

Бернась Ольга Вікторівна
кваліфікаційна робота на тему:
Державна аудиторська служба України: історія, сучасний стан
та перспективи розвитку

Науковий керівник - к.е.н., доцент Саченко С.І.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ	6
1.1. Сутність державного аудиту, його види, мета та функції	6
1.2. Історія розвитку державного аудиту та завдання, поставлені перед ним	12
Висновок до розділу 1	24
РОЗДІЛ 2. СПЕЦИФІКА ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ ТА АНАЛІЗ ЇЇ РЕЗУЛЬТАТІВ	25
2.1. Особливості діяльності та структури Держаудитслужби України	25
2.2. Аналіз нормативно-правового регулювання державного аудиту та діяльності Держаудитслужби України	32
2.3. Аналіз структури та якості аудиторських перевірок в державному секторі	39
Висновок до розділу 2	46
РОЗДІЛ 3 ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ УКРАЇНИ .	48
3.1. Зарубіжний досвід і можливості його використання в діяльності Держаудитслужби України	48
3.2. Напрями розширення діяльності Держаудитслужби	55
Висновок до розділу 3	62
ВИСНОВОК	64
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	68
ДОДАТКИ	75

ВСТУП

Актуальність теми. В сьогоденних умовах функціонування економіки та її розвитку важливу роль відіграє дієва система контролю за державними ресурсами. Саме, ефективне, цільове а також раціональне використання коштів бюджету є важливою проблемою виконання бюджету України.

В умовах війни в нашій державі при обмеженому бюджетному фінансуванні та децентралізації суттєво зростає роль державного фінансового аудиту (ДФА), який покликаний забезпечити економне, цільове та результативне використання коштів як державного бюджету (ДБ) так і місцевих бюджетів (МБ), шукати резерви щодо його наповнення. В управлінні державними фінансами мають місце порушення та недоліки на всіх етапах виконання бюджетного процесу. Держаудитслужба при цьому за їх забезпечує контроль як за поступленням (формуванням) коштів до бюджету так і використанням згідно чинного законодавства.

Продумане використання прогресивних форм державного фінансового контролю (ДФК), однією з яких є державний фінансовий аудит (ДФА), в управлінні фінансовими коштами забезпечить створення необхідних передумов для проведення ефективної, продуманої та раціональної політики та сприятиме успішному виконанню державних бюджетних програм.

Разом з тим, для досягнення відмінних результатів у роботі здійсненні належного контролю, необхідно знати його історію, проводити аналіз діючої практики та запозичати і впроваджувати найефективніші методи і форми контролю. Все вищесказане і обумовило актуальність дослідження вибраної теми.

В науковій та економічній літературі висвітлено поетапність розвитку контролю, діючий стан та перспективи його подальшого розвитку в Україні, недоліки та упущення, що мали місце та думки по їх виправленню. Вагомий вклад у дослідженні згаданого питання внесли такі вчені як, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, З. В. Гуцайлюк, Г., Н. І. Дорош, В. П. Загородній, Я. Д. Крупка, А. М. Кузьмінський, М. В. Кужельний, М. Р. Лучко, В. Ф.Максімова, О. А.

Петрик, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, В. Я. Савченко, В. В. Сопко, Є.В.Мних В.П. Хомутенко та багато інших.

Однак, на сьогодні, залишається ряд невирішених проблем. Все це вимагає подальшого дослідження ряду питань з функціонування державного аудиту, запровадження раціональних форм а також методів у роботі Держаудитслужби з метою досягнення відмінних результатів. Все це говорить про подальшу потребу досліджень у діяльності ДФА та вказує на актуальність теми даного дослідження.

Цілі і завдання дослідження. Виходячи з актуальності теми роботи, її **метою** виступає розробка системи пропозицій по вдосконаленню діючої системи ДФА з метою подолання недоліків та упущень, що мають місце в роботі Держаудитслужби

У відповідності до мети, яка поставлена в роботі необхідно вирішити такі **завдання**, які необхідно реалізувати в процесі дослідження:

- провести дослідження історії розвитку в Україні та його значення для економічного розвитку;
- розкрити особливості діяльності та структури Держаудитслужби України;
- проаналізувати нормативно-правові нормативи регулювання державного аудиту та діяльності Держаудитслужби України;
- здійснити аналіз структури та якості аудиторських перевірок в державному секторі;
- висвітлити зарубіжний досвід і можливості його використання в діяльності Держаудитслужби України;
- запропонувати напрями розширення діяльності Держаудитслужби.

Об'єктом дослідження є історія, діючий стан а також перспективи розвитку державного аудиту (ДА) в Україні.

Предметом дослідження визначено історичні, організаційні, нормативні аспекти розвитку ДА в діючих умовах ринкового середовища в Україні.

Методологія і методика дослідження. При написанні роботи застосовано спеціальні і загальні методи дослідження. Зокрема, історичний метод, хронологічний підхід, аналіз і узагальнення застосовано для дослідження питання розвитку ринку державного аудиту та їх нормативно-правового забезпечення. Аналіз, статистичні методи, узагальнення та синтез, а також частково моделювання, табличні й графічні методи застосовано щодо аналізу нормативно-правових нормативів регулювання державного аудиту та діяльності Держаудитслужби України, структури та якості аудиторських перевірок в державному секторі та результатів їх надання.

Метод моделювання було використано для встановлення можливості удосконалення якості аудиторських послуг і визначення напрямів їхнього розвитку й обґрунтування перспектив.

Апробація роботи. Найбільш вагомі результати дослідження були апробовані й оприлюднені у вигляді тез на наукових конференціях які проходили в м. Тернопіль.

Інформаційна база дослідження. При написанні кваліфікаційної роботи була використана база, яка включає в себе нормативно-правові та інші офіційні акти й документи України, публікації, монографії, підручники і посібники за темою роботи, дані статистичних органів, відомчі інструкції, документи, Інтернет-ресурси.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури та додатків. Робота викладена на 74 сторінках і містить 3 таблиці, 18 рисунків, 11 додатків, 62 літературних джерела.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ ДЕРЖАУДИТУ В УКРАЇНІ

1.1. Суть держаудиту, його види, мета та функції

Ринкові перетворення в Україні вплинули як на роботу державних установ (ДУ), так і на інформаційне забезпечення самого процесу управління фінансовою та господарською діяльністю, і, відповідно, на організацію самого облікового процесу, фінансової звітності та забезпечення належного державного контролю за ними.

В умовах ринкових відносин вся господарська та фінансова діяльність бюджетних установ і організацій, а також узагальнення зведених даних у формах фінансової звітності повинні постійно проходити належний контроль. На сьогодні, в умовах військового стану в Україні, при дефіциті бюджету, запроваджено режим жорсткого обмеження бюджетних видатків та інших коштів які використовують бюджетні установи у своїй фінансовій та господарській діяльності.

За допомогою ДФК реалізується забезпечення перевірки законності усіх здійснених фінансових та господарських операцій та процесів та явищ їх діяльності, доводиться повнота та своєчасність формування фінансових, трудових і матеріальних цінностей, їх цільовий характер, повнота та раціональність і доцільність їх використання, викриваються всі порушення, що мали місце в порушенні фінансової дисципліни а також і на інших ділянках роботи.

Все це гарантує об'єктивну оцінку кінцевих результатів фінансових та господарських операцій БУ, дає змогу вчасно виявити будь які зловживання та відступи від норм існуючого законодавства та вжити невідкладних заходів по усуненню виявлених небажаних негативних результатів у їх діяльності. Своєчасно прийняті заходи по усуненню фінансових порушень дозволяють успішно управляти реальними фінансовими потоками, більш ефективно використовувати матеріальні цінності, трудові та фінансові ресурси,

використовувати кошти державного бюджету за їх цільовим і раціональним використанням.

Економічні зміни у розвитку державного сектору економіки та необхідність раціонального та ефективного використання матеріальних цінностей, трудових ресурсів і грошових коштів у відповідності до існуючих світових аналогів, спонукали державні органи виконавчої влади до запровадження в Україні ДФА. Це обумовлене, в першу чергу тим, що система ДФК а також ряд інших державних органів, покликаних на забезпечення контролю, не в змозі виконати сучасні функції державного управління.

Внаслідок нескоординованої трансформації господарського механізму система ДФК виявилася неефективною, з притаманним їй епізодичним, безсистемним, ситуативним, фрагментарним охопленням суб'єктів діючої економіки країни.

Цей недолік обумовлений відсутністю:

- належної правової регламентації періодичності та порядку проведення контрольних заходів;
- координації діяльності органів контролю;
- єдиних методичних основ його проведення;
- регламентації проведення належного внутрішнього контролю.

Усі дії по підвищенню ефективності системи контролю, здійснювані окремими державними органами виконавчої влади, на які покладені обов'язки здійснювати фінансовий контроль у сфері господарювання, не дають очікуваного результату. Чинна нормативно-правова база спрямована лише на упорядкування контрольної діяльності органів державної влади у сфері господарювання у частині її планування, а також звужує сферу проведення ДФК.

На протязі останніх десяти років наша держава втратила координуючу і спрямовуючу роль у питанні політики управління державним та комунальним майном та фінансовими ресурсами. Послаблення державного фінансового

контролю відбувалося одночасно з втратою його потенціалу на регіональному рівні. А це, в свою чергу, суттєво вплинуло на інституціональну розбалансованість системи ДФК.

На думку Єрмошенко М.М. : «стан фінансово бюджетної дисципліни істотно погіршився, і ці процеси мають стійку тенденцію, що загрожує національній безпеці України у фінансовій сфері. Основними причинами такої ситуації є низький рівень виконавчої дисципліни та значні недоліки у бюджетному процесі» [19, с. 33].

Недоліки, що мають місце в системі ДФК обумовлюють його недостатню ефективність. Слід зауважити також і низьку якість ДФК. Усі ці обставини й обумовило факти розкрадання а також нераціональне використання коштів бюджету, велику кількість порушень та ряд інших негативних явищ про що засвідчують результати проведеного контролю відповідних контролюючих органів.

Тому, важливою проблемою для України на сьогодні залишається цільове і ефективне використання коштів бюджету. Лише належне впровадження новітніх форм ДФК, до яких слід віднести ДФА дасть змогу створити передумови для здійснення ефективної економічної політики та забезпечення виконання бюджетних програм. Без запровадження ефективної системи контролю в систему державного управління, на нашу думку, неможливо побудувати високорозвинену, прогресивну та демократичну державу.

Виходячи із вищезазначеного можна зробити висновок про, що ДФА являється однією із найважливіших функцій у сфері державного управління. Саме ця функція скерована на виявлення всіх відхилень від діючих стандартів законності, цільового використання, доцільності та ефективності управління та використання коштів бюджету та іншої державної та комунальної власності. При виявленні згаданих відхилень та інших негативних явищ необхідно вживати відповідні запобіжні заходи по їх усуненню та подальшому дпущенню.

Суть державного аудиту розкривається у нормативних та правових актах України, які, як свідчить наше дослідження, мінімально різняться в означенні цього важливого економічного явища, що показано у таблиці 1.1 та додатку А.

Таблиця 1.1

Суть державного аудиту

Джерело	Ключові слова означення	Потреба в узгодженні
[5, стаття 363; 39, стаття 2]	різновид ДФК; перевірка та аналіз; ефективне використання; державні й комунальні кошти і майно; правильність; ведення; бухоблік і формування фінансової звітності; функціонування внутрішнього контролю	Мінімальна
[36]	перевірка та аналіз; ефективне використання; державні й комунальні кошти і майно; <i>інші активи держави*</i> ; правильність; ведення; бухоблік і формування фінансової звітності; функціонування внутрішнього контролю	Мінімальна

Примітка: авторське узагальнення на основі аналізу чинних означень; 8 – курсив виділено відмінності в означенні

Як бачимо з таблиці 1.1 між Законами України практично немає суттєвої відмінності в означення. Єдине, що варто було б виправити – це забрати з означення Закону № 3202 словосполучення «інших активів держави», оскільки перші два поняття, використані в означенні є достатньо вичерпними і охоплюють, в тому числі, власне, всі активи.

Інше питання – означення ДФА місцевих бюджетів, яке подається в Постанові кабінету міністрів №252 [37]. Воно, безумовно має витримані ключові слова (вид ДФА, аналіз, перевірка, ефективність, бухоблік, фінансова звітність, внутрішній контроль), але додатково містить ряд важливих інших

ключових слів, які відображають специфіку об'єкта контролю – місцевих бюджетів.

Тому додатково в рецензоване означення включено такі основні слова як бюджетна звітність, виконання місцевих бюджетів, внутрішній аудит, рухоме і нерухоме майно, кошти, земля, природні ресурси, територіальні громади, спільна власність. Вважаємо, що такі уточнення відповідають конкретному об'єкту контролю та дають деталізоване поняття про нього, однак одночасно непотрібно ускладнюють саме значення. Наприклад, слово «майно» вже включає в себе те, що в нього входить і рухоме й нерухоме майно. Тому таке уточнення видається зайвим. Сумнівним є також в цьому випадку вживання в означенні слів земля та природні ресурси (адже ж йдеться про державну й комунальну, а не приватну власність).

Попри це, подане у вищеназваній Постанові означення, загалом відповідає тим атрибутам, які подані у підзаконних актах вищої юридичної сили, тобто в Законах України.

Також нами досліджено, що в багатьох випадках поняття «ДФА» та поняття «державний аудит» вживаються як синоніми, що на наш погляд, є цілком прийнятним (як повний та скорочений варіант).

У силу того, усі вищенаведені нормативні документи спрямовані на державний (і комунальний) сектор, означення подаються з урахуванням його специфіки. Практично ж цей сектор тісно пов'язаний і з діяльністю незалежних аудиторських служб. До прикладу, в такий спосіб реалізується вимога проведення аудиту фінансової звітності, скажімо комунальних підприємств – лікарень.

Натомість, слід зауважити, що визначення суті «ДФА (державний аудит)» дається лише у чотирьох зазначених вище законодавчих і нормативних актах. В інших нормативних документах поняття «державного аудиту» не використовується. На нашу думку, це є упущенням у чинній законодавчій базі, оскільки у діючому законі №2258-VIII [42] доцільно було б дати таке визначення, оскільки як згаданий норматив регулює всю

аудиторську діяльність в Україні. Зміст означення доцільно продублювати з Господарського кодексу.

У відповідності до чинного законодавства, стандартів та інших нормативних та правових актів розрізняють щонайменше 5 видів державного аудиту: виконання бюджетних програм; виконання місцевих бюджетів; суб'єктів держсектору; бюджетних установ; ефективності використання державних коштів (додаток Б).

Разом з тим, повинен здійснюватися також і контроль за дотриманням бюджетного законодавства на всіх етапах виконання бюджету згідно встановлених вимог ст.19 Бюджетного кодексу України.

Державний аудит покликаний контролювати діяльність осіб, яким наділене право управління публічними фінансами. Сюди відносяться керівники державних підприємств, бюджетних установ, організацій тощо.

Відповідно до чинного законодавства державний фінансовий контроль здійснюється органом ДФК через проведення ДФА, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі.

Державний аудит здійснюється у відповідності розробленого плану заходів ДФК. Цей план складається та затверджується у відповідному порядку, який визначений і затверджений КМУ.

На початку проведення аудиту необхідно обов'язково визначити його мету, бачення якої, як свідчать наші дослідження, у науковців і практиків, різняться між собою (додаток В):

- визначення достовірності обліку й звітності, повноти, правомірності (Бутинець Ф.Ф.) [1, с. 26];
- забезпечення стабільності та економічної безпеки (Максімова В.Ф.) [26, с.98];
- встановлення законності та ефективності використання коштів і майна (Мних Є.В.) [27, с.47].;

– запобігання фінансових порушень, встановлення законності і ефективності використання коштів і майна (Хомутенко В.П., Хомутенко А.В.) [59, с.1302].;

– виявлення уразливих місць в діяльності підприємства, розробка рекомендацій з підвищення ефективності (Шевчук О.Д., Мукоїд І.Л.) [61, с.231-232].

Загалом, як бачимо, більшість поглядів щодо мети пов'язані з ефективністю використання як коштів державного бюджету так і майна та її підвищенням.

З наших досліджень можемо резюмувати, що існують різні погляди на зміст поставленої мети перед державним аудитом. Відповідно змісту державного аудиту його основною метою, на нашу думку, є встановлення правдивості зазначених даних бухобліку та відповідність їх у фінансовій звітності згідно встановлених нормативів і діючого законодавства, оцінки існуючого рівня економічності, а також ефективності та результативності державних заходів, програм та роботи структур, які підлягають контролю. ДА і ревізія, на відміну від незалежного аудиту, скеровані на проведення перевірки виключно коштів бюджету та майнових цінностей.

1.2. Історія розвитку державного аудиту та завдання поставлені перед ним

Становлення державного контролю бере свій початок з часів Доби Української Центральної Ради. Так, 4 (17) березня 1917 року у Києві створено Українську Центральну Раду, а Персональний склад Генерального секретаріату було сформовано Центральною Радою в засіданні 15 липня 1917 року. Його склад було уточнено і кінцево сформовано цією Радою 21 серпня 1917 року. Тимчасовий уряд затвердив його в цілому 1 вересня 1917 року. Державний контроль (ДК) Української Народної Республіки очолив Олександр Зарубін.

На черговому складі Генерального секретаріату, розглянутого Українською Центральною Радою 1 листопада 1917 р., фракція «Бунду» висунула на посаду Державного контролера Олександра Золотарьова. 12–14 грудня 1917 р. відбувся з'їзд представників контрольних установ, на якому було обговорено питання про перебудову контролю Української Народної Республіки.

Перше засідання з приводу розгляду питання про запровадження Тимчасового положення про організацію ДК Української Держави відбулося 26 травня 1918 року.

В результаті переоцінювання змісту та для проведення удосконалюючих заходів в частині законодавства, 2 червня 1918 року скасовано було Закон Української Центральної Ради «Про тимчасову організацію контролю Української Народної Республіки», який було прийнято 14 січня 1918 року.

Державним контролером за часів Української держави був Георгій Афанасьєв.

За часів Доби Директорії Української Народної Республіки, яка прийшла до влади, проводилося переслідування всіх прибічників Гетьмана Павла Скоропадського.

15 грудня 1918 року на посаді Державного Контролера було відновлено Дмитра Симоніва. А 16 грудня 1918 року на основі постанови Ради Комісарів, його наказом було дано розпорядження для всіх контрольних установ проводити стеження за тим, щоб усі закони й адміністративні розпорядження бувшого Гетьманського Уряду, які були видані після 15 листопада 1918 року, не виконувалися в тих випадках, коли мали на меті боротьбу з Директорією.

У 1919 році на посаді Державного контролера став Іван Кабачків. Він продовжував очолювати систему органів ДФК в різних урядах Української Народної Республіки впродовж 7 років аж до 1926 року. Після цього він був Державним контролером при Державному центрі УНР.

Організація ДК за часів радянської України відбувалася під російськими більшовицькими впливами. Так, у 1918 році у РРФСР було створено Народний комісаріат державного контролю, який очолив Карл Ландер.

7 лютого 1920 року здійснено реорганізацію Наркомату державного контролю у Народний комісаріат робітничо-селянської інспекції (РСІ) РРФСР. Його першим головою став Йосип Сталін, а потім з 1922 року по липень 1923 року його очолив Олександр Цюрупа. Після цього відбувалися різні послідувачі зміни керівництва.

За роки існування радянських урядів (1918–1919 рр.), які були створені більшовиками у Харкові, Народним комісаром соціалістичної інспекції та ДК був Микола Скрипник.

25 лютого 1920 року РСІ в радянській Україні була створена шляхом злиття Наркомату державного контролю УСРР і Верховної соціалістичної інспекції. З 23 травня 1920 року РСІ отримала назву Народний комісаріат робітничо-селянської інспекції УСРР.

26 липня 1921 року Наркомат РСІ УСРР було реформовано у Наркомат робітничо-селянського контролю. А з 1923 року знову повернулися до Наркомату РСІ УСРР.

Діяльність РСІ була тісно пов'язана з Центральною контрольною комісією ЦК КП(б)У (ЦКК ЦК КП(б)У) та Державним політичним управлінням УСРР (ДПІ УСРР). Це дало змогу перетворити її на інструмент тоталітарного режиму, забезпечити масові чистки радянських державних органів і установ, промислових і сільськогосподарських підприємств, закладів освіти, науки, культури, а в подальшому – проведення репресій визначених сталінським режимом «класово чуждих елементів».

В кінцевому результаті після злиття РСІ з ЦКК, систему контрольних органів у радянській Україні почергово очолювали Олексій Медведєв, Михайло Владимирський, Купріян Кіркїж, Володимир Затонський.

Постановою XVII з'їзду ВКП(б) у 1934 році РСІ-ЦКК були ліквідовані, а функції РСІ передано комісіям радянського контролю при Раді Народних Комісарів, а ЦКК – партійному контролю при ЦК ВКП(б).

Починаючи з 1937 року функції фінансового контролю здійснювало Контрольно-ревізійне управління Наркомату фінансів СРСР. Вона було створене згідно постанови ЦВК і РНК СРСР від 23 жовтня 1937 року за №112/1936 «Про організацію в складі Наркомфінансу СРСР Контрольно-ревізійного управління».

1 грудня 1940 р. на посаду Народного ДК УРСР заступив Василь Черновол, який працював на цій посаді до 1947 р.

Багато співробітників ДК УРСР було звільнено з роботи починаючи з 1941 року у зв'язку з мобілізацією до лав Робітничо-селянської Червоної армії.

15 березня 1946 року згідно Закону Верховної Ради СРСР «Про перетворення Ради Народних Комісарів СРСР на Раду Міністрів СРСР і Рад Народних Комісарів союзних і автономних республік – на Ради міністрів союзних і автономних республік» проведено реорганізацію Народного комісаріату ДК УРСР на Міністерство державного контролю УРСР.

Починаючи з 1946 року Контрольно-ревізійне управління УРСР було підпорядковане Міністерству фінансів СРСР та проводило фінансові ревізії у всіх галузях господарства.

Контрольно-ревізійне управління було створене у складі Міністерства фінансів УРСР згідно постанови Ради Міністрів СРСР від 3 травня 1956 року за № 583 та постанови Ради Міністрів УРСР від 28 травня 1956 року за № 567. А в областях були сформовані апарати головних контролерів-ревізорів, які підпорядковувалися Контрольно-ревізійному управлінню Міністерства фінансів УРСР.

У зв'язку з розширенням прав Української РСР згідно Указу Президії Верховної Ради СРСР від 23 серпня 1957 року «Про утворення Комісії радянського контролю Ради Міністрів СРСР» 31 грудня 1957 року Президією

Верховної Ради УРСР був виданий Указ «Про утворення Комісії радянського контролю Ради Міністрів Української РСР», яка зобов'язувалася перевіряти фактичне виконання рішень уряду в галузях народного господарства. 6 грудня 1962 року ця Комісія була ліквідована і того ж дня був створений Комітет партійно-державного контролю ЦК КП України і Ради Міністрів УРСР.

9 грудня 1965 року, у відповідності до Закону СРСР «Про органи контролю в СРСР» Верховна Рада Української РСР прийняла рішення про реорганізацію органів партійно-державного контролю Української РСР в органи Народного контролю.

У грудні 1971 року наказом «Про стан контролю фінансових органів республіки за витрачанням державних коштів і поліпшенням фінансово-бюджетної роботи в сільських і селищних радах» виданим Міністерством фінансів УРСР було ініційовано ряд заходів по посилення контролю за витрачанням місцевих коштів бюджету країни і поліпшенням фінансово-бюджетної роботи на рівні сільських і селищних рад.

У червні, липні 1972 року Міністерства фінансів УРСР видало наказ «Про затвердження Положення про групи громадських контролерів при фінансових органах УРСР» та наказ «Про дальше поліпшення контрольно-ревізійної роботи фінансових органів». Вони були скеровані на усунення недоліків, що мають місце в роботі контрольно-ревізійної роботи, забезпечення правильного вибору тем і об'єктів перевірки та з метою підвищення якості ревізій і перевірок. 30 січня 1973 року Міністерством фінансів УРСР було затвердило Положення про Контрольно-ревізійне управління та контрольно-ревізійний апарат Міністерства фінансів Української РСР.

30 листопада 1979 року на сесії Верховної Ради СРСР був прийнятий Закон СРСР «Про народний контроль в СРСР». Згідно цього Закону комітети народного контролю не лише проводили ревізії й експертизи, а й мали право призупиняти розпорядження посадових осіб та відстороняти їх від виконання

обов'язків, скеровувати матеріали про зловживання в прокуратуру, накладати стягнення, штрафи, догани за нанесення шкоди за матеріальні збитки держави тощо.

З періоду становлення незалежності України ДК має свою історію. Так, 23.01.1993 р. Президент України Леонід Кравчук підписав законодавчий документ №2939–ХІІ [43], України в якому була визначена структура державної контрольно-ревізійної служби. До її складу увійшла низка інституцій, які мали право здійснювати контроль (рис.1.1).

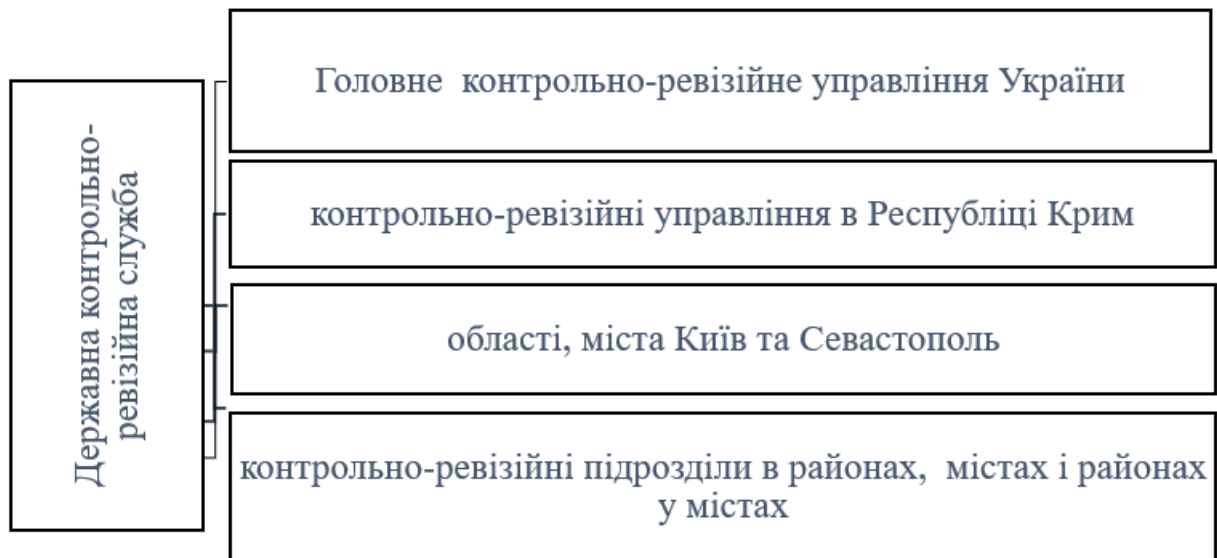


Рис.1.1. Структура державної контрольно-ревізійної служби України у 1993 році

Примітка: сформовано з урахуванням чинної в свій час структури

У незалежній Україні Контрольно-ревізійна служба була створена у 1993 році. Згідно постанови Кабінету Міністрів України від 05.07.1993 р. за № 515 було затверджено Положення про цю службу та її гранична чисельність.

З появою ринкових відносин на початку 90-х років ХХ ст. в Україні виник аудит. У зв'язку з цим у 1992 році було створено Спілку аудиторів України. 14 лютого 1992 року відбувся перший з'їзд аудиторів на якому

прийнято статут Спілки аудиторів України. Офіційне визнання аудит отримав шляхом прийняття Закону України за № 3125-ХІІ [35].

З метою вдосконалення та сприяння розвитку аудиторської діяльності в 1993 році було створено незалежний самостійний орган – Аудиторську палату України.

Прийнятий законодавчий акт за № 3125 [35] визначив правові засади аудиту фінансової звітності, порядок здійснення аудиторської діяльності в Україні, а також забезпечує регулювання відносини, що виникають при її провадженні. Згаданий Закон поширювався на аудиторів, суб'єктів господарювання незалежно від форм власності, джерел фінансування та виду діяльності, а також на органи державної влади та місцевого самоврядування.

Однак, цей Закон не поширюється на діяльність органів державної влади і їх підрозділів та посадових осіб, які уповноважені законами України на проведення державного фінансового контролю, а також на діяльність з внутрішнього аудиту юридичних осіб, органів державної влади та місцевого самоврядування. Тому ДФА та засади його здійснення регулюється законодавчим актом України №5463-VI [39].

З метою посилення контролю за дотриманням фінансової дисципліни, цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, майна та інших матеріальних цінностей був виданий Указ Президента України від 27 серпня 2000 року, в якому Головне контрольно-ревізійне управління (далі – ГКРУ) було визначене центральним органом виконавчої влади. Цей орган повинен забезпечувати, в установленому порядку, реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю за використанням усіма підприємствами, організаціями та установами, незалежно від форм власності та джерел їх фінансування, збереженням державного і комунального майна, веденням бухгалтерського і фінзвітності.

Відповідно до Указу Президента України від 9 грудня 2010 р. за № 1085 [38] ГКРУ було реорганізоване в Державну фінансову інспекцію

України. На базі цієї інспекції відповідно до законодавчого акту від 28 жовтня 2015 р. за № 868 була створена Держаудитслужба України.

Так, у жовтні місяці 2015 року розпочалася реорганізація Державної фінансової інспекції в Аудиторську службу. Її метою був перехід від функцій контролю до аудиту, що спрямований на запобігання нецільового, неефективного використання бюджетних коштів і комунального майна тощо. У додатку Г показано основні нормативні акти, що регулюють проведення державного фінансового аудиту Держаудитслужбою. Перераховані постанови Кабінету Міністрів України забезпечили проведення ДФА за використанням коштів державного та місцевих бюджетів, Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування тощо.

Правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні визначає відповідний закон України. Спочатку це був Закон про аудит, а зараз від 21.12.2017 року це Закон №2258-VIII [42]. У відповідності до згаданого законодавчого акту Аудиторська палата України є юридичною особою, здійснює професійне самоврядування аудиторів, не має на меті отримання прибутку. Основною метою цієї інституції є реалізація поставлених завдань аудиторського самоврядування. Мета професійного самоврядування аудиторів показана на рис. 1.2.

Професійне самоврядування аудиторів діє на засадах законності, демократичності, колегіальності, незалежності, гласності, виборності, обов'язковості членства аудиторів та виконання рішень органів професійного самоврядування.

Повноваження, що покладені на Аудиторську палату України регулюються відповідним законодавчим актом України [42]. Нижче нами буде розглянуто деякі особливості діяльності цієї інституції та можливості взаємозв'язку з діяльністю Держаудитслужби України.

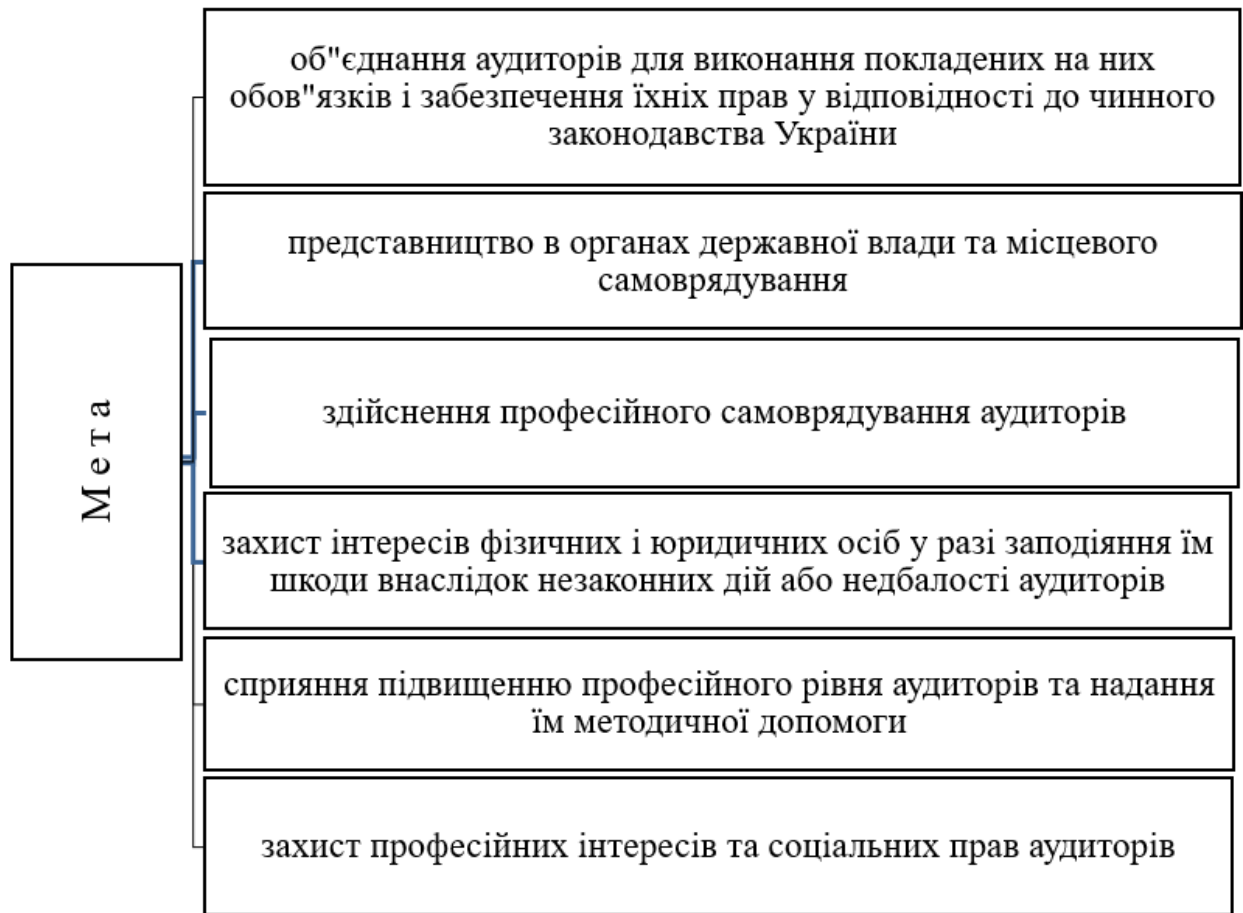


Рис. 1.2. Мета професійного самоврядування аудиторів

Примітка: сформовано з урахуванням чинних приписів

Важливу роль для створення правових засад запровадження державного аудиту в Україні відіграла Концепція застосування програмно-цільового методу [21] з подальшими змінами та доповнення.

Важливим нормативами стали Стратегії розвитку контролю, зокрема Стратегія розвитку ДКРС в Україні на 2003-2005, у якій вперше було наголошено про : « впровадження у практичну роботу, нарівні з ревізіями та перевітками, аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ та аудиту ефективності виконання державних програм» [55].

Немаловажну роль в напрямі реформування системи ДФК та державного аудиту з урахуванням європейських вимог відіграло було прийняття у 2005 році Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [23]. Вона направлена на зміну ідеології фінансового контролю

відповідно до норм і правил Європейського Союзу, а також вдосконалення правових засад у цій сфері. Концепцію спочатку було затверджено на 5 років, але потім, з урахуванням корективів Світового банку, цей термін було подовжено до 2012 р. В основу Концепції було покладено реорганізацію контрольно-ревізійної служби у відділи внутрішнього аудиту, поряд з відділами внутрішнього контролю, безпосередньо в організаційну структуру розпорядника бюджетних коштів з метою забезпечення всестороннього поточного контролю. Ревізійні відділи повинні були залишитися тільки в тих сферах державного сектору, де має місце порушення та найгірша фінансова дисципліна.

У 2010 році [38] було проведено реорганізацію Головного контрольно-ревізійного управління України у Державну фінансову інспекцію України. Саме на базі цієї інспекції 28.10.2015 року було створено Держаудитслужбу України.

У червні 2016 року Кабінетом Міністрів України завершена реорганізація Державної фінансової інспекції у Держаудитслужбу. Це повинно було забезпечити перехід від функцій діючого контролю до аудиту, що буде спрямований на запобігання нецільовому, неефективному використанню бюджетних коштів, фінансових, трудовий ресурсів та матеріальних цінностей, виявлення ряду інших порушень, що мають місце в діючій практиці ринкової економіки.

3 лютого 2016 року за № 43 було затверджено Положення [32], що регламентує діяльність та висвітлює державну політику в сфері державного контролю. Основні завдання, які поставлені перед Держаудитслужбою, згідно цього документу показані на рис.1.3.

Починаючи з 2016 року Держаудитслужба започаткувала висвітлення своїх аудиторських звітів та аудиторських звітів її міжрегіональних територіальних органів на офіційній веб сторінці та публікацію планів проведення заходів. Однак, починаючи з 26 січня 2023 року ця інформація

стала менш недоступною у зв'язку з російським вторгненням на територію України.

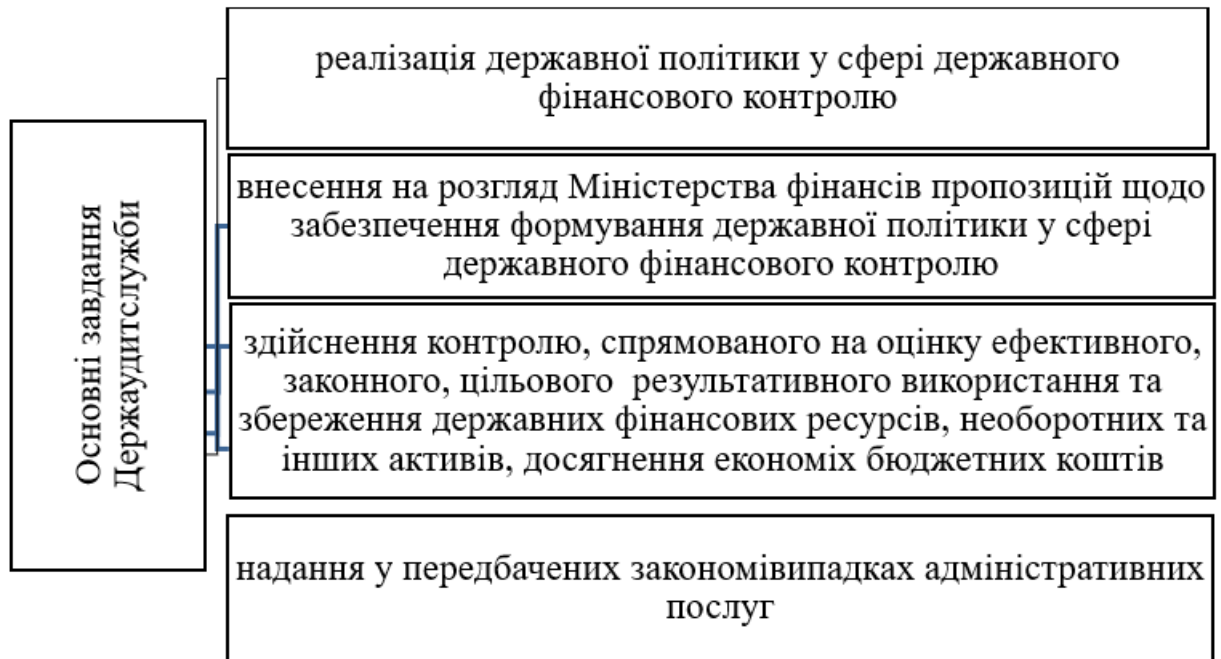


Рис.1.3. Основні завдання Державної аудиторської служби

Примітка: сформовано на основі чинних приписів нормативно-правових документів, узагальнених в додатку Г

У 2017 році на діяльність Держаудитслужби суттєво вплинула реформа державних фінансів, яка в Україні здійснювалася відповідно до затвердженої стратегії [54]. Визначальною рисою згаданої реформи стало запровадження в практику елементів притаманної для ринкової моделі управління державними фінансами.

Основною метою розпорядника бюджетних коштів традиційно виступало використання коштів у відповідності до кошторису, то тепер він повинен акцентувати увагу на забезпеченні належної якості надання адміністративних послуг, щоб показати перед громадським суспільством ту ціну, яку вони сплачують у вигляді податків для утримання державного апарату, а також підвищити їх довіру до держави.

Подальші заходи у сфері ДФК в Україні здійснювалися у відповідності до затверджених Концепцій [22 та ін.]

Наступним етапом реформи системи управління державними фінансами стало прийняття законодавчого акту уряду Стратегії на період 2022-2025 роки [41]. Цей нормативний акт також мав вплив на розвиток і діяльність Держаудитслужби, оскільки вона ідентифікована в ньому як важливий контролюючий орган країни, який мав організаційно удосконалюватися й розвиватися.

19 лютого 2020 року Урядом України було затверджене Положення про Офіс фінансового контролю. У цьому ж році було ліквідовано міжрегіональні територіальні органи Держаудитслужби [11] а також внесені ряд змін з питань планування заходів ДФК. Разом з тим передбачалося й утворення міжрегіональних територіальних органів діючого Офісу фінансового контролю.

Як видно з проведеного нами дослідження, реалізація організаційних і методичних удосконалень, а також уточнення поставлених завдань перед державним аудитом, дає змогу забезпечити повне та достовірне відображення інформації у фінансових звітах у відповідності до чинного законодавства України та нормативно-правових актів; контроль та аналіз цільового й раціонального використання бюджетних коштів та майна; провести аналіз виявлених відхилень, встановити їх причини та попередити інші фінансові порушення.

Висновок до розділу 1

Аудит, як наука, відіграє важливу роль у суспільстві, яка функціонує з метою забезпечення контролю на всіх рівнях проведення фінансово-господарської діяльності. Ринкові перетворення в Україні вплинули як на роботу установ державного сектору економіки так і на інформаційне забезпечення самого процесу управління фінансовою та господарською діяльністю, і, відповідно, на організацію самого облікового процесу,

фінансової звітності та забезпечення належного державного контролю за ними.

В умовах ринкових відносин вся господарська діяльність бюджетних установ і організацій, а також узагальнення зведених даних у формах фінансової звітності повинні постійно проходити належний контроль. На сьогодні, в умовах військового стану в Україні, при дефіциті бюджету, запроваджено режим жорсткого обмеження бюджетних видатків та інших позабюджетних коштів які використовують бюджетні та комунальні установи у своїй діяльності.

Слід зауважити, що визначення поняття «ДФА (державний аудит)» дається лише у чотирьох законодавчих актах. Однак, в інших нормативах поняття не ідентифікується. На нашу думку, це є упущенням у чинній законодавчій базі, оскільки у діючому законі [42] доцільно було б виправити такий недолік, або ж хоча б вказати, що слід керуватися при ідентифікації державного аудиту означенням, поданим в Господарському Кодексі та інших нормативних актах. Це важливий момент, оскільки згаданий Закон регулює всю аудиторську діяльність в Україні.

Аудит, як кожна наука, має свій історичний шлях. Він появився ще в часи Доби Української Центральної Ради (1917 рік) і успішно функціонує сьогодні, вдосконалюючи свою організацію, методологію та методіку.

РОЗДІЛ 2. СПЕЦИФІКА ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ ТА АНАЛІЗ ЇЇ РЕЗУЛЬТАТІВ

2.1. Особливості діяльності та структури Держаудитслужби України

Система контролю, яка діє в Україні, як свідчать наші пошукування її історії, має надзвичайно багато особливостей та специфіки. Її розвиток також характеризується винятковою специфікою. Але головне, на що варто акцентувати увагу, - це той факт, що контроль, здійснюваний Державною

аудиторською службою, відіграє надзвичайну роль у забезпеченні ефективності використання коштів бюджету. Останні, як суспільний ресурс, в останні десятиліття перебувають у дефіциті, але, натомість, мають забезпечувати стратегічні державні потреби в обороні, охороні здоров'я, освіті, забезпеченні правопорядку тощо. Такі пріоритети визначають ключову роль Державної аудиторської служби загалом як державної інституції, а також ідентифікують її як одну з найважливіших складових інституту держави в цілому.

Слід зауважити, що перейменування, які відбувалися під час генезису державного контролю та його інституційних складових, наразі призвели до прийняття досить специфічного найменування суб'єкта, який реалізує різного роду перевірки в державному секторі. Специфіка ця полягає в наявності певного дискусійного моменту. Зокрема, якщо взяти до уваги означення аудиту як економічного поняття, то в його основу покладається принцип незалежності. І походження цього поняття тісно пов'язане саме тим, що в певний період часу об'єктивно виникла потреба в наявності неупереджених результатів контролю результатів діяльності суб'єктів господарювання і підтвердження правдивості їхньої звітності. Таку інформацію мав надавати також і незалежний орган, або організація чи інституція. Це призвело до появи аудиторів і аудиторських фірм.

Не заглиблюючись в надання детальної характеристики таких суб'єктів, зауважимо, що їх діяльність в Україні регулюється відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності», який набув чинності з 1 жовтня 2018 року (рис.2.1). Даний вид діяльності є відносно новим та повинен відповідати вимогам міжнародного й державного рівня, що дозволяє якісно його проводити і результати перевірок повинні бути доступні як внутрішнім так і зовнішнім користувачам [4, с. 9-18; 53, с. 38].



Рис. 2.1. Регулювання аудиторської діяльності в Україні

Джерело: узагальнено самостійно на основі чинних норм

Важливим елементом у процесі проведення такої діяльності є розроблення та дотримання нормативно-правового законодавства із урахуванням діючих міжнародних стандартів [60, с. 7]. Нормативне забезпечення та регулювання є важливим чинником впливу на якість та правдивість відображення результатів у ході здійснення аудиторської перевірки (рис. 2.2).

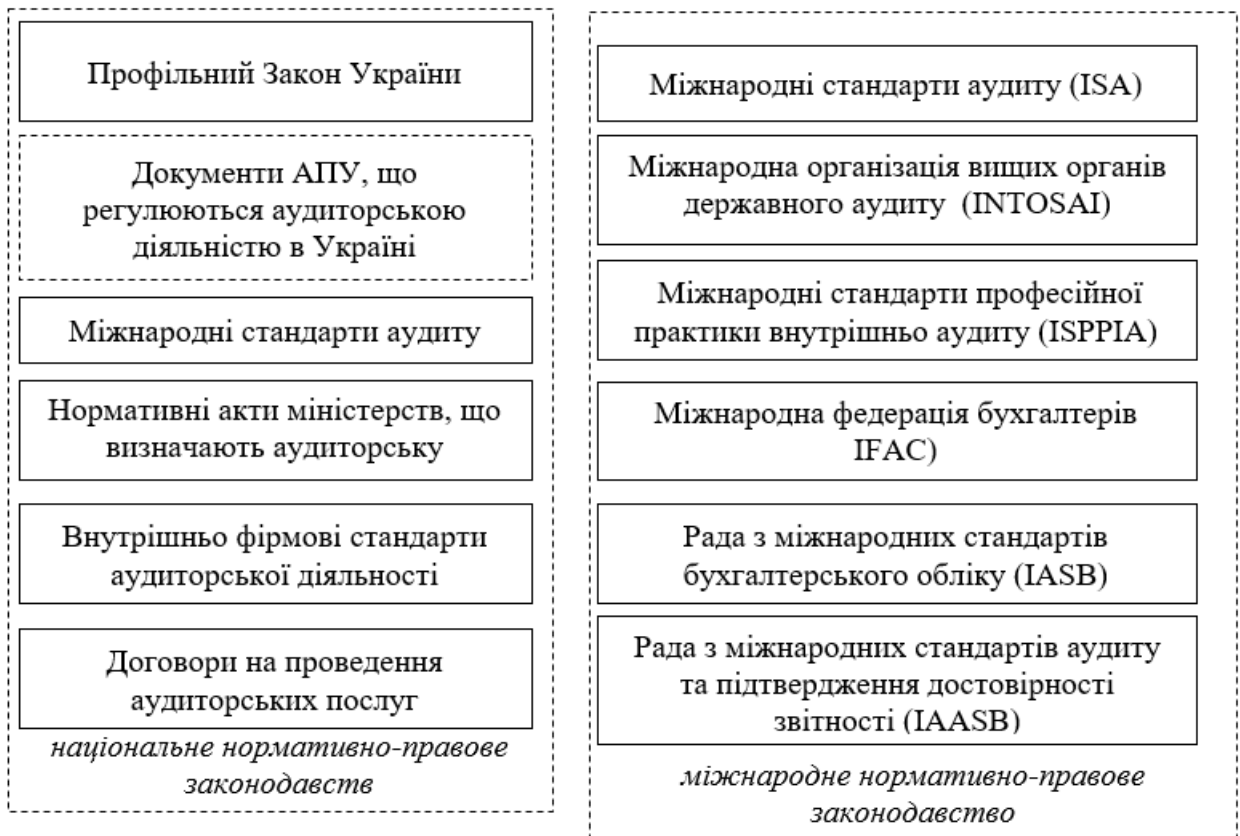


Рис. 2.2. Міжнародні та національні нормативно-правові документи регулювання аудиторської діяльності в Україні

Джерело: узагальнено автором

Натомість діяльність Держаудитслужби має дещо інше спрямування, об'єкти і предмети контролю. При цьому, можна стверджувати, що в обох випадках, як показує практика і наші дослідження, існують спільні й схожі основні недоліки ведення обох видів діяльності. Серед них: недостатня кількість розроблених методично-теоретичних документів щодо якісного контролю; недостатній рівень фаховості й професійного досвіду з методики проведення контролю; потреба в забезпеченні кращої підготовки аудиторських кадрів щодо вміння застосування і адаптації міжнародного досвіду у діяльність; відсутність належного контролю за діяльністю контролюючих інституцій та осіб та інші.

В цілому, проведення заходів щодо ліквідації негативних впливів на аудиторську діяльність суб'єктів господарювання України та проведення адаптаційних процесів щодо впровадження міжнародного нормативно-

правового законодавства в українську економіку дозволить сформувати ефективну систему контролю, здатну оперативно та якісно реагувати на сучасні виклики.

Повертаючись до діяльності Держаудитслужби, зазначимо, що вона скерована на виконання щонайменше 3-х основних завдань. По-перше, вона реалізує завдання з забезпечення виконання політики держави в питаннях контролю (зокрема, фінансового). По-друге, її завдання лежать в площині проведення (ДФК) за цільовим, ефективним, законним використанням державних та комунальних матеріальних і фінансових ресурсів. Й, окрім того, в сприянні ефективного й економного та раціонального використання бюджетних коштів. По-третє, ця інституція має завдання з надання адміністративних послуг.

Відповідним чином згідно цих завдань і Держаудитслужбі сформовано її структуру. Зокрема, ця інституція має у своєму складі ряд структурних підрозділів (додаток Д), які повною мірою здатні реалізовувати всі завдання та функції, які покладені на дану службу.

Керівництво репрезентоване головою, та його чотирма заступниками, в тому числі заступником з питань цифрового розвитку, цифрової трансформації і цифровізації (далі заступник з цифровізації), у віданні яких перебувають відповідні структурні підрозділи. Наприклад, заступник з цифровізації має у своєму віданні 2 департаменти (у сфері будівництва та міжнародного співробітництва) й 2 управління (з ІТ забезпечення та ІТ аудиту).

Голова досліджуваної інституції окрім того, що має у підпорядкуванні відповідних заступників, а також 2 департаменти, 2 відділи, 1 управління, 2 сектори та головний спеціаліст з питань мобілізаційної роботи. Зрозуміло, що останній з'явився у зв'язку з війною, в силу об'єктивної необхідності. Але в мирний час ця посада не надто властива для Держаудитслужби, буде не потрібною, адже такі питання мають бути підпорядковані відповідним службам і інституціям. Слід зауважити, що у зв'язку з війною певні

коригуючі впорядкування торкнулися досліджуваного нами органу, або ж принаймі певним чином були відрегульовані повноваження, функції та порядок функціонування структурних підрозділів Держаудитслужби.

У найбільш спрощеному варіант структура Держаудитслужби репрезентована на рис. 2.3.

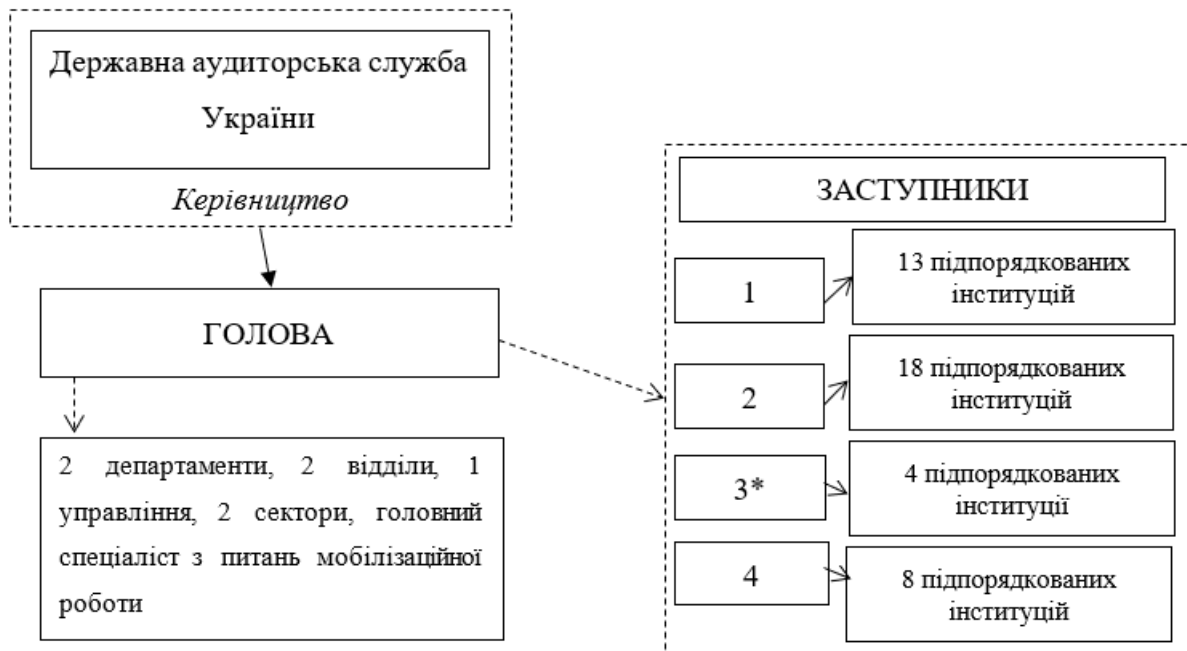


Рис. 2.3. Спрощена структура Держаудитслужби України

Джерело: узагальнено на основі [56]

Кожному із підрозділів досліджуваної інституції закріплені свої функції та повноваження. Окрім цього вони різні між собою як кількістю фахівців, так і їхніми компетентностями.

Щодо підконтрольних інституцій (суб'єктів контролю), то у їх складі умовно можна виокремити 3 великі групи. До першої групи належать органи держави та управління, а також міністерства, офіційні державні фонди (в тому числі соцстрахування та ін.) і держустанови (суб'єкти держсектору). Друга група – організаційні одиниці, що для діяльності отримують бюджетні кошти, кошти держфондів, або ж можуть використовувати державне чи комунальне майно. Третя група – інші суб'єкти (з різними формами

власності), які згідно законодавства мають контролюватися Держаудитслужбою (в т.ч. за судовими чи іншими рішеннями).

Специфіка виконання досліджуваним контролюючим органом своїх функцій полягає не лише у переліку таких особливих суб'єктів контролю. Характерологічні риси проявляються також у тих інструментах, які для такого контролю використовуються. В їх складі попередній і наступний (постфакт) контроль. Перший реалізується у формі аудиту здійснюваних господарських операцій та моніторингу держзакупівель. Другий також як аудит (бюджетних програм, виконання бюджетів місцевого рівня, діяльності) і перевірка закупівель. В обох випадках це ідентифікується якДФК в кількох іпостасях: держфінаудиту, перевірки і моніторингу закупівель та інспектування (в формі ревізії).

Аудит виконання бюджетних програм по іншому називають ще аудитом ефективності. Він спрямований на встановлення ефективності використання бюджетних коштів та ідентифікацію факторного впливу на ці процеси. Сприяє такий аудит раціональному використанню ресурсів, покращенню якості складання звітності.

Держаудит господарських операцій, який також виражає специфіку діяльності досліджуваної інституції, направлений на контроль діяльності, використання майна, рівня діючої системи бухобліку та фінансової звітності, а також системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання, які відносяться до категорії тих, що користають з коштів бюджету (різних рівнів).

Держаудит виконання місцевих бюджетів, як характеристичний вид контролю, здійснюваний Держаудит службою, полягає в оцінці рівня виконання бюджету, ефективності та раціональності використання активів і майна комунальної власності. Специфічність діяльності досліджуваної інституції полягає не лише у її суб'єктах контролю. Важливою характеристикою є також результат цього контролю. В найбільш узагальненому вигляді кінцевою метою контролю можна вважати розробку

пропозицій з метою усунення та недопущення виявлених недоліків, вироблення рекомендацій для того, щоб в майбутньому їх не було. Останнє автоматично передбачає досягнення підвищення ефективності функціонування підконтрольних суб'єктів, забезпечення кращої відповідальності їх керівників за прийняті ними рішення. При цьому акцент робиться на затратах, доходах, ефективності, продуктивності, якості.

Особливими формами контролю Держаудитслужби є моніторинг, інспектування та перевірка. Усі вони, до прикладу, застосовуються щодо такого досить специфічного об'єкту контролю як публічні закупівлі. Моніторинг реалізується у формі аналізу дотримання законодавства на всіх стадіях закупівлі. Перевірка – у вигляді документального та фактичного аналізу дотримання чинних норм закупівель. Інспектування так же як фактичний і документальний аналіз, але вже певних питань (комплексу або окремих). При цьому ці питання стосуються діяльності, встановлення винних у порушеннях тощо.

Однією з особливостей діяльності Держаудитслужби є також залучення до контролю певного переліку суб'єктів контролю (в т.ч фахівців з органів влади і керівників органів місцевого самоврядування, отримувати відповідну інформацію та матеріали, подавати результати в відповідні вищі інстанції та призупиняти в рамках своїх повноважень здійснювані підконтрольним суб'єктом операції та бюджетні асигнування (додаток Ж). Окрім такої специфіки, Держаудит служба здійснює координацію власної діяльності з іншими органами контролю, а також органами державної влади й управління, а також надає звітність до Верховної Ради Кабінету міністрів, Міністерству фінансів.

Таким чином, в силу своєї структурної будови, направлення діяльності, функцій та повноважень, Держаудитслужба України має низку особливостей діяльності. Головна місія цієї державної інституції – забезпечення ефективного та раціонального використання бюджетних коштів, державних ресурсів (активів, майна). До слова, слід зауважити, що на даний момент ця

інституція цілком ефективно справляється зі своїми повноваженнями, приносячи користь в питаннях оптимізації використання фінансових і інших видів ресурсів державної та комунальної форм власності достатньо якісно виконуючи перевірки в державному секторі.

2.2. Аналіз нормативно-правового регулювання державного аудиту та діяльності Державної аудиторської служби України

Головною метою державного аудиту, як уже згадувалося раніше, є встановлення достовірності даних бухгалтерського обліку та відповідності їх у фінансовій звітності у відповідності до встановлених нормативів і діючого законодавства, а також забезпечення оцінки рівня економічності, ефективності і результативності державних заходів, програм та діяльності ряду структур, які підлягають контролю. Зрозумілим є те, що державний аудит, в протилежність незалежному аудиту, спрямований на перевірку виключно бюджетних коштів та майна.

Важливу роль при цьому відіграє нормативно-правове регулювання, що забезпечує проведення державного фінансового аудиту в Україні. При цьому потрібно погодитися з думкою Полінець О.П., який наголошує на тому, що : « до нормативно-правового забезпечення контрольної діяльності відносять всю сукупність норм та правил, що зафіксовані діючим законодавством України, яка прямо чи опосередковано регулює здійснення такої діяльності і складається із законів України, указів Президента України, постанов Кабінету Міністрів України тощо [31, с. 156].

Усі нормативні акти з питань функціонування ДФК, в тому числі і частині державного аудиту, скеровані на забезпечення суспільних відносин, що мають місце в процесі управління публічними фінансовими коштами країни та організують систему роботи відповідних органів, зокрема й Державної аудиторської служби.

Одним з основних таких нормативів є Конституція України [20] в якій, зокрема, визначені загальні засади державних фінансів та державного фінансового контролю у ст. ст. 41, 67, 92. контрольні функції Президента України (ст.106), участь Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України, що приймають у процесі державного фінансового контролю регламентована (ст. ст. 85, 116), правовий статус держадміністрацій на рівні регіонів та органів місцевого самоврядування (регулюється ст. ст. 118, 143).

У Конституції України у ст. 98 зазначений також правовий статус спеціалізованих органів державного фінансового контролю – Рахункової палати та Національного банку України – у ст. 100. По відношенню до правового статусу інших органів державного фінансового контролю, то він визначається спеціальними нормативно-правовими актами.

Слід також відмітити і те, що сама структура бюджетної системи пов'язана з державним устроєм країни. Тому, бюджетні кошти, на сьогодні, складаються із коштів державного бюджету України та ряду місцевих бюджетів, які включають в себе бюджети обласні, районні, бюджети районів у містах та бюджети місцевого самоврядування.

Бюджетами місцевого самоврядування є бюджети територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань. Усі вони і є важливими об'єктами держаудиту. При проведенні аудиту необхідно звернути увагу, в першу чергу, на порядок формування коштів цих бюджетів та їх цільове використання, наявності та стану їх майна тощо.

Наступним нормативом є Господарський кодекс України [5], який визначає основні підходи господарювання в Україні, а також регулює господарські відносини, які можуть бути в ході організації та роботи господарської діяльності, як між суб'єктами господарювання, так і між цими суб'єктами та іншими учасниками у процесі господарювання. Цей норматив було прийнято 16 січня 2003 року, а чинності він набрав 1 січня 2004 року, з послідовними змінами та доповненнями до нього.

Саме господарське право покладено в основу всієї фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та установ, яке забезпечує регулювання суспільних відносин в процесі організації та здійснення їхньої діяльності. Саме закони та інші нормативні акти і є основними джерелами господарського права України.

Важливу роль в нормативному регулюванні проведення державного аудиту відіграє Бюджетний кодекс [2]. В ньому визначені як правові засади функціонування бюджетної системи країни так і її принципи, окреслені основи бюджетного процесу, міжбюджетних відносин, а також і відповідальність за здійснені порушення бюджетного законодавства. Цим нормативом регламентовані повноваження органів ДФК за дотриманням бюджетного законодавства, зокрема:

- ст. 109 – Верховної Ради України та її Комітету;
- ст. 110 – Рахункової палати України;
- ст. 111 – Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів;
- ст. 112 – Казначейства України;
- ст. 113 – Державної аудиторської служби України;
- ст. 114 – Верховної Ради Автономної Республіки Крим та відповідних місцевих рад;
- ст. 115 – Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів відповідних місцевих рад [2].

У цьому кодексі також висвітлено класифікацію порушень бюджетного законодавства та заходи впливу за порушення бюджетного законодавства; висвітлюється застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства та нецільове використання бюджетних коштів, а також зупинення операцій з бюджетними коштами. У кодексі визначена також відповідальність за порушення бюджетного законодавства під час здійснення бюджетного процесу його учасниками та встановлена відповідальність органів Державного Казначейства України за невиконання вимог щодо

казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів у відповідності до встановлених норм України. У чинному нормативі визначено права й обов'язки об'єкта контролю у разі його незгоди із застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства (ст. 124) [2].

Разом з тим, контроль в частині дотримання бюджетного законодавства, висвітлюється в таких статтях Кодексу: ст.19, котра передбачає здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу, проведення аудиту та оцінки ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства; ст. 22, де зазначено контрольні дії головних розпорядників бюджетних коштів; ст. 26, якою встановлено, що контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до цього Кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує: оцінку управління коштами; правильність ведення бухгалтерії та фінансової й бюджетної звітності щодо них; економію коштів, їх цільове використання, ефективність; аналіз стану фінансово-господарської діяльності; запобігання порушенням; обґрунтованість планування [2].

Не слід ігнорувати також роль і значення Податкового, Митного, Кримінального кодексів, а також встановлені ними засади інформування, контролю, оцінки, відповідальності тощо.

Важливим нормативно-правовим актом, який регулює правові та організаційні засади проведення ДФК в Україні є також уже згадані нами в першому розділі Закони України згідно з якими встановлено, що ДФК проводиться 4-ма шляхами (рис.2.4).

Варто зауважити, що визначені закони України регулюють правовий статус різних спеціальних органів державного фінансового контролю. Зокрема, органи ДФК керуються законами України, до них відносять – Закон України «Про Державний бюджет України» на поточний рік, Законодавство з питань

публічних закупівель, інформації, корупції, національної безпеки країни тощо.

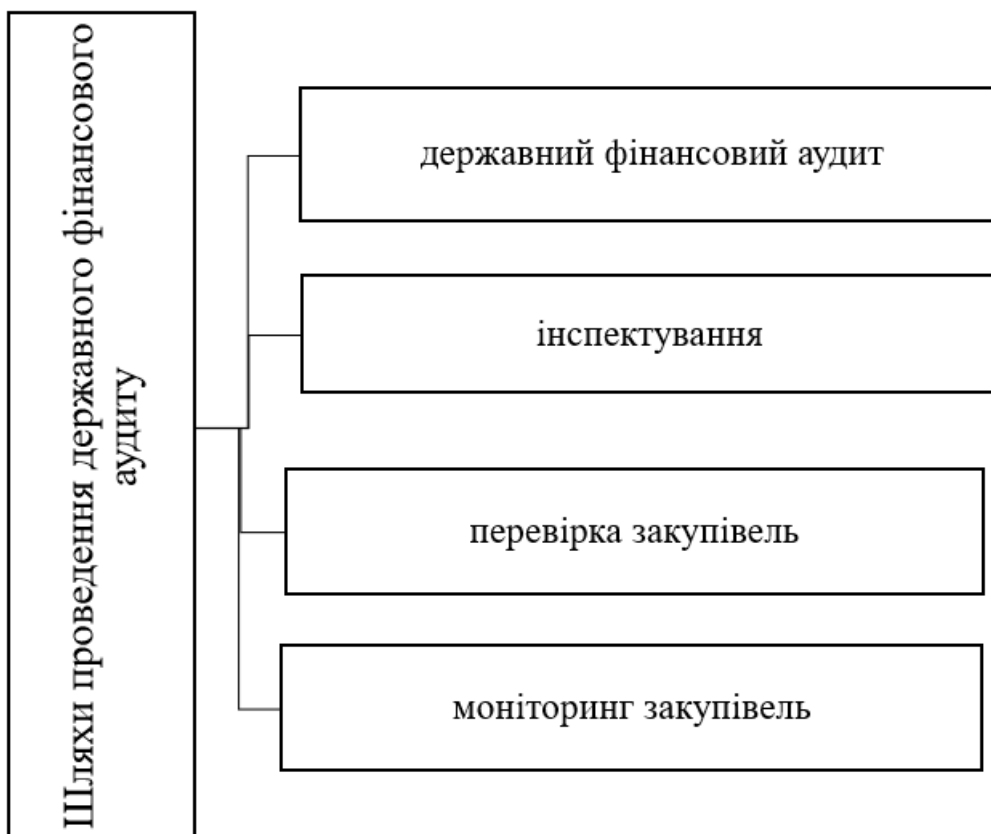


Рис.2.4. Шляхи проведення ДФА

Джерело: узагальнено на основі приписів чинного законодавства

Отже, ми бачимо наскільки кількісно багато є нормативних актів, якими керуються у своїй роботі органи, що здійснюють ДФА. Однак, необхідний, в першу чергу, норматив в якому було чітко визначені документи якими повинні керуватися у своїй роботі державні аудитори.

Необхідно звернути увагу на регулювання питання реорганізації Державної фінансової інспекції України у Держаудитслужбу України. За законодавством Міністерство фінансів було зобов'язане подати у двомісячний термін проект Положення про Держаудит України та пропозиції щодо внесення до законодавчих актів змін, що впливають з цієї постанови. Однак, згадана вимога не була реалізована.

3-го лютого 2016 року постановою КМУ за № 43 було затверджено Положення про Державну аудиторську службу України. В ньому зазначені основні завдання, що поставлені перед Держаудитслужбою, її права та обов'язки тощо, однак не зазначено нормативно-правових актів якими повинна керуватися служба у своїй роботі. Це, на нашу думку, є вагомим упущенням зі сторони законотворців. Наступним нормативом став Порядок № 1119 [34], який визначає механізм реалізації Держаудитслужбою та її органами покладених повноважень з питань проведення ДФА.

Лалакулич, М. Ю. зазначає, що використання законодавчої бази України, а також передового світового досвіду дозволяє організувати аудиторську діяльність за напрямом використання нормативних документів, що поділяються на три рівні:

- перший – законодавчі акти;
- другий – міжнародні стандарти аудиту та нормативно інструктивні документи міністерств і відомств України;
- третій – внутрішні нормативно-інструктивні документи, які використовуються аудиторами на практиці [25, с. 139-141].

Виходячи з нашого аналізу нормативної бази проведення державного аудиту та функціонування такого органу як Держаудитслужба, можна, на нашу думку, виділити таку багаторівневу систему (табл.2.1).

Аналіз нормативно-правового забезпечення діяльності Держаудитслужби та державного аудиту в Україні підтверджує постійне удосконалення нормативної та правової бази, що, в свою чергу, забезпечує підвищення рівня як теоретичних, організаційних так методологічних і методичних аспектів ДФК.

Нормативно-правові акти, що забезпечують порядок здійснення і успішне функціонування держаудиту та є основою його проведення систематизовано у додатках А, Б, Г.

При цьому автор вважає, що, в нормативно-правових актах, які регламентують окремі питання контрольно-ревізійного процесу,

методичного та організаційного забезпечення проведення ревізій і перевірок в установах бюджетної сфери недостатньо висвітлено, а в деяких аспектах їм взагалі не приділена увага.

Таблиця 2.1

Систематизація нормативної та правової бази державного аудиту та діяльності
Державної служби в розрізі рівнів

№№ з/п	Рівень	Нормативна база
1.	I	Конституція України, Господарський, Цивільний, Кримінальний, Податковий, Митний кодекси та ін. акти України аналогічного рівня
2.	II	Закони України, що регламентують діяльність Державної служби та суб'єктів зі здійснення аудиту (в тому числі незалежного)
3.	III	Міжнародні стандарти аудиту, національні стандарти (доцільно розробляти для державного аудиту),
4.	IV	Положення, що регулюють проведення державного аудиту національного рівня
5.	V	Внутрішні положення й стандарти, методики, рекомендації, інструкції тощо (на мікрорівні органів Державної служби)

Примітка: узагальнено самостійно

Тому, на нашу думку необхідно розробити таку методику ревізії бюджетних установ (з врахуванням особливостей роботи відповідних галузей невиробничої сфери), яка б дала можливість забезпечити в розрізі кодів економічної класифікації видатків об'єктивну оцінку використання фінансових ресурсів та збереження державної власності на кожному етапі проведення фінансової та господарської діяльності.

2.3. Аналіз структури та якості аудиторських перевірок в державному секторі

Виконання своїх повноважень Держаудитслужбою має певні належні результати. Вони проявляються в виконанні різного роду перевірок, наданні інформації у відповідні інстанції тощо. З офіційних звітних даних, оприлюднених на сайті даного контролюючого органу можна простежити за результативністю, якістю та іншими параметрами його діяльності. Зокрема, Звіт про результати діяльності цієї інституції за січень-серпень 2023 року уможливорює проведення аналізу структури перевірок, здійснюваних нею та інших напрямів діяльності.

Результати проведеного нами аналізу з встановлення частки різних видів роботи Держаудитслужби подані на рис. 2.5.



Рис. 2.5. Структура результатів діяльності Держаудитслужби за січень-серпень 2023 р.

Примітка: Джерело – додаток 3

З рисунка ми бачимо, що найбільшу питому вагу займають проведені заходи з ДФК. Вона складає близько 35 відсотків (34,9%). З усієї кількості

проведених заходів суттєву частку має також контроль у 6220 підприємствах, що складає 24 відсотки. Натомість меншою є частка роботи, яка дала в результаті те, що в 4558 підконтрольних суб'єктах були виявлені порушення, що складає 17,7 відсотка. Ще меншу частку займають виконані роботи, пов'язані зі зверненням громадян, посадових осіб тощо. Загалом вони склали 10,4 відсотки.

Принагідно, варто зазначити, що всього за січень-серпень поточного року було виконано понад 9 тис. різного роду перевірок (якщо більш точно, то 9048). За різноманітністю вони включають щонайменше 4 елементи (групи) питань (рис. 2.6.).

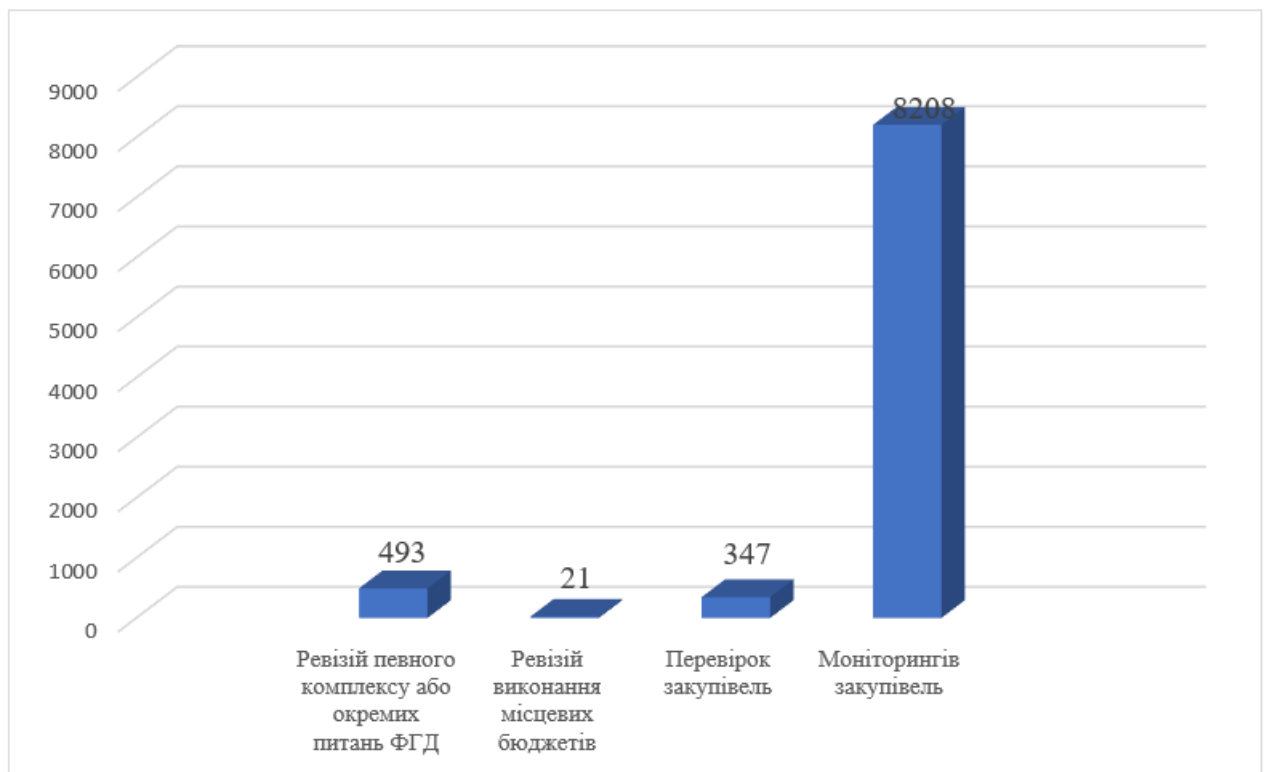


Рис. 2.6. Структура контрольних робіт, здійснених Держаудитслужбою за січень-серпень 2023 р.

Примітка: Джерело – додаток 3

Найбільше були промоніторинговані, як свідчить рис. 2.6, закупівлі за бюджетні кошти – 8208. Моніторинг закупівель, таким чином, в діяльності Держаудитслужби займає перше місце. Ревізії склали за кількістю 493 й займають друге місце в структурі усіх виконаних робіт. Перевірок закупівель

було здійснено 347, що вивело такого роду контрольні процедури на третє місце. Найменше було проведено ревізій місцевих бюджетів. Це об'єктивний стан в умовах війни, однак вважаємо, що цьому питанню Держаудитслужба має приділяти більше уваги, щоб менше допускалося зловживань і корупційних дій в діяльності органів місцевої влади.

Щодо структури та кількості суб'єктів, які піддавалися різного роду контрольним діям, то на першому місці знову ж таки ті з них, в яких був здійснений моніторинг закупівель – 5477. Друге місце – це суб'єкти, в яких були проведені ревізії, їх кількість склала 487. Третє місце за кількістю – це суб'єкти, в яких були проведені перевірки закупівель – 312. Натомість Держаудитслужба не провела жодної комісійної перевірки, і відповідно кількість проконтрольованих суб'єктів таким способом рівна 0.

Якщо говорити про структуру підконтрольних суб'єктів, у яких були виявлені порушення за результатами перевірок, то 56,5% (4556 суб'єктів) – це бюджетні установи, а 45,4% (1920) – суб'єкти державно-комунального сектору. Як бачимо, структура аудиторських перевірок досить різноманітна й вирізняється тим, що стосується вона державного сектору та бюджетних коштів. Ймовірніше, найкраще про якість аудиторських перевірок свідчить кількість виявлених порушень і забезпечені контрольними заходами результати. Як свідчать дані додатку Д, в 73,2% контрольованих суб'єктах фахівцями Держаудитслужби були виявлені порушення (всього проконтрольовано 6220 суб'єктів, а порушення виявлено в 4556-ти).

Загалом варто визнати, що це досить високий відсоток. При цьому нестабільність і військовий стан суттєво погіршують ситуацію з раціональністю використання бюджетних коштів. Загальна сума виявлених порушень за січень-серпень 2023 р. більш, ніж удвічі перевищує суму порушень, здійснених за аналогічний період у 2022 році (рис. 2.7).

В загальній сумі виявлених порушень 20% – це порушення по коштах бюджетів і бюджетних установ, що складає приблизно 41,7 млрд. грн. В 2022

році цей відсоток складав 5,8, що вказує на зростання кількості і сум порушень більш ніж втричі (якщо бути точнішим, то 3,45).

Серед порушень, найбільш поширеними у аналізований період було недоотримання фінансових ресурсів – більше 133,6 млрд. грн., що більше, ніж в рази, порівняно з тим самим періодом 2022 року. Такі порушення виявлено у 238 підконтрольних суб'єктів. Також значні суми виявлено в результаті контролю по незаконному та нецільовому використанні ресурсів і понесенні витрат. Ці порушення виявлені на 637 суб'єктах, які контролювалися, в сумі 74,8 млрд. грн., що більше ніж удвічі, порівняно з 2022 роком. По використанню бюджетних коштів в тому числі виявлено порушень на суму 4,9 млрд. грн. Для порівняння аналогічна сума у 2022 році склала 0,847 млрд. грн. Тобто була менша, приблизно в 5 разів.

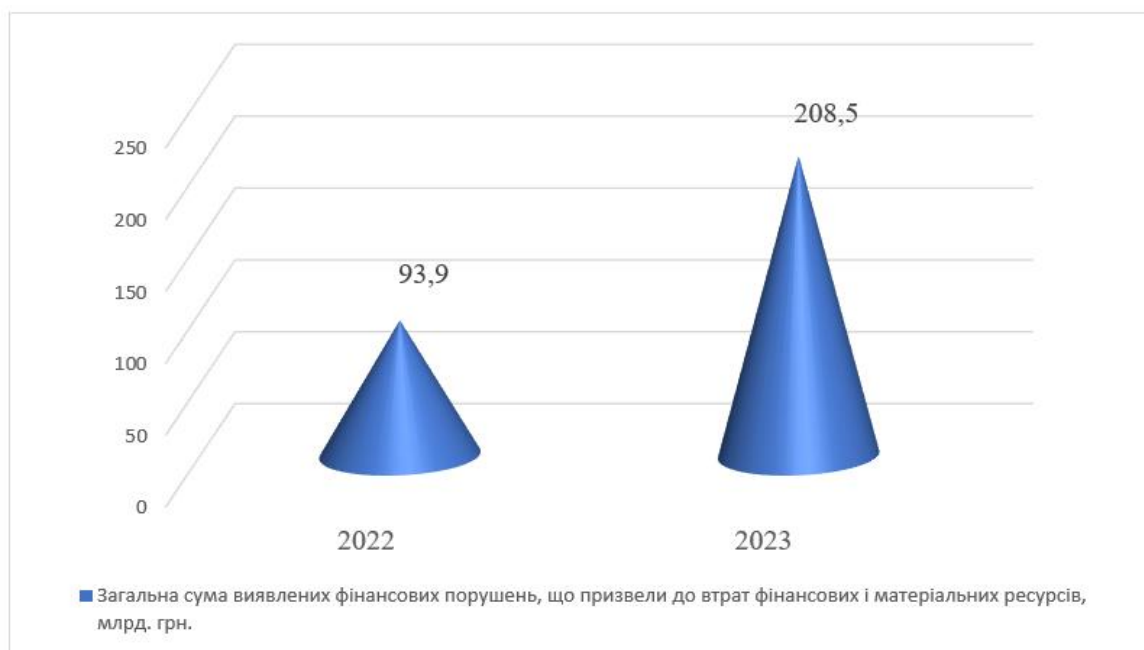


Рис. 2.7. Обсяг виявлених порушень Держаудитслужбою за січень-серпень відповідних років

Примітка: Джерело – додаток К

У 60-ти підконтрольних суб'єктах господарювання було виявлено порушення цільового призначення. Зокрема витрачено так державних коштів (ресурсів) на суму 0,192 млрд. грн., що також удвічі більше, ніж у 2022 році.

В цій сумі 0,009 млрд. грн. – це кошти держбюджету і близько 0,136 млрд. грн. – місцевого. В 95 підконтрольних суб'єктах виявлено нестачі ресурсів. Недостачі складають близько 3,3 млрд. грн. (в 12 разів більше, ніж в минулому році за аналогічний період – січень-серпень).

На рис. 2.8 подано інформацію щодо відшкодування виявлених порушень, а більш детальна інформація репрезентована в додатку К.

Як бачимо з рис. 2.8 за результатами проведених перевірок вжито заходів з відшкодування виявлених порушень. Наприклад по позиції (1) в показаній на рисунку загальній сумі і виявлених відповідних порушень у січні-серпні 2023 року відшкодовано в тому числі понад 0,359 млрд. грн. по порушеннях, виявлених в попередніх звітних періодах.

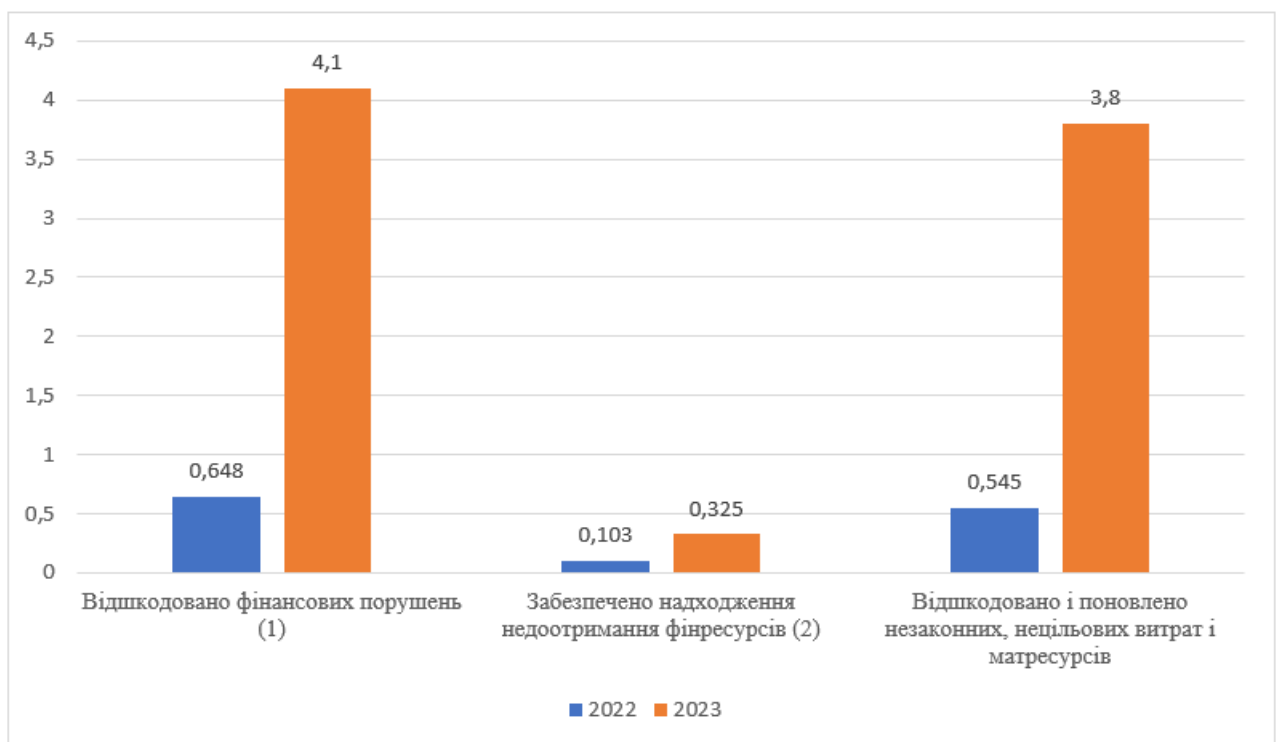


Рис. 2.8. Результати діяльності Держаудитслужби, які вказують на якість проведених контрольних робіт і вжиті заходи

Примітка: Джерело – додаток К

А надходжень по недоотриманих фінансових ресурсів було у 2023 році більше, ніж у 2022 році майже втричі. Це рівне 0,2% від загальної кількості

виявлених зловживань. А якщо говорити про бюджети, то в цій загальній сумі повернено коштів до бюджетів різних в сумі понад 61,2 млн. грн. Варто визнати, що в 2022 році зазначена сума була значно вищою і складала більше 67,7 млн. грн.

Не менш вагомим результатом діяльності і повноважень Держаудитслужби за січень-серпень 2023 року стало відшкодування (поновлення) незаконних/нецільових витрат і нестач ресурсів (фінансових та матеріальних) на загальну суму більше 3,8 млрд. грн. (проти 0,545 млрд. грн., тобто майже у 7 разів більше, ніж у 2022 році), що складає 5,1% від відповідних виявлених порушень.

Позитивно слід оцінити діяльність досліджуваної інституції зі сторони її участі в розробці і реалізації пропозицій, спрямованих на застосування відповідних штрафних санкцій до порушників. Зокрема, Держаудитслужбою та її органами вироблено 137 пропозицій з питань застосування різних фінансових санкцій до виявлених порушників. Реалізовано на даний час вже 89 з них. До прикладу серед них, призупинено: бюджетні асигнування (2); операції з бюджетними коштами (17). Також 16 підконтрольним суб'єктам знижено надання бюджетних асигнувань на 23,2 млн. грн. (див. додатки К та Л).

Серед інших результатів діяльності Держаудитслужби – підготовка відповідних матеріалів в різні інституції, розробка пропозицій з усунення порушень і застосування покарань щодо винних у їх допущенні тощо (рис. 2.9.).

Слід зауважити, що заходи контролюючої інституції досить дієві та результативні. Додаток 3 засвідчує про значні суми повернень, здійснені зупинки асигнувань тощо. Однак, коли мова йде про проведені нараховані санкції та адміністративні штрафи, то їх сума досить невелика і складає – 1191,77 грн.

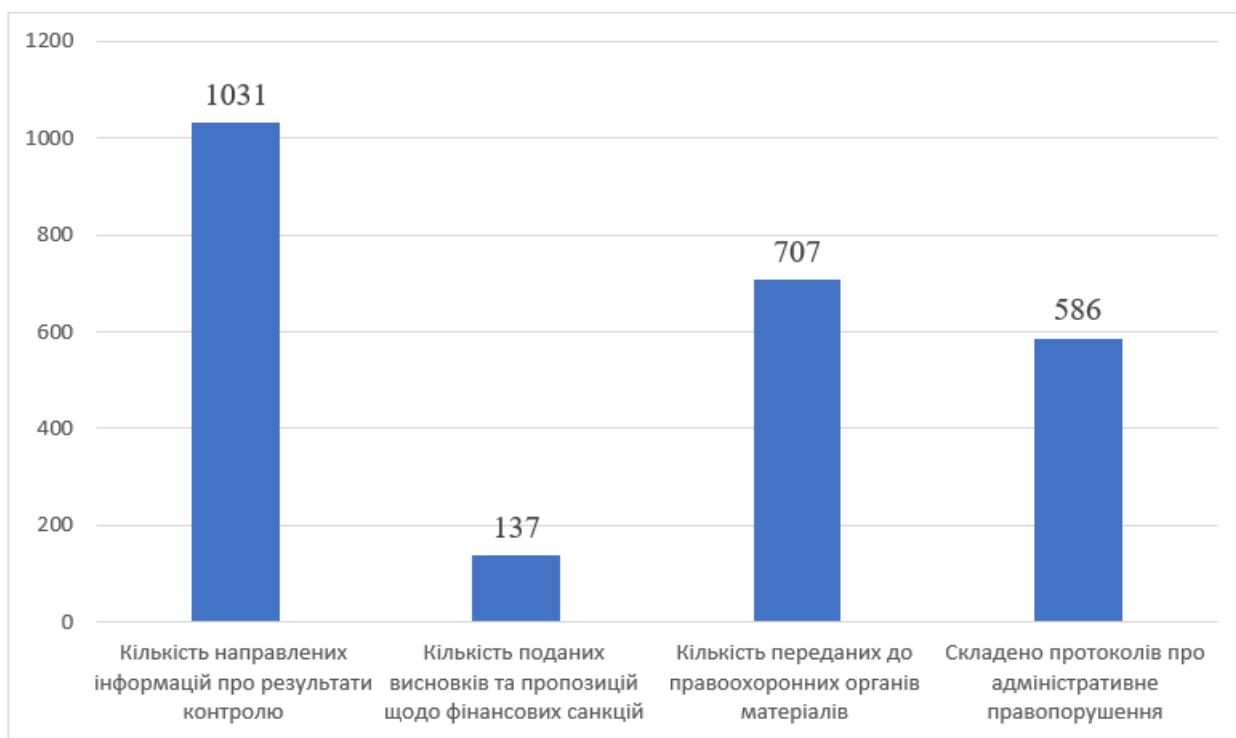


Рис. 2.9. Заходи Держаудитслужби за результатами контрольної роботи за січень-серпень 2023 р.

Примітка: Джерело – додаток Л

Якщо узагальнювати, то у цілому якість і структура здійснених Держаудитслужбою контрольних дій є достатньо оптимальними, а результати позитивними. Виявлені порушення, зрозуміло, явище негативне, але їх ліквідація та запропоновані досліджуваною інституцією заходи досить дієві. В подальшому для поліпшення структури та якості контрольних дій слід вивчати та поширювати позитивний досвід, аналізувати результати контролю та виробляти відповідні методичні рекомендації з недопущення недоліків і порушень, проводити відповідні навчання персоналу, зокрема працівників підконтрольних суб'єктів.

Висновок до розділу 2

Система контролю, яка діє в Україні, як свідчать наші пошукування її історії, має надзвичайно багато особливостей та специфіки. Її розвиток також характеризується винятковою специфікою.

Важливим елементом у процесі проведення такої діяльності є розроблення та дотримання нормативного та правового законодавства із урахуванням міжнародних стандартів.

Проведення заходів щодо ліквідації негативних впливів на аудиторську діяльність суб'єктів господарювання України та проведення адаптаційних процесів щодо впровадження міжнародного нормативного та правового законодавства в українську економіку дозволить, на нашу думку, сформувати ефективну систему контролю, яка здатна оперативно та якісно реагувати на сучасні виклики.

Особливими формами контролю Держаудитслужби є моніторинг, інспектування та перевірка. Усі вони, до прикладу, застосовуються щодо такого досить специфічного об'єкту контролю як публічні закупівлі.

Важливу роль при встановленні достовірності даних бухобліку та відповідність їх у фінансовій звітності згідно встановлених нормативів і діючого законодавства, а також оцінювання рівня економічності, ефективності і результативності державних заходів, програм та діяльності ряду структур, які контролюються відіграє нормативне і правове регулювання, що забезпечує проведення державного фінансового аудиту в Україні. Зрозумілим є те, що державний аудит, в протизвагу від незалежного аудиту, спрямований на перевірку виключно бюджетних коштів та майна.

Аналіз нормативного та правового забезпечення діяльності Держаудитслужби та державного аудиту в Україні підтверджує постійне удосконалення нормативної та правової бази, що, в свою чергу, забезпечує підвищення рівня як теоретичних, організаційних так методологічних і методичних аспектів ДФК.

При цьому автор вважає, що, в нормативно та правових актах, які регламентують окремі питання контрольно-ревізійного процесу питання методичного та організаційного забезпечення проведення ревізій і перевірок в установах бюджетної сфери недостатньо висвітлено, а в деяких аспектах їм взагалі не приділена увага.

Тому, на нашу думку необхідно розробити таку методику ревізії бюджетних установ (з врахуванням особливостей роботи відповідних галузей невиробничої сфери), яка б дала можливість забезпечити в розрізі кодів економічної класифікації видатків об'єктивну оцінку використання фінансових ресурсів та збереження державної власності на кожному етапі проведення фінансової та господарської діяльності.

За даними аналізу структури та якості аудиторських перевірок в державному секторі як за якістю так і структурою здійснених Держаудитслужбою контрольних дій є достатньо оптимальними, а результати позитивними.

Однак, в подальшому для поліпшення структури та якості контрольних дій слід вивчати та поширювати позитивний досвід, аналізувати результати контролю та виробляти відповідні методичні рекомендації з недопущення недоліків і порушень, проводити відповідні навчання персоналу, зокрема працівників підконтрольних суб'єктів.

РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ УКРАЇНИ

3.1. Зарубіжний досвід і можливості його використання в діяльності Держаудитслужби України

Трансформація сучасної державної аудиторської служби в Україні триває, а тому вона продовжує удосконалюватись та розвиватись, зокрема в тому числі, орієнтуючись на досвід зарубіжних країн. Процес європейської інтеграції відіграє важливу роль у становленні та трансформації українських інституцій з врахуванням нормативно-правових документів міжнародних організацій.

В цьому контексті є ряд вагомих аргументів, причин і позитивного досвіду, які можуть бути ефективно використані в Україні, зокрема і в контексті діяльності Держаудитслужби. Загалом система контролю за державними витратами коштів (коштів бюджету) в усі часи була і залишається актуальним питанням. Від ефективності контролю повною мірою залежить якість і добробут суспільства загалом.

Важливим завданням для України сьогодні постає цільове та ефективне використання бюджетних коштів та майна. Окрім того, надзвичайно важливими питаннями є ефективність та цільове витрачання коштів, які виділяє держава на виконання різних бюджетних програм.

В даному випадку дієвим інструментом контролю виступає проведення державного аудиту таких програм. І, відповідно, завданням державного аудиту є здійснення ДФК, який спрямований на контроль і оцінку використання бюджетних коштів. Тобто, це своєрідно, контроль за цільовим призначенням і його дотриманням щодо використання коштів бюджету. Іншими словами, даний напрямок аудиту ще називають аудитом ефективності.

Даний аудит спрямований на проведення ДФК за використанням бюджетних коштів та проведення оцінки їх ефективності у процесі проведеної роботи.

На офіційному сайті Держаудитслужби, оприлюднено основні напрями удосконалення держфінконтролю, які пов'язані з відповідним трансформаційним реформуванням інституційних державних одиниць в Україні до пристосування у бік євроінтеграційних процесів і векторів розвитку. Відповідні положення зафіксовані нормативно, зокрема щодо формування підґрунтя якісної та належної фінансової дисципліни в питаннях використання державних коштів і коштів місцевих громад.

Якщо бути більш детальним, то українська Держаудитслужба, яка функціонує згідно з Положенням № 43 має обов'язок та повноваження і завдання щодо здійснення міжнародного співробітництва по питаннях її каденції й відповідним чином взаємодіє з низкою органів зарубіжних країн і міжнародних організацій (підп. 17 п. 4 та п. 8).

Європейська орієнтація вимагає вибудови потрібних стратегічних орієнтирів із забезпечення системних реформ, пов'язаних з діяльністю, спрямованою на приведення системи українського держфінконтролю до стандартів Євросоюзу. При цьому акцент також ставиться на розвитку взаємодії й співпраці контролюючих інституцій України та ЄС для досягнення ефективного захисту національних і міжнародних фінансових інтересів. Відповідно, до цього закликає Угода про асоціацію між Україною та ЄС, що набула чинності з 01.09.2017 р., але була підписана ще у 2014 році. Структурно співпраця включає діяльність в рамках спільних органів і направлена вона загалом на 2 кластери – макроекономічний та сільськогосподарський (рис. 3.1).

Кожен із цих кластерів має власну специфіку, завдання, мету й інструменти реалізації. При цьому важливою характеристикою є той факт, що результатом є не тільки співпраця з поширення передового досвіду, але й

вироблення спільних міжнародних актів, допомога у формуванні національних нормативних документів.

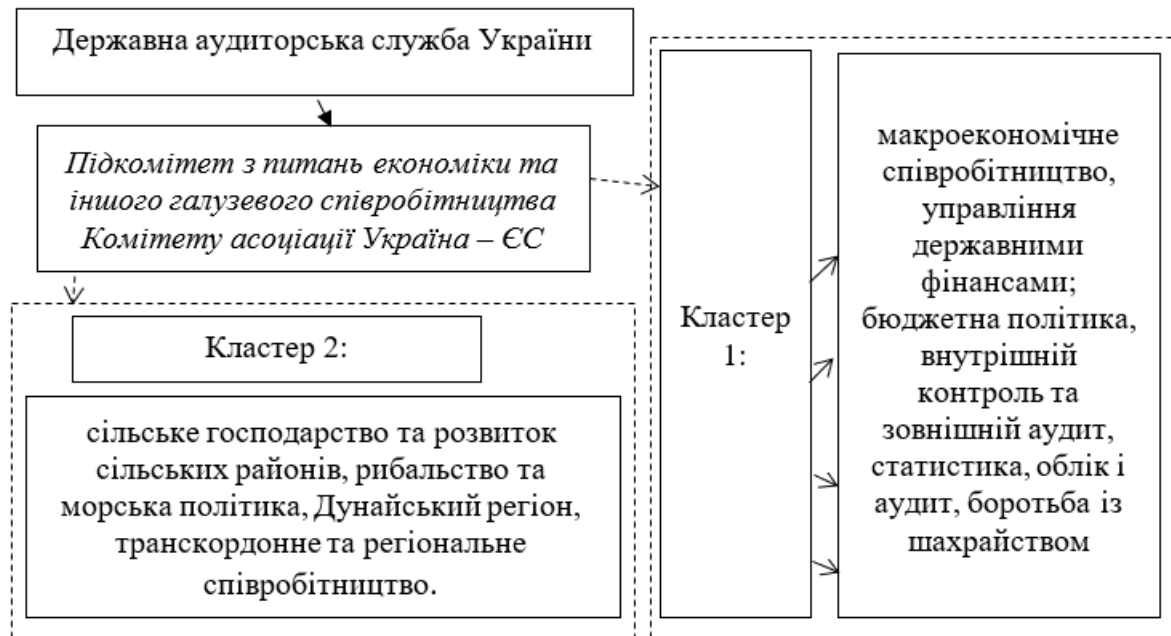


Рис. 3.1. Спрощена схема співпраці Держаудитслужби України в питаннях європейського співробітництва

Джерело: узагальнено на основі [18]

Серед інших напрямів співпраці в питаннях міжнародної координації та вирішення глобальних проблем Держаудитслужба бере участь у відповідних міжнародних інституціях. Не надто деталізована схема співпраці подана нами на рис. 3.2. У ній висвітлено також і напрями співпраці.

Також, як свідчить інформація, оприлюднена на офіційному сайті досліджуваної інституції: «... Держаудитслужба постійно співпрацює із залученими міністерствами України та органами країн-партнерів Дунайської транснаціональної програми та спільних операційних програм прикордонного співробітництва ЄС з метою удосконалення процесів щодо виконання функцій з реалізації відповідного контролю» [18].

Роль міжнародного співробітництва у зростанні якості та організаційної стрункості й злагодженості співпрацювання органів Держаудитслужби постійно зростає. Завдяки участі у різних заходах, досліджувана інституція

отримує позитивний досвід і покращує свої можливості в більш якісному виконанні покладених на неї повноважень.

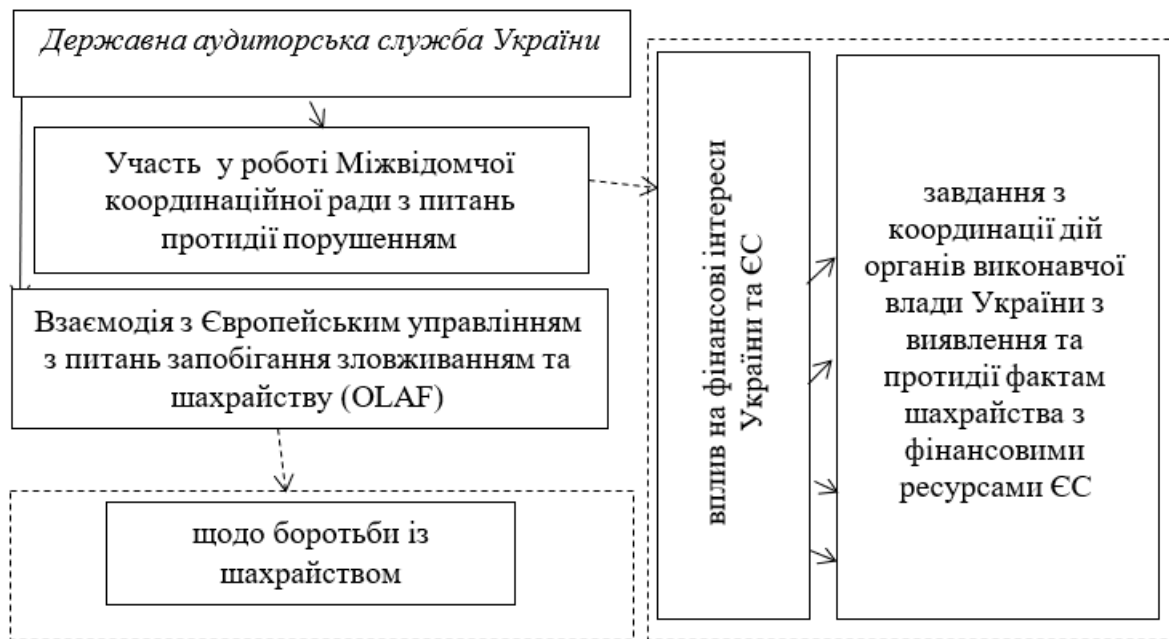


Рис. 3.2. Діяльність Держаудитслужби України в міжнародних організаціях

Джерело: узагальнено на основі [18]

Серед інших досягнень користі з міжнародного співробітництва слід назвати також підвищення кваліфікації працівників, удосконалення нормативної бази тощо. Досягається це завдяки участі в тренінгах, семінарах, інших навчальних заходах, конференціях, круглих столах, дискусійних панелях, які часто повністю, або частково фінансуються за рахунок зарубіжних партнерів.

Загалом напрями розвитку Держаудитслужби пов'язані з врахуванням обумовлюють міжнародних вимог. При цьому міжнародні інституції, як уже зазначалося залучаються до фінансово-технічної й іншого роду підтримки, обміну кращими практиками, а також спрямованими діями на приведення українських стандартів до міжнародних (рис. 3.3.)

Для запозичення позитивного досвіду з метою поліпшення діяльності Держаудитслужби, на наш погляд, варто скористатися досвідом країн ЄС, наших сусідів. До прикладу, нам варто більш активно розвивати в рамках

співпраці громадський контроль. Попри те, що фактично він незалежний від діяльності Держаудитслужби, однак він, в питаннях раціональності використання бюджетних коштів, має значну роль.

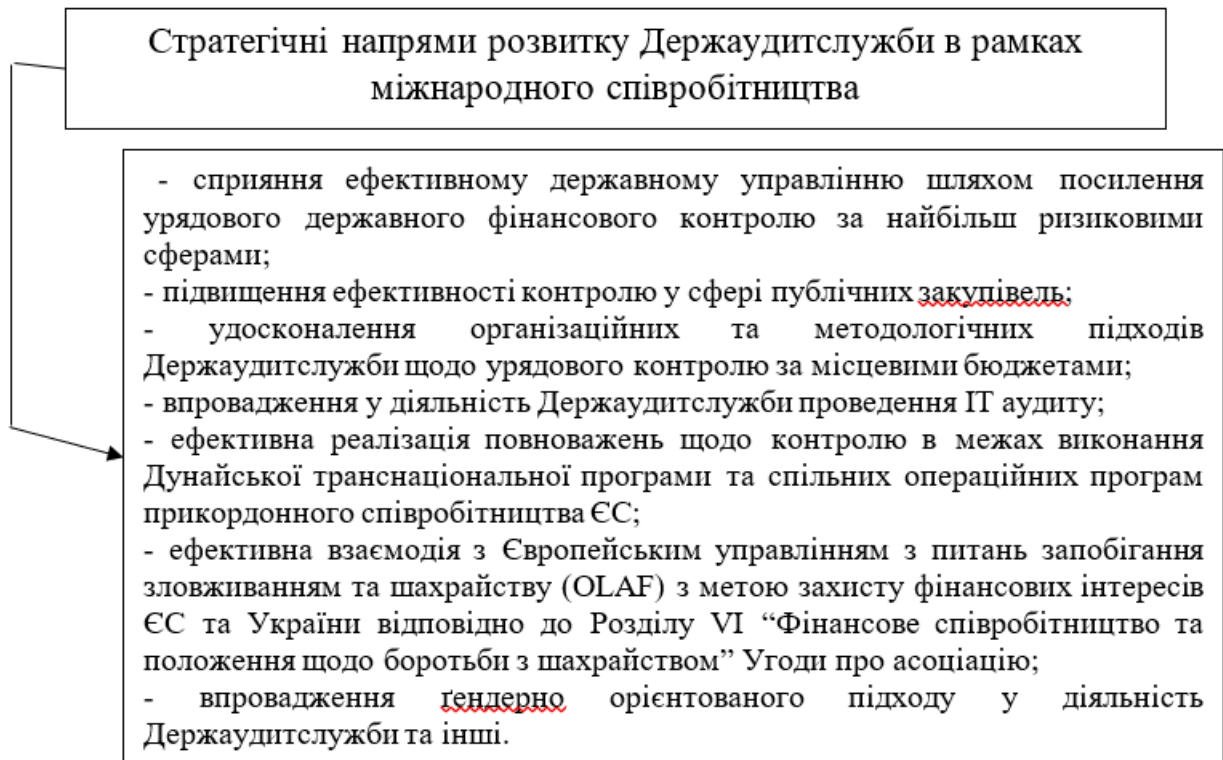


Рис. 3.3. Напрями й зміст міжнародної співпраці з розвитку Держаудитслужби України

Джерело: узагальнено на основі [18]

За його результатами можна не тільки планувати перевірки, а й з врахуванням виявлених громадським контролем порушень, створювати додаткові власні перевірки. Такий контроль у нас також репрезентований. Але він функціонує у вигляді різних інституційних одиниць, які не так тісно взаємопов’язані між собою.

Наприклад, в Україні офіційно зареєстрована платформа «Громадський контроль». Вона репрезентується: «як незалежне об’єднання борців за правду й справедливість» [6].

Ця інституція має три головні напрями діяльності: боротьба з корупцією, впровадження реформ, розробка пропозицій щодо реформування та розвитку. Ці напрями досить широкомасштабні й узагальнюючі, можуть

бути деталізовані і в контексті діяльності Держаудитслужби. Проте суттєвої співпраці між обома інституціями, на наш погляд, немає.

Натомість в країнах ЄС громадський контроль має реальну силу й значення. Він є в 27 країнах ЄС, і спрямований на забезпечення прозорості підзвітності щодо державних видатків, ефективного контролю за ними. При цьому акцентується увага на діяльності так званих вищих органів аудиту. В перекладі на українську мову – це вищі органи фінансового контролю (ВОФК). Вони відповідають за зовнішній контроль державних коштів і фінансів (рис. 3.4).

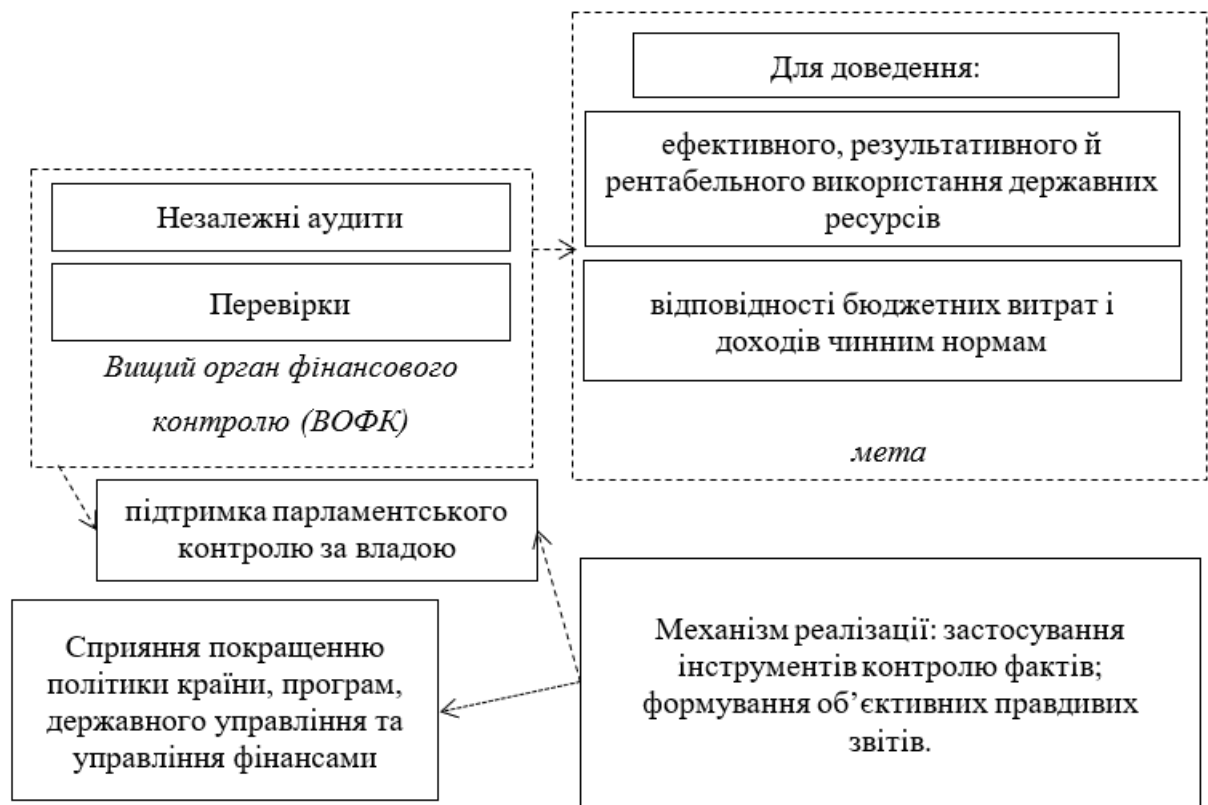


Рис. 3.4. Специфіка громадського контролю державних фінансів і ресурсів в країнах ЄС

Джерело: узагальнено автором на основі чинної практики

Слід зазначити, що між європейськими країнами існує велика різниця між інституціями громадського та державного контролю, але їхньою спільною метою є забезпечення раціонального використання державних

фінансових (бюджетів) і матеріальних ресурсів (це питання нами буде більш детально розвинуто в наступному параграфі нашого дослідження).

В українській практиці для реалізації ідеї розширення зв'язків Держаудитслужби та громадського контролю, на наш погляд, доцільно виробити механізм їх взаємодії.

Можливим варіантом є узгодження питання щодо того, щоб результати громадського контролю надсилалися в Держаудитслужбу і вона відповідним чином реагувала на виявлені недоліки. Тобто планувала свої контрольні дії з урахуванням інформації про виявлені громадським контролем недоліки щодо суб'єктів, у яких вони були допущені.

Також доцільно брати активнішу участь через ВОФК у розвитку як власної системи ДФК, так і в обміні досвідом з іншими європейськими країнами.

Оскільки сприяння розвитку аудиту в третіх країнах є однією з цілей названої міжнародної інституції, то така участь України матиме подвійний (або ж мультиплікативний) позитивний ефект. Зокрема завдяки такій участі є реальна можливість нарощення власного потенціалу органу державного аудиту – Держаудитслужби.

Завдяки врахуванню давніх традицій (сотень років) європейських країн уможлиблюється оптимізація структури, компетенції та повноважень нашої досліджуваної інституції. Попри (як засвідчує історичний досвід зарубіжних країн) наявність залежності повноважень і форми ДФК від політичної ситуації, реформ держуправління тощо, завжди можна і потрібно шукати раціональне зерно та використовувати позитивні практики і навички для поліпшення власної системи контролю.

Використання позитивного зарубіжного досвіду, безумовно матиме гарний вплив як на якість, так і на ефективність діяльності Держаудитслужби та сприятиме розвитку організації, методології й методики державного фінансового аудиту.

3.2. Напрями розширення діяльності Державної аудиторської служби

Не менш важливим напрямом діяльності (від усіх, що були нами проаналізовані в попередніх розділах) є робота, пов'язана з проведенням моніторингу закупівель (1) за бюджетні кошти, а також вживанням заходів щодо порушень (2).

Діяльність (1) реалізується через проведення моніторингу закупівель. Статистично, ця діяльність за січень - серпень 2023 року подана на рис. 3.5.

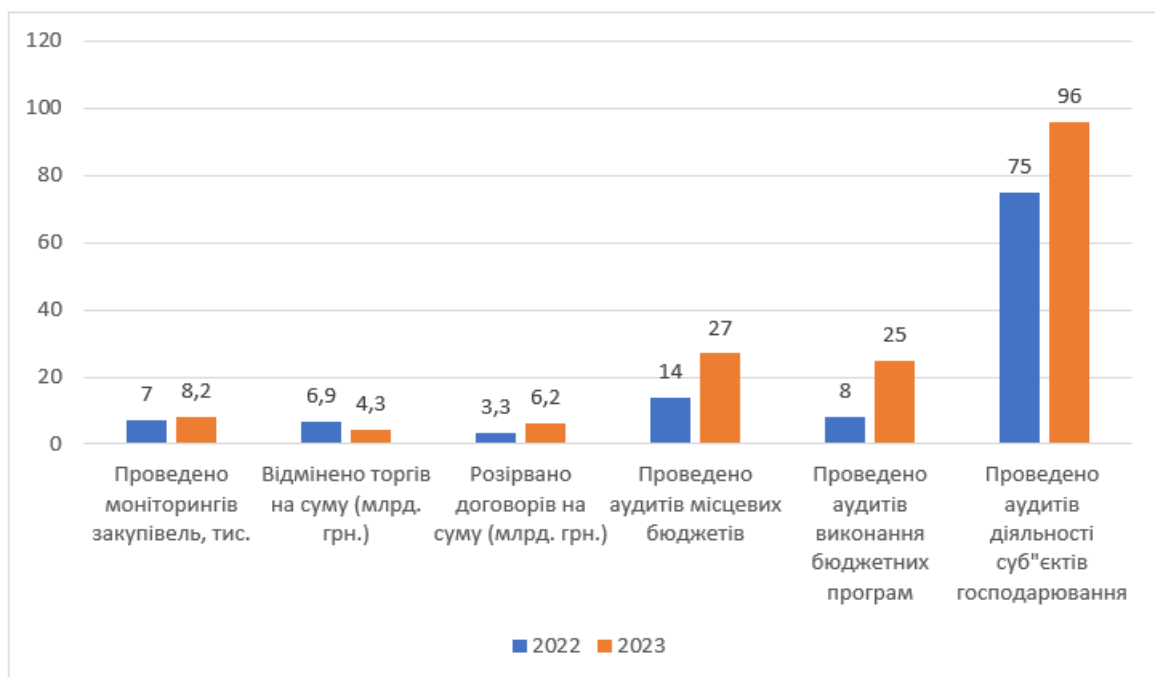


Рис. 3.5. Результати діяльності Держаудитслужби щодо закупівель та інших об'єктів контролю за січень-серпень 2022 та 2023 років

Примітка: Джерело – додаток К

Загалом з початку 2023 року держфінаудит було проведено щодо державних ресурсів (фінансових і матеріальних) на суму більше 347,2 млрд. грн., що на 208 млрд. більше, ніж за аналогічний період 2022 року.

В результаті було виявлено, що через неефективне управління упущено вигод в обсязі більше 64,0 млрд. грн. Це на 39 млрд. більше, ніж 2023 році. І

виявлено недоліки, що могли привести до втрат на суму близько 39,4 млрд. грн. Тобто на 26,7 млрд. грн. більше, ніж у 2022 році за той самий період.

Понад це, за результатами контрольних дій встановлено порушень законодавства, що можуть привести до ресурсних втрат на суму понад 88,5 млн. грн. (що в більше ніж 50 разів перевищує аналогічний показник 2022 року).

Позитивної оцінки заслуговує належне реагування підконтрольних суб'єктів на результати проведеного контролю і якісне виконання ними рекомендованих Держаудитслужбою заходів, що призвело до позитивних результатів (рис. 3.6).

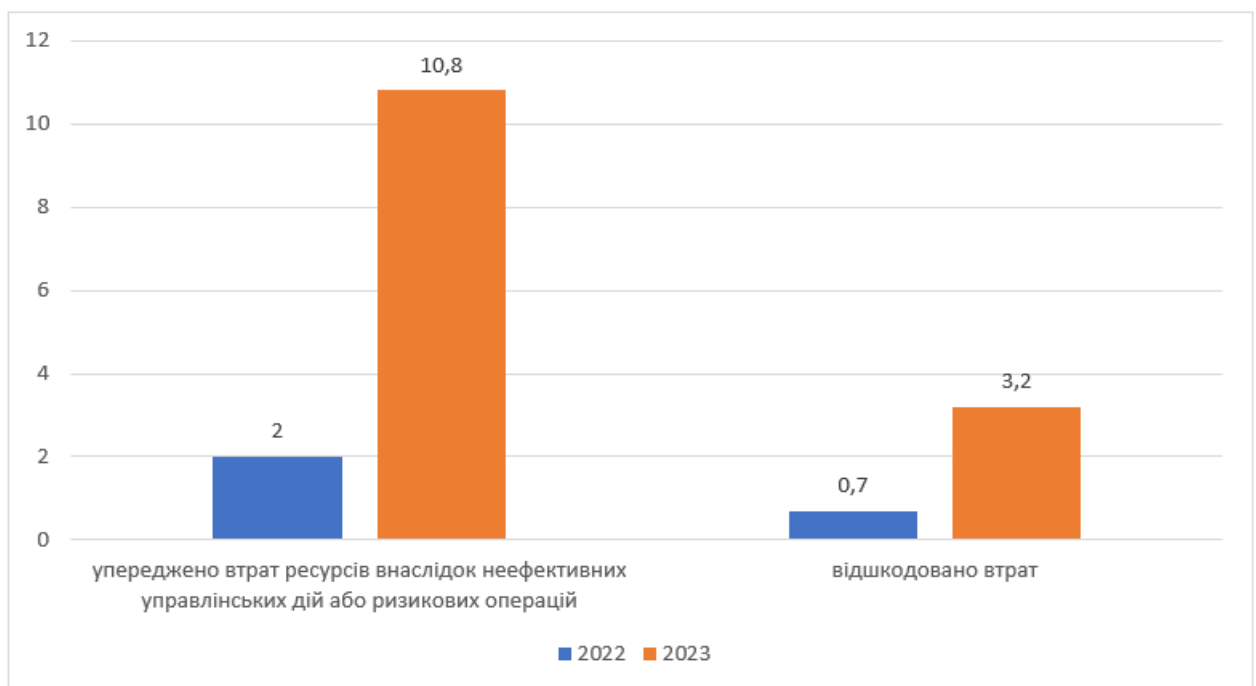


Рис. 3.6. Упереджено втрат завдяки діяльності Держаудитслужби за січень-серпень 2022 та 2023 років, млрд. грн.

Примітка: Джерело – додаток К

По результатах держаудитів розроблено було понад 1500 пропозицій, з яких реалізовано більше половини, а саме 798. З огляду на таке, розширення діяльності Держаудитслужби в цьому напрямі буде досить результативним і перспективним. Особливо якщо комплексно поєднувати здобутий досвід у співпраці з міжнародними аудиторськими організаціями та адаптувати його до наших реалій.

Не менш важливим напрямом діяльності Держаудитслужби, який слід розвивати є посилення співпраці з суб'єктами контролю. Наприклад у Звіті Держаудитслужби є інформація про такий факт, як те, що за результатами держфінаудитів керівниками відповідних суб'єктів (зокрема органів влади та управління місцевого й центрального рівня, а також підприємств і організацій) було у 2023 році реалізовано 247 рішень (двічі більше, ніж у 2022 році). Ці рішення були спрямовані на усунення виявлених недоліків. Натомість для ще кращого реагування варто було б зобов'язати подавати інформацію про прийняті рішення й заходи у вигляді відповідних доповідних записок в інституції контролю для дієвого зворотного зв'язку. В перспективі в рамках діяльності Держаудитслужби (можливо навіть в рамках її офіційного сайту) доцільно організувати рубрику «Запитання – відповіді» з активним підменю зв'язку онлайн. Тоді б зацікавлені користувачі могли задавати питання й отримувати відповіді в режимі онлайн від спеціалістів Держаудитслужби.

В цьому випадку є потреба в оптимізації обов'язків працівників та матеріальному врахуванні виконання обов'язку з надання відповідей зацікавленим користувачам.

Певним чином, якщо запитів буде багато, це може також вплинути на саму організаційну структуру Держаудитслужби. Можливо буде потреба в організації невеликого відділу. В зарубіжних країнах така практика також існує і функціонує.

Однак, при цьому варто зазначити, що перелік підконтрольних суб'єктів в європейських країнах різниться між собою. В таблиці, що подана нижче, наведено не повний перелік країн ЄС та вказано найменування суб'єктів контролю (інституцій контролю) та підконтрольні суб'єкти. Максимально охоплені контролем різні суб'єкти в Австрії, Хорватії, Естонії, Німеччині та Польщі (табл.3.1).

Вищі органи контролю в країнах ЄС (ВОФК) перевіряють доходи та витрати державних бюджетів на центральному й федеральному рівнях, а в

деяких державах-членах можуть також проводити перевірки на регіональному, місцевому чи муніципальному рівнях.

Таблиця 3.1

Контролюючі та підконтрольні суб'єкти країн ЄС

Країна	Регіональні органи влади	Місцеві органи влади	Державні підприємства	Громадські організації	Публічні суб'єкти	Муніципалітети	Інші бенефіціари
ЄВРОПЕЙСЬКИЙ СОЮЗ Європейський суд аудиторів	+	+	+	+	+	+	+
АВСТРІЯ Рахункова палата	+	+	+	+	+	+	+
БЕЛЬГІЯ Рахункова палата	+	+	+	+	+		
БОЛГАРІЯ Аудиторська палата Республіки Болгарія	+			+	+	+	+
ХОРВАТІЯ Державна аудиторська служба	+	+	+	+	+	+	+
КІПР Служба аудиту Республіки Кіпр	+		+	+	+	+	+
ДАНІЯ Національна аудиторська служба	+	+		+	+		+
ЕСТОНІЯ Державний аудит	+	+	+	+	+	+	+
ЛИТВА Державний контроль	+		+	+	+	+	+
НІМЕЧЧИНА Федеральна аудиторська служба	+			+	+		+
ПОЛЬЩА Вища палата контролю	+	+	+	+	+	+	+

Примітка: джерело [62].

Незважаючи на те, що їхні аудити зосереджуються, насамперед, на міністерствах та державних органах, суб'єкти аудиту можуть також включати державні підприємства, громадські засоби масової інформації, вищі навчальні заклади, національні банки. Більшість ВОФК мають повноваження перевіряти всі державні надходження та витрати, у тому числі на рівні приватних компаній або окремих бенефіціарів [62].

Говорячи про взаємозв'язки між підконтрольними суб'єктами й інституціями контролю, слід звернути увагу і на те, що ВОФК також мають

зв'язок з парламентами в ЄС. Ці відносини досить розмаїті й різноманітні, як і самі ВОФК (див. табл. вище). Незважаючи на те, що ВОФК є по суті незалежними суб'єктами, багато з них виступають частиною парламентських наглядових структур. Зокрема це стосується таких країн як, Австрія, Данія, Фінляндія, Іспанія, Ірландія, Литва, Мальта, Польща, Швеція, Угорщина.

А загалом органи контролю європейських країн виконують юрисдикційну функцію, попередні перевірки, а також є елементами структури парламентського контролю. Ці три напрями репрезентовані в різних країнах по різному, але здебільшого орган контролю виконує одну з них, максимум дві. Так як є, до прикладу в Греції, Іспанії, Португалії, Італії де органи контролю виконують юрисдикційну функцію та попередній контроль.

Практика реалізації парламентського контролю, вірніше репрезентація органів контролю, як елементів парламентського контролю є важливим напрямом розвитку діяльності української Держаудитслужби.

Зв'язок між суб'єктами контролю та підконтрольними суб'єктами, а також інституціями виконання покарань (в тому числі судовими й іншими органами) – це досить актуальний напрям розвитку діяльності досліджуваного нами органу контролю.

Підтвердженням цього є відповідна статистика щодо впровадження встановлених заходів щодо порушників фінансової дисципліни, які вживають органи Держаудитслужби. Одним з них є направлення до правоохоронних органів відповідних матеріалів (у 2023 році, скажімо, передано 707 таких справ). Останні розглядаються правоохоронними органами та або передаються до суду або на досудові дослідження. В січні – серпні 2023 року, наприклад заведено 315 справ та досудових розслідувань, що майже у два рази більше, ніж було у згаданому періоді минулого року.

Для узаконення формування відділу, який би займався взаємозв'язками в питаннях реалізації результатів контролю і запропонованих заходах з поліпшення, доцільно внести відповідні поправки, наприклад, в Положення №43 [32]. До слова, цим положенням вже у 2023 році змінено деякі вимоги.

Зокрема за ними Держаудитслужба провадить : «контроль за відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за договорами державно-приватного партнерства і їх відповідністю вимогам бюджетного законодавства. Також відмінено участь працівників Держаудитслужби в ревізійних комісіях суб'єктів, корпоративні права держави у яких перевищують 50 % статутного капіталу» [32].

В цьому випадку зменшення обов'язків щодо участі у ревізійних комісіях, може бути перенесене на роботи по взаємозв'язках і підконтрольними суб'єктами. Тоді це не призведе ані до збільшення витрат, ані не збільшить витрат робочого часу. Це повною мірою відповідає стратегічним напрямкам розвитку Держаудитслужби на 2024 рік. А саме це спів взаємодія, яка реалізуватиметься за такою схемою: правоохоронні органи (через спільні накази, дії, обмін даними) → контролюючі органи (обмін даними, доступ до інформації) → громадськість (оприлюднення даних) → внутрішні аудитори (обмін даними щодо ризиків).

Власне ризики в останні роки все більше актуальні для діяльності досліджуваної інституції. Їхнє врахування реалізується через механізми ризикоорієнтованого підходу до планування в бюджетній сфері. Він був спрямований на захист інтересів держави, виявлення можливостей зниження витрат і базується на якісній доказовій базі. Результатом застосування цього підходу стали оперативність реагування і запобігання порушенням. При цьому усі інновації відбуваються через удосконалення законодавства, діджиталізацію, розвиток професійності персоналу, комунікацій, здійснення контролю якості виконуваних ревізійних робіт, доброчесність.

У зв'язку з пандемією, а також війною, перспективним напрямом є розвиток дистанційного контролю, тобто перехід до дистанційної праці працівників Держаудитслужби. Для підготовки кадрів з навиками дистанційної роботи передбачено формування навчального центру, який також має працювати дистанційно. Тобто реалізовувати дистанційну підготовку кадрів. В цьому контексті позитивно слід оцінити залучення

молодих спеціалістів і їх навчальними закладами. За прикладом європейських країн в цьому плані можна використати досвід, який є у закладах юридичного спрямування. При них організуються навчальні практичні лабораторії, які надають безкоштовні юридичні консультації усім, хто подає відповідні звернення. Займаються цим студенти під керівництвом досвідчених викладачів. Виконувані ними роботи відповідним чином оцінюються й враховуються як практика. Такий підхід варто впровадити і щодо виконуваних аудиторською службою робіт. Консультаційні лабораторії при цьому могли б займатися питаннями надання інформації підконтрольним суб'єктам про напрями контролю і його об'єкти, тощо.

Цікавою інновацією є питання про надання аудиторам права здійснювати фото, звуко й відеозапис для фіксації доказів і фактів під час контролю. Така ініціатива стосується уточнення відповідної законодавчої статі. Але зараз поки що контроль, який реалізують працівники Держаудитслужби, має в своєму арсеналі лише усне звернення щодо надання даних, а також письмова фіксація виявлених фактів. Застосування нових методів і способів фіксації результатів контролю (аудиту) – прогресивний та інноваційний напрям розвитку діяльності Держаудитслужби. Тому дослідження в цьому напрямі також актуальні. На наш погляд, такі дослідження належать до категорії методично-організаційних. І що важливо, – це те, що застосування нових підходів такого плану одночасно вимагає наявності відповідного технічного та правового забезпечення.

Окрім цього важливим напрямом діяльності Держаудитслужби, який перегукується з вже описаним нами вище (щодо взаємозв'язків органів контролю з підконтрольними суб'єктами) є також формування єдиної комп'ютерної інтегрованої системи, яка б забезпечувала електронну інформаційно-управлінську взаємодію пов'язаних інституційних одиниць.

Усі наведені напрями розвитку діяльності Держаудитслужби, в тому числі використовуючи позитивний зарубіжний досвід та комп'ютерні ІТ, які вимагають відповідних компетентностей. В цьому контексті важливо мати

якісну систему освіти, можливості підвищення кваліфікації й проходження відповідних стажувань. Це також важливе завдання, яке належить вирішити.

Висновок до розділу 3

Трансформація сучасної державної аудиторської служби в Україні триває, а тому вона продовжує удосконалюватись та розвиватись, зокрема в тому числі, орієнтуючись на досвід зарубіжних країн. Процес європейської інтеграції відіграє важливу роль у становленні та трансформації українських інституцій з врахуванням нормативно-правових документів міжнародних організацій.

Важливим завданням для України сьогодні постає цільове та ефективне використання бюджетних коштів та майна. Окрім того, надзвичайно важливими питаннями є ефективність витрачання коштів, виділених на виконання бюджетних програм.

З метою поліпшення діяльності Держаудитслужби, на наш погляд, варто скористатися досвідом країн ЄС, наших сусідів. До прикладу, нам варто більш активно розвивати в рамках співпраці громадський контроль. Попри те, що фактично він незалежний від діяльності Держаудитслужби, однак він, в питаннях раціональності використання бюджетних коштів, має значну роль.

Позитивної оцінки заслуговує належне реагування підконтрольних суб'єктів на результати проведеного контролю і якісне виконання ними рекомендованих Держаудитслужбою заходів, що призвело до позитивних результаті

Завдяки врахуванню давніх традицій (сотень років) європейських країн уможлиблюється оптимізація структури, компетенції та повноважень нашої досліджуваної інституції.

Не менш важливим напрямом діяльності Держаудитслужби, який слід розвивати є посилення співпраці з суб'єктами контролю.

Цікавою інновацією є питання про надання аудиторам права здійснювати фото, звуко й відеозапис для фіксації доказів і фактів під час контролю. Така ініціатива стосується уточнення відповідної законодавчої статі. Але зараз поки що контроль, який реалізують працівники Держаудитслужби, має в своєму арсеналі лише усне звернення щодо надання даних, а також письмова фіксація виявлених фактів. Застосування нових методів і способів фіксації результатів контролю (аудиту) – прогресивний та інноваційний напрям розвитку діяльності Держаудитслужби. Тому дослідження в цьому напрямі також актуальні. На наш погляд, такі дослідження належать до категорії методично-організаційних. І що важливо, – це те, що застосування нових підходів такого плану одночасно вимагає наявності відповідного технічного та правового забезпечення.

Окрім цього важливим напрямом діяльності Держаудитслужби, який перегукується з вже описаним нами вище (щодо взаємозв'язків органів контролю з підконтрольними суб'єктами) є також формування єдиної комп'ютерної інтегрованої системи, яка б забезпечувала електронну інформаційно-управлінську взаємодію пов'язаних інституційних одиниць.

Усі наведені напрями розвитку діяльності Держаудитслужби, в тому числі, з використанням позитивного зарубіжного досвіду та комп'ютерних ІТ вимагають відповідних компетентностей. В цьому контексті важливо мати якісну систему освіти, можливості підвищення кваліфікації й проходження відповідних стажувань. Це також важливе завдання, яке належить вирішити.

ВИСНОВОК

За результатами проведеного дослідження можна сформулювати такі висновки.

За допомогою ДФК здійснюється забезпечення перевірки законності всіх проведених фінансових і господарських операцій, явищ та процесів їх діяльності, забезпечується повнота та своєчасність формування фінансових, трудових і матеріальних ресурсів, їх цільовий характер, повнота та ефективність їх використання, виявляються порушення фінансової дисципліни.

Становлення державного контролю бере свій початок з часів Доби Української Центральної Ради. Так, 4 (17) березня 1917 року у Києві створено Українську Центральну Раду.

У незалежній Україні Контрольно-ревізійна служба була створена у 1993 році. Згідно постанови Кабінету Міністрів України від 05.07.1993 р. за № 515 було затверджено Положення про цю службу та її гранична чисельність.

Слід зауважити, що визначення поняття «ДФА (державний аудит)» дається лише у чотирьох законодавчих актах. Однак, в інших нормативах поняття не ідентифікується. На нашу думку, це є упущенням у чинній законодавчій базі, оскільки у діючому законі доцільно було б виправити такий недолік, або ж хоча б вказати, що слід керуватися при ідентифікації державного аудиту означенням, поданим в Господарському Кодексі та інших нормативних актах. Це важливий момент, оскільки згаданий Закон регулює всю аудиторську діяльність в Україні.

Важливим елементом у процесі проведення аудиторської діяльності є розроблення та дотримання нормативно-правового законодавства із урахуванням міжнародних стандартів. Нормативне забезпечення та регулювання є важливим фактором впливу на якість та правдивість відображення результатів у процесі проведення аудиторської перевірки.

Держаудитслужби має дещо інше спрямування, об'єкти і предмети контролю. При цьому, можна стверджувати, що як в міжнародних так і вітчизняних нормативних актах існують спільні й схожі основні недоліки ведення обох видів діяльності. Серед них: недостатня кількість розроблених методично-теоретичних документів щодо якісного контролю; недостатній рівень фаховості й професійного досвіду з методики проведення контролю; потреба в забезпеченні кращої підготовки аудиторських кадрів щодо вміння застосування і адаптації міжнародного досвіду у діяльність; відсутність належного контролю за діяльністю контролюючих інституцій та осіб та інші.

Отже, проведення заходів щодо ліквідації негативних впливів на аудиторську діяльність суб'єктів господарювання України та проведення адаптаційних процесів щодо впровадження міжнародного нормативного та правового законодавства в українську економіку дозволить сформувати ефективну систему контролю, здатну оперативно та якісно реагувати на сучасні виклики.

На сьогодні, в нормативних та правових актах, що регламентують окремі питання контрольно-ревізійного процесу, методичного та організаційного забезпечення проведення ревізій і перевірок в установах бюджетної сфери недостатньо висвітлено, а в деяких аспектах їм взагалі не приділена увага.

Тому, на нашу думку необхідно розробити таку методику ревізії бюджетних установ (з врахуванням особливостей роботи відповідних галузей невиробничої сфери), яка б дала можливість забезпечити в розрізі кодів економічної класифікації видатків об'єктивну оцінку використання фінансових ресурсів та збереження державної власності на кожному етапі проведення фінансової та господарської діяльності.

Виконання своїх повноважень Держаудитслужбою має певні належні результати. Вони проявляються у виконанні різного роду перевірок, наданні інформації у відповідні інстанції тощо.

Якщо узагальнювати, то у цілому якість і структура здійснених Держаудитслужбою контрольних дій є достатньо оптимальними, а результати

позитивними. Виявлені порушення, зрозуміло, явище негативне, але їх ліквідація та запропоновані досліджуваною інституцією заходи досить дієві. В подальшому для поліпшення структури та якості контрольних дій слід вивчати та поширювати позитивний досвід, аналізувати результати контролю та виробляти відповідні методичні рекомендації з недопущення недоліків і порушень, проводити відповідні навчання персоналу, зокрема працівників підконтрольних суб'єктів.

Трансформація сучасної державної аудиторської служби в Україні триває, а тому вона продовжує удосконалюватись та розвиватись, орієнтуючись на досвіді зарубіжних країн. Для запозичення позитивного досвіду з метою поліпшення діяльності Державної аудиторської служби, на наш погляд, варто скористатися досвідом країн ЄС, наших сусідів. До прикладу, нам варто більш активно розвивати в рамках співпраці громадський контроль. Попри те, що фактично він незалежний від діяльності Державної аудиторської служби, однак він, в питаннях раціональності використання бюджетних коштів, займає значну роль.

Слід зазначити, що між європейськими країнами існує велика різниця між інституціями громадського та державного контролю, але їхньою спільною метою є забезпечення раціонального використання державних фінансових (бюджетів) і матеріальних ресурсів (це питання нами буде більш детально розвинуто в наступному параграфі нашого дослідження).

В українській практиці для реалізації ідеї розширення зв'язків Державної аудиторської служби та громадського контролю, на наш погляд, доцільно виробити механізм їх взаємодії.

Не менш важливим напрямом діяльності Державної аудиторської служби, який слід розвивати є посилення співпраці з суб'єктами контролю. Наприклад у Звіті Державної аудиторської служби є інформація про такий факт, як те, що за результатами держфінансових аудитів керівниками відповідних суб'єктів (зокрема органів влади та управління місцевого й центрального рівня, а також підприємств і організацій) було у 2023 році реалізовано 247 рішень (вдвічі більше, ніж у 2022 році). Ці рішення були спрямовані на усунення виявлених недоліків.

Натомість для ще кращого реагування варто було б зобов'язати подавати інформацію про прийняті рішення й заходи у вигляді відповідних доповідних записок в інституції контролю для дієвого зворотного зв'язку. В перспективі в рамках діяльності Держаудитслужби доцільно організувати рубрику «Запитання – відповіді» з активним підменю зв'язку онлайн. Тоді б зацікавлені користувачі могли задавати питання й отримувати відповіді в режимі онлайн від спеціалістів Держаудитслужби.

Цікавою інновацією є питання про надання аудиторам права здійснювати фото, звуко й відеозапис для фіксації доказів і фактів під час контролю. Така ініціатива стосується уточнення відповідної законодавчої статі. Але зараз поки що контроль, який реалізують працівники Держаудитслужби, має в своєму арсеналі лише усне звернення щодо надання даних, а також письмова фіксація виявлених фактів. Застосування нових методів і способів фіксації результатів контролю (аудиту) – прогресивний та інноваційний напрям розвитку діяльності Держаудитслужби. Тому дослідження в цьому напрямі також актуальні. На наш погляд, такі дослідження належать до категорії методично-організаційних. І що важливо, – це те, що застосування нових підходів такого плану одночасно вимагає наявності відповідного технічного та правового забезпечення.

Окрім цього важливим напрямом діяльності Держаудитслужби, який перегукується з вже описаним нами вище (щодо взаємозв'язків органів контролю з підконтрольними суб'єктами) є також формування єдиної комп'ютерної інтегрованої системи, яка б забезпечувала електронну інформаційно-управлінську взаємодію пов'язаних інституційних одиниць.

Усі наведені напрями розвитку діяльності Держаудитслужби, в тому числі з врахуванням позитивного зарубіжного досвіду та комп'ютерних ІТ вимагають відповідних компетентностей. В цьому контексті важливо мати якісну систему освіти, можливості підвищення кваліфікації й проходження відповідних стажувань. Це також важливе завдання, яке належить вирішити.

Список використаної літератури

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підруч. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. Закладів. 2-е вид., перероб. та доп. Житомир : ПП «Рута», 2002. 672 с.
2. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. №2456-VI (зі змінами та доповненнями).
3. Волянський О., Кравченко Л. Нові повноваження Держаудитслужби у 2022 році. *Бухгалтерія. Платформа бюджет та ОМС*. 2022. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/1272-nov-povnovajennya-derjauditslujbi-u-2022->
4. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навчальний посібник. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2021. 128 с.
5. Господарський кодекс України: Закон України № 436-IV від 16.01.2003 р. (зі змінами та доповненнями, внесеними ЗУ №3272-IX від 27.07.2023). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text/>.
6. Громадський контроль. Офіційний сайт ГО. URL: <https://gromko.org.ua/pro-nas/>.
7. Давиденко А., Павлюк С. Держаудитслужба в публічних закупівлях: чи ефективні моніторинги. *Звіт Трансперенсі Інтернешнл країна*. URL: <https://ti-ukraine.org/wp-content/uploads/2020/07/Derzhadytsluzhba-vpublichnyhzakupivlyah-chy-efektyvni-monitoryngy-1.pdf>
8. Данилевич Н. С., Тисячна С. Д. Проблеми діяльності державної аудиторської служби України та шляхи їх вирішення. *Економіка та підприємництво*. 2018. № 41. С. 212–223.
9. Данчевська І.Р., Ковалюк О.М. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю місцевих бюджетів та шляхи його покращення в Україні. *Economy and society: modern foundation for human development*. Leipzig university. 2016. С. 178.

10. Денисовець Ю., Мороз Ю. Бюджетні програми як об'єкт обліку, аудиту та аналітичних досліджень. *Фінансові інструменти регіонального розвитку* : Збірник праць учасників Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції. Том 2. Житомир: Поліський університет, 2021. С. 55-58.
11. Деякі питання органів державного фінансового контролю : Постанова Кабінету міністрів України від 03.03.2020 р. №182.
12. Долбнева Д. В. Сучасний стан проведення державного аудиту бюджетних програм Державною аудиторською службою України. *Modern Economics*. 2018. №10. С. 43-48. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V10\(2018\)-07](https://doi.org/10.31521/modecon.V10(2018)-07).
13. Жадан Т. А. Економічна сутність та зміст поняття «державний фінансовий контроль». *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2017. № 16. С.161–168.
14. Зайкіна Г. М. Нормативно-правове регулювання здійснення фінансового контролю за утворенням та функціонуванням залізничного транспорт загального користування. *Правова позиція*. 2023. № 1 (38). С.17-20.
15. Заїць Д. Аудит ефективності в забезпеченні управління підприємством. *Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах цифрової економіки*: зб. наук. праць Всеукраїнської науково-практичної конференції, 25 квітня 2023 року / за наук.ред. ректора, доктора економічних наук, професора В.Іванишин. Кам'янець-Подільський: ЗВО «ПДУ», 2023. С. 16-18.
16. Здирко Н. Державне регулювання та контроль у сфері публічних закупівель. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Випуск 3-4. С. 79-89
17. Зима Ю.П. Місце державного фінансового аудиту в системі контролю за видатками державного бюджету. *Облік і фінанси АПК*. 2023. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/misce-derzhavnogo-finansovogo-auditu-v-sistemi-kontrolyu-za-vidatkami-derzhavnogo-byudzhetu.html>

18. Євроінтеграція та міжнародне співробітництво. Офіційний сайт. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1029>.
19. Єрмошенко М. М. Фінансова безпека держави: національні інтереси, реальні загрози, стратегія забезпечення : монографія. К. : КНТЕУ, 2001. 309 с.
20. Концепція застосування програмно-цільового методу: Розпорядження Кабінету міністрів України від 14.09.2002 р. № 538-р.
21. Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року : Постанова Кабінету міністрів України від 10.05.2018 р. № 310.
22. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р .
23. Лазар У.О. Парламентський контроль за публічними фінансами: фінансово-правовий аспект: Монографія. Чернівці, 2023. 175 с.
24. Лалакулич М.Ю. Удосконалення системи нормативно-правового забезпечення аудиту діяльності підприємств на сучасному етапі. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2016. Вип. 16, Ч.2. С. 139-141.
25. Максимова В. Ф., Слободяник Ю. Б. Сутність державного аудиту. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2012, № 2, Т. 1. С. 319-323.
26. Мних Є. В. Державний фінансовий аудит: методологія та організація. Київ: Вид. нац. торг.-екон. ун-ту. 2009. 319 с.
27. Непийвода В.Л. Особливості державного фінансового контролю діяльності бюджетних установ. *Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ*. 2019. Вип.73. С.8-15.
28. Остапчук М.О. Теоретичні основи оцінки ефективності бюджетних програм. *Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах*

цифрової економіки: зб. наук. праць Всеукраїнської науково-практичної конференції, 25 квітня 2023 року / за наук.ред. ректора, доктора економічних наук, професора В.Іванишин. Кам'янець-Подільський: ЗВО «ПДУ», 2023. С. 29-35.

29. Покинйчереда І.В. Порядок проведення контролю за складанням кошторису бюджетної установи. *Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах цифрової економіки*: зб. наук. праць Всеукраїнської науково-практичної конференції, 25 квітня 2023 року / за наук.ред. ректора, доктора економічних наук, професора В. Іванишин. Кам'янець-Подільський: ЗВО «ПДУ», 2023. С. 42-50.

30. Полінець О.П. Контроль в державному управлінні України: теоретико-організаційні питання : дис. ... канд. наук з держ. управління : 25.00.01 / Національна академія держ. управління при Президентові України. Київ, 2003. 248 с.

31. Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43.

32. Попович С. Контроль за використанням державних коштів. Вісник Хмельницького національного університету. 2023. № 3. С. 285-290. URL: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2023-318-3-44>.

33. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання державного сектору економіки: Постанова кабінету міністрів України від 27.09.2022 р. №1119.

34. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.93 р. № 3125-ХІІ.

35. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна: Закон України №3202-IV від 01.10.2018 р.

36. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова кабінету міністрів України від 27.03.2019 р. № 252.

37. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: Указ президента України від 09.12.2010 р. № 1085/2010.

38. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 16.10.2012 р. №5463-VI (зі змінами та доповненнями, внесеними ЗУ від 29 липня 2022 року №2479-IX). URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/t293900?an=605684&ed=2022_07_29.

39. Про оцінку ефективності бюджетних програм державного бюджету: Наказ Мінфіну України від 19.05.2020 р. №223. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0646-20#Text>.

40. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022 - 2025 роки та плану заходів з її реалізації: Розпорядження Кабінету міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р

41. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 №2258-VIII.

42. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939–XII.

43. Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах цифрової економіки: зб. наук. праць Всеукраїнської науково-практичної конференції, 25 квітня 2023 року / за наук. ред. ректора, доктора економічних наук, професора В.Іванишин. Кам'янець-Подільський: ЗВО «ПДУ», 2023. 112 с.

44. Романів Є. М., Біляковська Х. І. Нормативно-правове забезпечення та особливості проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Економіка і фінанси. 2018. № 2. С. 91-99.

45. Русін М. В. Контроль у сфері публічних закупівель. *Ефективна економіка*. 2020. №12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2020/112.pdf.

46. Рабошапко А.Г. Контроль фінансування бюджетної установи. *Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах цифрової економіки*: зб. наук. праць Всеукраїнської науково-практичної конференції, 25 квітня 2023 року / за наук.ред. ректора, доктора економічних наук, професора В. Іванишин. Кам'янець-Подільський: ЗВО «ПДУ», 2023. С. 58-64.
47. Рябчук О. Г., Гаркуша Д. О. Аудит використання бюджетних коштів в освітній сфері. *Modern Economics*. 2022. № 36(2022). С. 119-124. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V36\(2022\)-17](https://doi.org/10.31521/modecon.V36(2022)-17).
48. Рябчук О. Г., Вигівська В.М. Необхідність оцінки ефективності виконання бюджетних програм у сфері освіти. *Науковий вісник Львівської академії*. Серія: Економіка, менеджмент та право. 2021. Випуск 5. С. 48-55.
49. Слободяник Ю. Б. Державний аудит ефективності: проблема визначення критеріїв. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Тернопіль, 28 грудня 2018 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 166-169.
50. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні: монографія. Суми : ФОП Наталуха А. С., 2014. 321 с.
51. Скорба О.А. Виникнення та розвиток державного фінансово-господарського аудиту. *Економіка: проблеми теорії і практики*. 2010. Випуск 261: В 7 т. Т. V. С. 1299-1306.
52. Слюсаренко В. Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні: монографія. Ужгород: УжНУ, 2014. 200 с.
53. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 р. за № 142-р.
54. Стратегія розвитку ДКРС в Україні на 2003-2005 роки : Наказ Міністерства фінансів України від 26.11. 2002 р. № 997.
55. Структура Державної аудиторської служби України. Офіційний сайт. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/3507>.

56. Тимошенко О., Кузьменко О. Оцінка сучасного стану виконання бюджетних програм як об'єкту управління бюджетними видатками. *Економічний вісник Донбасу*. 2020. № 2 (60). С. 108-114.
57. Трайтлі В. Ю. Контроль якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. *Молодий вчений*. 2015. № 11(2). С. 133-137.
58. Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Державний аудит як форма фінансового контролю: сутність та інституційні особливості. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2011. № 2 (42). С. 124-131.
59. Шевченко І. О., Липницька М. В. Сутність та розвиток аудиту в євроінтеграційних умовах. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 38. С. 142–147.
60. Шевчук О. Д., Мукоїд І. Л. Особливості проведення державного аудиту в Україні. *Економічні науки*. 2012. № 4 (70). Том 2. С. 230-234.
61. Najwyższe organy kontroli w UE i jej państwach członkowskich – przegląd. *Serwis internetowy „Kontrola publiczna w Unii Europejskiej”*. URL: <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/pl/#chapter1>.
62. Yelnikova Yu. V. The Role and Place of Audit in the System of State Financial Control. *Механізм регулювання економіки*. 2017. №1. С.84-92.

ДОДАТКИ