

Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний економічний університет  
Факультет фінансів та обліку  
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

***ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ  
ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ***

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування  
освітньо-професійна програма Економічна експертиза та аудит бізнесу  
Випускова кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконав студент  
Групи ОАБм-21  
Бойчук Н. М.

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент  
Черешнюк О.М..

Тернопіль 2019

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ</b> .....	8
1.1.Економічна природа державного фінансового аудиту, принципи та види.....	8
1.2.Сутність економічної категорії «аудит ефективності».....	17
1.3.Нормативно-правова база для здійснення державного фінансового аудиту.....	26
Висновки до 1 розділу.....	35
<b>РОЗДІЛ 2. АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ЯК НОВА ФОРМА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ</b> .....	37
2.1. Аналітичне забезпечення аудиту ефективності використання бюджетних коштів.....	37
2.2. Форми та методи державного фінансового контролю щодо виконання бюджетних програм.....	54
2.3. Імплементация аудиту ефективності використання бюджетних коштів.....	63
Висновки до 2 розділу.....	68
<b>РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ</b> .....	70
3.1. Недоліки щодо функціонування державного фінансового аудиту в Україні.....	70
3.2. Перспективи розвитку державного фінансового аудиту.....	76
Висновки до 3 розділу .....	83
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	85
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	90

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

### 1.1. Економічна природа державного фінансового аудиту, принципи та види

Соціально-економічні трансформації, які проходять в Україні, стосуються практично усіх управлінських функцій країни, у тому числі функції контролю. Інтенсивність фінансового контролю зі сторони держави за доцільним та результативним використанням фінансових ресурсів має чималу важливість, тому, щонайменше порушень у галузі управління державними фінансовими ресурсами, державним і комунальним майном залишається важливою вимогою постійного контролю. Впровадження державного аудиту як незалежного виду державного фінансового контролю спричинено вимогами не тільки рішення серйозних завдань стосовно застереження і прояву фактів незаконного та недійового використання державних ресурсів, а також відвертання виникненню помилок і зловживань у діяльності підприємств державного сектору [9, с. 661-665].

Покладаючись на міжнародний досвід, в нашій країні відбувається перехід від ретроспективних форм державного контролю, таких, як ревізія та перевірка, до сучасної його форми – державного фінансового аудиту.

На сьогоднішній день державний фінансовий аудит здійснюється через систему державних інституцій. Держаудитслужба як орган державного контролю виконує державний фінансовий аудит, який націлений на перевірку та аналіз стану справ стосовно правого й дійового управління та використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Наразі у межах існуючого правового поля Держаудитслужба від імені Уряду реалізує функцію державного фінансового аудиту (далі – аудит) через виконання окремих його видів ( рис. 1.1. ) [64, с. 209].



Рис. 1.1. Види державного фінансового аудиту, що проводяться Держаудитслужбою

Варто звернути увагу, що кожен із зазначених видів державного фінансового аудиту розміщує аспекти та елементи методології аудиту ефективності, аудиту звітності та аудиту відповідності, які визначені в міжнародній практиці і термінології, тобто реально кожен із зазначених видів державного фінансового аудиту є комбінованим аудитом і цілеспрямований на аналіз та оцінку законності, дієвості і результативності

управління й використання державних ресурсів. Крім того, головною ціллюбудь-котрого із зазначених аудитів є не фрагментарно, а комплексно дослідити та схарактеризуватидоброякісність управління державними ресурсами у належнихгалузях і напрямках[64, с. 211].

При чому зазначені форми доцільно об'єднати в три підгрупи з такими назвами:

- перша – фінансовий аудит, до якої належить державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання, державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ, державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання державної та комунальної форми власності.

- друга – аудит ефективності, до якої належить державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм та державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів.

- третя – операційний аудит, до якої належить державний фінансовий аудит окремих господарських операцій.

Формальне закріплення й узаконення терміна «державний фінансовий аудит» в Україні виникло із набуттям дії Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України стосовновідвертання фінансовим правопорушенням, забезпечення дійового використання бюджетних коштів, державного і комунального майна».

Даним законом прийнято поняття «державний фінансовий аудит» до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» (тепер – Закон України «Про головні засади реалізацію державного фінансового контролю в Україні») і схарактеризовано його як різновидність державного фінансового контролю, що полягає у перевірці та аналізі реального стану справстосовноправового та дійового використаннядержавних чи комунальних коштів і майна, іншихактивів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності,функціонування системи внутрішнього контролю.Аналогічне визначення подано і в Господарському кодексі України (ст. 363)[39, с. 46-51].

Отож, на рівні законів державний фінансовий аудит відзначається як видозміна державного фінансового контролю. При цьому ряд підзаконних нормативно-правових актів, котрі регламентують систему проведення особливих видів державного фінансового аудиту (аудиту ефективності, суб'єктів господарювання державного сектору економіки) характеризують його саме як форму контролю.

Тлумачення терміну державного фінансового аудиту поміж науковців є також різноманітний. Так, Л. О. Сухарева та Т. В. Федченко розкривають державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм саме як метод фінансового контролю[61, с.125-131]. Е. О. Аренс характеризує аудит як процес, засприянням якого компетентний незалежний працівник нагромаджує та оцінює правдивість інформації[2].

З виділенням такої характеристики державного аудиту, як самостійність, можна погодитись, в той же час наведені формулювання вимагають чіткого уточнення.

По-перше, якщо характеризувати аудит через категорію «метод», то постає запитання щодо характеристики подібних дій аудиторів як розгляд досліджуваної інформації, експертна оцінка, перевірка фінансових документів, прогнозування тощо.

По-друге, що торкається формулювання державного аудиту як інституту, то в цьому є чіткий сенс з огляду на специфічний інституційний статус Рахункової палати України, яка на сьогоднішній день виконує державний аудит[40, с.19-26].

По-третє, сходяться на тому, що аудит – це справді процес, варто додати, що державному фінансовому контролю в цілому характерна поглиблена процедурно-процесуальна регламентація. Для забезпечення результативності контрольної функції необхідний виразний, налагоджений і закріплений у нормативних актах механізм її дії. Форми і методи державного фінансового контролю проводяться щодо визначених осіб, тобто законодавчо конкретне коло учасників процесуальних фінансових

відносин, їхні процесуальні права й обов'язки. Виконання державного аудиту надосвідіпроходить в межахконтрольно-процесуальної діяльності належних органів, котрі використовують чіткі методи у процесуальних межах[40, с.19-26]

Належні форми фінансового контролю мають бути точно визначені нормативно-правовими актами, що регламентують функціонального контролюючого суб'єкта. На цей час законодавством не окресленодефініціїдержавного аудиту як «виду контролю» чи його «форми» або «методу»[40, с.19-26].

Отож, аналіз законодавчих актів, досліджувань вітчизняних науковців і міжнародних стандартів дає можливість сформуванати класифікацію видів державного фінансового аудиту залежно від чітких ознак (рис.1.2.).[39, с.48]



Рис. 1.2. Класифікація видів державного фінансового аудиту залежно від певних ознак

З усіх видів аудиту мінімальне досліджений приділяється аудиту ефективності. Законодавством схарактеризовано й суть аудиту ефективності як «встановлення фактичного стану справ та надання оцінки стосовно вчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, ефективності, заощадливості використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, вчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів».

Визначною складовою теоретичних засад державного аудиту є принципи – ґрунтовні підстави проведення аудиту та етики аудитора. Зважаючи на специфіку державного аудиту, вважаємо розумним виокремити такі групи принципів: базові, етичні, методологічні.

Базові принципи державного аудиту – «це передбачення, передумови, послідовні принципи та умови, що являють засади розробки стандартів перевірки; ці загальні засади дозволяють аудитору складати висновки і звіти, в тому числі, у випадках відсутності жодного чітко визначеного стандарту».. Їх ціллю є спрямованість роботи державних аудиторів, поміч їм у визначенні меж своїх досліджувань і характеру, які повинні бути застосовані [9, с.661-665].

Етичні проблеми властиві реально для всіх видів людської діяльності. Ціль роботи державних аудиторів полягає у здійсненні роботи відповідно до найвищих стандартів професійності, в здобутку оптимальних результатів роботи. Така мета вимагає задоволення чотирьох потреб:

- 1) довіра ( суспільство потребує до інформації довіру, яка пов'язана з управлінням державними фінансами, та до інформаційних систем);
- 2) професійність (є вагома потреба у спеціалістах високої якості, котрі мають знання, навички, здібності, майстерності та цінності);



3) якість аудиторської перевірки (є потреба у формулюванні та дотриманні критеріїв та загальної основи, які дають спроможність державному аудиторю виконувати свою роботу сповна, системно та пильно);

4) дотримання стандартів проведення аудиту (є потреба відносно переконанні в тому, що всі роботи, виконані державним аудитором, здійснюються згідно з найвищими стандартами якості).

Професійна етика позначається на роботу державних аудиторів напрямом формування моральних вимог, категорій та правил поведінки. Цим самим вона створює передумови для укріплення престижу професії, зміцнення іміджу державних аудиторів, сприяння їх честі та самоповаги, скорочення інцидентів шахрайства, утвердження у суспільстві та професійному середовищі таких професійно-моральних якостей, як, як-от, порядність, самокритичність, принциповість, пошана.

Предметом професійної етики виступає професійна мораль, причому будь-яка спеціальність має свої специфічні характеристики моралі. Професійна етика розкриває чітку сукупність рис спеціальності, що свідчать на відмінну характеристику стосунків як всередині виробничих груп, державного фінансового контролю. Поняття «етика» виражає визначений прояв засад та принципів моралі у стосунках та поведінці людей окремих спеціальностей. Професійна мораль є сукупністю ідеалів і цінностей, етичних принципів та правил поведінки, якими зобов'язаний керуватися і яких повинен дотримуватися будь-який аудитор в ході виконання своєї професійної діяльності [9, с.661-665].

До етичних принципів, яким керується державний аудитор, відносять:

– самостійність (аудитор повинен бути самостійним у рішенні всіх питань перевірки використання державних фінансових ресурсів);

– протистояння інтересів (суперечливість між власними майновими чи немайновими інтересами державного аудитора та його службовими повноваженнями, присутність якої може позначитися на об'єктивність

прийняття рішень, а також на вчинення чи не вчинення дій під час здійснення наданих службових повноважень);

– компетентність (поняття компетентності доречно характеризувати через такі характеристики, як поінформованість, ерудицію, престиж, практичні досвіди та здійснення поставлених завдань);

– ретельність (державний аудитор повинен старанно помічати контрольні заходи, показувати, збирати та оцінювати докази, складати звіти і рекомендації за результатами перевірки).

Перестрічаючись з етичними проблемами, державний аудитор зобов'язаний стежити вимогам чинних законодавчих актів, принципам професійної етики, політиці підприємства [9, с.661-665].

Невід'ємними етичними принципами державного аудиту повинні бути:

– конфіденційність, тобто отримана під час перевірки інформація не повинна використовуватися у особистих інтересах та інтересах третіх осіб;

– професійна поведінка, тобто створення престижу професії, дотримання субординації.

Аудитору варто проектувати і проводити перевірку інформації з професійним аскетизмом, осмислюючи, що чіткі ситуації можуть породити до викривлення інформації.

Згідно з принципами професійної етики державний аудитор повинен відповідати рівню професії. Оцінюючи діяльність однієї людини, суспільство виносить оцінку всієї професії.

## **1.2. Сутність економічної категорії «аудит ефективності»**

В економічно-розвинених державах світу аудиту ефективності припадає чільне місце поміж форм державного фінансового контролю за результативним використанням державних ресурсів, наданих бюджетним установам.

Вивченню сутності, властивостей правового та методологічного забезпечення аудиту ефективності, наслідки виникнення, можливостей та проблем його становлення в Україні надають увагу вітчизняні та зарубіжні науковці, зокрема: М. В. Бариніна, І. В. Басанцов, С. О. Левицька, А. В. Мамишев, В. Ф. Піхоцький, Т. О. Пожар, Н. І. Рубан, С. Є. Стефанов, Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко, О. А. Хаблюк, І. Ю. Чумакова та інші.

В Україні впровадження аудиту ефективності у практику органів державного контролю знаходиться на етапі становлення. Лише після прийняття Бюджетного кодексу України (від 08.07.2010 р. № 2456-VI), Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі (від 14.09.2002 р. № 538 р) та Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. аудит ефективності набув власної легітимності, так на досвіді реалізовується здебільшого у якості аудиту ефективності бюджетних програм [23, с. 43-48].

Належним чином до Стандартів аудиту ІНТОСАІ, аудит ефективності займається перевіркою економічності (economy), ефективності (efficiency) і результативності (effectiveness) діяльності програми або організації [59, с. 74-80].

Основними передумовами появи аудиту ефективності в національній системі державного фінансового контролю, на нашу думку, стали:

- ✓ низька фінансова, бюджетна та податкова дисципліни;
- ✓ безсистемність здійснення державного фінансового контролю;
- ✓ правова, організаційно-функціональна невизначеність та неузгодженість державного фінансового контролю;
- ✓ громіздкість та недостатня потужність контрольно-ревізійного апарату;
- ✓ необхідність відповідних органів державної влади контролювати цільовий характер державних витрат тощо [27, с. 43-48].

У різних державах з більш розповсюдженою діяльністю застосування аудиту ефективності у галузі державного фінансового контролю вживаються різні терміни на його позначення. У окремих країнах вживається термін

«аудит відповідності якості до витрачених коштів» (value-for-money audit), в других – «аудит результативності» (effectiveness audit), аудит «економічності» (efficiency audit), державний аудит (українські учені), «аудит адміністративної діяльності» (performance audit) – (Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю), аудит управління (скандинавські країни), аудит демократичного суспільства (Угорщина), демократичний аудит (Грузія) [32, с.327-331].

Поруч з розбіжностями у тлумаченні поняття аудиту ефективності, у наукових оточеннях також існують помітні несхожості у дефініції його сутності. (табл. 1.1.) [32, с.327-331].

Таблиця 1.1.

Підходи до визначення сутності аудиту ефективності

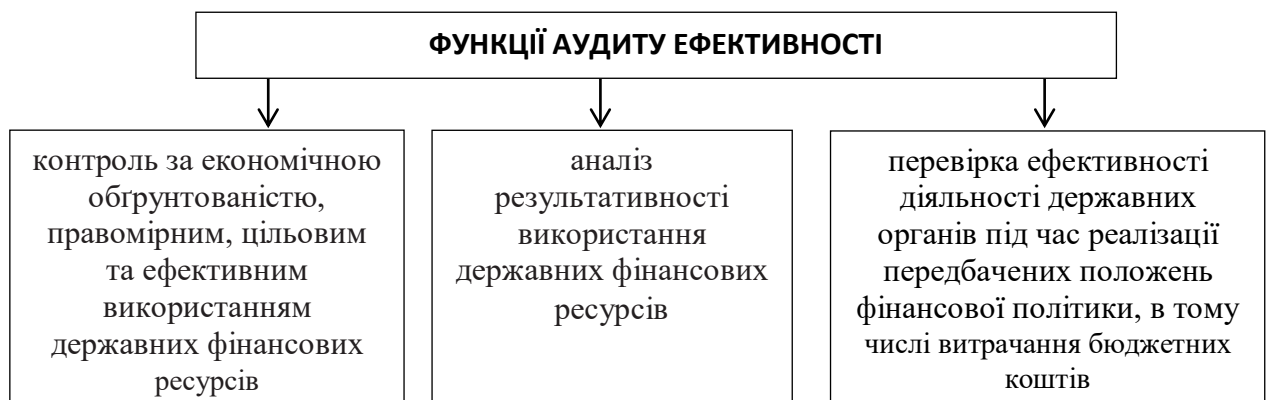
Автор	Підхід	Визначення
А.Н.Саунін [57]	перевірка та аналіз	проведення перевірки та порівняльного аналізу результатів виробничої та функціональної діяльності економічного суб'єкта з встановленими критеріями оцінки ефективності, на основі якого визначається економічна і соціальна ефективність використання державних коштів.
Р.К.Арикбаєв [3]	у сфері ДЗ як перевірка	систематична, цілеспрямована, організована та об'єктивна перевірка діяльності органів державної влади та державних замовників з метою оцінки ефективності фінансування держзамовлень.
П.Ю. Буряк [10]	форма контролю	сучасна форма державного фінансового контролю, яка забезпечує оцінку ефективності роботи підконтрольних об'єктів, що виконують державні функції та використовують державні фінанси, а також розробку пропозицій з підвищення ефективності їх роботи.
О.П. Натрус [48]	інструмент відносин у державном у устрої	найважливіший інструмент, за допомогою якого платники податків, фінансисти, депутати парламенту, пересічні громадяни та засоби масової інформації можуть спостерігати зсередини за здійсненням і результативністю діяльності уряду.
І.Б. Стефанюк [61]	форма контролю	форма контролю, яка являє собою сукупність статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень у процесі реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, перешкоджаючих досягненню максимального результату в процесі використання певного обсягу: трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, і обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.
Н.І. Рубан [55]	форма контролю	сукупність дій зі збору та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій та перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня

		ефективності державних вкладень для реалізації запланованих бюджетними програмами (функціями) цілей, встановлених чинників, які перешкоджають досягненню максимального результату, обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів.
--	--	--

Як бачимо, більшість науковців розуміють аудит ефективності як форму контролю. Схоже визначення зберігається в першорядному документі, що характеризує систему проведення аудиту ефективності бюджетних програм органами Державної фінансової інспекції, а саме в Методичних рекомендаціях стосовно проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми, де аудит ефективності – це форма державного фінансового контролю, котра ціленаправлена на дефініції ефективності використання бюджетних коштів для виконанні запланованих цілей та встановлення чинників які цьому заважають.) [32, с.327-331].

На основі даного аналізу можна зробити висновок, що аудит ефективності є самостійним видом аудиторської діяльності, головна увага котрого зосереджується на питаннях контролю за доцільністю, дієвістю використання бюджетних коштів та майна, досліджуванням та аналізом від'ємних напрямів нецільового використання. На основі вивчених розкрито, що ціллю аудиту ефективності є реалізація оцінка виконання бюджетних програм, застосування заходів стосовно зниження ступеня витрат, підвищення якості державного управління.

Аудит ефективності є складним та багатоплановим інструментом контролю, який виконує такі функції: (рис.1.3.)



### Рис.1.3. Функції аудиту ефективності

Примітка: розроблено автором

Процес організації та проведення аудиту ефективності трішки подібний до подібного процесу фінансового аудиту. Втім аудит ефективності, на деклінацію від узвичаєного фінансового аудиту, дає здатність одержати самостійну думку за наслідками оцінки інформації стосовно ступеня ефективності використання державних фінансових ресурсів під час здійснення державних програм (проектів), розкрити фактори, котрі перешкоджають успіхунайвищого результату, та аргументувати пропозиції стосовно підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів.[66, с.827-831].

Суть аудиту ефективності можна вивчати напрямом порівняльного аналізу цієї форми контролю з фінансовим аудитом. Аудит ефективності суттєво відрізняється від фінансового аудиту. Спричинено це тим, що ціллю фінансового аудиту є оцінка вірогідності бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а ціллю аудиту ефективності - оцінка ступеняекономічності, дієвості і результативності державних заходів, програм іфункціонування тих структур, якіпідлягають контролю. Аудит ефективності може бути досить«народновладним» у висновках та роз'яснення результатів. Звіти за результатами аудиту ефективностіготуються, як правило, не в уніфікованих форматах, а у вигляді інформаційних доповідей, зміст і структура яких пристосовані для будь-якоговизначеного випадку. В ході перевірок ефективності застосовуються всілякіекспериментальні і оцінні методи, які оперують ширшою базою знань, ніж фінансовий аудит [59, с.74-80].

В аудиті ефективності можна виділити два основних напрями:  
(рис.1.4.)

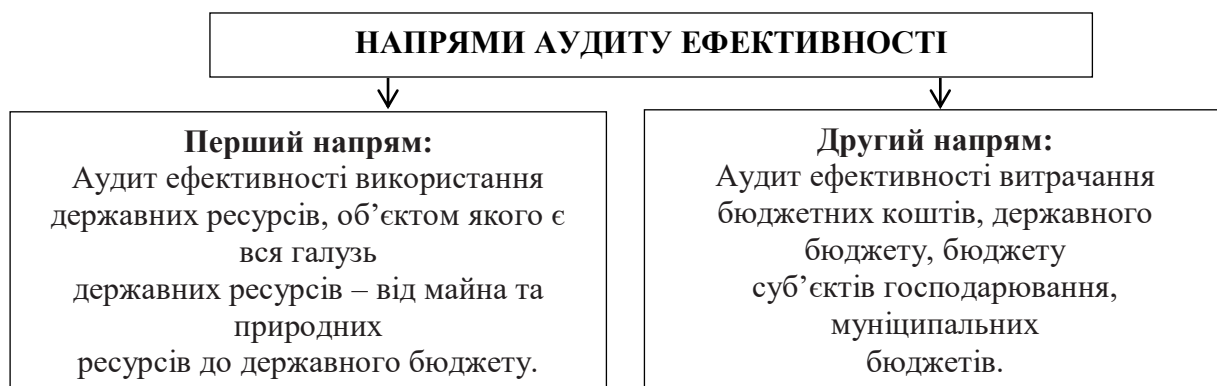


Рис.1.4. Напрями аудиту ефективності(Примітка: розроблено автором)

Структурно аудит ефективності в системі державного фінансового контролю включає аудит ефективності бюджетного процесу взагалі і аудит ефективності бюджетних витрат за визначеними статтями. На практиці завдання аудиту ефективності можуть включати декілька взаємопов'язаних частин або мати визначену направленість, наприклад, аудит результативності окремої статті витрат.[66, с.827-831].

Аудит ефективності припускає одержання незалежної інформації для поглибленого дослідження проблем з використанням повного арсеналу заходів, в тому числі проведення обслідувань, інтерв'ю, опитувань, усякого роду порівнянь. Однак, якщо буває більше неформальної інформації, то, відповідним чином, довіри до неї менше. Отож, як показує міжнародний досвід, складовим елементом аудиту ефективності має бути аудит достовірності і якості самої інформації.

Порівняльна характеристика аудиту ефективності та фінансового аудиту наведена в таблиці 1.2[59, с.74-80].

Доречно зазначити, що першорядними розрізненнями між аудитом ефективності та фінансовим аудитом є те, що:

- ✓ в аудиті ефективності аудитори мають ширше поле для дослідження та особистих висновків;
- ✓ критерії оцінки чітко не визначені, при цьому аудитор створює особисту ідею «знеособлено»;
- ✓ в аудиті ефективності докази є такими, що переконують, а не безапеляційними;
- ✓ звіти мають спірний характер, а тому процес аудиту є менш формалізованим.

Таблиця 1.2.

## Характеристика аудиту ефективності та фінансового аудиту

<b>Ознаки співвідношення</b>	<b>Фінансовий аудит</b>	<b>Аудит ефективності</b>
Ступінь нормативного регулювання:		
- аудиту як виду підприємницької діяльності	На міжнародному рівні міжнародні стандарти аудиту, на національному – міжнародні стандарти аудиту, прийняті в якості національних	Те ж саме (але в частині супутніх аудиту послуг і лише для зовнішнього управлінського аудиту)
- аудиту як процесу	Принципи і основні вимоги до всіх етапів аудиту закріплені в стандартах	Базові вимоги до планування, документування, повідомлення результатів; методика проведення аудиту не регламентована
Галузь перевірки	Бухгалтерський (фінансовий) облік і бухгалтерська (фінансова) звітність	Будь-яка інформація, корисна і необхідна для прийняття управлінських рішень
Мета аудиту	Висловити думку аудитора про достовірність бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності у всіх істотних аспектах (критерій – дотримання українського законодавства)	Підготувати висновки і рекомендації (відповідно до аудиторського завдання) відносно систем обліку, контролю і управління, корисні для прийняття управлінських рішень і вдосконалення даних систем за критерієм економічної доцільності, результативності і продуктивності
Процедури аудиту	Інспекція, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, аналітичні процедури; орієнтація процедур на контроль повної відповідності документів в обліковому ланцюжку (від первинного документа до бухгалтерської звітності)	Використовуються процедури фінансового аудиту (оскільки вони об'єктивно охоплюють всю сукупність прийомів контролю); акцент - на аналітичні процедури, перелік яких аудитор визначає для конкретного завдання виходячи з його сутності і цілей виконання
Документування аудиту	Встановлені вимоги до змісту документів; орієнтація – на фіксацію процесу перевірки істотних результатів, а також висновків аудитора	Можуть використовуватися вимоги до документації фінансового аудиту; форми і кількість документів залежать від характеру завдання
Форма представлення підсумків	Аудиторський висновок типової форми.	Визначається аудитором, виходячи зі змісту завдання і очікуваних результатів (наприклад, звіт про ефективність інноваційної програми)



Доступність результатів аудиту для третіх осіб	Результати публічні	Результати конфіденційні
--	---------------------	--------------------------

Головною несхожістю аудиту ефективності є те, що увага зосереджується на аналізі мотивів неефективного використання державних коштів. Бюджетна система зобов'язана бути зорієнтована не лише на використанні коштів а й на успіху визначеного завдання. Відповідно, для здійснення аудиту ефективності потрібна система обліку, котра розміщує інформацію про доцільність витрати коштів, а й рівні нормативно-правового, методичного забезпечення, відповідні вимоги до кваліфікаційного складу фахівців.

Аудит ефективності набуває все більшої актуальності, що з'єднано з формуванням передумов, які характеризують перетворення взаємовідносин у галузі використання державних ресурсів. Приміром, мова йде про те, що:

- підвищується відповідальність за витрати державних коштів, їх спрямоване, кваліфіковане, економічне та дійове використання;
- відповідальність за використання державних ресурсів стає дедалі визначеною, зміцнюються правила до здійснення законодавчо-правових норм у регулюванні ресурсно-майнових відносин;
- контроль ефективності використання державних коштів повинен мати високий ступінь самостійності, адже це є передумовою його достовірності та ефективності [67, с.351-353].

### **1.3. Нормативно-правова база для здійснення державного фінансового аудиту**

Сучасні реалії громадського життя в нинішніх умовах, поглиблений поступовий розвиток соціально-економічних взаємин на засаді ринкової форми мотивування стимулювання піднесенню утворюють необхідність переосмислення і реконструкції остатньої моделі фінансового контролю.

Науково-практичні проблеми розбудови вітчизняної системи державного фінансового контролю висвітлюються в чималих виданнях М. Голованя, В. Мельничука, О. Петрик, В. Симоненка, І. Стефанюка, І. Чумакової, Н. Шевченко, В. Шевчук, С. Шохін та ін. Проте для нашої держави питання державного аудиту є новими, отож, зостаються обмаль відпрацьованими як у теоретичному, так і у методологічному поглядах. У сучасній теорії та досвіді немає виразного сформованого понятійного апарату стосовно державного аудиту, який характеризують як певний «прояв» державного фінансового контролю – вид, форму, тип, метод [56, с.7-11].

Шевченко Н. В. на основі дослідження нормативно-правової, інформаційної, організаційної, кадрової складових механізму оцінки ефективності існуючої системи державного фінансового аудиту в нашій державі сформулювала перелік головних проблем за кожною з цих складових

- ✓ непорядкованість нормативно-правової бази та ієрархії розподілу функцій і повноважень суб'єктів контролю;
- ✓ невисока фінансова культура об'єктів контролю, невисокі розміри компенсації завданих країні втрат, недоцільна структура видів державного фінансового аудиту – в Україні 5 % контрольних заходів входять до групи заходів попереднього контролю, 10 % – поточного, 85 % – наступного;
- ✓ невисокий рівень персональної відповідальності суб'єктів та об'єктів контролю [71].

Нормативно-правове регулювання відносин у галузі фінансового аудиту цілеспрямоване на впорядкування суспільних відносин, що виникають у ході владної діяльності зі здійснення державного фінансового аудиту.

Здійснення державного аудиту в Україні забезпечує низка нормативно-правових актів (табл.1.3.)

Державний аудит є одним із провідних спрямувань роботи контролюючих органів у межі державного фінансового контролю. Поруч із узвичаєною ревізією, що має фіскальний характер, державний аудит

забезпечує не просто прояв порушень у бюджетному процесі, а й їх застереження та відвертання у майбутньому[45].

Таблиця 1.3.

Нормативно-правові акти, що забезпечують здійснення державного аудиту в Україні

<b>НОРМАТИВНИЙ АКТ</b>	<b>ЗМІСТ</b>
Господарський кодекс України (ст. 363)	Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю. Державний фінансовий аудит здійснюється Рахунковою палатою і органами ДКРС відповідно до законодавства
Бюджетний кодекс України (ст. 26)	Зовнішній контроль і аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України відповідно до його повноважень, визначених законом
Закон України "Про ДКРС в Україні" (ст. 2)	Державний фінансовий контроль реалізується ДКРС шляхом проведення державного фінансового аудиту, інспектування та перевірки державних закупівель. Державний фінансовий аудит також проводиться Рахунковою палатою в порядку і способом, які визначені законом
Стандарти державного аудиту INTOSAI	Забезпечують організацію аудиторської діяльності вищих органів фінансового контролю різних країн. Поділяються на чотири категорії: базові принципи, загальні стандарти (визначають питання незалежності, компетенції, кваліфікації, досвіду тощо), стандарти проведення аудиту (визначають питання планування, нагляду та огляду, внутрішнього контролю, відповідності законодавству, а також аудиторських доказів, аналітичних процедур), стандарти звітування, котрі визначають правила складання звітів
Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики	Містять додаткові параграфи до основних розділів із вказівками про застосування рекомендацій у державному секторі

Вперше у нашій державі дефініція «аудит» в сфері державних фінансів було вжито у Бюджетному Кодексі у 2001 р. Стаття 19, котра описує періоди та учасників бюджетного процесу, містила положення про те, що на всіх періодах процесу (складання, розгляд, виконання бюджету, підготовка та розгляд звіту) відбувається контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними

коштами[12]. Проте довгий період у бюджетному законодавстві не було нормативних актів, які б закріплювали природу та механізм виконання аудиту та оцінки ефективності на практиці.

Подальшим кроком у запровадженні державного аудиту став Закон України «Про управління об'єктами державної власності» який був прийнятий парламентом у 2005 р. Статтями цього закону було визначено, що органи державної контрольно-ревізійної служби виконують державний аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки, який був цілеспрямований на відвертання фінансовим порушенням, забезпечення дійового використання бюджетних коштів, державного майна.

І тільки з прийняттям Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна», у 2005 році, було офіційне визначення терміну «державний фінансовий аудит»[38].

Доречно зауважити, що в наслідку прийняття даного закону ліквідовано заборону займатися наданням аудиторських обслуговувань органам державної контрольно-ревізійної служби, а ще визначено, що положення Закону України «Про аудиторську діяльність» на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, повірених законами на виконання фінансового контролю, зокрема й у формі аудиту не буде поширюватися.

Діючим законодавством встановлено, що в нашій країні державний фінансовий аудит здійснюють Державна фінансова інспекція, яка підпорядковується Міністерству фінансів, і Рахункова палата[38].

Органи Державної фінансової інспекції в країні виконують державний фінансовий аудит виконання державних (бюджетних) програм, діяльності бюджетних установ, суб'єктів господарювання державного сектору економіки, та інших суб'єктів господарювання, котрі одержують кошти з

бюджетів всіх рівнів та державних фондів або використовують державне чи комунальне майно.

Порядок, затверджений постановою КМУ від 10 серпня 2004 р. № 1017, встановлює механізм виконання державного фінансового аудиту здійснення бюджетних програм. Дія цього Порядку розходить на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми і форми власності та на суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб, котрі беруть участь у виконанні бюджетних програм (далі – учасники бюджетного процесу)[38].

Основним нормативним документом, що регламентує порядок проведення аудиту ефективності бюджетних програм в країні є наказ Головного КРУ України «Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм»[47] котрим затверджені методичні рекомендації стосовно проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми[38].

З планів ресурсного забезпечення аудиту бюджетних програм характерне місце припадає на нормативно-правовому забезпеченню, що являє комплекс заходів, котрі спрямовані на відмінне функціонування усіх складових забезпечення аудиту бюджетних програм. Отож варто формалізувати концептуальні основи розвитку та гармонізації нормативно-правового забезпечення, зокрема стандартів аудиту бюджетних програм (рис.1.5.) [64].

Насущними проблемами при забезпеченні концептуальних основ розвитку і гармонізації нормативно-правового забезпечення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм є прийняття Закону України «Про державний фінансовий аудит в Україні» а також стандартизація й уніфікація правової бази організації, виконання, функціонування аудиту бюджетних програм і здійсненні його результатів курсом трансформації та пристосуванню часток міжнародного законодавства в національне законодавство[64].



Рис. 1.5. Концептуальні засади розвитку і гармонізації правового забезпечення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Окрім того, визначним є прийняття ряду стандартів стосовноспільнихоснов і ходуздійснювання аудиту бюджетних програм, як-от планування, проведення та реалізації йогорезультатів. Стандартизація аудиту бюджетних програм – це встановлення правил, норм і характеристик, правдивих для усіх учасників контрольної діяльності. Стандарти аудитубюджетних програм характеризуютьбудову контрольних дій державних аудиторів у ходіконтролю за особливістюкерівництва та використання державних фінансів, ефективністю управлінських рішень розпорядників бюджетних коштів, а також особливості виконання нагляду за дотриманням законодавства[64].

Уніфікованими стандартами, котрі вбезпечують будову контрольної діяльності вищих аудиторських закладів різних держав, у тому числі й нашої країни, є стандарти Міжнародної організації найвищих органів фінансового контролю (INTOSAI).

INTOSAI– це міжнародна організація вищих контрольних органів (далі – ВКО), що діє під егідою Організації Об'єднаних Націй або її спеціалізованих агентств.

Відповідно до завдань правилом INTOSAI є "Груповий досвід на користь усім". У 1953 р. (рік заснування) INTOSAI нараховувала тридцять чотири члени, нині – більше 180 ВКО є її членами. У 1977 р. INTOSAI прийняла Лімську декларацію про принципи здійснення аудиту, що включає основні філософські та концептуальні підходи, розкриває цінності демократичності та самостійності.В якості міжнародно визнаноголідера аудиту державного сектора INTOSAI видає міжнародні керівні принципи управління фінансами, розробляє методології, забезпечує навчання й обмін інформацією між ВКО-членами.

Ціллю стандартів аудиту INTOSAI є підсумок відмінного світового досвіду в цій галузі і створення домовленостей для дійового управління державними ресурсами.

Розроблені INTOSAI стандарти надають здатність характеризувати принципи і методи перевірки, як-от перевірки систем із автоматизованою обробкою даних. Дані стандарти зобов'язані розглядатися в конституційному, правовому й іншому контекстах найвищого органу фінансового контролю[22].

Отже прийняття ряду стандартів аудиту бюджетних програм сприятиме розвитку аудиту бюджетних програм та підвищенню ступеня якості контролю за ходом управління бюджетними ресурсами при реалізації бюджетних програм. Впровадження стандартів аудиту бюджетних програм сприятиме ще дієвості й об'єктивності аудиторської перевірки, формуватиме та покращуватиме розуміння підконтрольними суб'єктами суті, завдання, значення прикмет аудиторського процесу, суттєво збільшить довіру суспільства та імідж державних аудиторів, сприятиме якісному висвітленню результатів аудиторського дослідження, забезпечить зв'язаність і відкритість усіх віт влади[64].

Проте керівні принципи є лише загальною базою, на яку можна посилатися та приймати як не обов'язкову основу для аудиторської діяльності у державному секторі. Вони не звільняють вищий орган державного фінансового контролю кожної країни від необхідності описувати процедури перевірок із урахуванням національних обставин, традицій та законодавства [22].



## **РОЗДІЛ 2**

### **АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ЯК НОВА ФОРМА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

#### **2.1. Аналітичне забезпечення аудиту ефективності використання бюджетних коштів**

Теперішній період розвитку нашої країни означає підвищення ролі економічних інструментів управління громадськими коштами, оновлення методів управління на загальнодержавному та місцевому рівні, переходом на програмний бюджет у категорії державних фінансів, посилення боротьби з корупцією та правопорушеннями у бюджетній галузі, що приділяють характерну роль проблемам підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами.

Для бюджетної системи нашої держави, яка знаходиться в ході реформування, питання створення дієвої системи державного фінансового контролю є цінним та назрілим. Першим законодавчим актом України, котрий встановив основи створення системи державного контролю в бюджетній галузі, став Бюджетний кодекс України.

Бюджетним кодексом України схарактеризовано один з головних правил бюджетної системи України – принцип ефективності – при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають бажання здобути запланованих цілей при залученні мінімального розміру бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом розміру коштів.

Предметом розгляду ефективності використання бюджетних коштів є рух коштів та діяльність розпорядників бюджетних коштів стосовно їх використання для досягнення покладених на розпорядників завдань, функцій і ефективних даних, визначених паспортами бюджетних програм, ознак ефективності довгострокових державних програм, фінансування яких проводиться за рахунок Державного бюджету України [18].

Суть розгляду ефективності використання бюджетних коштів полягає у встановленні фактичного стану справ стосовно здійснення завдань, визначених бюджетною програмою та оцінці ефективності виконання бюджетної програми на всіх стадіях її виконання. Такий розгляд доречно виконувати на засаді оцінки вигідності, ефективності, продуктивності, результативності. Економічність передбачає досягнення розпорядником або адресатом бюджетних коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімально розміру бюджетних коштів, або досягнення оптимального результату за рахунок використання заданого розміру бюджетних коштів. Продуктивність – це співвідношення між випуском продукції, наданням обслуговувань та іншими наслідками діяльності розпорядника або адресата коштів Державного бюджету України та використаними на їх виробництво фінансовими, матеріальними, інформаційними і трудовими ресурсами. Результативність дає спроможність оцінити ступінь відповідності реальних наслідків діяльності розпорядника або адресата бюджетних коштів запланованим результатам [18].

Для розгляду ефективності використання бюджетних коштів встановлюються критерії їх оцінки, котрі впливають, як-от, з бюджетних запитів та обґрунтувань до них, бюджетних програм та паспортів бюджетних програм.

Критеріями ефективності теж можуть бути нормативно встановлені та обґрунтовані внутрішніми документами об'єкта, що перевіряється, стандарти добротності роботи та контролю, на засаді яких можна виконати порівняльний аналіз та атестувати ступінь реалізації завдань, функцій, часткових видів діяльності, фінансових операцій об'єктами перевірки, тобто досягнутих результатів [18].

Сумлінно скоректувати наслідки використання бюджетних коштів суб'єктами державного аудиту немисливо і не доречно. Роль державного аудиту у дефініції ефективності використання бюджетних коштів зобов'язана характеризуватись не множиною визначених результатів виконання

бюджету, а їх функціональним спрямуванням. Це спрямування можна визначити виходячи з поняття бюджету.

Під ефективністю використання коштів бюджету варто розуміти відмінний результат і кількісно виражений ступінь наближення виробничих витрат до обраної мети, тобто у порівнянні з витратами, що мають місце в економічній класифікації бюджету.

На періоді державного фінансового аудиту розгляд ефективності має більш високий вираз. Конкретно оцінити ефективність державного фінансового аудиту можна за допомогою системи кількісних показників, яка залучає дві групи. Перша – це ознаки ефективності роботи органів державного аудиту. До них належать: кількість проведених перевірок; ступінь якості виконання функцій органами державного фінансового контролю; розмір виявленого нецільового використання бюджетних коштів за певний етап; рівень автоматизації аналітичних та контрольних функцій; витрати, пов'язані із здійсненням контролю і т.д.

Друга група поєднує ознаки, що розкривають пряму ефективність використання бюджетних коштів; якість виконання бюджету, які показують платникам податків доцільність використання бюджетних коштів.

Оцінка ефективності використання бюджетних коштів відбувається після розгляду одержаних і з'ясованих у ході перевірки справжніх показників, інформації про виконання паспорта бюджетної програми та інших матеріалів, зібраних під час перевірки [18].

Опісля розгляду одержаної інформації відзначаються наслідки виявлених прогалин та наявних проблем, що спричинили до неефективного використання бюджетних коштів і заважали успіху очікуваних результатів, передбачених бюджетною програмою.

Розгляд і аудит використання бюджетних коштів постійно має об'єктивну адресність, виражається у класифікації бюджетних видатків. Даний зв'язок допускає пов'язати видатки з розділами, статтями, видами витрат функціональної класифікації. Відсіля можна перейти від спільних для

використання бюджетних коштів цілей та завдань до часткових цілей та показників їх досягнення на статті оперативного розгляду та контролю[18].

Здійснена оцінка розвитку державного фінансового контролю засвідчує, що він знаходиться у стані, коли, з одного боку, за роки самостійності відбулося становлення контрольних інституцій, котрі приділяють йому системності, з іншого – діяльність цих інституцій не сприяла відчутній ефективності використання бюджетних коштів. Розміри виявлених порушень бюджетного законодавства демонструють, що більшість з них мають системний характер і повторюються із року в рік[65].

Таблиця 2.1.

Динаміка кількості протоколів про порушення бюджетного законодавства та розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами при виконанні державного та місцевих бюджетів у 2014 – 2017 рр.[65].

Роки	Протоколи про порушення бюджетного законодавства		Розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами	
	кількість	у % до попереднього року	кількість	у % до попереднього року
2014	1078	100,0	1075	100,0
2015	1171	108,6	1103	102,6
2016	837	71,5	856	77,6
2017	1562	186,6	1845	215,5

За результатами розгляду даних оформлення протоколів про недотримання бюджетного законодавства та зупинення операцій з бюджетними коштами на рахунках розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів у 2014 – 2017 рр. можна зробити висновок, що прослідковується тенденція до визначального зростання кількості складених як протоколів про недотримання, так і наказів про зупинення операцій з бюджетними коштами. Існуюча різниця у даних (наприклад, у 2016 р. кількість складених протоколів була 837, а розпоряджень про зупинення операцій – 856) обумовлена тим, що розпорядження про зупинення операцій із бюджетними коштами здійснюється також і Державною аудиторською службою України.

За наслідками застосованих заходів впливу розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів ліквідовано порушень бюджетного законодавства у 2014 р. – 911 на суму 463,8 млн грн, у 2015 р. – 969 на суму 462,8 млн грн, у 2016 р. – 699 на суму 497,3 млн грн, у 2017 р. – 1243 на суму 1 882,5 млн грн[65].

Однією з головних пріоритетів державного аудиту здійснення бюджетних програм, що проходить Державною аудиторською службою України (далі – ДАСУ), є його відкритість, котра передбачає, що при необхідності до проведення державного аудиту виконання бюджетних програм можуть залучатись члені, провідні спеціалісти підприємств, установ та організацій. Це відбувається тому, що в часткових випадках тільки їхня кваліфікація, компетентність і застосування спеціальних науково-практичних методів у особливих питаннях дозволяють достачити об'єктивні та аргументовані висновки і пропозиції, підготувати якісний аудиторський звіт.

Кількість проведених державних аудитів виконання бюджетних програм за 2015-2017 рр. подано у таблиці 2.2.[24, с.43-48].

Таблиця 2.2.

Стан проведення державних аудитів бюджетних програм за 2015-2017 рр.

Показники	Роки							
	2015		2016		2017		Відхилення, од. (+/-)	
	Кількість (фактів, об'єктів контролю), од.	Сума, всього, тис. грн	Кількість (фактів, об'єктів контролю), од.	Сума, всього, тис. грн	Кількість (фактів, об'єктів контролю), од.	Сума, всього, тис. грн	2017 р./ 2015 р.	2017 р./ 2016 р.
Проведено контрольних заходів (всього), у тому числі:	4 002	X	2 668	X	2 181	X	1 821	487
Державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	24	X	19	X	60	X	36	41

Дані демонструють, що кількість державних аудитів бюджетних програм впродовж аналізованого етапу в складі всіх контрольних заходів є невеликою: 0,60 % у 2015 р., 0,71 % у 2016 р. і 2,75 % у 2017 році. Втім саме

в останній рік масштаб перевірених об'єктів, які підпали під фінансовий державний аудит бюджетних програм, наростає: на 36 од. з 2015 р. і на 41 од. з 2016 року[24, с.43-48].

Одержані результати проведення державного фінансового аудиту бюджетних програм дослідимо на прикладах звіту Рахункової палати.

Так, відбувався контроль бюджетів трьох років: 2017 року (виконаного бюджету), 2018 року (в ході поточного виконання) та 2019 року (на стадії формування проекту бюджету). У 2018 року Рахунковою палатою було перевірено 598 об'єктів, підготовлено та затверджено 91 звіт, виявлено порушень та прогалин на загальну суму 17 млрд. грн., було перевірено державних коштів 304, 7 млрд грн. У 2018 році аудиторами Рахункової палати було підготовлено та надіслано Верховній Раді України, органам виконавчої влади, установам, організаціям, підприємствам 567 звітів, рішень, інформацій, актів. Під час проведення аудиторами Рахункової палати заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) виявлено, відповідно до статей 116 і 119 Бюджетного кодексу України, порушень і прогалин при адмініструванні доходів державного бюджету (рис.2.1)[28].

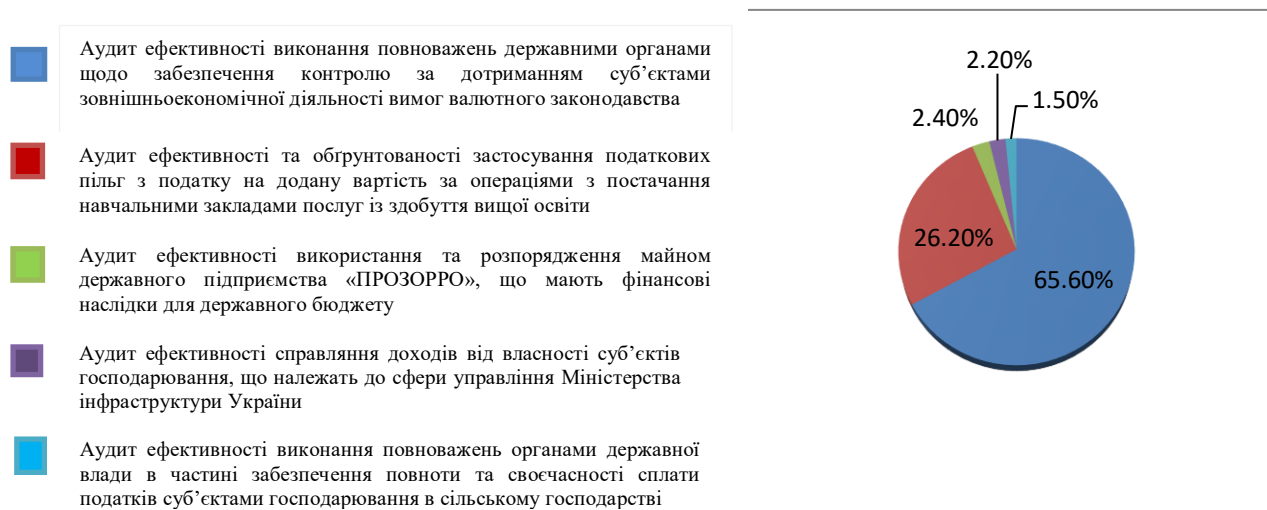


Рис.2.1. Аудити Рахункової палати, під час яких встановлено найбільші обсяги порушень та недоліків при адмініструванні доходної частини державного бюджету

Примітка: розроблено автором на основі джерела [28].

## Заходи у соціальній сфері

Пріоритетним напрямком контролю за використанням коштів державного бюджету за весь період діяльності Рахункової палати були і застаються питання соціального захисту населення. Впродовж звітного року Рахунковою палатою проведено ряд заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) стосовно ефективності використання коштів державного бюджету, цілеспрямованих на рішення соціальних питань. (Рис.2.2.)[28,29].

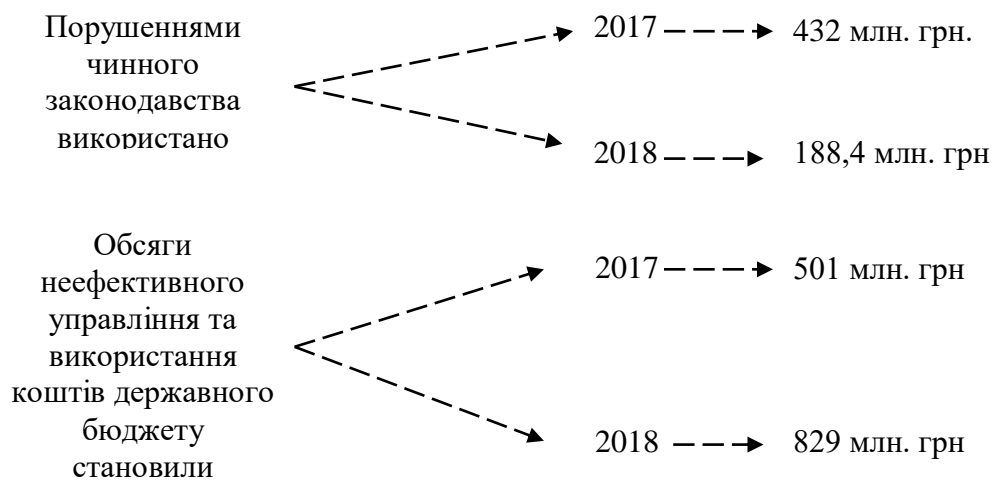


Рис.2.2. Аудити Рахункової палати, під час яких встановлено порушеннями чинного законодавства, неефективного управління та використання коштів державного бюджету у соціальній сфері.

Примітка: розроблено автором на основі джерела [28,29].

Наслідки аудиту ефективності використання коштів державного бюджету на заходи із соціальної допомоги учасників АТО вказали, що протягом 2016 року та 9 місяців 2017 року Міністерство соціальної політики України як центральний розпорядник бюджетних коштів, Державна служба України у справах ветеранів війни та АТО як відповідальний виконавець (далі – Служба АТО), органи соціального захисту населення як розпорядники коштів нижчого рівня бюджетної програми за КПКВК 2505150 не забезпечили повного використання коштів на виконання заходів із соціальної підтримки учасників антитерористичній операції та ефективного управління

подібними коштами. За 9 місяців 2017 року із 107,6 млн. грн. бюджетних призначень на рік вжито лише 28,4% коштів: на заходи із санаторно-курортного лікування – 22,7%; соціальної та професійної адаптації – 40,9%. Практично не було реалізовано заходів із психологічної реабілітації учасників антитерористичній операції.

Це пов'язано із продовжними формуванням Мінсоцполітики нормативної бази з питань соціальної підтримки учасників антитерористичній операції, організаційними прорахунками.

За наслідками здійснених контрольних заходів Рахункова палата зробила висновок, що чинна система соціального захисту є неефективною, адже важливою мірою ґрунтується на нормативно-правових актах, величини та механізм здійснення виплат за котримчастковою мірою відповідають вимогам діючого законодавства, що порушує права громадян на соціальний захист та продукує певну соціальну напруженість в суспільстві[29].

#### Заходи у сфері охорони здоров'я

Питання законності та ефективності використання бюджетних коштів, виділених на охорону здоров'я, щорік перевіряються аудиторами Рахункової палати.

За 2017 рік за даним курсом аудиторами визначено, що з порушенням діючого законодавства застосовано 455,3 млн грн коштів державного бюджету, неефективно – 118,4 млн гривень.

Аудит ефективності використання коштів державного бюджету на виконання заходів Загальнодержавної цільової соціальної програми протидії захворюванню на туберкульоз на 2012–2016 роки підтвердив, що МОЗ України не забезпечило відповідного здійснення заходів Програми та досягнення запланованих результатів. Майже 82% заходів Програми, дія якої закінчилася, станом на 01.01.2017 реалізовані більш-менш або не виконані взагалі. При цьому варто зауважити, що всього на виконання Програми було націлено понад 3,2 млрд грн, з них 2,1 млрд грн – бюджетні кошти і 1,1 млрд грн – міжнародна допомога.[29].



За період 2018 року аудит ефективності використання коштів державного бюджету, виділених МОЗ України для лікування громадян України за кордоном вказав, що в Україні дотепер не вироблено єдиної, ясної та дійової системи реалізації прав громадян на лікування за кордоном.

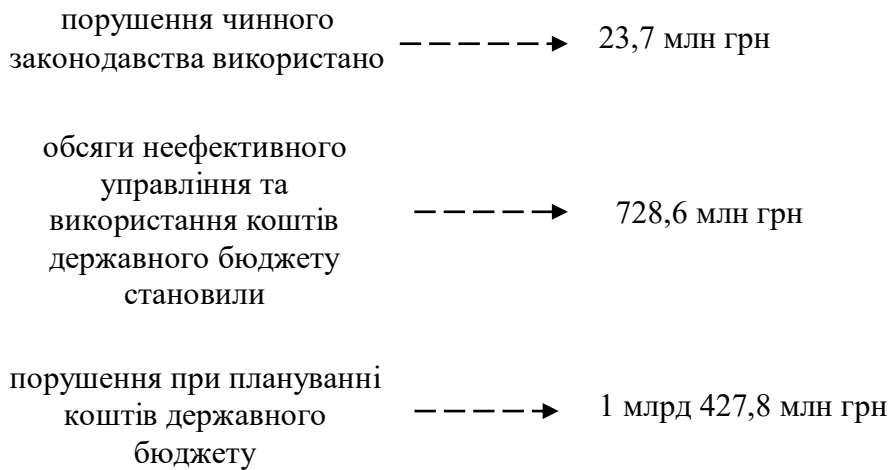


Рис.2.3. Аудити Рахункової палати, під час яких встановлено порушеннями чинного законодавства, неефективного управління та використання коштів державного бюджету, порушення при плануванні коштів державного бюджету у сфері охорони здоров'я.

Примітка: розроблено автором на основі джерела [28,29].

Використовуючи бюджетні кошти, МОЗ не уклало домовленостей з лікарськими установами закордонних держав, не виконувало цінового розгляду вартості лікування при виборі цих лікувальних закладів та оцінки якості і результативності лікування.

Міністерство охорони здоров'я України, як розпорядник бюджетних коштів вищого рівня, фінансуючи Інститут, не установило у 2016 - 2018 роках першорядних результативних даних для оцінки продуктивності, результативності й економності використання бюджетних коштів, виділених даному закладу охорони здоров'я, ефективності надання ним спеціалізованої і високоспеціалізованої діагностичної, лікувальної та консультативної допомоги хворим [28].

Заходи у сфері освіти і науки

Єдина з провідних проблем освітньої та наукової сфер, виявлена під час проведення Рахунковою палатою аудитів, – нестача бюджетних коштів, що унеможливило стимулювання їх розвитку. Через недостатнє фінансування видатки спрямовувались здебільшого на збереження штатної кількості педагогічних і науково-педагогічних працівників.

Загалом за даними 2018 року аудитами визначено, що з недодержаннями діючого законодавства використано 885,8 млн. грн. а неефективно використано 87,2 млн грн.

Рахункова палата отримала від МОН інформацію, яка вказує, що Міністерством з 21 рекомендації, наданої у Звіті про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, передбачених МОН України на надання загальної середньої освіти та управління ним об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, в повному обсязі виконано лише 11 рекомендацій.

#### Заходи у сфері культури

Здійсненим у 2017 році аудитом ефективності використання коштів державного бюджету, виділених Міністерству культури України для надання музичної освіти, встановлено, що у 2015–2016 роках спрямоване та систематичне виконання заходів із надання музичної освіти не було визначеною перевагою у діяльності Мінкультури. Теж посідало місце факти використання коштів державного бюджету із недодержанням діючого законодавства та непродуктивно. Всього впродовж цього періоду Мінкультури та закладами вищої освіти із недотриманням діючого законодавства використано 21,6 млн грн, непродуктивно – 32,4 млн гривень [29].

У 2018 році вперше Рахунковою палатою проведено аудит ефективності використання коштів державного бюджету на заходи з реалізації державної політики у галузі відновлення та збереження національної пам'яті Українського народу [28].

Протягом 2016–2017 років суттєво активізовано діяльність у галузі відновлення і збереження національної пам'яті Українського народу, значно збільшено кількість заходів, спрямованих на дослідження історичних свідчень, шани пам'яті загиблих за самостійність і територіальну цілісність країни, здійснювання декомунізації топонімів, введення навчальних програм з підняття соціальної свідомості громадян. Одночасно, не дивлячись на те, що кошти державного бюджету у сумі 46,8 млн грн, спрямовані на проведення належних заходів, застосовано в цілому продуктивно, ефективно та без помітних порушень, сформульовано ряд істотних проблем нормативно-правового і організаційного характеру [29].

Запроваджена Міністерствами культури діяльність надання театрам державної фінансової підтримки у величині до 87% валового доходу була неефективною і не стимулювала театри до зростання особистих надходжень. Справді відбувалось утримання національних театрів, котрі переважно є державними підприємствами. Задекларовані законодавством доміанти розвитку театрів у 2017 році та I півріччі 2018 року не здійснювалися, натомість від 94,6 до 98,9% виділених бюджетних коштів спрямовувалися тільки на оплату праці з нарахуваннями працівникам театрів. Через брак дійових і вчасних управлінських рішень Міністерствами культури стосовно формування і здійснення державної політики у сфері театрів і театральної справи та управління об'єктами державної власності, повноваження із збереження державного майна відповідним чином не втілювалися. Зміцнення матеріально-технічної бази національних театрів за рахунок коштів фінансової підтримки не проходило.

Євробачення – 2017 стало сильною іміджевою подією для України. Близько 90% витрат на проведення Євробачення становили кошти державного і місцевого бюджетів. Втім, як завірили наслідки аудиту ефективності використання коштів, спрямованих на забезпечення підготовки та проведення співучого конкурсу «Євробачення – 2017» в Україні, Держкомтелерадіо та іншими головними органами виконавчої влади, що

брали участь у підготовці та проведенні пісенного конкурсу, не було забезпечено підбиття підсумків та оцінки очікуваних та отриманих результатів не лише в частині доходів від проведеного заходу, а й збільшення туристичного та інвестиційного потоку в місто та регіон.

Рахункова палата виявила значні недоліки у використанні коштів на проведення «Євробачення – 2017» в Україні. Загалом на підготовку та проведення в Україні у 2017 році Євробачення витрачено понад 787 млн гривень, однак Державний комітет телебачення і радіомовлення України та Національна суспільна телерадіокомпанія України не забезпечили повною мірою їх ефективного використання [28,29].

Заходи у галузі взаємовідносин Державного бюджету України з місцевими бюджетами та використання бюджетних коштів на соціально-економічний розвиток територій.

На початок 2017 року в Україні було створено 366 об'єднаних територіальних громад, до складу котрих увійшло більш як 4,6 тис. населених пунктів.

Під час аудиту ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад було визначено, що впродовж 2016 року Міністерством фінансів, Мінрегіоном та місцевими радами об'єднаних територіальних громад забезпечено освоєння 944,7 млн грн субвенції (94,5% затверджених бюджетних призначень), що було доволі високим рівнем для першого року реалізації бюджетної програми. Не опановано та повернено до державного бюджету узагалі 55,3 млн грн, з них в результаті прийняття недійових управлінських рішень ОТГ, що були об'єктами аудиту, – 13 млн гривень [29].

Низкою сільських, селищних та міських рад ОТГ, котрі були об'єктами аудиту і у 2016 році спожили 266 млн грн субвенції, частковою мірою забезпечено відповідний внутрішній контроль за використанням коштів. За результатами аудиту встановлено, що з недотриманням правил законодавства

застосовано 20 млн грн (у т. ч. на оплату фактично невиконаних робіт – 4 млн грн) та неефективно – 56,4 млн грн, приміром на придбання майна, виконання робіт з ремонту (будівництва, реконструкції) будівель, які де який час за призначенням не використовувалися, що є єдиним наслідком недосягнення цілі використання бюджетних коштів за рядом проектів. Під час аудиту об'єктами контролю за участю Мінрегіону застосовано заходів стосовно усунення результатів порушень на загальну суму 12,8 млн гривень.

У 2018 році заходи у галузі взаємовідносин Державного бюджету України з місцевими бюджетами та використання бюджетних коштів на соціально-економічний розвиток територій Рахунковою палатою проведено 11 заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) стосовно ефективності надання і використання коштів державного бюджету в регіонах[29].

Аудитом ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету, спрямованої місцевим бюджетам на виплату тимчасової державної допомоги дітям, встановлено, що таку допомогу у 2016–2017 роках і I кварталі 2018 року одержали більш як 33 тисячі дітей, батьки яких ухиляються від сплати аліментів, не мають можливості утримувати дитину або місце проживання їх невідоме. Втім Урядом, Мінсоцполітики, Міністерством фінансів у межах компетенції не запроваджено механізму, що забезпечував би умови для одержання відповідного розміру допомоги усіма дітьми, які її потребують, а також зазначеними державними органами та Мін'юстом – стосовно чергового стягнення виплачених сум з боржників аліментних зобов'язань[28].

Аудитом ефективності використання коштів субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам на придбання оселі та приміщень для розвитку родинних та інших форм виховання, орієнтованих до сімейних, та забезпечення житлом дітей-сиріт, осіб з їх числа виявлено ризики недосягнення передбаченого Національною стратегією реформування системи інституційного догляду та виховання дітей на 2017–2026 роки

збільшення на 20% щорік чисельності забезпечених оселею дітей вказаних категорій.

Чільними проблемами стосовно використання коштів субвенції у 2017–2018 роках (загалом 795,4 млн грн) були: неналежне нормативно-правове забезпечення та управління цими коштами Мінсоцполітики та облдержадміністраціями; незастосування процедур публічних закупівель оселі; необов'язковість процедур експертного оцінки майна; непоширення державних будівельних норм на житлові об'єкти, придбані на вторинному ринку; протиправне обмеження права на помешкання для дітей, позбавлених батьківського піклування[29].

Аудитом ефективності використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами визначено, що за рахунок зазначених коштів у 2017 році мали здійснюватися видатки на проведення додаткових корекційно-розвиткових занять та придбання спеціальних засобів корекції таким дітям. Втім у зв'язку з невчасним та недостатнім нормативно-правовим забезпеченням використання коштів субвенції, необґрунтованим визначенням і розподілом між місцевими бюджетами цих коштів, неефективним управлінням ними МОН та головними розпорядниками коштів на місцях не досягнуто в регіонах більше половини коштів субвенції (111,2 млн грн, або 53%), які повернуто до державного бюджету[29].

Аудитом ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання пільг та субсидій населенню на оплату житлово-комунальних послуг встановлено, що за рахунок коштів субвенції у 2016 і 2017 роках (44,1 і 69,7 млрд грн) ці пільги були призначені відповідно 3 і 1,7 млн громадян, житлові субсидії – 7,7 і 8,8 млн домогосподарств, що здебільшого достачило реалізацію прав належних категорій громадян на отримання ними пільг і субсидій згідно із законодавством.

За результатами 2018 року аудиту ефективності використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на придбання витратних матеріалів для установ охорони здоров'я та лікарських засобів для інгаляційної анестезії викрито наслідки, що позначилися на обмежене застосування в Україні найбільш шадної для здоров'я пацієнтів інгаляційної анестезії: нечисленні обсяги субвенції (щорічні бюджетні призначення у сумі 18,9 млн грн); невиразне нормативно-правове врегулювання напрямів її використання; допущені на місцях прогалини в управлінні коштами субвенції та при розподілі придбаних за її рахунок анестетиків і витратних матеріалів[28].

Також за результати аудиту ефективності використання коштів медичної субвенції на загальні та спеціалізовані стоматологічні поліклініки у Львівській і Рівненській областях вказали, що використання місцевими бюджетами цих областей у 2015–2017 роках відповідно 103,9 і 38,5 млн грн медичної субвенції не забезпечило безкоштовного надання мешканців цих регіонів гарантованих державою стоматологічних послуг.

Отже, можна зробити висновок, що в наслідку проведених державних аудитів бюджетних програм встановлено ряд прогалин і порушень, що від'ємно позначаються на повноту формування місцевих бюджетів і не забезпечують відповідної ефективності витрачання бюджетних коштів, що в загальному спричинює до порушення фінансово-бюджетної дисципліни[24, с.43-48].

## **2.2. Форми та методи державного фінансового контролю щодо виконання бюджетних програм**

Ефективне застосування коштів – одна із серйозних проблем здійснення бюджету здебільшого у різних країн світу. Найбільш нарізла ця проблема для нашої держави, яка виконує бюджетну політику в умовах нечисленних ресурсів. З огляду на це нагальними завданнями для Міністерства фінансів України та органів, котрі виконують бюджетний

контроль, є визначення переваг при розподілі фінансових ресурсів, їх джерел та забезпечення контролю за цільовим, дійовим використанням бюджетних коштів. Для того, щоб ці завдання були виконані успішно, здебільшого, економічно-розвинені країни світу уже понад півстоліття використовують програмно-цільовий метод формування бюджету[67, с.351-353].

Неабиякі масштаби затрат коштів державного бюджету на заходи найрізноманітнішого змісту об'єктивно вимагають підвищення ступеня наукового обґрунтування рішень відносно ефективності таких затрат. Виконуючи перевірку, контролюючий орган зауважує прояви порушень після того, як бюджетні кошти уже розтрачено. Цей приклад, який зводиться до алгоритму «спочатку планування, а потім контроль», з'явилася доволі давно, кілька століть тому. Істотно трансформувалася політичне й економічне становище у світі, але у питаннях контрольної діяльності все залишилося по-старому[50].

Використання бюджетних коштів неодмінно підлягає фінансовому аудиту, водночас операційний аудит стосовно здійснення програм не завжди є обов'язковим. Державні цільові програми можуть підлягати контролю як у вигляді операційного, так і у вигляді фінансового аудиту[67, с.351-353].

На відміну від звичайних методів державного фінансового контролю, аудит ефективності, а саме інспектування, що відбувається у формі ревізії, перевірки, позначається як пріоритетний в умовах реформування системи державного фінансового контролю України.

Процес організації та проведення аудиту ефективності не суттєво відрізняється від процесу фінансового аудиту. Однак, аудит ефективності, на відміну від фінансового аудиту, дає дозвіл на отримання незалежну думку за результатами оцінки інформації стосовно рівня ефективності використання державних фінансових ресурсів при виконанні державних проектів, прояву факторів, котрі суперечать успіху найвищого результату та обґрунтування пропозицій стосовно підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів.



На теперішній час аудит ефективності в нашій державі знаходиться на стадії свого становлення. Він набув правомірності тільки як один із методів державного фінансового контролю після того як був прийнятий Бюджетний кодекс України, Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі та Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. й втілюється здебільшого у якості аудиту ефективності бюджетних програм [51, с.71-73].

У науковому оточенні триває суперечка стосовно поділу фінансового контролю за формами їх здійснення.

Наприклад, Ф. Бутинець за методом здійснення класифікує контроль на ревізію, перевірку, обстеження, інвентаризацію, аудит, судово-бухгалтерську експертизу та економічний аналіз [5, с. 12]. На думку М. Білухи формами фінансово-господарського контролю визначає ревізії, тематичні перевірки, аудит [6, с.52]. До форм здійснення державного фінансового контролю Гуцаленко Л. [17, с.5-11] віднесено ревізії, аудит, тематичні перевірки, камеральні перевірки, фінансові експертизи, службове розслідування та слідство.

При цьому ревізія — це форма документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності; спосіб документального викриття нестач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. За результатами ревізії складається акт [14, с.103-108].

Аудит — форма контролю, що є самостійною експертизою стану бухгалтерського обліку, фінансових звітів і балансів. Мета аудиту — підтвердити достовірність показників балансу і фінансової звітності, а також обстежити, чи ведеться бухгалтерський облік згідно з діючими в країні нормативно-правовими положеннями. Аудит відрізняється від ревізії не лише цілями виконання, а й організаційними формами його проведення.

Тематична перевірка – це форма контролю самостійних сторін чи тематичних питань фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій. Камеральні перевірки – форма фінансового контролю, яку застосовують в органах виконавчої влади при одержанні і перевірці показників звітності. Приміром, перевірка податкових декларацій в податкових інспекціях [14, с.103-108].

Фінансова експертиза – це така форма державного фінансового контролю, котра окреслює дослідження і оцінку законодавчих та інших нормативно-правових актів, фінансових й економічних наслідків діяльності, підготовку переконливих висновків та пропозиції для прийняття рішень стосовно об'єкта експертного дослідження.

Службове розслідування – це форма контролю дотримання працівниками установ, організацій службових обов'язків, а також нормативно-правових актів, котрі регулюють виробничі відносини. Проводиться фаховою комісією за розпорядженням керівника підприємства в разі виявлення крадіжок, нестатків, збитків.

Слідство як форма контролю являє собою процесуальні дії, у процесі яких настає провина відповідальних посадових, службових осіб у здійснюванні тих чи інших порушень, котрі пов'язані з присвоєнням матеріальних цінностей, недбальством, службовими зловживаннями.

Разом з тим подібна класифікація не відповідає окремим аспектам законодавства країни та науковим судженням інших вітчизняних вчених та практиків. Зокрема з 2005 року за Держфінінспекцією України, котра наразі перетворена на Державну аудиторську службу, законодавчо закріплено забезпечення державного фінансового контролю напрямом проведення інспектування, яке на практиці здійснюється у формі ревізій [14, с.103-108].

Варто зауважити, що форми і методи державного фінансового контролю міцно взаємопов'язані між собою. У комплексі вони відтворюють суцільний характер контролю. Так, попередній (превентивний) фінансовий контроль проводиться до здійснювання фінансових операцій і має

чималувагомість для застереження порушень. Такий контроль відбувається на етапі обговорення і прийняття рішень з фінансових питань, у тому числі – на стадії розробки й прийняття законів та актів у галузі фінансової діяльності, обґрунтування фінансових програм і передбачень у ході складання, розгляду і затвердження бюджетних планів всіх рівнів, кошторисів позабюджетних фондів, у ході розробки фінансових планів і кошторисів, кредитних і касових заявок, фінансових розділів бізнес-плану, складанні прогнозів, балансів суб'єктів господарювання.

Поточний (оперативний) фінансовий контроль є органічним елементом оперативного фінансового управління й регулювання фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ, сфер економіки. Даний контроль проводиться в недовгівідрідки часу в ході виконання фінансово-господарських операцій, здійснення бюджету і цілеспрямований на забезпечення фінансової стійкості, додержання встановлених правил оподаткування та бюджетних асигнувань, виявлення та припинення порушень у бюджетній галузі [52, с.119-127].

Наступний (ретроспективний) фінансовий контроль відбувається на прямиому аналізі і ревізії бухгалтерської та фінансової звітності після закінчення звітного періоду. Отож, ревізію та перевірку можна визначити як методи наступного фінансового контролю, які перевіряють додержання законодавства з фінансових питань, достовірності обліку і звітності з ціллю викриття нестач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, даних по кожній статті доходів і витрат, визначеної законом про бюджет, а також виконання кошторисів бюджетних інституцій, повнота і вчасність зарахування доходів за окремими джерелами, мотиви відхилення справжніх показників від бюджетного плану.

Викладене дає змогу зробити декотрі узагальнення стосовно розмежування найбільш істотних характеристик різних форм і методів державного фінансового контролю, їхнього співвідношення та

взаємозв'язків. Результати такого узагальнення представлені у вигляді певної схеми (рис.2.4.)[52, с.119-127].

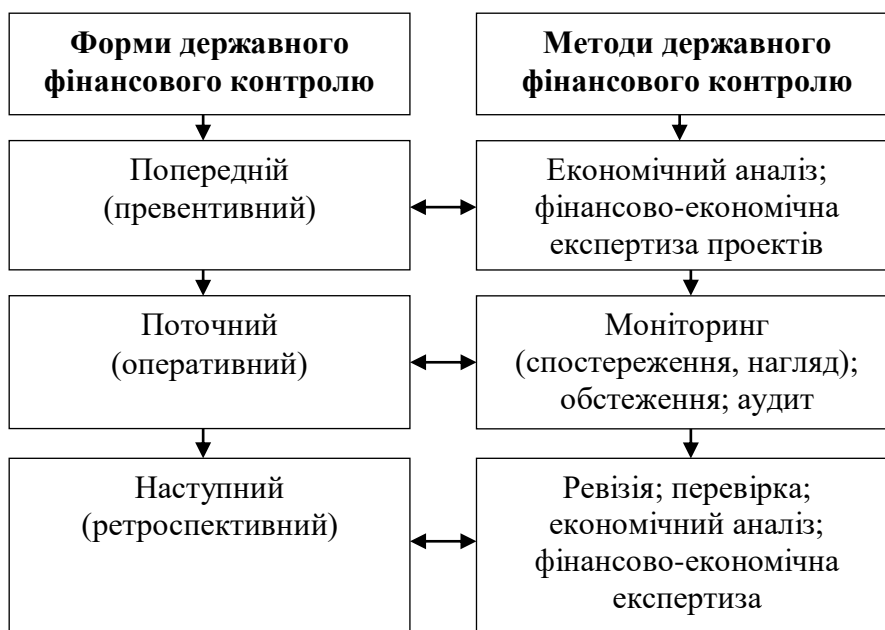


Рис.2.4. Співвідношення форм та методів державного фінансового контролю

Форми державного фінансового контролю є базовою структурою належної державно-управлінської діяльності, чітко роз'єднуються в часі, втім ці форми взаємопов'язані між собою. Методи є похідними від форм. Будь-якій формі відповідають кілька методів. Так, до попереднього державного фінансового контролю можна віднести метод економічного аналізу і фінансово-економічної експертизи проектів, що передують здійсненню господарських та фінансових операцій підприємств і держави в цілому. До поточного фінансового контролю доцільно віднести: спостереження, нагляд, обстеження та аудит, які відбуваються в ході здійснення фінансових планів, господарсько-фінансових операцій підприємств. До наступного фінансового контролю припадають такі методи,

як ревізія, перевірка, економічний аналіз та фінансово-економічна експертиза, що охоплює господарську і фінансову діяльність на усіх рівнях управління за звітний період та фінансовий рік в цілому.

Державний фінансовий контроль результативний тоді, коли він є комплексним та послідовним. Різні учасники бюджетного процесу володіють різним обсягом інформації і аналітичними можливостями та виконують різні функції. Отож вдала реалізація фінансової політики держави припустима лише тоді, коли в ній поєднуються всі названі форми та методи контролю [52].

Виконуючи аудит ефективності, аудитори обирають та користуються прийомами і процедурами, котрі відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми та процедури зобов'язані дозволяти отримувати достатні, реальні та потрібні докази, які вмотивовано зміцнюють або заперечують їхні точки зору та висновки, зокрема:

- аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і друкувань у галузі реалізації бюджетної програми, відносно якої проводиться аудит ефективності;
- аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів;
- аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;
- порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетної програми із запланованими в динаміці за кілька років, з вітчизняним і зарубіжним досвідом у галузі реалізації бюджетної програми, з технологічними стандартами тощо;
- процес опитування учасників бюджетної програми та користувачів її продукту з ціллю встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово;
- отримання інформації від юридичних осіб.

Інформація, необхідна для проведення аудиту ефективності, може бути отримана від юридичних осіб за письмовими запитами органів ДКРС [17].

### **2.3. Імплементация аудиту ефективності використання бюджетних коштів**

У Бюджетному кодексі в якості одного з принципів бюджетної системи розкриторезультативність та заощадливість витрати бюджетних коштів, а ще в якості обов'язку розпорядників визначено витрачання ними коштів відповідно до цільового призначення [11]. В світлі цього, державний аудит ефективності використання державних коштів залишається головним напрямом покращення державної фінансової політики за останній період.

В нашій же державі поняття «державний аудит» упершена законодавчому рівні було означено в 2005 р. Проте, проблемастосовноаудиту ефективності тривкий час зоставалося на первинній стадії, бо по суті була відсутня систематизованість у проведенні аудиту ефективності використання бюджетних коштів, постає ряд питань як у теорії, так і в практиці: є чіткіпротиріччя в законодавчій базі, відсутнє чітке розмежуванняправ контролюючих органів – суб'єктів державного аудиту, малоопрацьовано теоретико-прикладні рекомендації стосовновиконання державного аудиту [60, с.9-14].

Аудит ефективності (операційний аудит або “аудит цінності за гроші” value-for-money audit) – це перевірка методів функціонування господарської системи а також процедур з ціллю оцінки економічності та ефективності. У ході аудиту ефективності відбувається перевірка ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів; оцінка результатів та їх моніторинг, аналіз заходів вжитих для усунення недоліків які були виявленні раніше.

В основі аудиту ефективності лежить теорія “трех Е”, що показано на рис.2.5.[60, с.9-14].

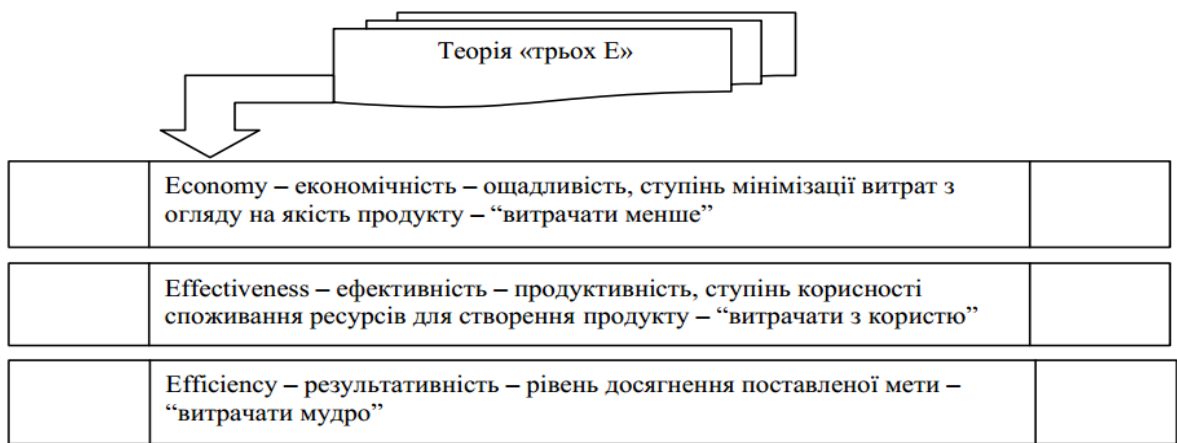


Рис.2.5. Базові принципи аудиту ефективності

Виходячи з даного аудит ефективності складається з таких елементів:

- перевірку економії витрачання організацією, що проходить аудит, бюджетних коштів, що були витрачені заради досягнення визначених результатів її діяльності;
- перевірку дійовості витрачання організацією, що проходить аудит, трудових, фінансових та інших ресурсів в ході виробничої та іншої діяльності, а також використання інформаційних систем та технологій;
- перевірку результативності діяльності організації, що проходить аудит, щодо виконання визначених для неї завдань, досягнення справжніх результатів у зіставленні із запланованими даними із врахуванням обсягу спрямованих на це ресурсів.

Через те, що аудит ефективності є складним, різноплановим та системним знаряддям контролю, то він включає такі основні функції:

- контроль економічної обґрунтованості, законності, цільового та ефективного використання державних фінансових коштів;
- аналіз результативності використання державних фінансових коштів;
- перевірка ефективності діяльності державних органів під час реалізації цілей фінансової політики в частині витрачання бюджетних коштів [60, с.9-14].

Питання методики здійснення на практиці державного аудиту ефективності витрачання бюджетних коштів є актуальним для контролюючих органів України – Рахункової палати та Державної фінансової інспекції – найбільше на місцевому рівні, тому на основі фінансової науки можна дослідити критерії, що будуть застосовуватись для оцінки ефективності використання бюджетних коштів та служитимуть базою для висновків за результатами належних перевірок, що проводять контролюючі органи. Критерії – це обґрунтовані стандарти якості роботи та контролю, на базі яких можна здійснити порівняльний аналіз та оцінити ефективність реалізації програм, уведення діяльності, економічних операцій або здійснення функцій об'єктами аудиту, тобто результатів, які вже були досягнуті. Можливість розробки подібної системи критеріїв, спільних та часткових даних, які уточнюються з врахуванням специфіки наступної перевірки впливає з вимоги підвищення ефективності використання бюджетних коштів органами виконавчої влади. Як показує зарубіжна практика подібними критеріями поряд із кількісними та якісними вимірами оцінки ефективності можуть бути дані у вигляді анкет-опитування [60, с.9-14].

За новітнього рівня розвитку інформаційних технологій для оцінки ефективності використання бюджетних коштів доречно використовувати рухливі моделі. Застосування ж математичних моделей допускає характеризувати стандартизовані та правдиві процедури контролю за поточною діяльністю та вчасно розкривати небажані напрямки. Перевагами новітніх інформаційних технологій є преевисока адекватність та надійність оцінювання в умовах браку та прийняття доцільних управлінських рішень. Імплементация інтегрованої інформаційної системи допустить підготувати цілу корпоративну базу бюджетної інформації, розв'язати задачі контролю за аномаліями факту від плану («план-факт-відхилення»), та на цій основі дасть спроможність оцінювати рівень ефективності використання бюджетних коштів.



Популярним методом дослідження основних вимірів ефективності використання бюджетних коштів є трендовий аналіз, що дасть дозвіл на визначення напрямків та темпи на змінуданих, ступінь обоюдної залежності сутнісних показників, зіставляти тенденції в частковій бюджетній організації зі показовими стандартами діяльності або результатами других аналогічних організацій. Ретроспективний аналіз бюджетних показників дозволить визначити небажані тенденції, причини їх виникнення та обставини, що можуть послаблювативірогідну невігідну тенденцію. Такий метод може бути використано під час оцінки ефективності діяльності розпорядників бюджетних коштів, тобто мають бути враховані такі параметри:

- ✓ оцінка обґрунтованості та достовірності показників бюджету;
- ✓ оцінка результативності витрачання коштів, а саме віддача від витрачання;
- ✓ оцінка можливості зниження рівня неефективного витрачання бюджетних коштів;
- ✓ оцінка доцільності фінансових витрат;
- ✓ оцінка законності та цільового характеру фінансування;
- ✓ контроль за повнотою на своєчасністю витрачання коштів, а саме їх адресність та вчасне витрачання;
- ✓ оцінка обґрунтованості нормативів витрачання коштів, тобто корисність на одиницю витрачання коштів;
- ✓ оцінка прогресивності методів фінансово-господарської діяльності [60, с.9-14].

Визначним також є додержання системності аналізу в ході здійснення фінансового контролю, яка забезпечується завдяки розрахунку та моніторингу груп показників, а саме:

- абсолютних показників (кількісних та якісних, що характеризують обсяги результатів діяльності);
- відносних показників (характеризують співвідношення результатів діяльності та рівня бюджетного фінансування);

— динамічних показників (відсвічують темпи збільшення чи зменшення за ряд років, рівень економічних та фінансових ризиків)

— показників, що характеризують додержання законності використання бюджетних коштів (обсяг нецільового використання бюджетних коштів, величина витрат, що понесла держава, суми коштів, що витрачені з порушенням бюджетного законодавства).

Отже, аудит ефективності витрачання бюджетних коштів потрібно аналізувати в якості визначного етапу на шляху вдосконалення практики державного фінансового контролю з ціллю піднесення її на більш високий рівень, що відповідатиме стандартам якості ЄС [60, с.9-14].

## **РОЗДІЛ 3**

### **ПРОБЛЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ**

#### **3.1. Недоліки щодо функціонування державного фінансового аудиту в Україні**

Головним інструментом доцільного використання та постачання найбільш повного надходження коштів до державного бюджету, управління державним майном та боротьби зі злочинствами у галузі фінансових відносин є державний фінансовий контроль, який в досвідчених країнах світу є переважною галуззю розвитку фінансово-бюджетних взаємозв'язків. Від ефективності його функціонування важливою мірою залежить стан фінансової системи держави в цілому.

Впродовж попередніх років у системі державного фінансового контролю в Україні розпочинають поставати проблеми нормативно-правового, організаційно-технічного, інформаційного та кадрового характеру, які у своїй сукупності спричинюють спад ефективності та об'єктивності проведення державного фінансового контролю, недоцільного управління державним майном і використання бюджетних ресурсів.

На теперішньому етапі система державного фінансового контролю в нашій державі не гарантує відповідного рівня фінансово-бюджетної дисципліни через ряд проблем, які властиві державному фінансовому контролю [53, с.35-38].

Визначальним недоліком функціонування державного фінансового контролю є брак законодавчого акту (Закону України) про державний фінансовий контроль (систему державного фінансового контролю), яким би було визначено: суть державного фінансового контролю, його ціль, завдання та функції; предмет та об'єкти державного фінансового контролю; принципи та правила до здійснення державного фінансового контролю; види, методи та форми його проведення; суб'єктів їх функцій, завдання, розмежування компетенцій і відповідальності між ними, а також явно розділено та закріплено контрольні заходи за Рахунковою палатою України та Державною

фінансовою інспекцією України; організованість взаємодії суб'єктів контролю між собою та правоохоронними органами, органами влади та управління; функції фінансових органів та органів Державної казначейської служби належних рівнів бюджету стосовно здійснення останнього та поточного контролю на стадіях формування кошторисів доходів і видатків бюджетних інституцій та їх використання[53, с.35-38].

Таке дублювання можна пояснити відсутністю в нормативно-правовій базі чіткого розмежування видів і форм державного аудиту[45, с.27-32].

Чільною розбіжністю аудиту ефективності від фінансового аудиту є те, що увага приділяється на розгляді причин неефективного використання державних коштів. Бюджетна система зобов'язана бути націлена не лише на використанні коштів а й на досягненні визначеного завдання. Відповідно, для здійснення аудиту ефективності потрібна система обліку, котра включає інформацію про раціональність витрачання коштів, а й рівні нормативно-правового, методичного забезпечення, відповідні вимоги до кваліфікаційного складу фахівців.

Однак цим нормативним документом не встановлено в якій організаційній формі може бути реалізований аудит ефективності.

На теперішній час існуючі причини, які не допускають значною мірою впровадити аудит ефективності в Україні, серед них:

- обмеження функцій Рахункової палати;
- недостатність затвердженої на законодавчому рівні системи державного фінансового контролю, із виділенням функцій і повноважень певних органів;
- недостатність науково-обґрунтованого методичного забезпечення виконання аудиту ефективності;
- недостатність явно визначеного суб'єкта організації, регулювання, контролю та виконання аудиту ефективності;

- чимала кількість порушень використання коштів та невисока відповідальність;
- недостатність звітування бюджетними організаціями та організаціями, яким надано бюджетні кошти за напрямками їх використання;
- зосередження уваги на виявленні порушень використання коштів, а не на їх ефективності використання[15, с.25-30].

Одним із факторів, який вказує на слабку методологічну базу застосування аудиту ефективності – це брак норм ідентифікації неефективного та недоцільного використання бюджетних коштів а також вжиття заходів стосовно протиправного використання.

Під час аудиту ефективності доречно використовувати аналітичні процедури, котрі дають перспективу знизити працемісткість аудиторських процедур і посилити якість проведення аудиту. Все більше уваги зосереджується на питаннях дійового використання засобів та ресурсів підприємства, тому контроль за цими питаннями набуває нагального значення. Подібний контроль імовірний внаслідок періодичному проведенню аудиту ефективності використання засобів та ресурсів[15, с.25-30].

Варто зауважити, що нині певні питання державного фінансового контролю (аудиту), що зазначені у Бюджетному кодексі України, вимагають уточнення, приміром:

1) для дійового його здійснення варто не лише перерахувати органи державного фінансового контролю, а й закріпити на законодавчому рівні їх права, сферу дії, статус і права їхніх працівників для посилення ролі цих органів у застереженні економічних злочинів у бюджетній галузі;

2) за час розвитку ринкової економіки створено тривкий недержавний сектор, тому вимагають постанови питання правової бази державного фінансового контролю за межами бюджетної галузі;

3) слід виконувати безперервний обмін інформацією між всіма фінансовими та контролюючими органами, що забезпечують здійснення бюджету; потрібна цілісна інформаційна база даних;

4) вимагають покращання форми й методи здійснення контрольних заходів, підвищення їх результативності[50].

Отже, можна визнавати, що всупереч значну кількість прийнятих нормативно-правових актів, вони не створюють єдиної системи сукупності правового, економічного та організаційного забезпечення організованості виконання державного фінансового контролю. При цьому варто зважати, що, крім законів і постанов уряду, варто взяти до уваги акти контролюючих органів – Держфінінспекції України, Рахункової палати, Державного казначейства України, Національного банку України, нормативні акти податкових, митних та інших органів, що, своєю чергою, спричинює до безладдя, повторювання функцій, перекладання відповідальності, збільшення навантаження на об'єкти контролю.

Відсутні для всіх контролюючих органів стійкі стандарти підготовки звітів за результатами контрольних перевірок, які б регламентували закономірність використання чітких неодмінних реквізитів під час їх складання, форму та характер викладення виявлених недоліків і проблем як на визначених об'єктах перевірки, так і у бюджетній галузі в цілому, використання державного майна, формування боргових зобов'язань тощо.

Розгляд діючих законодавчих і нормативно-правових актів вказує про те, що в нашій державі дотепер відсутній базовий закон про основи державного фінансового аудиту, норми якого б, нарешті, явно сформулювали його сутність, предмет, види, форми, способи і методи його проведення, дали б однозначні дефініції контрольної перевірки, ревізії, обстеження, контрольньо-аналітичного заходу, експертизи тощо, регламентували б ієрархічність функціонування чималих контролюючих органів, розкривали систематичність координації їх діяльності та виконання сукупних контрольньо-ревізійних, контрольньо-аналітичних та експертних заходів[50]

Визначним правилом до структури нової системи державного фінансового аудиту на усіх рівнях господарювання є виконання аудиту на засаді забезпечення явної взаємодії і координації зусиль всіх учасників

фінансово-бюджетних відносин для вирішення завдань державного фінансового аудиту. Теперішня система державного фінансового аудиту зобов'язана бути побудована так, щоб можна було швидко й ефективно налаштовуватись на вирішення нових завдань та викликів. Таким чином, тільки комплексна реалізація забезпечить оптимальний ефект від їх запровадження [53, с.35-38].

### **3.2. Перспективи розвитку державного фінансового аудиту**

Світові напрями представницького розвитку в процесі глобалізації та євроінтеграції потребують від України перебудова суспільних взаємовідносин. Перед державою відкриваються принципово нові завдання, від постанови яких залежить ніша, яку посяде держава серед європейських держав. Саме в цей важливий період варто використовувати тільки ті нововведення, які є результатом повних досліджень їх відповідності та ефективності в умовах вітчизняної економіки. Об'єктом такого аналізу стала і якісно нова, дієва форма державного фінансового контролю - аудит, котрий в різних країнах має різні назви [49, с.80-82].

Розвиток ринкових відносин в Україні вимагає перебудову системи контролю, а саме зміни його світосприйняття та мети, яка полягає не у тому, щоб розшукати після закінчення бюджетного періоду максимальних порушень, коли втрати тяжко або і в абсолютно неможливо покрити, а посприяти розпорядникам бюджетних коштів застерегти їх або принаймні мінімізувати результати уже вчинених порушень.

Роль державного фінансового аудиту полягає у підтримці здійсненні фінансової політики країни, забезпеченні процесу створення й результативного використання фінансових ресурсів бюджету на усіх періодах бюджетного процесу.

Дефініціям державного фінансового аудиту, проблемами, можливостями впровадження та його розвитку докладно вивчається чимала кількість вітчизняних учених і практиків. Серед останніх видань варто

відзначити роботи Бугаська В. [8], Кирій С. [34], Репетько О. [52] та інших дослідників. Ці автори доволі деталізовано розкривають поняття державного фінансового аудиту уперетині не тільки пріоритетних напрямів розвитку його в нашій державі, а й визначних проблем з котрими зустрілися зарубіжні держави та котрі є на теперішній день, на належній стадії введення та практичного використання цієї форми контролю, в Україні [49, с.80-82].

Суперечки стосовно державного фінансового аудиту в Україні неодноразовозводяться до питань розподілу прав між різними органами та шуканні відповіді на запитання типу: достатньо чи мало у нас контролюючих установ і контролерів. Звичайно, ці проблеми заслуговують важливої уваги. Втім в їх тіні застаються питання недостатньої ефективності, несумісності сучасної системи державного фінансового аудиту завданням на сьогоднішній день [20, с.98-106].

Запровадження державного аудиту як найсучаснішої незалежної форми державного фінансового контролю, безсумнівно, пов'язане з чималими проблемами. До головних з них належать наступні:

- через те що державний фінансовий аудит є новим видом державного фінансового контролю, не розкрито головні принципи, процедури та відсутні обґрунтування методів виконання цієї форми фінансового контролю;
- не вирішена проблема інформаційного та програмного забезпечення аудиторського процесу;
- не визначені функції аудиторів, їх права, етичні норми діяльності, обов'язки та відповідальність;
- ясно не визначені користувачі інформації, яка буде одержана у результаті державного аудиту;
- не визначено форму вихідних документів, котрі мають складатися за результатами державного аудиту;
- не з'ясовано місце державного аудиту у системі державному фінансовому контролю;
- недостатність критеріїв та нерегульованість процедури вибору об'єктів



аудиту;

- небажання кадрів ДКРС до сприйняття зміни філософії державного фінансового контролю;
- недостатність правових заборук нефіскальності державного аудиту;
- неврегульованість стосунків між державними фінансовими органами з приводу призначення і здійснення державного аудиту та використання його результатів.

Не дивлячись на результативність та продуктивність здійснення державного фінансового аудиту, в ційгалузіїєрядпрогалин, які порушують порядок контролю, достовірність та об'єктивність проведення різних контрольних заходів.

Передусім мова йдеться про групу проблем організаційного характеру, а саме: дефіцит чіткого переліку органів, яким доручено виконання в Україні державного фінансового аудиту, та їх повноважень. Зокрема, державний фінансовий аудит, пов'язують із Рахунковою палатою України, державною аудиторською службою України, Міністерством фінансів України, Державною службою фінансового моніторингу України, Фондом державного майна України, Національним банком України, Антимонопольним комітетом України, службами внутрішнього контролю у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади [62, с.206-210].

До другої групи варто віднести питання правового характеру. Так, діюче бюджетне та фінансове законодавство в нашій державі має багато недоліків і уразливих місць, що приводить до розповсюдження махінацій і афери у галузі бюджетних коштів і державного майна. Єдиною з мотивів таких юридичних колізій є мала участь контролюючих органів у ході розробки сучасних і вдосконалення існуючих нормативно-правових актів стосовно державного фінансового аудиту, формування, розподілу та використання бюджетних коштів, виконання заходів із запобігання фінансових порушень [62, с.206-210].

Третя група складається з проблем методологічного характеру. Одна з цих проблем є недостатність базової методології здійснення державного фінансового аудиту і слабе місце в її теоретичних і методологічних основах, що зумовлює доступні фінансові порушення в Україні. Разом з тим недостатність своєрідних процедурних стандартів реалізація державного фінансового аудиту приводить до невпорядкованості та сумбурності у підходах контролюючих органів до тлумачення подібних правопорушень і визначення відповідальності за них. До того ж, до цієї групи проблем варто виокремити незабезпечення сукупності контролю, тобто відповідності попереднього, поточного та наступного аудиту. За наслідками обстеження функціонування теперішньої системи державного фінансового аудиту в нашій державі розкрито, що сьогодні державний фінансовий аудит здебільшого проходить контролюючими органами у вигляді контрольно-аналітичних та попереджувально-профілактичної функції він реально не виконує. Оскільки органи системи державного фінансового аудиту переважно констатують факти правопорушення і вживають заходи стосовно їх елімінації. Подібним чином попередній і поточний контроль просто нівелюються [62, с.206-210].

Четвертою групою наслідків слабкості діючої системи державного фінансового аудиту є проблеми кадрового потенціалу. Через доволі низький рівень заробітної плати, умови праці та існування чималої кількості відряджень прослідковується неукомплектованість контролюючих органів кадрами. Ще є проблеми в організації фахової підготовки та перепідготовки кадрів, що є результатом нестачі потрібних підручників, недосконаlosti методичної літератури, незабезпеченості набуття майбутніми робітниками відповідної практичної навички під час навчання, недостатність тісної взаємодії між контролюючими органами та закладами освіти стосовно підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів тощо.

Дана ситуація засвідчує про те, що система державного фінансового аудиту в Україні не забезпечує відповідного рівня здійснення державою своїх

повноважень у частині виконання контролю за формуванням, розподілом і використанням державних коштів. Подібна ситуація справ призводить до збільшення кількості й обсягів фінансових правопорушень, а отже – до розкрадання державних коштів [62, с.206-210].

Для покращання державного фінансового аудиту, підвищення рівня результативності його виконання варто забезпечити:

- розробку цілих концептуальних основ організації державного фінансового аудиту, стандартизацію форм і методів контрольної діяльності;
- прийом стандартів виконання державного фінансового аудиту для створення ефективного механізму протидії правопорушенням і надуживанням у галузі використання;
- покращення організаційної будови, деталізація та розмежування функцій органів державного фінансового аудиту;
- додержання міжнародних принципів фінансового аудиту на державному та регіональному рівнях, пристосування систематичності державного фінансового аудиту до європейських законів;
- запровадження запобіжних форм державного фінансового аудиту в роботу контролюючих суб'єктів;
- покращання кадрового забезпечення системи державного фінансового аудиту (підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації кадрів відповідно до нових кваліфікаційних правил та методик);
- удосконалення матеріального, технічного, наукового та інформаційного, аналітичного забезпечення функціонування системи державного фінансового аудиту;
- організацію роботи внутрішнього аудиту в бюджетних установах та організаціях, в органах місцевої виконавчої влади;
- активізація відповідальності керівників на усіх рівнях управління та виразне встановлення її меж у законодавстві;

– створення єдиної автоматизованої інформаційно-аналітичної бази у галузі державного фінансового аудиту з можливістю використання її і на місцевому рівні;

– використання ризик-орієнтованого підходу під час вибору об'єктів

аудиту серед бюджетних підприємств, установ, організацій і підприємств, що використовують бюджетні фінансові ресурси або державне майно.

Поряд із цим доречно зауважити, що в умовах децентралізації влади та реформи місцевого самоврядування серйозною є структура та схвалення на законодавчому рівні оновленої новітньої моделі системи державного фінансового аудиту на місцевому рівні, яка б відповідала вимогам Європейського Союзу.

Визначним правилом до структури теперішньої системи державного фінансового аудиту на всіх рівнях економіки є виконання контролю на засаді забезпечення чіткої взаємодії і координації старань усіх учасників фінансово-бюджетних взаємин для постанови завдань державного фінансового аудиту. Теперішня система державного фінансового аудиту зобов'язана бути побудована подібним чином, щоб можна було раптово ефективно націлюватися на постанову нових задач та викликів. Таким чином, тільки комплексна реалізація заходів забезпечить найліпший ефект від їх запровадження [62, с.206-210].

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Азаренкова, Г. М. Шляхи вдосконалення державного фінансового контролю в Україні: окреслення та обґрунтування / Бізнес Інформ. 2013. № 12. С. 280–283.
2. Аренс Э. А. Аудит / М.: Финансы и статистика, 1995. – 558 с.
3. Арыкбаев Р. К. Модернизация управления финансовыми потоками системы государственных заказов : автореф. дис. на соиск. уч. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / Арыкбаев Равиль Каримович. М., 2011. 42 с.
4. Аудит державних фінансів: стандарти аудиту INTOSAI: перекл., підготовлений для Рахункової палати України Проектом TESIS. К.: Рахункова палата України, 2002. 48 с.
5. Аудит і ревізія підприємницької діяльності / Бутинець Ф.Ф., Усач Б.Ф., Виговська Н.Г., Петренко Н.І., Шигун М.М. / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. Ж.: ПП "Рута", 2001. 416 с.
6. Білуха Т.М. Теорія фінансово господарського контролю та аудиту: підручник. К.: "Вища школа", 1994. 364 с.
7. Бойчук Н.М., Гарбарець І.А. Аудиту ефективності використання бюджетних коштів / Молодь і науковий прогрес у соціально-економічному та освітньому просторі суспільства: Матеріали I Міжнародної наукової студентської конференції (15-16 листопада 2019 р.). У 3 Т. Кам'янець-Подільський : Подільський спеціальний навчально-реабілітаційний соціально-економічний коледж, 2019. Т.1. Економічні науки. С. 96-100
8. Бугаєнко В. Проблеми державного фінансового аудиту / Вісник КНТЕУ. 2009. № 4. С. 100-106.
9. Будник Л.А. Класифікація державного аудиту / Економіка та суспільство. 2016. № 2. С. 661-665.
10. Буряк П.Ю. Концептуальні та методичні основи аудиту ефективності / Вісник Львівської державної фінансової академії. 2009. № 16. URL:[http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/vldfa/2009\\_16/BurjakP.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vldfa/2009_16/BurjakP.pdf)

11. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI : офіц. текст станом на 01.09.2015 р. URL:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

12. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI // Голос України. – 2010. № 143. 4 липня.

13. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI // ВВР України. 2001. № 37-38. Ст. 189.

14. Гребень С. Є. Види, форми та методи державного фінансового контролю: сутність та принципові відмінності. Інвестиції: практика та досвід : наук.-практ. журн. / Чорномор. держ. ун-т ім. Петра Могили, ТОВ "ДКС Центр". Київ: Центр, 2002. С. 103-108.

15. Грицишен Д.О., Назаренко Т.П. Дослідження аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю в Україні. Технологічний аудит та резерви виробництва. 2018. Том 4. № 4(42). С. 25–30.

16. Гуцаленко Л. В. Напрями реформування системи державного фінансового контролю в Україні / Економіка, Фінанси, Менеджмент. 2017. №6. с. 7– 23

17. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль: навч. Посібн./ Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцурпатрий. К.: Центр учбової літератури, 2009. 424 с

18. Державний фінансовий аудит: методологія та організація: монографія / [Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш та ін.]; за ред. Є.В. Мниха. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. 319 с

19. Дикань О.В, Коновалов Л.С. Теоретичні засади формування механізму державного аудиту ефективності публічних коштів / 3-я Всеукраїнська науково-практична конференція «Публічне управління та адміністрування у процесах економічних реформ» 18-19 квітня 2019 р. м. Херсон с.110-112.

20. Дишкант О., Дишкант О. Державний фінансовий контроль в Україні: стан та перспективи розвитку / Світ фінансів. 2010. № 4. С. 98-106

21. 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.

22. Дікань Л. В. Кожушко О. В., Лядова Ю. О. Державний аудит : підручник. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 412 с.

23. Долбнєва Д. В. Необхідність та перспективи утвердження аудиту ефективності як форми державного фінансового контролю в Україні / Фінансовий простір. № 4 (20) 2015 С.108-112

24. Долбнєва Д. В. Сучасний стан проведення державного аудиту бюджетних програм Державною аудиторською службою України / Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics», №10 (2018), 43-48

25. Долбнєва Д. В. Сучасний стан проведення державного фінансового аудиту в Україні та перспективи його розвитку / Бізнес Інформ. 2017. №11. С. 328–334.

26. Есманов, О. М. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні / Бізнес Інформ. 2012. № 12. С. 32–34.

27. Жирна Ж. А. Концепція побудови цілісної системи державного аудиту / Вісник Університету банківської справи НБУ. 2010. № 3. С. 292–296.

28. Звіт Рахункової палати України за 2018 рік. URL: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2018/ZVIT\\_RP\\_2018.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2018/ZVIT_RP_2018.pdf)

29. Звіт Рахункової палати України за 2017 рік. URL: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/Zvit\\_RP\\_2017.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/Zvit_RP_2017.pdf)

30. Зубілевич С.Я. Голов С.Ф. Основи аудиту. – К.: Ділова Україна, 1996 р. ст. 23

31.Иванова Е.И. Аудит эффективности в рыночной экономике .М.: КНОРУС, 2009 г.с.20.

32.Катроша Л. В. Аудит ефективності як перспективний метод державного фінансового контролю у системі державних закупівель в Україні / Інноваційна економіка. 2013. № 8. С. 327-331. URL:[http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek\\_2013\\_8\\_73](http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_8_73)

33.Катроша Л. В. Види державного фінансового контролю / Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. 2012. Вип. 36. С. 194-199. URL:[http://nbuv.gov.ua/UJRN/pprbsu\\_2012\\_36\\_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/pprbsu_2012_36_24)

34.Кирий С. Л. Повноваження органів контролю України щодо здійснення аудиту адміністративної діяльності / Держава та регіони. 2008. № 4. С. 129-134.

35.Клімова С. М. Удосконалення процедур державного фінансового контролю/Вісник Харківського національного університету імені В. Н. КаразінаСерія «ПРАВО». Випуск 24, 2017. С.83-86

36.Коновалов Л. С. Механізм контролю якості державного аудиту ефективності публічних коштів / Актуальні проблеми державного управління: зб. наук. пр. 2014. №2 (46). С. 59–67.

37.Коновалов Л. С. Теоретичні засади формування механізму державного аудиту ефективності публічних коштів / Держава та регіони. Серія «Державне управління». 2013. № 3 (43) С.73

38.Коновалов Л.С. Організаційно-правове забезпечення аудиту ефективності бюджетних програм в Україні / Державне будівництво: [електрон. наук. фак. видання]. 2012. №2.

39.Кравченко Ю. Державний фінансовий аудит: реалії застосування в Україні / Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 10. С. 46-51. URL:[http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau\\_2013\\_10\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_10_8)

40. Крестьянникова О. О. Деякі аспекти характеристики державного аудиту/ Правничий часопис Донецького університету: наук. журн. Донец. держ. ун-т. Вінниця. 1997. С. 19-26.



41. Лімська декларація керівних принципів контролю, прийнята ІХ Конгресом Міжнародної організації вищих контролюючих органів (INTOSAI) / Міністерство фінансів України  
[URL:http://www.acrada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art\\_id=140217&cat\\_id=3283](http://www.acrada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=140217&cat_id=3283)

42. Литвин З. Б. Економічна експертиза як функція попередження економічних злочинів. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. № 6 (12). С.118-123.

43. Литвин З. Б. Місце та роль економічної експертизи у сфері державного контролю економічної діяльності. *Європейська інтеграція: історичний досвід та економічні перспективи*: зб. матеріалів доп. учасн. II Міжнар. наук.- практ. конф. Одеса. 2018. С. 89-94.

44. Литвин З.Б. Економічна експертиза як пріоритетна форма фінансового контролю на підприємствах. *Причорноморські економічні студії*. 2018. 36-2 . С.123-127.

45. Лучко М. Р., Пилипчук Н. М. Контроль якості внутрішнього аудиту підприємств в умовах євроінтеграційних процесів / *Бізнес Інформ* . 2015 . № 7 . С . 229 – 234 .

46. Лучко М. Р., Патряк О. Т. Система внутрішнього контролю у процесі управління корпоративними правами: ієрархічний підхід ./ *Журнал Інвестиції: практика та досвід*. 2017р. № 6 С.31-35.

47. Любий Р.М., Гарбарець І.А. Державний фінансовий аудит вищої освіти в Україні в сучасних умовах / Молодь і науковий прогрес у соціально-економічному та освітньому просторі суспільства: Матеріали I Міжнародної наукової студентської конференції (15-16 листопада 2019 р.). У 3 Т. Кам'янець-Подільський : Подільський спеціальний навчально-реабілітаційний соціально-економічний коледж, 2019. Т.1. Економічні науки. С. 121-125

48.Лядова Ю. О. Класифікація державного аудиту як складової державного фінансового контролю / Економіка: реалії часу. 2015. №4. с. 27 – 32.

49.Навродська М. О. Державний контроль бюджетних установ: проблемні аспекти / Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції: матеріали VI Міжнародної науково - практичної конференції. 2018. с. 265 – 268.

50.Наказ Головного КРУ України «Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм» від 15.12.2005 р. № 444. URL:[http://uazakon.com/documents/date\\_68/pg\\_gvcwsy.htm](http://uazakon.com/documents/date_68/pg_gvcwsy.htm)

51.Натрус О. П. Внедрение международных стандартов аудита в деятельность Счетной палаты Украины – шаг к совершенствованию взаимодействия с ВОФК СНГ /Финансы и контроль. 2004. Вып. IV URL:[www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/52738](http://www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/52738).

52.Петренко Ю.П. Державний фінансовий аудит: проблеми та перспективи запровадження в Україні / Культура народів Причорномор'я. 2011. № 205. С. 80-82

53.Піхоцький В Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики [Текст] : монографія. Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2014. 334с.

54.Пожар Т.О. Аудит ефективності як перспективний напрямок державного фінансового контролю / Проблеми та перспективи розвитку науки на початку третього тисячоліття у країнах СНД : зб. наукових праць XVIII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції / Державний вищий навчальний заклад “Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди”. - Переяслав-Хмельницький, 2013. С.71-73

55.Репетько О. Пріоритетні напрями розвитку державного фінансового аудиту в сучасних умовах України / Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. №2. 2009. С.119-127

56.Романів Є. М. Необхідність та напрямки удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні як вимога сьогодення . 2016. - № 2(1). - С. 35-38.URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/text\\_2016\\_2\(1\)\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/text_2016_2(1)_7)

57.Романів Є. М. Нормативно-правове забезпечення та особливості проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / Науковий журнал «Економіка і фінанси». – 2018. № 2. С. 91-99.

58.Рубан Н. І. Аудит ефективності бюджетних коштів / Фінанси України. 2004. № 1. С. 138–143.

59.Рубан Н. І. Концептуальні засади контролю за виконанням бюджетної програми / Фінанси України. 2006. № 8. С. 7-11.

60.Саунин А. Н Аудит эффективности использования государственных средств : дис. докт. экон. наук : 08.00.12 М., 2006. 391 с.

61.Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні [монографія] : Суми : ФОП Наталуха А. С., 2014. 321 с.

62.Сподарик, В. М. Аудит ефективності – нова форма державного фінансового контролю в Україні / Вісник ІЕП. 2010. С. 74 – 80.

63.Стефанюк Й. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності / Фінансовий контроль. 2003. № 2. С. 9–14.

64.Сухарева Л. О.Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату / Фінанси України. 2006. № 8. С. 125–131.

65.Ткач О. Л. Сучасні проблеми розвитку державного фінансового аудиту в Україні / Науковий погляд: економіка та управління : наук. журн. / Ун-т митної справи та фінансів. Дніпро: Вид-во Ун-ту митної справи та фінансів, 1999 С. 206-210.

66.Трайтлі В. Ю. Контроль якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / Молодий вчений. 2015. № 11(2). С. 133-137.

67.Трайтлі В. Ю. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм: стан, напрями модернізації та необхідність стандартизації /

Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2017. Вип. 1 С. 209-218.

68. Ульянченко Ю., Марченко Л. Роль державної казначейської служби України в забезпеченні дотримання вимог бюджетного законодавства розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів / Ефективність державного управління:

69. Хаблюк О. А Яцишин Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні / Економіка і суспільство. 2017. №10. С. 827 – 831.

70. Хаблюк О. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи / Економічний аналіз. 2011. Вип.9. С. 351-353.

71. Хаблюк О., Будник Л.. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення / Галицький економічний вісник. 2013. № 4 (43). С.151-158.

72. Хмельков, А. В. Вектори модернізації державного фінансового контролю / Актуальні проблеми державного управління. 2010. №2. С. 165–173.

73. Чумакова І. Ю. Аудит ефективності : зарубіжний досвід та українські реалії / Бухгалтерський облік та аудит. 2009. № 1. С. 55-62.

74. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. : 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Суми, 2011. – 21 с.

