.09.2020)
28. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=131386>
29. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=137772>

30. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=146550>
31. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2019 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=158558>.
32. Радіонов Ю.Д. Формування видатків бюджету: монографія. Київ: Київ. нац. торг. - екон. ун-т, 2019. 616 с.
33. Рябчук О.Г. Обґрунтування поняття «державний бюджетний аудит» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:THfvHqgZNGgJ:www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2020/2_2020/14.pdf+&cd=1&hl=ru&ct=clnk&gl=ua С. 137-144.
34. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні : монографія. Суми : ФОП Наталуха А. С., 2014. 321 с.
35. Чугунов І.Я., Самошкіна О.А. Видатки бюджету в системі державного регулювання соціально-економічного розвитку країни // Вісник КНТЕУ. 2019. № 2. С.103–121.
36. Budget policy of social development. Chugunov I., Kaneva T., Pasichnyi M. and other. General editorship Chugunov I. Scientific Route. Tallinn. 2018. 348 p.
37. Measuring knowledge in the world's economies : Knowledge Assessment Methodology and Knowledge Economy Index / The World Bank Institute. - [Washington].URL:http://web.worldbank.org/archive/website01030/WEB/IMAGES/KAM_V4.PDF.
38. Nwosu, M. E. Value for Money Audit: A Veritable Tool for Expenditure Management / M. E. Nwosu, M. I. Mshelia // International Journal of Financial Research. 2015. Vol. 6. No. 3. Pp. 150-162.

ДОДАТКИ

Додаток А

Визначення поняття «державний фінансовий аудит»

Автор	Наукове визначення терміну
Максімова В.Ф., Слободяник Ю.Б.	Державний аудит – інструмент суспільства, за допомогою якого воно бере участь в управлінні суспільними ресурсами. Державний аудит – це вид контролю, спрямований на виявлення законності, ефективності, результативності й економічності управління суспільними ресурсами, що проводиться спеціалізованим органом, наділеним особливими конституційними повноваженнями.
Степашин С.В.	Державний аудит – система зовнішнього, незалежного публічного аудиту діяльності органів державної влади з управління суспільними ресурсами (фінансовими, матеріальними, інтелектуальними).
Слободяник Ю.Б.	Державний фінансовий аудит – це форма державного аудиту, що полягає у незалежній, об'єктивній та достовірній перевірці з метою висловлення аудитором думки щодо відповідності представлені фінансової інформації вимогам стандартів фінансової звітності та нормативно-правових актів.
Хомутенко В.П., Хомутенко А.В.	Державний аудит є формою державного фінансового контролю, спрямованою на сприяння бюджетним установам, державним підприємствам, а також суб'єктам господарювання, які отримують державні кошти, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанні бюджетних коштів державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності.
Криштопа І.І.	Державний фінансовий аудит є важливою формою державного фінансового контролю, метою якої є забезпечення проведення функціонально незалежної оцінки діяльності органів державного сектору для надання рекомендацій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності цих органів, підвищення ефективності управління економічними процесами.
Немченко В.В.	Державний фінансовий аудит – це форма державного фінансового контролю, спрямована на сприяння бюджетним установам, державним підприємствам, а також суб'єктам господарювання, які отримують державні кошти, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанні бюджетних коштів державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності.
Піхоцький В.Ф.	Державний фінансовий аудит – одна з найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень – на своєчасне вжиття відповідних коригувальних і запобіжних заходів. Від ефективності державного фінансового аудиту залежить економічне, і, значною мірою, політичне благополуччя нації.
Трайтлі В.Ю.	Державний фінансовий аудит – це вид державного фінансового контролю, спрямований на перевірку законності та ефективності формування та управління державними ресурсами (коштами, майном, іншими активами, тощо), оцінку правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та аудиту.
Бугасенко В.	Державний фінансовий аудит – вид державного фінансового контролю, який полягає у запобіганні фінансовим порушенням, перевірці й аналізі ефективності використання активів, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, забезпеченні дієвого функціонування системи внутрішнього контролю.
Дікань Л. В.	Перевірка й аналіз законності й ефективності використання державних чи комунальних коштів активів і майна, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності та доцільності управлінської діяльності з метою надання рекомендацій щодо покращення діяльності об'єкта.

Джерело: складено на основі [12]

Додаток Б

**Окремі показники роботи органів державного фінансового контролю за
2016 - 2019 роки (в частині ревізій та перевірок)**

Показники	2016	2017	2018	2019
Перевірено підприємств, установ і організацій (кількість, всього)	2408	1817	1546	1464
з них бюджетних установ і організацій	(65%) 1578	(62,8%) 1141	(66,4%) 1027	(76,1%) 1114
Виконано доручень Секретаріату Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України	1586	1504	1469	1160
Виявлено незаконних і нецільових витрат, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей	1314,5	1638,3	1295	1314
в т. ч. бюджетних коштів	780,4	817,9	788,1	736,8
Відшкодовано і поновлено незаконних, нецільових витрат, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей	470,2	562,7	674,3	750,5
Відшкодування в %	35,8	34,3	52,1	57,1
Недоотримання фінансових ресурсів	1298,1	642,8	955	409,7
Надходження фінансових ресурсів	141,3	225,2	286	199,9
Надходження в %	10,9	35	29,9	48,8
Передано ревізійних матеріалів на розгляд правоохоронним органам (кількість, всього)	1451	1263	889	753
Притягнуто до дисциплінарної, матеріальної відповідальності (кількість осіб, всього)	1852	1428	908	708
в тому числі звільнено із займаних посад	134	141	68	32
Притягнуто до адміністративної відповідальності (кількість осіб, всього)	5449	4142	3413	2361
Загальна сума накладених адміністративних штрафів	1,8	1,1	1,2	1,9
Фактично внесено адміністративних штрафів	1,2	1	1	1,3
% фактично внесених сум адмінстягнень відносно накладених	68,3	86,9	86,4	70,7
Прийнято постанов, рішень, наказів/прийнято управлінських рішень	2176	1564	1209	890
Висвітлено матеріалів ревізій та перевірок в засобах масової інформації за власним поданням або зверненням (кількість, всього)	15134	17466	13643	12304

Джерело: складено за матеріалами звітів ДАСУ[19]

Додаток В

**Обсяги виявлення та відшкодування порушень, допущених при
виділенні бюджетних коштів в розрізі регіонів за січень-вересень 2020 р.**

№ з/п	Регіон	Кількість об'єктів, де виявлено порушення при виділенні бюджетних коштів	Сума виявлених порушень при виділенні бюджетних коштів, (тис. грн)		Сума відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів, (тис. грн)	
			з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів	з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів
1	Вінницька обл.	6	4021,53	97583,87	3268,73	24388,68
2	Волинська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
3	Дніпропетровська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Донецька обл.	2	538,84	0,00	538,84	0,00
5	Житомирська обл.	1	446,86	0,00	446,86	0,00
6	Закарпатська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
7	Запорізька обл.	2	7751,34	20281,12	0,00	0,00
8	Ів.-Франківська обл.	1	0,00	819,63	0,00	819,63
9	Кіровоградська обл.	2	0,00	792,19	0,00	792,19
10	Луганська обл.	2	106,20	36,00	106,20	36,00
11	Львівська обл.	5	15296,50	591,24	0,00	179,44
12	Миколаївська обл.	1	23702,55	0,00	0,00	0,00
13	Одеська обл.	1	0,00	1073,12	0,00	0,00
14	Полтавська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
15	Рівненська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
16	Сумська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
17	Тернопільська обл.	1	446,70	36,86	0,00	36,86
18	Харківська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
19	Херсонська обл.	1	0,00	996,91	0,00	0,00
20	Хмельницька обл.	4	0,00	14289,36	0,00	386,44
21	Черкаська обл.	6	72,24	3724,09	72,24	121,91
22	Чернівецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
23	Чернігівська обл.	14	2730,33	1196,32	1717,53	259,89
24	м. Київ та Київська обл.	8	8821,63	15908,78	632,33	1858,29
	Разом	57	63934,72	157329,49	6782,73	28879,33
	апарат Держаудитслужби	1	0,00	664,60	0,00	0,00
	ВСЬОГО:	58	63934,72	157994,09	6782,73	28879,33

Джерело: складено за матеріалами звітів ДАСУ[2]

Додаток Г

Обсяги виявлення та відшкодування порушень внаслідок завищення потреби у бюджетних асигнуваннях, або ж взагалі за відсутності відповідної потреби в розрізі регіонів за січень-вересень 2020 р.

№ з/п	Регіон	Кількість об'єктів, де виявлено порушення щодо завищення потреби у бюджетних коштах	Сума виявлених порушень, (тис. грн)		Сума відшкодованих порушень, (тис. грн)	
			з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів	з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів
1	Вінницька обл.	1	2 182,61	2 761,12	2 182,61	2 761,12
2	Волинська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
3	Дніпропетровська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Донецька обл.	2	538,84	0,00	538,84	0,00
5	Житомирська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
6	Закарпатська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
7	Запорізька обл.	1	0,00	20 281,12	0,00	0,00
8	Ів.-Франківська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
9	Кіровоградська обл.	2	0,00	792,19	0,00	792,19
10	Луганська обл.	1	0,00	36,00	0,00	36,00
11	Львівська обл.	3	15 296,50	391,24	0,00	14,44
12	Миколаївська обл.	1	23 702,55	0,00	0,00	0,00
13	Одеська обл.	1	0,00	1 073,12	0,00	0,00
14	Полтавська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
15	Рівненська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
16	Сумська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
17	Тернопільська обл.	1	0,00	36,86	0,00	36,86
18	Харківська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
19	Херсонська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
20	Хмельницька обл.	2	0,00	386,44	0,00	386,44
21	Черкаська обл.	2	0,00	310,38	0,00	7,80
22	Чернівецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
23	Чернігівська обл.	1	0,00	13,74	0,00	0,00
24	м. Київ та Київська обл.	4	4 120,09	15 897,31	258,68	1 846,82
	Разом	22	45 840,59	41 979,52	2 980,13	5 881,67
	апарат Держаудитслужби	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	ВСЬОГО:	22	45 840,59	41 979,52	2 980,13	5 881,67

Джерело: складено за матеріалами звітів ДАСУ[2]

Додаток Д

Обсяги виявлення та відшкодування порушень, коли за рахунок коштів місцевих бюджетів здійснюються видатки, які відповідно до бюджетного законодавства віднесено до місцевих бюджетів іншого рівня в розрізі регіонів за січень-вересень 2020 р.

№ з/п	Регіон	Кількість об'єктів, де виявлено порушення щодо здійснення з місцевих бюджетів видатків, які віднесено до місцевих бюджетів іншого рівня	Сума виявлених порушень, (тис. грн)		Сума відшкодованих порушень, (тис. грн)	
			з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів	з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів
1	Вінницька обл.	5	0,00	52087,01	0,00	19040,56
2	Волинська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
3	Дніпропетровська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Донецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
5	Житомирська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
6	Закарпатська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
7	Запорізька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
8	Ів.-Франківська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
9	Кіровоградська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
10	Луганська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
11	Львівська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
12	Миколаївська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
13	Одеська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
14	Полтавська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
15	Рівненська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
16	Сумська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
17	Тернопільська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
18	Харківська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
19	Херсонська обл.	1	0,00	996,91	0,00	0,00
20	Хмельницька обл.	2	0,00	13902,92	0,00	0,00
21	Черкаська обл.	1	0,00	51,36	0,00	51,36
22	Чернівецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
23	Чернігівська обл.	2	0,00	1068,73	0,00	152,16
24	м. Київ та Київська обл.	1	0,00	11,47	0,00	11,47
	Разом	12	0,00	68118,40	0,00	19255,55
	апарат Держаудитслужби	0	0,00	0,00	0,00	0,00
	ВСЬОГО:	12	0,00	68118,40	0,00	19255,55

Джерело: складено за матеріалами звітів ДАСУ[2]

Додаток Е

Обсяги виявлення та відшкодування порушень внаслідок завищення потреби в бюджетних коштах, яку не було профінансовано в розрізі регіонів за січень-вересень 2020 р.

№ з/п	Регіон	Кількість об'єктів, де виявлено порушення щодо завищення потреби у бюджетних коштах, яку не профінансовано	Сума виявлених порушень, (тис. грн)		Сума відшкодованих порушень, (тис. грн)	
			з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів	з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів
1	Вінницька обл.	6	43 631,80	1 701,24	0,00	0,00
2	Волинська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
3	Дніпропетровська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Донецька обл.	1	0,00	1 255,90	0,00	0,00
5	Житомирська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
6	Закарпатська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
7	Запорізька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
8	Ів.-Франківська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
10	Кіровоградська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
11	Луганська обл.	3	660,00	486,38	0,00	0,00
12	Львівська обл.	3	224 481,48	0,00	0,00	0,00
13	Миколаївська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
14	Одеська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
15	Полтавська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
16	Рівненська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
17	Сумська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
18	Тернопільська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
19	Харківська обл.	5	145 037,93	821,14	0,00	322,44
20	Херсонська обл.	1	28,56	0,00	0,00	0,00
21	Хмельницька обл.	1	238,30	0,00	238,30	0,00
22	Черкаська обл.	1	0,00	621,68	0,00	0,00
23	Чернівецька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
24	Чернігівська обл.	2	94,82	38,54	0,00	0,00
25	м. Київ та Київська обл.	7	428 726,79	1 701,95	0,00	0,00
	Разом	30	842 899,68	6 626,83	238,30	322,44
	апарат Держаудитслужби	2	27 041,54	0,00	8 529,40	0,00
	ВСЬОГО:	32	869 941,22	6 626,83	8 767,70	322,44

Джерело: складено за матеріалами звітів ДАСУ[2]