

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на тему: « Державний фінансовий контроль та аудит органів державного управління»

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

Стельмах Роман
Володимирович

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Кукурудз Оксана
Михайлівна

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	5
Теоретичні засади фінансового контролю та аудиту використання бюджетних коштів в сфері державного управління	5
1.1. Сутність та роль фінансового контролю та аудиту використання коштів в органах державного управління	5
1.2. Зарубіжний досвід проведення фінансового контролю та аудиту органів державного управління	13
РОЗДІЛ 2	20
Сучасний стан державного фінансового контролю та аудиту органів державного управління	20
2.1. Стан бюджетного фінансування органів державного управління	20
2.2. Оцінка результатів фінансового контролю та аудиту використання коштів в органах державного управління	27
РОЗДІЛ 3	37
Перспективи реформування фінансового контролю та аудиту використання коштів в органах державного управління	38
3.1. Проблеми проведення фінансового контролю та аудиту використання коштів	38
3.2. Напрями вдосконалення фінансового контролю та аудиту використання коштів в органів державного управління.....	44
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	50
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	52
ДОДАТКИ	57
Додаток А	57
Додаток Б.....	59
Додаток В	60

ВСТУП

Актуальність обраної теми полягає в тому, що теперішній стан фінансової дисципліни органів державного управління характеризується значною масою правопорушень, їх кількість постійно зростає, а в грошовому виразі втрати бюджету України неминуче збільшуються. Відсутність досконалої системи державного аудиту за фінансовими ресурсами органів державного управління призводить до неефективного їх використання або використання не за цільовим призначенням. Тому в Україні виникла потреба в побудові ефективної системи державного фінансового контролю та аудиту, яка б забезпечувала раціональне та ефективне використання коштів органами державного управління.

Проблемам державного фінансового аудиту в Україні присвячені праці таких видатних українських вчених, як: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, М.М. Каленського, О.І. Петрика, В.Я. Савченка, І.В. Пилипенка, Н.І. Дорош, В.Г. Мельничука, В.К. Симоненка, М.Г. Чумаченка та ін.

Створення й розвиток державного аудиту в Україні є предметом дослідження таких вчених, як: І.С. Левицька, А.О. Асанов, Н.І. Рубан, А.В. Мамишев, В.С. Федосов, І.Л. Чугунов.

Проте необхідно відзначити, що серед наведених досліджень майже не приділяється уваги фінансовому контролю та аудиту саме органів державного управління.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є розкриття сутності державного фінансового контролю та аудиту органів державного управління.

Задля досягнення поставленої мети необхідним є вирішення таких **завдань**:

- дослідити необхідність державного фінансового контролю та аудиту, його основні принципи;
- проаналізувати зарубіжну практику організації системи державного контролю та аудиту за використанням державних коштів;
- оцінити результати контролю та аудиту органів державного управління та визначити основні порушення, які призводять до неефективного використання коштів;

- проаналізувати вітчизняну практику організації державного фінансового контролю та аудиту органів державного управління;

Об'єктом є державний фінансовий контроль та аудит органів державного управління.

Предметом є організація державного фінансового контролю та аудиту органів державного управління.

Методологічною основою дослідження є економічна теорія та діалектичний метод пізнання економічних явищ та процесів. При написанні дипломної роботи були використані такі **методи дослідження**, як спостереження, узагальнення, аналіз, синтез.

Інформаційною базою дослідження виступають наукові публікації з питань державного фінансового контролю, закони, звітність органів Державної казначейської служби, Державної аудиторської служби, матеріали наукових конференцій та офіційних сайтів органів державної влади у мережі Інтернет.

Структура дослідження випускної кваліфікаційної роботи складається зі вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел і додатків.

РОЗДІЛ 1

Теоретичні засади фінансового контролю та аудиту використання бюджетних коштів в сфері державного управління

1.1. Сутність та роль фінансового контролю та аудиту використання коштів в органах державного управління

Теоретико-методологічне та практичне дослідження застосування контролю в державному управлінні й державній службі є важливим і самостійним напрямком досліджень у сфері державного управління.

Це зумовлюється насамперед важливістю аналізу чинного правового забезпечення державного управління, вироблення процесуального змісту його дотримання в період реформування публічної служби та державного управління в Україні, оскільки від ефективності роботи державного апарату в Україні залежить передусім зростання якості життя, матеріального рівня українських громадян та авторитет країни у світовому співтоваристві.

Потреба підвищення ефективності управління на державному та місцевому рівнях актуалізує проблему підвищення ефективності функції контролю в центральних і місцевих органах влади.

Державне управління — це соціальне політичне явище, вид суспільної діяльності, пов'язаної зі здійсненням державної влади в демократичній країні на засадах її поділу на законодавчу, виконавчу та судову.

Цілі та функції державного управління адекватні цілям, завданням і функціям держави та становлять собою відповідні сукупності декомпозованих цілей, завдань і функцій держави, сформованих політичною системою з урахуванням соціально-економічного та політичного стану держави. Цілі державного управління формуються політичною системою та реалізуються механізмом держави.

Орган державної влади як суб'єкт державного управління – це відносно відокремлена частина єдиної системи органів державної влади, побудованої за

конституційним принципом розподілу влади, який створюється у певному, визначеному законом, порядку і здійснює завдання та функції на підставі державно-владних повноважень, власної компетенції: його особовий склад об'єднується правовими зв'язками в одне ціле (якщо це не одноособовий орган) і діє на певній території за допомогою визначених форм організації та методів діяльності [28].

Органи державної влади, як суб'єкти державного управління, діють у межах компетенції, визначеної для них у відповідних нормативних актах, та наділені необхідними державно-владними повноваженнями.

Згідно з Конституцією України державне управління розподіляється на три ланки органів влади: законодавчу, виконавчу та судову. [6]

Фінансовий контроль – комплексна і цілеспрямована фінансово-правова діяльність органів фінансового контролю або їх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства. Він полягає у встановленні фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності і спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів з метою ефективного соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин.

Фінансовий контроль передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх достовірності, законності, доцільності і ефективності.

Виділяють наступні види фінансового контролю:

- 1) відомчий – контроль міністерств, інших органів державного управління за діяльністю підвідомчих підприємств, установ, організацій;
- 2) внутрішньогосподарський – фінансовий контроль, що здійснюється на конкретних підприємствах, в установах і організаціях їх керівниками та функціональними структурними підрозділами [17].

Державний фінансовий контроль – урядовий фінансовий контроль, що здійснюється органами державного фінансового контролю щодо забезпечення

законного, ефективного, економного та результативного формування, розподілу, управління та використання державних ресурсів суб'єктами контролю та спрямований на попередження, виявлення та усунення порушень фінансово-бюджетної дисципліни.

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.

З прийняттям у 2001 р. Бюджетного кодексу України почався розвиток державного аудиту як одного із видів державного фінансового контролю. Державний аудит, на відміну від фінансового контролю, представляє собою незалежний вид аудиту, який не може проводитись суб'єктами, підпорядкованими органам виконавчої влади, що здійснюють управління суспільними ресурсами, так як це є порушенням основних принципів діяльності аудитора: незалежності та об'єктивності.

Законодавством України передбачено, що державний аудит бюджетних фінансів проводиться спеціально визначеними організаціями. Система органів, які комплексно здійснюють контроль за дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни наведено у Додатку А .

Головною метою державного аудиту є виявлення уразливих місць в організації діяльності органів, який підлягає контролю, впливу цих недоліків на досягнення статутних цілей та надання необхідних рекомендацій щодо підвищення ефективності його управління, усунення та запобігання наявних недоліків, помилок та порушень, а також вдосконалення його діяльності в цілому.

Саме аудит дає можливість виявити помилки й недоліки організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які негативно впливають на результати фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, у тому

числі внаслідок прийняття неправомірних управлінських рішень, укладання збиткових контрактів, реалізації товарів, робіт та послуг за заниженими цінами. Тобто аудит досліджує такі фактори, які не є фінансовими порушеннями, проте негативно впливають на кінцевий результат діяльності підприємства.

Об'єктами державного аудиту виступають суб'єкти господарювання державного сектора економіки, державні органи управління, а також інші суб'єкти господарювання, що отримують кошти з державного та місцевого бюджетів або здійснюють експлуатацію державного чи комунального майна [33].

Проведення державного аудиту сприяє запобіганню різних фінансових порушень. Цьому сприяє перевірка адекватності та ефективності функціонування системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що дає змогу своєчасно виявити будь-які недоліки в облікових процесах, правилах, процедурах та забезпечити достовірність складання фінансової звітності; забезпечити керівництво необхідною інформацією для підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю та передбачити ризики в діяльності, які можуть перешкоджати досягненню поставлених цілей. Проведення державного аудиту є необхідним для державних підприємств, які займають переважну більшість у структурі державного сектора економіки, так як в процесі його здійснення перевіряється збитковість і відповідність діяльності підпорядкованого об'єкта чинному законодавству.

Процес проведення державного аудиту складається з чотирьох етапів:

1) Планування аудиту – за результатами оцінки зібраної інформації керівник групи аудиторів складає план аудиту, який затверджується керівником контролюючого органу;

2) Підготовка програми проведення аудиту – за результатами дослідження системи внутрішнього контролю надається позитивна, умовно позитивна або негативна оцінка та визначається, чи забезпечує система внутрішнього контролю самостійне виявлення і виправлення суб'єктом господарювання можливих ризиків;

3) Перевірка факторів ризику – аналізується фактична наявність і стан активів, дані фінансових і бізнес-планів, бухгалтерських документів, статистичної та фінансової звітності, договорів, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту, пов'язаних із плануванням і впровадженням фінансово-господарської діяльності, ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та організацією внутрішнього контролю;

4) Звітування про результати аудиту – за результатами проведеного аудиту складають аудиторський звіт, обов'язковими розділами якого є висновки про дотримання вимог законодавства і забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та обґрунтовані рекомендації щодо її вдосконалення [10].

Для забезпечення ефективного та раціонального використання коштів бюджетними установами необхідно посилити роль системи державного фінансового контролю. На теперішній час в системі регулювання бюджетними коштами посилюється роль фінансового контролю та змінюється його спрямованість з перевірки та оцінки кінцевих результатів діяльності бюджетної установи, виявлення бюджетних та законодавчих порушень на попередження цих правопорушень.

В Україні державний фінансовий контроль здійснюється в трьох видах: попередній, поточний та наступний.

Найефективнішим та найбільш дієвим видом фінансового контролю органів державного управління в Україні є попередній (превентивний), оскільки він має за мету попередити та не допустити незаконних дій з державними коштами та можливості їх нецільового використання. Інші два види контролю мають на меті виявити вже здійсненні правопорушення у сфері використання коштів органами державного управління та покарати винних осіб. На даний момент в Україні попередній контроль не є поширеним видом контролю, в той час як країнах Європи всі види та форми контролю є превентивними.

Наступний контроль за використанням є найбільш поширеним видом контролю. Він здійснюється Державною аудиторською службою та Рахунковою

палатою України після здійснення органами державного управління своєї діяльності за відповідний період та спрямований на притягнення винних осіб до відповідальності та виявлення бюджетних правопорушень. Даний вид контролю проводиться у формі інспектування та державного фінансового аудиту. Інспектування органів державного управління здійснюється у формі ревізій та складається з трьох етапів: організаційний, дослідний та узагальнюючий [25].

Під час організаційного етапу здійснюються планування ревізії до виїзду на об'єкт контролю та на об'єкті контролю. Планування ревізії включає в себе складання програми, робочого плану, виїзд на ревізію, вирішення організаційних питань, встановлення ділових контактів з персоналом. Також даний етап включає аналіз особливостей органу державного управління на підставі якого розробляється програма самої перевірки.

На організаційному етапі використовуються такі методи здійснення контрольно-ревізійних заходів як опитування, оцінка та попередній аналіз.

Дослідний етап розуміє під собою безпосереднє проведення ревізії за допомогою використання певних контрольно-ревізійних процедур.

На стадії безпосередньої перевірки використовуються наступні методи контрольно-ревізійних заходів як вивчення, інвентаризація, підрахунок тощо.

На узагальнюючому етапі ревізор на основі всіх проміжних документів складає опис виявлених порушень за кожним питанням програми ревізії, акт ревізії та відповідні висновки до нього. Під час останнього етапу ревізор використовує такі методи як аналіз, групування виявлених порушень, оцінка зібраної інформації.

Однією із форм контролю органів державного управління є державний фінансовий аудит.

Державний фінансовий аудит органів державного управління сприяє органам державного управління в забезпеченні правильності введення бухгалтерського обліку, законності та ефективності витрачання бюджетних коштів, державного та комунального майна, формування достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю[48].

Державний фінансовий аудит органів державного управління має за мету попередити та не допустити правопорушення у органах державного управління та забезпечити правильність складання та відображення в фінансовій звітності достовірної інформації [4].

Державний аудит органів державного управління здійснюється в декілька етапів.

Під час першого організаційного етапу, аудитор має детально вивчити особливості діяльності органу державного управління, системи її бухгалтерського обліку, фінансової звітності, а також системи внутрішнього аудиту.

Завдання, які ставить перед собою аудитор на цьому етапі:

- визначити слабкі місця в управлінні державними коштами та майном органу державного управління;
- здійснити оцінку ризиків;
- скласти програму аудиту за результатами виконання перших двох завдань.

Для більш детального вивчення органу державного управління необхідно здійснити аналіз нормативно-правових актів та методичних документів, якими керується орган в своїй діяльності, установчих документів органу державного управління, а також видів її діяльності [45].

З метою детального ознайомлення з системою бухгалтерського обліку органу державного управління аудитор має вивчити всі нормативно-правові акти, які регламентують введення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, ознайомитись з положенням про облікову політику органу державного управління та організацією бухгалтерського обліку.

Аудитор за допомогою методу аналізу повинен проаналізувати основні фінансові показники, а також їх зміни. Для цього має бути здійснена камеральна перевірка фінансової звітності органу державного управління, якщо в минулі роки не було проведено фінансовий аудит, здійснений аналіз та обґрунтування

кошторису на поточний рік, необхідно зіставити показники кошторису з показниками кошторису попередніх років.

З метою оцінки стану внутрішнього аудиту необхідно ознайомитись в яких умовах функціонує система внутрішнього контролю, визначити заходи, що здійснюються керівництвом органу державного управління для створення ефективної системи функціонування внутрішнього контролю (посадові інструкції, положення, накази і т.д.). Також необхідно перевірити чи виконують та дотримуються правил, що встановлені керівництвом задля попередження неефективного використання державних коштів, фактів обману, крадіжок, вчасного виявлення та виправлення помилок. Встановленні правила маю забезпечувати досягнення органом державного управління мети, яка зазначена в установчих документах, кошторисі на відповідний рік, а також інших планових документах [16].

Після здійснення цих процедур державний аудитор має визначити ризики та оцінити ступінь їх можливого впливу на діяльність органу державного управління. На підставі аналізу всіх можливих ризиків аудитор має скласти програму аудиту.

На етапі підготовки аудитор має право проводити зустрічні перевірки, отримувати від керівника установи пояснення як в письмовій так і усній формі, проводити безпосередньо в установі анкетування, опитування, тестування, спостереження, обстеження та інші аудиторські процедури при визначені ризиків, їх оцінки.

Під час другого етапу аудиту – проведення поточних аудиторських процедур необхідно перевірити та підтвердити законність здійснених операцій органом державного управління, правильність їх відображення в бухгалтерському обліку та звітності. У разі виявлення певних порушень або недоліків аудитор має повідомити про них керівнику органу державного управління та надати йому рекомендації щодо їх усунення, а опісля здійснити моніторинг стану їх врахування [47].

Ефективний контроль за діяльністю органів державного управління – це, передусім, найважливіший фактор зміцнення довіри суспільства до державної влади, засіб їх консолідації з метою забезпечення добробуту громадян і стабільності державного ладу.

Контроль є основним незалежним джерелом інформації для виявлення причин порушень, що виникають у процесі управління державними фінансами та державною власністю, а також дієвим засобом впливу для прийняття рішень щодо запобігання тих чи інших порушень [34].

1.2. Зарубіжний досвід проведення фінансового контролю та аудиту органів державного управління

В сучасних умовах соціально-економічних перетворень в Україні рівень відповідальності апарату державного управління перед суспільством і громадянами значною мірою залежить від контролю в державному управлінні.

За часи незалежності української держави в країні створені засади розвитку державного контролю, проте наявність розгалуженої системи контролю ще не забезпечує її ефективність.

Проблема здійснення контролю в органах виконавчої влади існувала та існує в усіх країнах, однак має різні шляхи вирішення. Для України як члена Світової організації торгівлі та країни, яка намагається адаптувати систему управління до стандартів Європейського Союзу, важливим є запровадження сучасних підходів до реалізації контролю в державному управлінні. За таких умов актуальним виявляється необхідність дослідження досвіду здійснення контролю в державному управлінні в зарубіжних країнах [46].

Світовий досвід свідчить, що справді дієвою є така система державного управління, в якій забезпечується реалізація управлінських рішень завдяки ефективному контролю. Контроль у механізмі публічної влади визначається як організаційно-правова форма діяльності відповідних владних суб'єктів та органів, що має такі ознаки: різновид інституту влади, що здійснюється як постійно діючими так і тимчасовими інституціями, зокрема органами держави,

безпосередньо пов'язаний з реалізацією їх повноважень; поширюється на сферу управління та нормотворчості [2].

Зазначимо, що для здійснення контролю в державному управлінні необхідно мати відповідні систему законодавства, яка регулює його організацію, та види інституції і процедур його здійснення.

З метою вивчення і поширення позитивного досвіду в контрольній практиці зарубіжних країн у 1953 р. створено неурядову організацію – Міжнародну організацію вищих контрольних органів (ІНТОСАІ), до якої входять контрольні органи 130 держав світу. Відповідно до програми діяльності цієї організації проводяться семінари, конференції, обмін стажистами.

Принципи організації та здійснення державного контролю в органах виконавчої влади зарубіжних країн закріплено у відповідних законах. Зокрема, у Словацькій Республіці ці питання регулюються у законах «Про Вище контрольне управління Словацької Республіки» та «Про державний контроль у Словацькій Республіці» [13] у Чеській республіці – у законах «Про державний контроль», «Про фінансовий контроль у державному управлінні»; у Литовській Республіці – у законах «Про державний контроль», «Про внутрішній контроль і внутрішній аудит».

Проаналізуємо державні інституції, що займаються питаннями здійснення контролю в органах влади в окремих пострадянських країнах.

Так, в Російській Федерації функціонує трирівнева структура федеральних органів виконавчої влади та сформовано дієва система контролю по всій вертикалі цих органів на чолі з Комітетом державного контролю в Російській Федерації [29].

У Республіці Білорусь діє Комітет державного контролю. У прибалтійських країнах функціонують дещо інші структури з зазначених питань, а саме: Державне управління цивільної служби в Латвійській Республіці, Державний контроль в Естонії, Литовській Республіці [21].

Натомість, у Казахстані відсутня єдина система здійснення державного контролю в органах виконавчої влади. Контроль в системі органів виконавчої

влади країн Європейського Союзу здійснюється переважно спеціальними структурними підрозділами відповідних державних органів [27].

Проте, у таких країнах як Франція, Португалія [30], в системі органів державної влади взагалі відсутній окремий орган, який займався б виключно питаннями контролю за виконанням урядових рішень [15].

Слід зазначити, що немає центрального органу з питань контролю і в Данії, де контролювати діяльність системи виконавчої влади зобов'язано уповноваженого з прав людини.

У Нідерландах функцію контролю за своєчасним виконання рішень Уряду здійснює Міністерство із загальних справ.

Контроль за дотриманням виконавчою владою законодавства країни, насамперед, з бюджетно-фінансових питань у Фінляндії здійснюють дві незалежні контролюючі структури - Парламентські державні аудитори та Офіс державного аудиту.

Організацію контролю в органах виконавчої влади Румунії здійснює Національна адміністрація контролю як центральний орган виконавчої влади, що знаходиться у підпорядкуванні уряду країни.

У Сполучених Штатах Америки функцію контролю в органах виконавчої влади здійснює Головне контрольне управління Конгресу США [45].

В Японії координацію контрольних функцій у адміністративній і фінансовій сферах покладено на Секретаріат Кабінету Міністрів Японії.

У Китаї питання організації державного контролю в системі органів виконавчої влади покладено на Міністерство контролю, яке його здійснює за діяльністю міністерств і відомств Державної Ради, державних службовців.

В інших країнах зазначені питання координують: Офіс адміністративних справ в Королівстві Швеція; Офіс Комісара з етичних питань в Канаді; Урядове контрольне відомство Угорщини; Вище контрольне управління в Словацькій Республіці; Верховний Державний аудит в Албанії; Головне управління державної служби в Чеській Республіці; Контрольні збори в Грецькій Республіці; Служба контролю Кіпру.

Таким чином, незважаючи на деякі спільні риси у сфері контролю в системі органів виконавчої влади країн, їх досвід і специфіка контролю є досить різними.

Наведений аналіз дає можливість поділити організацію державного контролю в системі органів виконавчої влади зарубіжних країн на держави, де:

- контролюючі органи мають статус гілки влади;
- органи контролю є вищими органами влади;
- питання державного контролю покладено на спеціальні органи;
- питання державного контролю покладено на незалежні від Центральних органів виконавчої влади підрозділи;
- питання державного контролю покладено на підрозділи з контролю при органах виконавчої влади та місцевого самоврядування;
- питання державного контролю покладено на підрозділи з контролю в Міністерствах;
- існує тільки фінансовий контроль та контроль за бюджетом;
- питання контролю покладаються на державних службовців через виконання ними своїх службових обов'язків у відповідності до певних законів [20].

Розглянемо практику організації контролю в органах виконавчої влади окремих країн.

У зв'язку з необхідністю гармонізації законодавства в цій сфері та відповідно до вимог Європейського Союзу, Урядом Угорської Республіки прийнято Постанову про внутрішній контроль органів бюджетного забезпечення, який регулює здійснення аудиту бюджетних установ, визначає незалежний статус контролера. Зауважимо, що експерти вважають, що внутрішній контроль зможе ефективно замінити звичний ревізорський контроль.

Генеральне управління державної служби Чеської Республіки уповноважене здійснювати в органах державної влади контроль виконання службових обов'язків, відносин, які складаються між державними службовцями.

Вищий контрольний комітет Чеської Республіки є незалежним від Парламенту та Уряду країни, його керівника призначає Президент держави на пропозицію

Палати депутатів Парламенту. Вищий контрольний комітет здійснює контроль за використанням державного майна, виконанням доходних і видаткових статей державного бюджету, а також контроль за видатками Чеського Національного Банку на придбання майна та на його поточну діяльність [12].

Внутрішній контроль в Бельгії включає в себе систему заходів, які здійснюються керівними комітетами федеральних державних служб, з метою забезпечення досягнення економного використання наявних ресурсів, управління ризиками, дотримання законодавчих норм, загальної політики, відповідних програм урядової діяльності, внутрішніх процедур, попередження зловживань на службі. Голова Керівного комітету федеральної державної служби є головною посадовою особою, відповідальною за функціонування системи внутрішнього контролю. Служба внутрішнього аудиту займається аналізом ефективності системи управління, включно з управлінням персоналом, напрямків її діяльності, виявляє недоліки та формує пропозиції щодо їх усунення. Служби аудиту є незалежними структурами і процедура підбору кадрів для роботи в цій службі відбувається без участі керівництва органу виконавчої влади, в рамках якої функціонує ця структура.

Система контролю в органах виконавчої влади Австрії організована за вертикальним принципом, тобто міністр контролює діяльність усіх нижчестоящих органів. Подібна структура влади – в ділових відносинах між міністрами й керівниками земельного уряду. Такий підхід обумовлений тим, що федеральний міністр особисто відповідає перед Національною Радою за все, що діється в межах компетенції його міністерства та підпорядкованих йому офісів. Звернемо увагу на те, що відповідальність австрійських державних службовців за порушення виконавської дисципліни визначена законом «Про державну службу», яким застосовуються такі види покарань: догана; грошовий штраф в обсязі не більше половини місячного окладу, за винятком допомоги на дітей; грошовий штраф в обсязі не більше п'яти місячних окладів, за винятком, знову ж таки, допомоги на дітей; звільнення [26].

У Сполученому Королівстві Великої Британії та Північної Ірландії контроль у системі органів виконавчої влади регламентується Кодексом про державну службу, який являє собою зібрання норм щодо прав, обов'язків та відповідальності державних службовців. У країні функціонує незалежний від органів виконавчої влади інститут Уповноважених державної служби, які покликані забезпечити справедливі умови прийняття та просування по службі державних службовців на відкритій конкурсній основі, ревізують політику і практику працевлаштування у міністерствах та урядових агентствах.

Контроль за службовою дисципліною в системі органів виконавчої влади Канади здійснюється через вищий законодавчий орган країни, рішення якого поширюються на самих депутатів, до числа яких належать всі без винятку члени урядового Кабінету. Реалізація відповідних контрольних функцій забезпечується офісом Комісара з етичних питань, який відповідає за неухильне дотримання членами парламенту положень Кодексу поведінки парламентарів та інших актів чинного законодавства у цій сфері. Прозорість, підзвітність та відповідальність на всіх рівнях влади Канади створили передумови для високих моральних стандартів, що зумовлює відповідну поведінку державних службовців [43].

Наведене вище дозволяє визначити такі ознаки інституту контролю в зарубіжних країнах.

Контроль в державному управлінні є:

- обов'язковим елементом правової держави, гарантом верховенства права;
- невід'ємним елементом механізмів поділу влади, противаг і стримувань;
- засобом виявлення й подолання в державі міжінституційних суперечностей та неузгодженостей;
- механізмом захисту особи від зловживання владними повноваженнями; проявом влади народу безпосередньо та засобом забезпечення основних прав і свобод людини й громадянина.

Результати діяльності органів державного управління, місцевого самоврядування вирішальною мірою залежать від людей, керівних кадрів різних рівнів, державних службовців. А тому в управлінській діяльності особливої ваги набувають питання здійснення контролю у кадровій роботі органів управління. Виділяють два напрями такого контролю:

- безпосередньо за діяльністю державних службовців;
- за станом роботи з кадрами і кадровим резервом в органах влади нижчого рівня.

Підконтрольність органів влади народу являється невід’ємною цінністю демократичної форми організації суспільства. Досвід розвинених країн світу свідчить, що зміни законодавства через покращення ставлення до виконання службових обов’язків, підвищення свідомості та відповідальності державних службовців за виконавську дисципліну суттєво впливають на рівень виконання нормативно-правових актів.

Перспективи подальших наукових досліджень та адаптації зарубіжного досвіду здійснення контролю у сфері державного управління до умов України мають бути зосереджені на аналізі залучення громадськості до контролю за державно-управлінською діяльністю.

Отже, деякі аспекти зарубіжного досвіду впровадження фінансового контролю та аудиту за органами державного управління необхідно впровадити в Україні для побудови ефективної системи фінансового контролю та аудиту органів державного управління. Для цього необхідно здійснити оцінку результатів контролю та аудиту органів управління в Україні та визначити основні проблеми та недоліки.

РОЗДІЛ 2

Сучасний стан державного фінансового контролю та аудиту органів державного управління

2.1. Стан бюджетного фінансування органів державного управління

Традиційно основними джерелами фінансового забезпечення органів державного управління в Україні є державний та місцеві бюджети.

З таблиці 2.1, можемо побачити, що в Україні видатки на загальнодержавні функції переважно здійснюються з державного бюджету України. Це свідчить про те що в Україні переважно централізована система фінансування органів державного управління, про що свідчить співвідношення у зведеному бюджеті країни видатків державного і місцевих бюджетів на загальнодержавні функції.

В Україні за період 2015–2019рр. коефіцієнт децентралізації витрат бюджетів на загальнодержавні функції становив у середньому близько 14,2%.

Таблиця 2.1

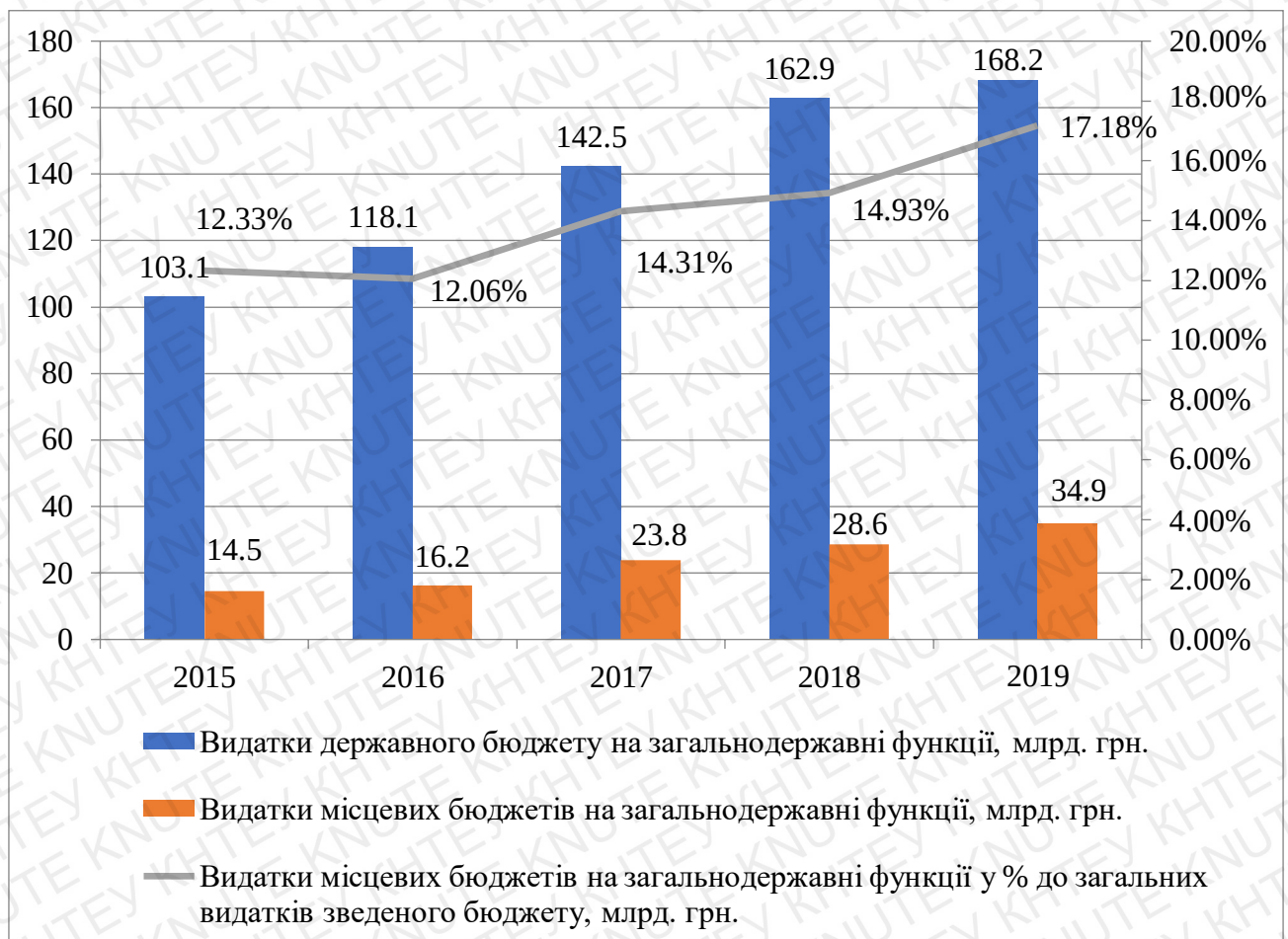
Видатки державного та місцевих бюджетів на загальнодержавні функції в Україні, млрд. грн*

Видатки на загальнодержавні функції	2015	2016	2017	2018	2019
Державного бюджету	103,1	118,1	142,5	162,9	168,2
Місцевих бюджетів	14,5	16,2	23,8	28,6	34,9
Зведеного бюджету	117,6	134,3	166,3	191,5	203,1

*побудовано автором на базі джерел [34], [35], [36], [37], [38]

Протягом 2015-2019рр. видатки на загальнодержавні функції з місцевих бюджетів зросли у 2,4 рази: з 14,5 до 34,9 млрд. грн., а з державного бюджету зросли в 1,6 рази: з 103,1 до 168,2 млрд. грн. (рис. 2.1). Темпи росту видатків на загальнодержавні функції з місцевих бюджетів є вищими ніж темпи зростання з державного бюджету. Видатки місцевих бюджетів на загальнодержавні функції у відсотках до загальних видатків зведеного бюджету на загальнодержавні функції, починаючи з 2016 року невинно зростали. Це свідчить про впровадження державою реформи децентралізації місцевих бюджетів.

Так як видатки Зведеного бюджету України на загальнодержавні функції невинно зростають, то виникає необхідність за їх постійним контролем з боку держави.



*побудовано автором на базі джерел [34], [35], [36], [37], [38]

Рис. 2.1. Динаміка видатків на загальнодержавні функції в розрізі ланок бюджетної системи України у 2015–2019 роках

Дані таблиці 2.2 свідчать, про те, що у 2015 р. частка видатків на загальнодержавні функції у ВВП та у видатках зведеного бюджету досягла найвищого рівня та становила відповідно – 17,3% та 5,9%. Коливання видатків на загальнодержавні функції за аналізований період у ВВП у межах 5,1–5,9 відсотків є доволі значним. Це свідчить про те, що в Україні фінансування загальнодержавних функцій є пріоритетним. Можна зробити висновок, що ці функції є важливими для України, адже без достатнього фінансування органів державного управління, держава не зможе забезпечити виконання інших важливих та пріоритетних функцій. Також можемо зазначити, що протягом вказаного періоду, частка видатків на фінансування органів державного управління в бюджеті України постійно зменшувалась з 17,3% до 14,8%, що

свідчить про те, що держава зменшує видатки на загальнодержавні функції в загальних видатках зведеного бюджету України.

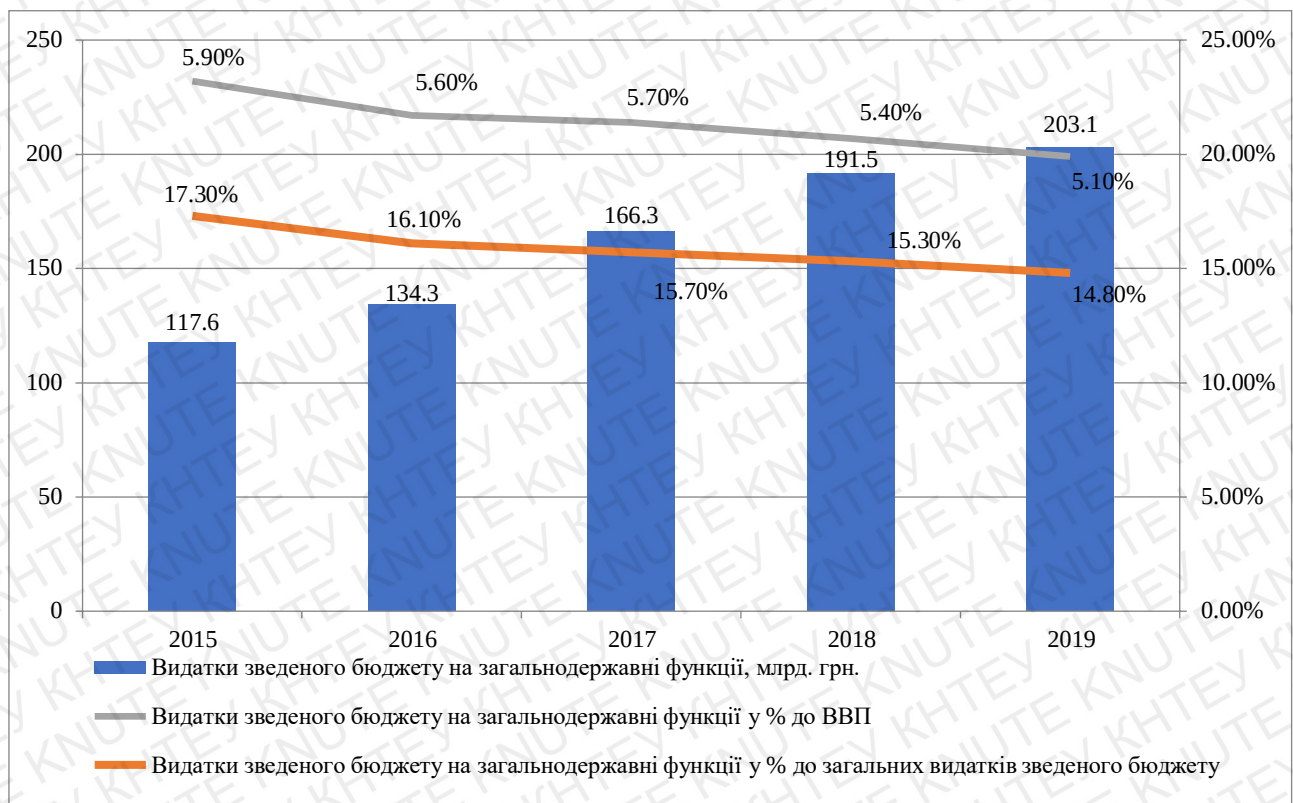
Таблиця 2.2

Видатки на загальнодержавні функції у Зведеному бюджеті України та у ВВП 2015-2019рр.

Роки	Видатки зведеного бюджету, всього, млрд. грн.	ВВП, млрд. грн.	Видатки на загальнодержавні функції		
			Всього, млрд. грн	Частка у загальній сумі видатків зведеного бюджету, %	Частка у ВВП, %
2015	679,9	1 979,4	117,6	17,3	5,9
2016	835,8	2 383,2	134,3	16,1	5,6
2017	1 057,0	2 908,2	166,3	15,7	5,7
2018	1 250,2	3 558,7	191,5	15,3	5,4
2019	1 372,4	3 974,6	203,1	14,8	5,1

*побудовано автором на базі джерел [34], [35], [36], [37], [38]

У 2015-2019рр. видатки зведеного бюджету на загальнодержавні функції зросли на 72,70%, що має більше номінальний характер, який пояснюється темпами інфляції, а не реальним зростанням видатків, оскільки у відсотковому відношенні до ВВП та загальних видатків зведеного бюджету видатки на фінансування органів державного управління не демонстрували зростаючої тенденції (рис.2.2). Навпаки, спостерігалось скорочення частки видатків зведеного бюджету на загальнодержавні функції щодо обсягу ВВП (з 5,9% у 2015 році до 5,1% у 2019 році), так і обсягу загальних видатків зведеного бюджету (з 17,3% у 2015 році до 14,8% у 2019 році).



*побудовано автором на базі джерел [34], [35], [36], [37], [38]

Рис. 2.2 Динаміка видатків зведеного бюджету України на загальнодержавні функції у 2015–2019 роках

Для оцінки динаміки видатків державного бюджету на загальнодержавні функції важливим є їх порівняння стосовно зміни величини ВВП (табл. 2.3). У 2015-2019 роках темпи зростання видатків на загальнодержавні функції зведеного бюджету були нижчими ніж темпи зростання ВВП в середньому на 4,3%. Проте, в 2017 році, темпи зростання ВВП були нижчими ніж темпи зростання видатків на загальнодержавні функції зведеного бюджету, і дана різниця становила 1,8%.

У 2017 році, темпи зростання видатків на загальнодержавні функції перевищували темпи зростання ВВП, що свідчить про неефективний механізм фінансування органів державного управління в Україні та необхідність оптимізації структури даних видатків.

Таблиця 2.3

Динаміка видатків на загальнодержавні функції в Україні 2015-2019рр., млрд. грн.

Роки	ВВП, млрд. грн.	Темпи зростання, %	Видатки зведеного бюджету на загальнодержавні функції, млрд. грн.	Темпи зростання, %	Відхилення
2015	1979,4	-	117,6	-	-
2016	2383,2	20,4	134,3	14,2	6,2
2017	2908,2	22,0	166,3	23,8	-1,8
2018	3558,7	22,4	191,5	15,2	7,2
2019	3974,6	11,7	203,1	6,1	5,6

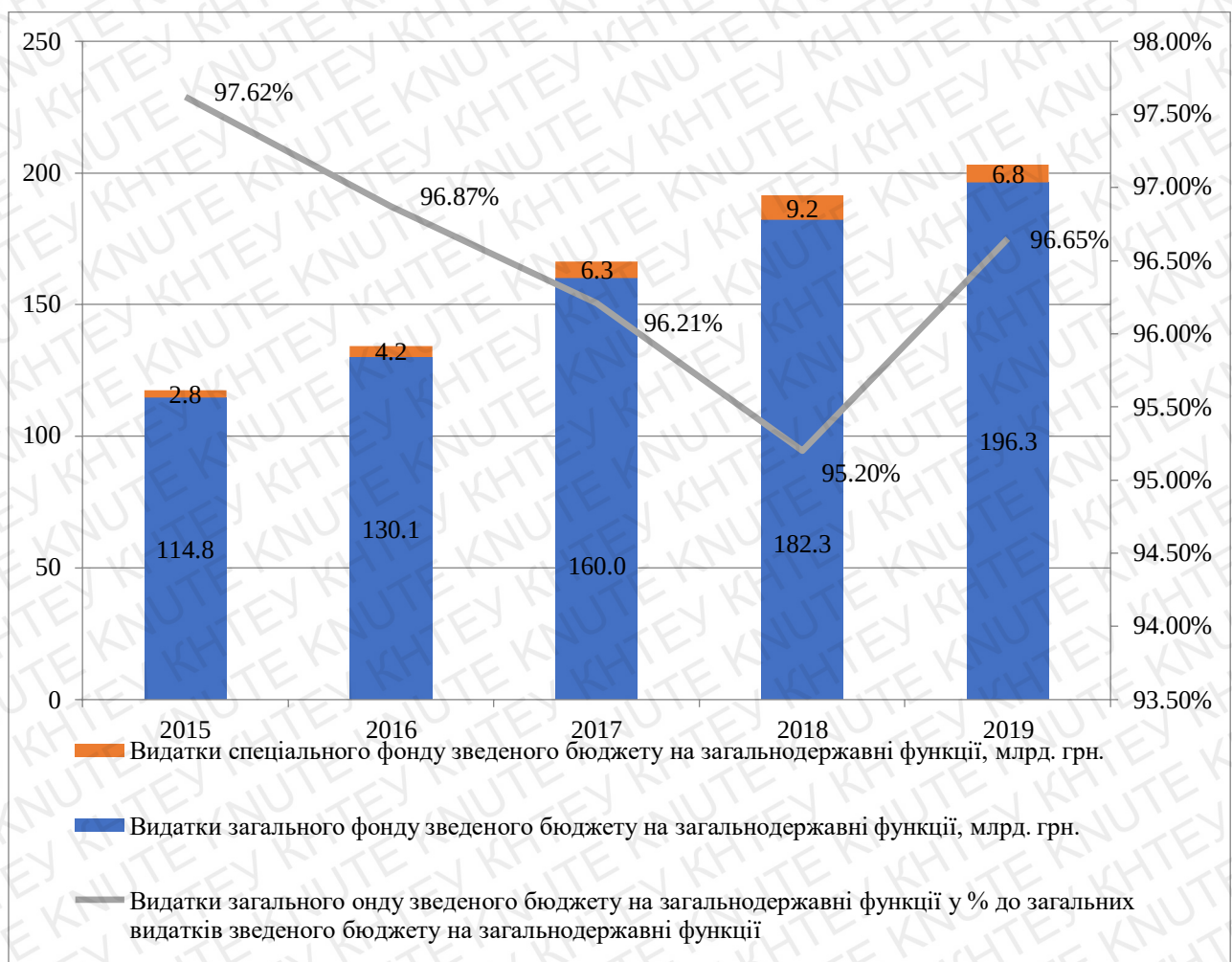
*побудовано автором на базі джерел [34], [35], [36], [37], [38]

Видатки зведеного бюджету України на загальнодержавні функції передбачають фінансування вищих органів державного управління, органів місцевої влади та місцевого самоврядування, фінансової та зовнішньополітичної діяльності, інших загальних функцій державного управління, фундаментальних та прикладних досліджень та розробок у сфері державного управління, проведення виборів та референдумів, а також обслуговування боргу наведено у Додатку Б.

У 2019 році у структурі видатків зведеного бюджету України на загальнодержавні функції значно переважали видатки на обслуговування боргу. Зокрема, частка видатків на фінансування вищих органів державного управління, органів місцевої влади та місцевого самоврядування, фінансової та зовнішньополітичної діяльності у загальних видатках зведеного бюджету на загальнодержавні функції 33,09%. Питома вага видатків на фінансування інших загальних функцій державного управління, фундаментальних та прикладних досліджень та розробок у сфері державного управління, проведення виборів та референдумів у 2019 році була досить низькою та становила 3,05%, 2,61% та 2,12% відповідно.

У 2015–2019 роках найбільші видатки на загальнодержавні функції здійснювалися за рахунок загального фонду зведеного бюджету України (рис.

2.3). Видатки загального фонду зведеного бюджету на загальнодержавні функції збільшилися на 71%, тоді як видатки спеціального фонду зведеного бюджету на фінансування органів державного управління зросли майже 2,5 рази. Причому частка видатків загального фонду у загальних видатках зведеного бюджету на загальнодержавні функції в середньому становила 96,51% і протягом 2015-2018 рр. мала тенденцію до зниження, а в 2019 році спостерігається різке збільшення показника (рис 2.3). Проте частка видатків спеціального фонду у загальних видатках зведеного бюджету на загальнодержавні функції в середньому становила 3,49% і протягом даного періоду мала тенденцію до зростання.



*побудовано автором на базі джерел [34], [35], [36], [37], [38]

Рис. 2.3. Динаміка видатків зведеного бюджету України на загальнодержавні функції в розрізі фондів у 2015–2019 роках

Отже, проаналізувавши стан фінансування загальнодержавних функцій та органів державного управління, можна зробити висновок, що дані видатки бюджету України здійснюються в достатньому обсязі. У зв'язку з цим виникає

необхідність здійснення заходів контролю Рахунковою палатою України та Державною Аудиторською службою України, а саме у формі аудитів та ревізій. Тому необхідно оцінити результати контрольних заходів, які проведені органами державного контролю в Україні за останні роки та визначити, які порушення здійснюють органи державного управління, що призводять до фінансових втрат коштів державного бюджету України.

2.2 Оцінка результатів фінансового контролю та аудиту використання коштів в органах державного управління

Ефективне використання коштів в органах державного управління є одним із найважливіших питань виконання бюджету у більшості країнах світу. На теперішній час раціональне та ефективне використання державних коштів стає важливою та необхідною умовою життєдіяльності органів державного управління.

Протягом 2019 року Державною аудиторською службою України було проведено 449 державних фінансових аудитів, результати яких наведено у Додатку В. Від впровадження пропозицій, які були надані Аудиторською службою України в результаті проведених аудитів було упереджено втрат на близько 740.3 млн. грн.

У 2019 році Рахунковою палатою України було проведено аудит ефективності використання коштів державного бюджету, виділених на виконання повноважень Державної архітектурно-будівельної інспекції України.

Будівельна галузь є однією з важливих галузей економіки, оскільки будівництво створює велику кількість робочих місць та використовує продукцію багатьох інших галузей. З розвитком цієї галузі розвиваються виробництво будівельних матеріалів і відповідного обладнання, машинобудівна галузь, металургія та металообробка, нафтохімія, виробництво скла, деревообробна та фарфоро-фаянсова промисловість, транспорт, енергетика.

Зростання темпів розвитку будівельної галузі потребує подальшого формування системи державного архітектурно-будівельного контролю та нагляду в Україні, яка є визначальною у забезпеченні конституційних законних прав громадян і підприємств щодо якості та безпеки об'єктів будівництва.

Метою аудиту є встановлення фактичного стану справ та надання оцінки законності, продуктивності, результативності та економності використання коштів державного бюджету, виділених Державній архітектурно-будівельній інспекції України (далі – Держархбудінспекція) на керівництво та управління у сфері державного архітектурно-будівельного контролю та нагляду, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень; оцінка стану внутрішнього контролю за використанням бюджетних коштів та рівня досягнення мети бюджетної програми.

Держархбудінспекція є відповідальним виконавцем бюджетних програм у системі головного розпорядника бюджетних коштів Мінрегіону.

На забезпечення функціонування Держархбудінспекції як центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну політику з питань державного архітектурно-будівельного контролю (далі – держархбудконтролю) та нагляду, протягом 2016–2017 років та 9 місяців 2018 року з державного бюджету загалом спрямовано 357,5 млн гривень.

У періоді, що досліджувався, обсяги бюджетних призначень на забезпечення діяльності Держархбудінспекції зросли у понад 2,5 раза (74,8 млн грн на 2016 рік, 133,7 млн грн на 2017 рік і 188,3 млн грн на 2018 рік).

За відсутності ефективного контролю з боку Мінрегіону, Держархбудінспекцією як відповідальним виконавцем бюджетної програми за КПКВК 2752010 «Керівництво та управління у сфері архітектурно-будівельного контролю та нагляду» допущено низку прорахунків при плануванні, неефективне управління бюджетними коштами та непродуктивне їх використання.

При оцінці результатів аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених на виконання повноважень Державної

архітектурно-будівельної інспекції України було встановлено факти неефективного управління коштами, що призвело до втрат коштів державного бюджету на суму 1,3 млн. грн., а також непродуктивного використання коштів на суму 1,4 млн. грн.

Внаслідок неефективного управління бюджетними коштами протягом 2016–2017 років Держархбудінспекцією на кінець бюджетного року повернено до державного бюджету невикористаних асигнувань загального фонду в сумі 0,8 та 0,5 млн грн відповідно.

Рахунковою палатою України було встановлено, що при обґрунтуванні (розрахунку) видатків на оплату праці та нарахування застосовано загальну ставку ЄСВ у розмірі 22% без урахування вимог законодавства в частині розміру ЄСВ для працюючих осіб з інвалідністю (8,41%). Тобто Держархбудінспекцією замість 8,41% для працюючих осіб з інвалідністю було застосовано загальну ставку ЄСВ 22%, що спричинило необґрунтоване включення у 2016–2018 роках до видатківна оплату праці, за розрахунками аудиторів, 1,2 млн гривень.

У періоді, що досліджувався, Держархбудінспекцією при плануванні видатків державного бюджету допущено недотримання вимог Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, показники кошторисів сформовано без належного обґрунтування, що спричинило завищення видатків на оплату праці на 1,2 млн грн, внесення змін до кошторисів шляхом перерозподілу видатків між окремими КЕКВ, до державного бюджету повернено невикористаних асигнувань у сумі 1,3 млн гривень.

При аналізі паспортів та звітів про їх виконання встановлено, що майже при стовідсотковому використанні коштів виконання результативних показників бюджетної програми становило 46,2% за 2016 рік і 50% за 2017 рік, що вказує на неефективну діяльність Держархбудінспекції. Більшість невиконаних результативних показників пов'язана з проведенням заходів архітектурно-будівельного контролю та нагляду; видачею документів дозвільного характеру на виконання будівельних робіт та видачею сертифікатів про прийняття в

експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів та декларацій про готовність об'єктів до експлуатації.

Рахунковою палатою України було проведено оцінку стану та законності використання коштів державного бюджету, виділених на виконання повноважень Держархбудінспекції.

Аудитом встановлено призначення та нарахування премії в повному обсязі працівникам Держархбудінспекції у місяці, в якому їх притягнуто до дисциплінарної відповідальності за неналежне виконання посадових обов'язків. Зазначене свідчить про недотримання Держархбудінспекцією Положення про преміювання державних службовців та працівників. Загальний розмір таких виплат протягом 2016–9 місяців 2018 року становив 25,0 тис. грн, тобто такі видатки є непродуктивними.

За відсутності ефективного контролю Мінрегіону як головного розпорядника бюджетних коштів та дієвої системи внутрішнього контролю в Держархбудінспекції, останньою не забезпечено виконання в повному обсязі результативних показників, затверджених у паспортах бюджетної програми за КПКВК 2752010 на відповідний рік, а також допущено низку прорахунків при плануванні та непродуктивне використання бюджетних коштів.

Сектор внутрішнього аудиту, створений у Держархбудінспекції, фактично працював лише рік. При цьому аудиторські звіти, складені за результатами внутрішніх аудитів, не відповідали вимогам Стандартів внутрішнього аудиту. Сектором також не проводився аналіз виконання територіальними органами рекомендацій за наслідками таких аудитів.

Держархбудінспекцією протягом досліджуваного періоду не було забезпечено ефективного державного архітектурно-будівельного контролю та нагляду, що призвело до низької результативності перевірок.

Після оцінки результатів аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених на виконання повноважень Державної архітектурно-будівельної інспекції України можемо зробити висновки, що основними порушеннями при використанні коштів державного бюджету були:

- 1) правопорушення в штатній дисципліні та при здійсненні видатків на оплату праці та нарахування на заробітну плату;
- 2) недотримання вимог Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ;
- 3) встановлені факти неефективного управління коштами, що призвели до втрат коштів державного бюджету;
- 4) допущені прорахунки при плануванні, неефективне управління бюджетними коштами та непродуктивне їх використання.

За результатами аудиту було надано рекомендації щодо доручення Кабінетом Міністрів України Мінрегіону підготувати пропозиції щодо:

- внесення зміни до Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності» та Порядку ліцензування господарської діяльності, пов'язаної із створенням об'єктів архітектури, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України, у частині визначення підстав і механізму відновлення дії зупиненої ліцензії;
- вжити заходів щодо ефективного планування і виконання бюджетної програми за КПКВК 2752010 «Керівництво та управління у сфері архітектурно-будівельного контролю та нагляду»;
- забезпечити поліпшення ефективності та якості реалізації повноважень у частині здійснення державного архітектурно-будівельного контролю та нагляду, ліцензування видів господарської діяльності з будівництва, виконання дозвільних та реєстраційних функцій у будівництві.

Також Рахунковою палатою України в 2019 році питанням правоохоронної діяльності присвячено три заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту):

- аудит ефективності використання коштів державного бюджету, виділених Національній академії прокуратури України;
- аудит ефективності використання бюджетних коштів, виділених на забезпечення діяльності підрозділів, установ та закладів Національної поліції України;

- аудит ефективності використання бюджетних коштів, виділених на медичне забезпечення працівників Міністерства внутрішніх справ України, поліцейських та працівників Національної поліції.

Результати аудитів свідчать про зволікання зі створенням універсальної служби детективів, реформуванням служби дільничних офіцерів, формуванням підрозділів з патрулювання і контролю дорожнього руху на трасах, які мали кардинально підвищити рівень правоохоронного забезпечення населення, покращити криміногенну ситуацію в державі та забезпечити безпеку дорожнього руху. Також встановлено відсутність дієвої системи внутрішнього контролю у перевірених державних органах.

Загалом цими аудитами встановлено, що з порушеннями чинного законодавства використано 81,9 млн. грн., неефективно використано 132,6 млн. грн.

За результатами аудиту ефективності використання бюджетних коштів, виділених на забезпечення діяльності підрозділів, установ та закладів Національної поліції України МВС:

- подано до Кабінету Міністрів України проект постанови «Про внесення змін у додаток 1 до постанови Кабінету Міністрів України від 5 квітня 2014 року № 85», яка має затвердити граничну чисельність поліцейських, державних службовців і працівників Національної поліції згідно з рекомендаціями Рахункової палати;

- затверджена Інструкція з організації забезпечення, зберігання та експлуатації озброєння в Національній поліції України;

- видано розпорядчі акти щодо передачі нерухомого майна зі сфери управління МВС до сфери управління головних управлінь Національної поліції в областях (крім Хмельницької області та м. Києва).

На виконання цих актів Національною поліцією вживаються практичні заходи з їх реалізації, зокрема, складаються акти прийманняпередачі майна, здійснюється оприбуткування об'єктів на баланс відповідних головних

управління Національної поліції, а також переоформлення державної реєстрації речових прав на нерухоме майно та відповідні земельні ділянки [14].

Із сфери управління МВС до сфери управління Національної поліції на баланс головних управлінь Національної поліції в областях передано 5803 об'єкти нерухомого та іншого окремого індивідуально визначеного майна.

За результатами аудиту ефективності використання бюджетних коштів, виділених на медичне забезпечення працівників Міністерства внутрішніх справ України, поліцейських та працівників Національної поліції України, МВС вжиті такі заходи:

- підготовлено проект Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про Національну поліцію», у якому передбачено внесення зміни до статті 95 у частині розширення категорії осіб, які відповідно до законодавства мають право на забезпечення пільговими санаторно-курортними путівками, а також проект наказу МВС «Про внесення змін до наказу МВС від 14 грудня 2015 року № 1568», у якому передбачено поширити його норми на військовослужбовців Національної гвардії України, ветеранів внутрішніх військ Міністерства внутрішніх справ України, членів їхніх сімей. Законопроект і проект наказу надіслані на погодження до центральних органів виконавчої влади;
- затверджено тарифи на платні послуги, що надаються Центральною поліклінікою МВС, надіслано на державну реєстрацію до Мін'юсту накази про затвердження розрахунків тарифів на платні послуги для трьох закладів охорони здоров'я МВС і підготовлено для надання на погодження до центральних органів виконавчої влади проекти наказів про затвердження тарифів на платні послуги, що надаються вісьмома закладами охорони здоров'я МВС;
- затверджено таблиці матеріально-технічного оснащення закладів охорони здоров'я МВС, відповідно до яких установи мають здійснювати придбання товарно-матеріальних цінностей;
- наказами МВС оформлено передачу нерухомого майна з балансів ГУМВС (УМВС) України в областях на баланс державних установ

«Територіальне медичне об'єднання Міністерства внутрішніх справ України» (далі – ДУ «ТМО») по Дніпропетровській, ІваноФранківській, Львівській, Луганській, Миколаївській, Рівненській, Черкаській та Чернівецькій областях, Державної лікарні МВС в м. Кривий Ріг та Центрального госпіталю МВС, а також закріплення нерухомого майна на праві оперативного управління за ДУ «ТМО» по Одеській, Дніпропетровській, Полтавській, Волинській, Херсонській та Запорізькій областях, Державною лікарнею МВС в м. Кривий Ріг. Усього оформлено земельні ділянки 26 закладів охорони здоров'я МВС. На земельні ділянки ще 7 закладів охорони здоров'я МВС здійснювалося переоформлення документів [11].

Отже, питання створення прозорих та ефективних механізмів нагляду і контролю, забезпечення дотримання містобудівного законодавства суб'єктами будівельної галузі та незворотності відповідальності за правопорушення є пріоритетними та актуальними. Аудитом встановлено незабезпечення Держархбудінспекцією належного контролю за дотриманням законодавства при укладенні договорів про отримання послуг та їх виконанням, що створює ризики ненадання таких послуг у повному обсязі.

За дорученням Кабінету Міністрів України проведено у 2019 році державний фінансовий аудит виконання Міністерством охорони здоров'я України (далі – МОЗ, Міністерство) бюджетної програми «Забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру» (далі – бюджетна програма 2301400) за період з 01.01.2015 по 31.12.2018 [41].

За результатами аудиту встановлено низку чинників, які негативно впливають на виконання МОЗ України функцій головного розпорядника бюджетних коштів зазначеної бюджетної програми та не дають змоги завжди ефективно використовувати бюджетні кошти, а також ліки і медичні вироби, закуплені за цією бюджетною програмою через спеціалізовані організації.

Програму розвитку ООН в Україні (далі – ПРООН), Представництво Дитячого фонду ООН (далі – ЮНІСЕФ) та Представництво Краун Ейджентс в Україні (далі – КРАУН).

По-перше, відсутність протягом 2015-2018 років графіків поставок у регіони медикаментів та медичних виробів, закуплених МОЗ України на підставі угод (договорів) щодо закупівлі із спеціалізованими організаціями, і подання структурними підрозділами з питань охорони здоров'я недостовірної інформації про потребу в ліках та медичних výroбах призвели до їх постачання у централізованому порядку у регіони не за реальною потребою в них та стали причиною утворення запасу деяких препаратів і необхідності постійного перерозподілу медикаментів та медичних виробів в інші регіони.

Аудитом установлено, що Міністерство на час формування бюджетних запитів за бюджетною програмою 2301400 на 2015-2018 роки не збирало розрахунків потреби в ліках та медичних výroбах від структурних підрозділів з питань охорони здоров'я обласних державних адміністрацій та Київської міської державної адміністрації (далі – структурні підрозділи з питань охорони здоров'я). Інформація щодо потреби в ліках та медичних výroбах структурними підрозділами з питань охорони здоров'я на відповідні роки надавалася до МОЗ України у більшості випадків безпосередньо перед укладанням договорів із спеціалізованими організаціями або після цього та постійно уточнювалася.

Аудит засвідчив, що у договорах, укладених із усіма спеціалізованими організаціями у 2015 році, немає умов щодо термінів постачання медикаментів та медичних виробів, а у 2016-2018 роках терміни поставки ліків та медичних виробів у строк від 12 до 24 місяців від дати здійснення МОЗ України попередньої оплати визначено лише у договорах, укладених з ПРООН та ЮНІСЕФ.

По-друге, МОЗ України як відповідальним виконавцем бюджетної програми 2301400, не проводився якісний моніторинг рівня забезпеченості закладів охорони здоров'я і перерозподілу або заміни залишку лікарських засобів/виробів медичного призначення з обмеженим терміном придатності та не

здійснювалося належне реагування на звернення структурних підрозділів з питань охорони здоров'я облдержадміністрацій та закладів охорони здоров'я щодо необхідності перерозподілу та/або заміни ліків і медичних засобів, термін придатності яких закінчувався.

Аудитом встановлено, що Міністерство у 2016-2017 роках не провело достатнього моніторингу рівня забезпеченості закладів охорони здоров'я, перерозподілу або заміни залишку лікарських засобів/виробів медичного призначення, термін придатності яких був обмежений, що призвело до невикористання у межах термінів придатності ліків та медичних виробів та до необхідності шукати шляхи заміни спеціалізованими організаціями протермінованих препаратів на загальну суму 15,2 млн гривень [10].

По-третє, специфіка формування номенклатурних позицій ліків та медичних виробів для закупівлі на підставі угод щодо закупівлі зі спеціалізованими організаціями у 2016-2018 роках дала змогу МОЗ України закупити не оригінальні (загальновідомі) ліки, а генеричні препарати, від отримання яких відмовилася частина пацієнтів.

Аудитом встановлено, що закупівля МОЗ України лікарських засобів проводиться не за їхніми назвами, а за діючою речовиною, через що Міністерство закуповує не лише оригінальні препарати, а й генеричні, які є значно дешевшими.

Однак встановлено, що через непризначення лікарями хворим у до- та післяопераційний період з трансплантації генеричних препаратів, які пройшли відповідні дослідження та широко використовуються у світі, 24% хворих відмовилися від отримання лікарських препаратів загальною вартістю 9,1 млн гривень. Під час аудиту встановлено, що через недостатню кількість ліків, яких потребують хворі у до- та післяопераційний період з трансплантації, протягом 2016-2018 років за рахунок коштів обласних, міських та районних бюджетів було придбано препаратів на загальну суму 94,4 млн гривень.

По-четверте, придбання МОЗ України окремих вакцин у багатодозних розфасовках спричиняє високий рівень їх природних втрат та, як наслідок, неефективне використання бюджетних коштів.

Аудитом установлено, що Міністерство за договорами, укладеними з ЮНІСЕФ у 2015-2018 роках, закупило вакцини для профілактики БЦЖ та вакцини для профілактики дифтерії та правця у десятидозних розфасовках.

Під час дослідження використання вакцин для профілактики БЦЖ, встановлено, що через багатодозні розфасовки зазначеної вакцини лікувальні заклади втрачають понад 50% цієї вакцини.

Отже, Міністерство охорони здоров'я України у 2016-2017 роках не провело достатнього моніторингу рівня забезпеченості закладів охорони здоров'я, перерозподілу або заміни залишку лікарських засобів/виробів медичного призначення, термін придатності яких був обмежений, що призвело до невикористання у межах термінів придатності ліків та медичних виробів та до необхідності шукати шляхи заміни спеціалізованими організаціями протермінованих препаратів на загальну суму 15,2 млн гривень. Аудитом було установлено, що Міністерство на час формування бюджетних запитів за бюджетною програмою 2301400 на 2015-2018 роки не збирало розрахунків потреби в ліках та медичних výroбах від структурних підрозділів з питань охорони здоров'я обласних державних адміністрацій та Київської міської державної адміністрації, що негативно відобразилося на подальшій роботі Міністерства і відповідно на проведенні фінансового контролю протягом зазначеного періоду.

РОЗДІЛ 3

Перспективи реформування фінансового контролю та аудиту використання коштів в органах державного управління

3.1. Проблеми проведення фінансового контролю та аудиту використання коштів

Фінансовий контроль є важливим елементом управлінської діяльності, організаційного керівництва, однією з форм втілення у життя прийнятих державними органами рішень. В умовах ринкової економіки роль фінансового контролю значно зростає, оскільки боротьба з економічною злочинністю неможлива без участі професійно і компетентно підготовлених працівників державного апарату фінансового контролю та аудиту.

Проаналізувавши ефективність системи фінансового контролю у органах державного управління України, варто звернути увагу на досить актуальні проблеми у його становленні та здійсненні. Система державного фінансового контролю в Україні не має достатнього правового, інформаційного, організаційного, комунікативного, інституційного та методологічного забезпечення.

Ключовими інституціями фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням є державний фінансовий контроль, який здійснюють органи Державної аудиторської служби України, уповноважені Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль), державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата від імені Верховної Ради України (парламентський контроль), та державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема внутрішній контроль та внутрішній аудит, який забезпечується відповідно розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі [44].

Наявність в Україні схожих повноважень органів, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади у різних сферах контролю, є негативною практикою. Тоді як у провідних країнах світу, де ефективно функціонує система фінансового

контролю, зокрема Королівстві Нідерланди, Сполучених Штатах Америки, наявність подібних або практично однакових повноважень в органах фінансового контролю, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади, за умови мінімізації дублювання в практичній діяльності контрольних заходів, розглядається як система стримувань та противаг, що забезпечує принцип прозорості і результативності контролю, а також є стимулом для ефективної взаємодії таких органів [31].

Нагальним питанням нині є вирішення питання щодо дублювання подібних повноважень між Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою України, що є важливим та одним із пріоритетних завдань країни в умовах євроінтеграції. Проведення оцінки результатів фінансового контролю та аудиту Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України дали змогу констатувати наступне: відповідно до статті 98 Конституції України та частини першої статті 1 Закону України "Про Рахункову палату" Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням [18].

Повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Змінами до Закону України —Про Рахункову палату посилено незалежність Рахункової палати, як вищого органу аудиту і розширено її повноваження, включивши до їх складу аудит доходів державного бюджету. Позитивними змінами також є: проведення фінансових аудитів та аудитів ефективності відповідно до міжнародних стандартів; забезпечення доступу членів Рахункової палати до всіх баз даних, реєстрів та автоматизованих систем, функціонування яких фінансується з державного бюджету; публікація звітів про аудит, планів та рішень Рахункової палати на її вебсторінці у форматі відкритих даних на постійній основі; оцінювання вразливості державних установ перед корупційними ризиками, а також механізмів контролю, спрямованих на зниження рівня таких ризиків; запровадження конкурсної процедури відбору

членів Рахункової палати та посилення співпраці з Верховною Радою України [32].

За основними напрямками заходів державного зовнішнього фінансового контролю Рахунковою палатою України за 2017 рік перевірено 635 об'єктів, що в порівнянні з 2016 роком (644 об'єкти) менше на 9 об'єктів. Підготовлено і затверджено 95 звітів. Для складання звітів в 2017 році здійснено 638 контрольних-аналітичних та експертних заходів (складено актів і довідок).. Контрольно-аналітичними та експертними заходами виявлено, відповідно до статей 116 і 119 Бюджетного кодексу України, порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету, а також порушень бюджетного законодавства (у тому числі нецільового використання коштів), неефективного використання коштів Державного бюджету України, на загальну суму 23,3 млрд грн, тоді як в 2016 році було виявлено порушень на суму 17,0 млрд грн, що на 6,3 млрд грн більше.

Отже, сума виявлених порушень та недоліків зростає, що свідчить про низький рівень роботи підрозділів внутрішнього аудиту на об'єктах контролю та є одним із факторів впливу на поширення корупції в країні. Виявлені порушення у 2017 році є такими: порушення адміністрування доходів – 10 млрд 339 млн грн; порушення бюджетного законодавства, у тому числі нецільове використання коштів становлять 6 млрд 124,6 млн грн; неефективне – 6 млрд 568,8 млн гривень. Основними порушеннями та недоліками при адмініструванні дохідної частини державного бюджету, виявленими у 2017 році, були: недосконалість норм законодавства, що ISSN 2415-8089 «Економіка. Менеджмент. Бізнес» № 1 (27), 2019 68 дає можливість господарюючим суб'єктам застосовувати схеми мінімізації платежів до бюджету (4 млрд 823 млн грн); - неналежний контроль органів державної фіскальної служби (2 млрд 949 млн грн); недоплати до бюджету за результатами фінансово-господарської діяльності (2 млрд 253 млн гривень).

До недоліків законодавчого характеру можна віднести недостатнє законодавче забезпечення формування в державі цілісної системи фінансового

контролю. Це стосується низки органів і суб'єктів, яким надано право на здійснення спеціалізованого державного фінансового контролю, а також статусу, функцій і повноважень органів та суб'єктів державного фінансового контролю, їх взаємовідносин й підзвітності [5].

На сьогодні в Україні є чіткий перелік органів, на яких покладено здійснення в Україні державного фінансового контролю та аудиту, та їх повноважень. Проте, повноваження наявних органів повторюються та мають подібний характер та це призводить до неефективного здійснення фінансового контролю та аудиту органів державного управління.

Незважаючи на те, що Конституцією України та чинними нормативно-правовими актами частково регламентовано повноваження та функції цих органів у сфері державного фінансового контролю, загального рамкового нормативно-правового акта, який би визначав завдання того чи іншого виду контролю й моделював систему контролюючих інституцій відповідно до поставлених завдань, наразі немає. Наслідком цього є дублювання та паралелізм у роботі контролюючих органів різних рівнів, надмірне перевантаження деяких об'єктів ревізіями та перевітками.

Основним недоліком методологічного характеру є відсутність базової методології проведення державного фінансового контролю та аудиту органів державного управління і слабкість її теоретичних і методологічних основ, що спричиняє масові фінансові порушення в Україні. Поряд із тим, відсутність специфічних процедурних стандартів здійснення державного фінансового контролю та аудиту органів державного управління призводить до безсистемності та хаотичності у підходах контролюючих органів до трактування аналогічних правопорушень і визначення відповідальності за них.

До того ж, методологічна проблема пов'язана з недостатньою з'ясовністю природи внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю. Як показує світовий досвід, система дієвого державного фінансового контролю має складатися із двох незалежних, але однаково важливих частин: внутрішнього державного фінансового контролю і незалежного – зовнішнього. У нашій

державі спостерігаються спроби штучного об'єднання внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю або їх субпідпорядкування [22].

Наступна проблема полягає в тому, що на сьогодні відсутня система здійснення контролю за використанням державних коштів. У Бюджетному кодексі України встановлено, що фінансовий контроль, аудит та оцінювання ефективності використання бюджетних коштів мають здійснюватись на всіх стадіях бюджетного процесу. Тобто контроль має бути нерозривним на всьому бюджетному ланцюгу: з початку формування бюджетних запитів, затвердження відповідних бюджетів та кошторисів, фінансування витрат, оплати рахунків і фактичного використання коштів. На жаль, контроль бюджетних запитів має обмежений характер і не завжди підкріплюється матеріалами перевірок щодо раціонального формування мережі установ конкретної галузі, відшукування додаткових можливостей, власних джерел фінансування окремих програм та установ.

До того ж, у системі управління нашої держави практично повністю відсутній належний державний фінансовий контроль за: використанням державної та комунальної власності; фінансовими ресурсами місцевих органів влади і самоврядування; дохідною частиною бюджету країни [23].

Недоліками функціонування системи державного фінансового контролю в Україні також є те, що: переважна більшість контрольно-перевіркових процедур має фіскальний характер. На практиці найчастіше використовують ревізію та перевірку. Ці методи дають змогу лише виявити фінансові порушення, констатувати негативні явища, але не дають змогу запобігти їм чи вивчити причини їх виникнення; існує низький рівень дієвості механізму адміністративних стягнень. Сума штрафу за нецільове або незаконне використання бюджетних коштів значно менша за обсяги бюджетних коштів, які держава втрачає через зловживання посадових осіб, і не може забезпечити повною мірою відшкодування цих збитків; система державного фінансового контролю не виконує попереджувально-профілактичної функції; недостатньо продумане впровадження заходів і форм фінансового контролю, що

застосовуються у зарубіжних країнах; існують порушення в процедурі поділу бюджетних коштів між бюджетами та фондами різних рівнів.

Понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю, яка застосовується у законодавстві, науковій та практичній діяльності в Україні, не узгоджується з понятійною базою, визначеною документами ЄС. Зокрема, поняття «фінансове управління і контроль», визначене базовими документами ЄС, вживається в Україні як «внутрішньогосподарський (управлінський) контроль». Поняттю «фінансовий контроль» найбільше відповідає широке за змістом поняття «фінансове управління». «Державний аудит» в Україні розуміється як різновид або форма державного фінансового контролю, проте поняття «внутрішній аудит» не має аналогів.

На сьогодні система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні лише частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю у країнах ЄС. Складовими зазначених систем у країнах ЄС є фінансове управління і контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація на центральному рівні.

Не здійснюється незалежний фінансовий контроль ефективності реалізації економічних і соціальних проектів, що підтримуються міжнародними фінансовими організаціями [7].

Слід підкреслити, що у розбудові системи державного фінансового контролю важливе місце належить її різноплановому й адекватному забезпеченню. Виходячи з цього, потрібно удосконалювати нормативно-правове, організаційно-методичне, інформаційно-аналітичне, кадрове, фінансове й матеріально-технологічне забезпечення, кожне з яких, по суті, є певним ресурсом, який уможливорює здійснення контрольної діяльності. Причому кожен із зазначених різновидів забезпечення повинен бути підпорядкований певній меті, мати обґрунтовану структуру, базуватись на чітко визначених принципах, відповідати сьогоденним і перспективним потребам контролюючих органів.

3.2. Напрями вдосконалення фінансового контролю та аудиту використання коштів в органів державного управління

Створення сучасної системи державного фінансового контролю органів державного управління потребує врахування традицій країни у сфері державного управління, державного та адміністративно-територіального устрою і процесу його удосконалення, узгодження із загальними принципами та пріоритетами фінансової (зокрема в бюджетному процесі) і майнової політики, а також з процесом реформ, що проводяться у цій сфері.

Процес реформування системи державного фінансового контролю органів державного управління потребує певного часу та зусиль усіх його учасників. При цьому слід враховувати як об'єктивні, так і суб'єктивні фактори ризику, що можуть гальмувати зазначений процес [49].

Серед основних шляхів удосконалення державного фінансового контролю в Україні є:

1) удосконалення системи державного фінансового контролю, що забезпечить:

- визначення всіх складових системи контролю з вичерпним переліком центральних органів виконавчої влади, які уповноважені здійснювати фінансовий контроль у визначеній сфері, об'єктів та видів фінансового контролю;
- налагодження ефективного функціонування внутрішнього фінансового контролю в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та покращення їх взаємодії із суб'єктами державного фінансового контролю [50].

2) розвиток нормативно-правової бази діяльності суб'єктів державного фінансового контролю;

3) удосконалення наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення, що сприятиме:

- впровадженню в практичну діяльність суб'єктів державного фінансового контролю передового вітчизняного та зарубіжного досвіду у сфері фінансового контролю;
- розробленню та реалізації сучасних інформаційно-технічних проєктів, організації на їх базі оперативного обміну інформацією між суб'єктами державного фінансового контролю.

На нашу думку, понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю має ґрунтуватися на вимогах ЄС до управління державними фінансами, а також базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів. Застосування такої понятійної бази відповідатиме процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС.

Для ґрунтовного визначення напрямів розвитку та удосконалення державного фінансового контролю та його окремих суб'єктів вимагаються наступні дії:

- по-перше, ознайомлення з досвідом міжнародних організацій з питань фінансового контролю, таких як Міжнародна організація вищих контрольних органів INTOSAI та одна з її регіональних організацій – EUROSAI, а також Вищі органи фінансового контролю держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав;
- по-друге, врахування здійснення контрольних повноважень у сфері фінансів різноманітними суб'єктами державної влади, згідно із чинними нормативно-правовими актами, як міжнародними й закордонними, так і вітчизняними;
- по-третє, дослідження розроблених вітчизняних Концепцій, Стратегій та законопроектів стосовно розвитку та удосконалення системи державного фінансового контролю та його окремих суб'єктів;
- по-четверте, врахування теоретичного підґрунтя та методологічних підходів до побудови системи державного фінансового контролю;
- по-п'яте, аналіз напрямів застосування державного фінансового контролю відносно об'єктів контролю за предметом контролю.

Проаналізувавши актуальні проблеми сьогодення в системі державного фінансового контролю органів державного управління в Україні, виділимо основні напрямки його розвитку та вдосконалення, а саме:

- узгодження положень чинних законів із нормативно-правовими актами у сфері державного фінансового контролю;
- чітке визначення мети і задач державного фінансового контролю в Україні, методології його формування, із врахуванням власного та іноземного досвіду;
- впровадження громадського контролю в практику державного фінансового контролю, а також для уникнення конфлікту в ході здійснення контрольних заходів можливість залучення суб'єктів зовнішнього контролю.
- забезпечення достовірної інформації про державні видатки, економічну результативність та ефективність використання бюджетних коштів;
- чіткий розподіл функцій і повноважень органів внутрішнього і зовнішнього контролю, що дасть змогу розмежувати завдання і повноваження контролюючих органів, а також повністю усунути дублювання і паралелізм у їхній діяльності;
- забезпечення фінансової незалежності функціонування органів державного фінансового контролю;
- удосконалення кадрового забезпечення системи державного фінансового контролю, створення сучасної науково-дослідної бази за міжнародними зразками.

У діяльності органів державного фінансового контролю варто вдосконалити такі напрями роботи, як:

- ширше впровадження ризик-орієнтованого підходу до проведення дистанційного аудиту бюджетної ефективності, що спрямований на організацію фінансового контролю не за всіма об'єктами, а за найбільш ризикованими;
- посилення кадрового складу органів фінансового контролю, розроблення навчальних програм і програм сертифікації працівників за міжнародними зразками;

- покращення матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю;
- врегулювання питання належного відшкодування фінансових ресурсів за вчинені фінансові порушення, у тому числі за розтрату державних коштів;
- активізація співробітництва з міжнародними спеціалізованими організаціями у цій сфері, запозичуючи й адаптуючи кращі світові напрацювання;
- використання високо орієнтованого підходу при виборі об'єктів перевірки серед бюджетних підприємств, установ, організацій і підприємств, що використовують бюджетні фінансові ресурси або державне майно.
- встановлення обов'язкового періодичного аудиту для всіх суб'єктів підприємницької діяльності, а також відповідальність аудиторів за об'єктивність і повноту контролю.

Основними завданнями реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю є:

- 1) визначення з урахуванням сучасних умов розвитку України й положень ЄС засад організації державного внутрішнього фінансового контролю, що ґрунтується на відповідальності керівника;
- 2) створення єдиного правового поля для розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю як складової частини державного управління та внесення відповідних змін до законодавства; визначення Мінфіну органом, уповноваженим здійснювати нагляд за станом реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, спрямовувати й координувати централізований внутрішній аудит, ДАСУ на період реформування – органом гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту;
- 3) формування інституцій, що забезпечуватимуть розвиток національної системи державного внутрішнього фінансового контролю;
- 4) створення умов для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю в органах державного й комунального секторів;

5) створення служб внутрішнього аудиту органами державного й комунального секторів, зокрема центральними й місцевими органами виконавчої влади, розпорядниками бюджетних коштів, державними цільовими фондами; державними й комунальними підприємствами, акціонерними компаніями, іншими суб'єктами господарювання, у статутному фонді яких більше, ніж 50 %, акцій належать державі та суб'єктам комунальної власності;

6) правове забезпечення гарантування незалежності, соціального захисту та відповідальності внутрішніх аудиторів органів державного й комунального секторів;

7) визначення з урахуванням європейського досвіду методології здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту;

8) удосконалення кадрового забезпечення служб внутрішнього аудиту, розроблення навчальних програм внутрішнього аудиту та програм сертифікації аудиторів із використанням міжнародного досвіду.

У процесі створення сучасної системи державного внутрішнього фінансового контролю необхідно враховувати особливості державного управління, адміністративно-територіального устрою, а також загальні принципи і пріоритети економічної та фінансової політики [24].

Слід пам'ятати, що реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю потребує певного часу та зусиль усіх його учасників. Для того щоб система державного внутрішнього фінансового контролю працювала ефективно, доцільно:

1) проводити обговорення й консультації за участю представників органів державної влади та громадськості для забезпечення належного сприйняття, розуміння й відповідального ставлення до розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю;

2) створити в Мінфіні підрозділ із питань реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю та оцінювання ефективності систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, спрямування й

координації централізованого внутрішнього аудиту, в ДАСУ – з питань гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту;

3) Мінфіну, за участю Рахункової палати, ДАСУ, інших центральних органів виконавчої влади, європейських експертів, розробити проекти відповідних законодавчих актів і після схвалення Кабінетом Міністрів подати їх до Верховної Ради України;

4) проводити навчання працівників Мінфіну, ДАСУ, Державної казначейської служби України, міністерств та інших центральних органів виконавчої влади з питань внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту з урахуванням міжнародного досвіду;

5) запровадити в органах державного й комунального секторів нову модель системи внутрішнього контролю;

6) створити в органах державного й комунального секторів служби внутрішнього аудиту з поступовою заміною інспектування на внутрішній аудит;

7) запровадити щорічне звітування про функціонування системи внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту;

8) Мінфіну й ДАСУ створити в органах державного й комунального секторів єдину базу даних внутрішнього аудиту;

9) забезпечити відкритість і прозорість діяльності всіх суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю, посилити їх взаємодію з громадськістю й засобами масової інформації.

Отже, серед основних шляхів удосконалення державного фінансового контролю в Україні можна виділити такі: удосконалення системи державного фінансового контролю; розвиток нормативно-правової бази діяльності суб'єктів державного фінансового контролю; удосконалення наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення, що сприятиме впровадженню в практичну діяльність суб'єктів державного фінансового контролю передового вітчизняного та зарубіжного досвіду у сфері фінансового контролю, а також розробленню та реалізації сучасних інформаційно-технічних проектів, організації на їх базі оперативного обміну інформацією між суб'єктами державного фінансового

контролю. На нашу думку, понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю має ґрунтуватися на вимогах ЄС до управління державними фінансами, а також базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів. Застосування такої понятійної бази відповідатиме процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС.

Організація та функціонування ефективної системи державного фінансового контролю — обов'язковий елемент державного управління, і тому фінансовий контроль повинен здійснюватися не автономно, а як важлива ланка в загальній системі державного управління. Отже, фінансовий контроль як найважливіший засіб державного управління є одночасно критерієм визначення ефективності цього управління.

В Україні державний фінансовий контроль здійснюється в трьох видах: попередній, поточний та наступний.

Найефективнішим та найбільш дієвим видом фінансового контролю органів державного управління в Україні є попередній (превентивний), оскільки він має за мету попередити та не допустити незаконних дій з державними коштами та можливості їх нецільового використання. Інші два види контролю мають на меті виявити вже здійсненні правопорушення у сфері використання коштів органами державного управління та покарати винних осіб.

При оцінці результатів аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених на виконання повноважень Державної архітектурно-будівельної інспекції України було встановлено факти неефективного управління коштами, що призвело до втрат коштів державного бюджету на суму 1,3 млн. грн., а також непродуктивного використання коштів на суму 1,4 млн. грн.

Внаслідок неефективного управління бюджетними коштами протягом 2016–2017 років Держархбудінспекцією на кінець бюджетного року повернено до державного бюджету невикористаних асигнувань загального фонду в сумі 0,8 та 0,5 млн грн відповідно.

За дорученням Кабінету Міністрів України проведено державний фінансовий аудит виконання Міністерством охорони здоров'я України (далі — МОЗ, Міністерство) бюджетної програми "Забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру" (далі — бюджетна програма 2301400) за період з 01.01.2015 по 31.12.2018. За

результатами аудиту встановлено низку чинників, які негативно впливають на виконання МОЗ України функцій головного розпорядника бюджетних коштів зазначеної бюджетної програми та не дають змоги завжди ефективно використовувати бюджетні кошти, а також ліки і медичні вироби, закуплені за цією бюджетною програмою через спеціалізовані організації.

Незаконне, нецільове витрачання коштів і матеріальних цінностей, а також їх недостачі встановлено на майже 1,1 тис. об'єктів контролю на загальну суму більш як 1,1 млрд грн (або 78,9 % від загальної суми виявлених порушень, що призвели до втрат).

Слід зазначити, що при використанні державних ресурсів зазначених порушень установлено на суму майже 659,9 млн грн та при використанні комунальних ресурсів – близько 387,9 млн гривень.

Так, в бюджетних установах і організаціях виявлено незаконне і нецільове витрачання коштів і матеріальних цінностей та їх недостачі на суму понад 502,6 млн грн, або 43,9% від загальної суми виявлених таких порушень.

У процесі створення сучасної системи державного внутрішнього фінансового контролю необхідно враховувати особливості державного управління, адміністративно-територіального устрою, а також загальні принципи і пріоритети економічної та фінансової політики.

Було встановлено, що понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю має ґрунтуватися на вимогах ЄС до управління державними фінансами, а також базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів. Застосування такої понятійної бази відповідатиме процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналітично-статистичний збірник за результатами діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів січень – вересень 2019 року <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=154420>
2. Анисимов, А. А. Финансовый контроль в капиталистических странах [Текст] : учебное пособие // А. А. Анисимов. - М. : Финансы. - 1966. – 99 с.
3. Аудиторський звіт розміщено за посиланням <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=150804>
4. Базась, М. Ф. Методика та організація фінансового контролю [Текст] : підручник для студ. вищ. навч. закл. – К. : МАУП. - 2004. - 440 с. - ISBN : 966 - 608 - 501 - 1.
5. Басанцов І. Інститут державного фінансового контролю: вдосконалення на часі / І. Басанцов // Фінансовий контроль. - 2011. - № 1. - С. 44-48.
6. Верховна Рада України, Конституція України: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
7. Виговська Н. Г. Державний контроль на етапі формування глобальної господарської системи / Н. Г. Виговська // Міжнародний збірник наукових праць: Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – Вип. 3. – С. 184–190.
8. Виговська Н.Г. Роль і значення фінансового контролю на сучасному етапі розвитку економіки / Н.Г. Виговська // Вісник Житомирського інженерно–технологічного інституту: Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – № 18. – С. 178–182.
9. Городянська Л. Державний фінансовий аудит та аудит ефективності в системі державного фінансового контролю / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №10. – С. 35-44.
10. Городянська Л. Державний фінансовий аудит та аудит ефективності в системі державного фінансового контролю. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. №10. С. 35-44
11. Гуцаленко Л. В., Дерій В.А., Коцупатрий М.М. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 424 с.

12. де Конинг Р. П. Дж. Государственный внутренний финансовый контроль. / пер. с англ. Р. Рудницкой. Словения, 2007. 336 с.
13. Державний контроль в органах виконавчої влади Словаччини // Президентський контроль : інформ.-аналіт., наук.-метод. бюл. – 2004. – № 4. – С. 76–79.;
14. Дікань Л. В. Вороніна О.О., Голуб Ю. О., Синюгіна Н. В. Державний аудит: навч.-метод, посіб. для самост. вивч. дисципліни. /за заг. ред. Л.В. Дікань. Харків: ХНЕУ, 2008. 164 с.
15. Європа: контроль на службі в демократії // Президентський контроль : інформ.-аналіт., наук.-метод. бюл. – 2005. – № 1. – С. 70–77.
16. Жуков В. А. Государственный финансовый контроль / В. А. Жуков, С.П. Опенышев. – М., 1999. — С. 319–320.
17. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»
18. Закон України «Про Рахункову палату України» від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
19. Затверджені законами України від 25.12.2015 № 928, від 21.12.2016 № 1801 і від 07.12.2017 № 2246 про Державний бюджет України на відповідний рік
20. Калюга, Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління [Текст] : монографія // Є. В Калюга. - К. : Ельга, Ніка-центр. - 2002. - 320 с.
21. Козаев В.Р. Организация государственного финансового контроля и пути ее совершенствования в Российской Федерации. Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 .–М.: РГБ, 2006. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://diss.rsl.ru/diss/06/0077/060077028.pdf>.
22. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254 к./96 / Верховна Рада України // Офіційний вісник України. – 2004. – № 9.
23. Кузьменко О. Інтеграція Рахункової палати України до міжнародних інститутів вищого незалежного фінансового контролю / О. Кузьменко // Фінансове право. - 2013. - № 4. - С 83-92.

24. Леонтович С.П. Розвиток фінансового контролю за використанням бюджетних коштів. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // С.П Леонтович. – К.: 2012.
25. Мельничук В. Фінансовий контроль як необхідна складова державного управління / В. Мельничук // Голос України. - 2011. - № 159. - С. 4-5.
26. Організація державного контролю у ФРН // Президентський контроль : інформ.-аналіт., наук.-метод. бюл. – 2004. – № 3. – С. 77–80.
27. Писаренко В. П. Державний контроль у системі органів виконавчої влада зарубіжних країн / В. П. Писаренко // Актуальні проблеми державного управління : зб. наук. пр. – Д. : ДРІДУ НАДУ, 2005. – Вип. 3 (21). – С. 91–96..
28. Погорілко. Конституційне право України. – К.: Наукова думка, 2000
29. Президентський контроль як складова частина державного контролю в Російській Федерації // Президентський контроль : інформ.-аналіт., наук.-метод. бюл. – 2003. – № 1. – С. 44–48.
30. Принципи контролю у Франції // Президентський контроль : інформ.-аналіт., наук.-метод. бюл. – 2004. – № 4. – С. 72–76.,
31. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового [...]КМУ; Розпорядження, Концепція від 10.05.2018 № 310-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80>
32. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки Кабінет Міністрів України. Розпорядження, Стратегія від 08.02.2017 № 142-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>.
33. Пушкарьова О.Ю. Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання як пріоритетний напрям діяльності органів Державної контрольно-ревізійної служби [Електронний ресурс] / О.Ю. Пушкарьова. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/dtr/ep/2009_7/files/EC709_33.pdf
34. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2019 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2019-rik>

35. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2018-rik>
36. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukraini-za-2017-rik>
37. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukraini-za-2016-rik>
38. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukraini-za-2015-rik>
39. Савченко, Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні [Текст] : дис. доктора юридичних наук : 12.00.07 / Савченко Леся Анатоліївна. - Ірпінь, 2002. - 454 с.
40. Сайт Державної аудиторської служби України: Загальні дані про результати контрольно-ревізійної роботи:
<http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/uk/publish/article/41346;jsessionid=81CE2EAFFA2856A833B6508A1BD8259E.app1>
41. Сайт Міністерства охорони здоров'я України <https://moz.gov.ua/>
42. Сайт Рахункової палати України: <https://rp.gov.ua/home/>
43. Система федерального державного контролю в Канаді // Президентський контроль : інформ.-аналіт., наук.-метод. бюл. – 2004. – № 2. – С. 77-78
44. Сомоев, Р. Г. Задачи, формы и методы финансового контроля. / Финансы, денежное обращение и кредит [Текст] : учебник // под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. - М. : Юрайт, 2001. - 543 с.
45. США: президент, конгрес, контроль // Президентський контроль : інформ.-аналіт., наук.-метод. бюл. – 2004. – № 1. – С. 75–80.
46. Шевлоков, В. З. Организационные основы создания государственного финансового контроля [Текст] / В. З. Шевлоков // Аудит и финансовый анализ. - 2002. - №1. - С. 5-24.

47. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль в Україні: теорія, методологія, практика. Дис. канд.ekon.наук: 08.00.08. // О.А. Шевчук. – К.: 2014.
48. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль [Текст]: навч. посіб. для студентів ВНЗ / О.А Шевчук; Нац. банк України, Ун-т банківської справи. – Київ: УБС НБУ, 2014. 418 с.
49. Юргелевич С.В. Система державного фінансового контролю // Фінанси України. – 2002. – № 4. – С. 138–140.
50. Якушенко К. К. Финансовый контроль и пути повышения его эффективности: Автореф. дис. канд. экон. наук / К. К. Якушенко. – М., 1972. – 20 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

Система контролю за дотриманням бюджетного законодавства у управлінні бюджетними коштами



Структура видатків державного бюджету України на загальнодержавні функції
в розрізі функціональної класифікації у 2019 році



Результати державних фінансових аудитів



Рецензія

на випускню кваліфікаційну роботу студента
Київського національного торговельно-економічного університету
спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»,
спеціалізації «Державний аудит»
Стельмаха Романа Володимировича
на тему:

„Державний фінансовий контроль та аудит органів державного управління”

Випускна кваліфікаційна робота Стельмаха Р.В. виконана на тему: “Державний фінансовий контроль та аудит органів державного управління”, яка є актуальною в сучасних умовах і передбачає дослідження теоретичних і практичних питань, пов’язаних з державним фінансовим контролем та аудитом органів державного управління.

Зміст роботи побудований у відповідності до поставлених завдань. Основна частина роботи складається з трьох розділів.

У першому розділі роботи автором послідовно та змістовно розглянуто теоретичні засади фінансового контролю та аудиту органів державного управління, а також зарубіжний досвід..

В другому розділі випускної кваліфікаційної роботи проаналізовано сучасний стан державного фінансового контролю та аудиту в Україні. Здійснено аналіз та оцінку результатів та методики проведення державного фінансового контролю та аудиту органів державного управління.

У третьому розділі роботи визначено перспективи реформування, проблеми та напрями розвитку системи державного фінансового контролю органів державного управління. Розглянуто шляхи удосконалення фінансового контролю та аудиту. Обґрунтовано

перспективи розвитку державного фінансового контролю та аудиту органів державного управління.

Матеріал випускної кваліфікаційної роботи викладено послідовно та логічно. За результатами проведеного дослідження автором зроблено обґрунтовані висновки та пропозиції.

Випускна кваліфікаційна робота Стельмаха Р.В. відповідає встановленим вимогам, що підтверджує кваліфікаційний рівень автора за спеціальністю «Фінанси, банківська справа та страхування», за освітнім ступенем підготовки – магістр.

Випускна кваліфікаційна робота Стельмаха Р.В. рекомендується до захисту і заслуговує на позитивну оцінку.

к. е. н., доцент, заступник завідувача
кафедри банківської справи

Гербич Л.А.