

12. Derzhavnyj komitet statystyky [State Statistics Committee of Ukraine]. *ukrstat.gov.ua*. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].

13. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Podatkovyi kodeks Ukrainy [The Tax Code of Ukraine]. *zakon5.rada.gov.ua* Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/>

14. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2011). Instruksiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhholderskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii [Instruction on the application of the Plan of Accounts of Accounting for Assets, Capital, Commitments and Business Operations of Enterprises and Organizations]. *zakon3.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/> [in Ukrainian].

15. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2018). Metodychni rekomendatsii zi skladannia zvituv pro upravlinnia [Methodological recommendations for drawing up a management report]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18/> [in Ukrainian].

Відомості про авторів

ПЛАХТІЙ Тетяна Федорівна – доктор економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: taniprof@i.ua)

ДРАЧУК Віталіна Юрївна – викладач кафедри обліку і оподаткування, Вінницький фінансово-економічний університет (21037, м. Вінниця, вул. Пирогова, 71-а, e-mail: vitalinadrachuk@i.ua)

PLAKHTIY Tetiana - Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation in the fields of Economy Vinnitsia National Agrarian University (21008 Vinnitsa, 3 Soniachna str., e-mail: taniprof@i.ua).

DRACHUK Vitalina – lecturer at the Department of Accounting and Taxation Vinnitsa Finance and Economics University (21037, Vinnitsa, 71-a Pirogov str., e-mail: vitalinadrachuk@i.ua).

ПЛАХТИЙ Татьяна Федоровна – доктор экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и налогообложения в отраслях экономики, Винницкого национального аграрного университета (2taniprof@i.ua1008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail:)

ДРАЧУК Виталина Юриевна – преподаватель кафедры учета и налогообложения, Винницкий финансово-экономический университет (21037, г. Винница, ул. Пирогова, 71-а, e-mail: vitalinadrachuk@i.ua)



УДК 336.1

**СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ЯК
ЕФЕКТИВНОГО ІНСТРУМЕНТУ БОРОТЬБИ
З ФІНАНСОВИМИ ПОРУШЕННЯМИ ©**

ШЕВЧУК О.Д.,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту
та державного контролю,

ЗДИРКО Н.Г.,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту
та державного контролю,
декан факультету обліку та аудиту
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)

У статті визначено сутність та доведено ефективність такої відносно нової форми фінансового контролю як державний фінансовий аудит, що є на сьогоднішні найбільш дієвим інструментом у боротьбі з бюджетними правопорушеннями.

Проаналізовано поняття державного фінансового аудиту та інспектування в чинній вітчизняній законодавчій базі, визначено особливості розмежування цих економічних категорій. Окреслено сучасні проблеми державного фінансового аудиту.

Зазначено основні тенденції щодо проведених державних фінансових аудитів за останні три роки функціонування Державної аудиторської служби України. Наведено найбільш поширені фінансові порушення, наслідком яких стали втрати державних ресурсів за звітний період.

Обґрунтовано необхідність удосконалення системи вітчизняного державного фінансового контролю шляхом розвитку державного фінансового аудиту, що сприятиме підвищенню ефективності чинного механізму фінансового контролю бюджетної сфери з боку державних органів контролю. Запропоновано основні напрямки удосконалення механізму проведення вітчизняного державного фінансового аудиту.

Ключові слова: державний бюджет, фінансовий контроль, державний фінансовий аудит, фінансові правопорушення, органи контролю, бюджетні кошти, Державна аудиторська служба України, Рахункова палата України.

Рис.: 8. Літ.: 11.

STATUS AND PROSPECTS OF DEVELOPMENT OF THE STATE FINANCIAL AUDIT AS AN EFFECTIVE TOOL FOR COMBATING FINANCIAL VIOLATIONS

SHEVCHUK Olena

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
of the Audit and State Control Department,
Vinnytsia National Agrarian University,*

ZDYRKO Nataliya,

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
of the Audit and State Control Department,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)*

The article defines the essence and proves the effectiveness of such a relatively new form of financial control, such as the state financial audit, which is the most effective instrument in combating budget violations.

The concept of state financial audit and inspection in the current domestic legislative framework is analyzed, features of differentiation of these economic categories are noted. The modern problems of the state financial audit are outlined.

The main tendencies of conducted state financial audits for the last three years of the functioning of the State Audit Office of Ukraine are noted. The most widespread financial violations, which resulted in losses of state resources during the reporting period, are presented.

The necessity of improving the system of domestic state financial control through the development of the state financial audit, which will increase the efficiency of the functioning mechanism of financial control of the budget sphere by the state controlling bodies, is substantiated. The main directions of improvement of the mechanism of carrying out of the national state financial audit are offered.

Key words: state budget, financial control, state financial audit, financial violations, control bodies, budgetary funds, State Audit Office of Ukraine, Accounting Chamber of Ukraine.

Fig.: 8. Ref.: 15.

СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО АУДИТА КАК ЭФФЕКТИВНОГО ИНСТРУМЕНТА БОРЬБЫ С ФИНАНСОВЫМИ НАРУШЕНИЯМИ

ШЕВЧУК Елена Дмитриевна,

*кандидат экономических наук, доцент
кафедры аудита и государственного контроля,*

ЗДЫРКО Наталья Григорьевна,

*кандидат экономических наук, доцент
кафедры аудита и государственного контроля,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)*

В статье определена сущность и доказана эффективность такой относительно новой формы финансового контроля, как государственный финансовый аудит, который является на сегодняшний день наиболее действенным инструментом в борьбе с бюджетными правонарушениями.

Проанализированы понятия государственного финансового аудита и инспектирования в действующей отечественной законодательной базе, отмечено особенности разграничения этих экономических категорий. Определены современные проблемы государственного финансового аудита.

Указаны основные тенденции проведенных государственных финансовых аудитов за последние три года функционирования Государственной аудиторской службы Украины. Приведены наиболее распространенные финансовые нарушения, следствием которых стали потери государственных ресурсов за отчетный период.

Обоснована необходимость совершенствования системы отечественного государственного финансового контроля путем развития государственного финансового аудита, что будет способствовать повышению эффективности функционирующего механизма финансового контроля бюджетной сферы со стороны государственных контролирующих органов. Предложены основные направления совершенствования механизма проведения отечественного государственного финансового аудита.

Ключевые слова: государственный бюджет, финансовый контроль, государственный финансовый аудит, финансовые правонарушения, контролирующие органы, бюджетные средства, Государственная аудиторская служба Украины, Счетная палата Украины.

Рис.: 8. Лит.: 11.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання під час загострення економічної кризи особливо актуальним є використання дієвих форм державного фінансового контролю для ефективного відстеження основних напрямків надходження і використання державних ресурсів, своєчасного виявлення фактів порушень фінансової дисципліни розпорядниками бюджетних коштів на різних рівнях управління.

Негативним явищем функціонування чинної системи державного фінансового контролю варто вважати незначну частку кінцевого відшкодування в державний бюджет коштів із загального обсягу виявлених під час контрольних процедур фінансових порушень.

Важливим інструментом боротьби з бюджетними правопорушеннями на сьогоднішні є така відносно нова форма контролю як державний фінансовий аудит. І хоча законодавча база щодо основних засад його проведення вже сформована, однак можна констатувати необхідність детального практичного вдосконалення окремих організаційних моментів на різних стадіях контрольно-перевірочного процесу. Оскільки недостатнє врегулювання методики проведення державного фінансового аудиту як найбільш прогресивної форми державного фінансового контролю суттєво уповільнює його розвиток в Україні та негативно впливає на кінцеві результати реалізації контрольної функції держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасній системі вітчизняного державного фінансового контролю притаманні недосконалість законодавчої бази щодо практичного врегулювання та розмежування різних форм і видів контролю, методики їх проведення, оформлення результатів. Недостатньо налагоджена також система оперативного інформаційного обміну та взаємодії окремих органів державного фінансового контролю на різних етапах контрольно-перевірочного процесу. Є необхідність в більш чіткому розмежуванні їхніх повноважень.

Питанням розвитку державного фінансового аудиту в системі державного фінансового контролю останнім часом присвячено багато наукових зарубіжних та вітчизняних праць [1-2, 5, 9-10].

Серед вітчизняних праць варто відзначити вагомий внесок таких науковців, як: Бардаш С.В., Будник Л.А. [10], Гуцаленко Л.В. [1], Семенової А.В. [5], Скорби О.А., Слободяник Ю.Б., Табенської Ю.В. [9], Хомутенко В.П. та інших.

Однак в Україні триває процес реформування вищезазначеного ефективного способу виявлення і попередження бюджетних правопорушень.

Формулювання цілей статті. Метою статті є визначення найбільш суттєвих характеристик та обґрунтування необхідності вдосконалення системи вітчизняного державного фінансового контролю шляхом розвитку державного фінансового аудиту, що сприятиме підвищенню ефективності чинного механізму фінансового контролю бюджетної сфери з боку державних органів контролю.

Безперечно, ефективність діяльності будь-якого органу контролю держави, зокрема органу державного фінансового контролю, значною мірою залежить від володіння необхідною інформацією для проведення контрольних заходів [1].

Побудова цілісної системи державного фінансового контролю зумовлює необхідність обґрунтування доцільності проведення низки важливих заходів, спрямованих на поширення в практичній діяльності вітчизняних контролерів дієвого механізму проведення державного

фінансового аудиту та поступової відмови від застарілих видів контролю, від яких вже давно відмовились або відмовляються державні контролери інших економічно розвинених країн світу.

Набуває ще більшої актуальності й аналіз основних проблем його впровадження та заходів модернізації практики його здійснення в сучасних умовах управління державними фінансами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Непослідовність впровадження вітчизняних реформ призвела до відносно формалізованого підходу до реорганізації органів державного контролю в Україні. Цей факт не дає можливості для практичного вирішення важливих методичних та функціональних проблем.

Вітчизняним законодавством уповноважені проводити процедури державного фінансового аудиту такі державні органи контролю, як Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України.

Фундаментальною правовою основою гармонізації управління державними фінансами відповідно до міжнародних вимог і практичного досвіду має стати розробка та впровадження вітчизняних стандартів проведення державного аудиту публічних фінансів.

Процес удосконалення організації вітчизняного державного фінансового контролю потребує ґрунтовного комплексного підходу до якості співробітництва спеціалістів різних рівнів та сфер діяльності. Важливо досягнути максимального зниження рівня політичного впливу на результати контрольно-перевірної роботи, а також підвищення ефективності проведення самих процедур державного аудиту відповідно до розвитку сучасних інформаційних технологій і чинної методології [2].

Здійснення одними і тими ж державними органами (а саме, Рахунковою палатою України і Державною аудиторською службою України) таких форм державного фінансового контролю, як державний аудит та інспектування, потребує чіткого розмежування мети, завдань, врахування відмінностей методики проведення та кінцевих цілей цих напрямків контрольно-перевірної роботи.

Проаналізувавши визначення понять державного фінансового аудиту та інспектування в чинній вітчизняній законодавчій базі, варто відзначити певні проблеми в розмежуванні цих економічних категорій.

У статті 4 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» зазначено, що «інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті. На підконтрольних установах, щодо яких за відповідний період їхньої фінансово-господарської діяльності відповідно до цього Закону проведено державний фінансовий аудит, інспектування за ініціативою органу державного фінансового контролю не проводиться» [3].

Поняття державного фінансового аудиту тлумачиться одночасно декількома законодавчо-нормативними документами.

Відповідно до статті 363 Господарського кодексу України, «державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у здійсненні перевірки та аналізу фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Державний фінансовий аудит здійснюється Рахунковою палатою та органами державного фінансового контролю відповідно до закону» [4].

У статті 3 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» наводиться аналогічне визначення сутності державного фінансового аудиту [3].

Це законодавче визначення державного фінансового аудиту, що безпосередньо стосується діяльності Державної аудиторської служби України, не вказує на мету його проведення. Хоча саме нею державний фінансовий аудит якісно вирізняється з-поміж інших форм державного фінансового контролю [5].

Частково про основне завдання здійснення державного фінансового аудиту йдеться в Положенні про Державну аудиторську службу України, яке було затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43 [6], де зазначено, що «здійснення державного фінансового контролю спрямоване на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів».

Більш детальне визначення сутності державного фінансового аудиту наводиться в Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затвердженого Постановою

Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 р. № 361 [7]. У ньому зазначено, що механізм проведення державного фінансового аудиту полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно, та вказано основні критерії обов'язкової оцінки фактичного стану справ під час аудиту (рис. 1).

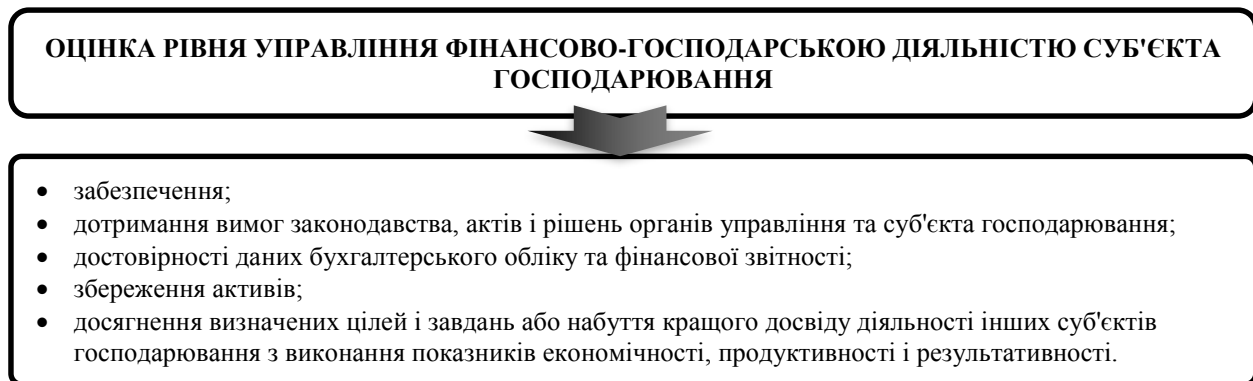


Рис. 1. Основні критерії оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю під час проведення державного фінансового аудиту

Джерело: сформовано авторами на основі [7]

У статті 7 проекту Закону України "Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю" [8], який зареєстровано у Верховній Раді України 17 вересня 2018 р. ще детальніше зазначено, що державний фінансовий аудит є заходом державного фінансового контролю, спрямований на оцінку законності, ефективності, економності та результативності управління ресурсами та їх використання, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності, стану внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, оцінку надійності, безпеки, результативності та ефективності автоматизованих інформаційних систем, обробки інформації.

Сучасними видами державного фінансового аудиту є: аудит державних (регіональних) цільових програм; аудит фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; аудит діяльності суб'єктів господарювання; аудит інвестиційних проектів; аудит коштів і грантів міжнародних фінансових організацій, країн та їх об'єднань; аудит місцевих бюджетів; аудит планування та виконання бюджетних програм; аудит інформаційних технологій. Формами державного фінансового аудиту є аудит відповідності, аудит ефективності, фінансовий аудит.

Статтю 23 вищезазначеного проекту Закону [8] регулюються організаційні засади проведення державного фінансового аудиту органами державного фінансового контролю. Зазначено, що державний фінансовий аудит проводиться із застосуванням загальних та процедурних стандартів державного фінансового аудиту.

Загальні стандарти державного фінансового аудиту містять основні вимоги до проведення окремого виду чи форми державного фінансового аудиту. Вони затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Процедурні стандарти державного фінансового аудиту визначають підходи, алгоритм, механізм процесу аудиту, оцінку ризиків, рівень суттєвості, критерії, індикатори оцінювання та методи дослідження, що використовуються на кожному етапі процесу аудиту, механізм та підходи щодо організації, здійснення збору інформації, оформлення і використання отриманих результатів, моніторингу виконання пропозицій та рекомендацій, наданих у звіті, та результатів їх впровадження.

Активізація можливостей державного фінансового аудиту потребує більш раціонального використання потенціалу регуляторних контрольних процедур, визначення шляхів підвищення їхньої ефективності.

Чинні форми державного фінансового контролю, до яких належить і державний фінансовий аудит, потребують системного удосконалення, розроблення відповідних методик проведення, які відповідали б сучасним вимогам розвитку фінансової системи та сприяли б ефективності їхнього використання [9].

Л.А. Будник та І.Д. Голяш зазначають, що порівняно з іншими формами фінансового контролю державний аудит має іншу ідеологію, мету і завдання. Його необхідно розуміти не як ревізійну діяльність органів контролю, а як інструмент державного управління, чітку систему і безперервний процес, що спрямовані на оцінку достовірності фінансової інформації, підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів.

Науковці зазначають, що державний аудит повинен виконувати не лише завдання ретроспективного характеру, але й бути спрямованим на виявлення неефективності та визначення шляхів усунення проблем і ризиків, з якими зустрічається підконтрольний суб'єкт. Функції державного аудиту повинні бути спрямовані на запобігання передкризовим явищам, помилкам і порушенням, оцінку стратегії розвитку підконтрольної установи, обґрунтування оптимальної або пропозицію альтернативної стратегії і перспективної програми розвитку суб'єкта господарювання, оцінку прогнозів і напрямів розвитку окремих галузей економіки, регіонів і держави загалом [10].

Отже, опрацювавши чинну законодавчу базу та сучасні праці вітчизняних науковців з питань впровадження та особливостей розвитку державного фінансового аудиту в Україні, слід окреслити такі головні проблеми по темі дослідження (рис. 2).

ПРОБЛЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ:

- відсутність законодавчого врегулювання та практичної реалізації відмінності державного фінансового аудиту, як нефіскальної форми вітчизняного державного контролю;
- нечіткі норми щодо окреслення прав, обов'язків та відповідальності, основних функцій державних аудиторів під час проведення контрольних процедур;
- недосконале інформаційне забезпечення контрольно-перевірочного процесу, недостатність його автоматизації, невизначеність в користувачах результатів державного фінансового аудиту;
- відсутність чіткого обґрунтування принципів та методичних основ механізму здійснення державного фінансового аудиту;
- недостатнє законодавче та інформаційне врегулювання взаємовідносин між ДАСУ та іншими державними фінансовими органами під час проведення та реалізації результатів державного фінансового аудиту;
- не визначено основні реквізити документів, що складаються за результатами проведеного державного фінансового аудиту.

Рис. 2. Сучасні проблеми державного фінансового аудиту

Джерело: сформовано авторами на основі [3, 5, 7-11]

Актуальними залишаються такі суспільні напрямки державного фінансового аудиту: наука і освіта, оборона, паливно-енергетичний та агропромисловий комплекси, охорона здоров'я і соціальний захист населення, житлово-комунальне господарство, транспорт тощо.

Аналізуючи дані Публічного звіту Державної аудиторської служби України за 2018 рік [11], варто відзначити такі основні тенденції щодо проведених державних фінансових аудитів (рис. 3).

Найбільш розповсюдженими фінансовими порушеннями, наслідком яких стали втрати ресурсів (недоотримані доходи, незаконні, нецільові витрати та недостачі), були:

- реалізація суб'єктами господарювання товарів, робіт чи послуг безоплатно або за заниженими цінами (понад 533,4 млн грн);
- списання коштів на видатки/витрати без отримання товарів, робіт чи послуг або в обсягах, вищих від їх фактичної вартості (майже 445,3 млн грн);
- незаконні витрати внаслідок оплати завищеної вартості виконаних робіт та/або наданих послуг, а також завищення кількості чи вартості придбаних товарів (понад 321,9 млн грн);
- ненарахування і неперерахування (неповне перерахування) надходжень до загального та спеціального фондів бюджету (крім спецфонду бюджетних установ) (249,0 млн грн);
- проведення незаконних (зайвих) виплат заробітної плати (понад 110,9 млн грн);
- втрата доходів через списання дебіторської заборгованості (майже 64,1 млн грн);
- покриття за рахунок загального фонду кошторису витрат спеціального фонду (без відновлення касових видатків загального фонду) (майже 61,0 млн грн);

- незаконні виплати фізичним особам компенсацій, допомог, пільг та субсидій, пенсій, стипендій, у тому числі які не мали права на їх отримання або у завищених розмірах (близько 59,9 млн грн);
- безпідставне покриття витрат фізичних або юридичних осіб, в тому числі за відсутності в обліку дебіторської заборгованості (понад 49,0 млн грн);
- нецільові витрати – 48,3 млн грн;
- недостачі коштів та матеріальних цінностей – понад 47,8 млн грн;

Результати проведених ДАСУ державних фінансових аудитів у 2018 році:

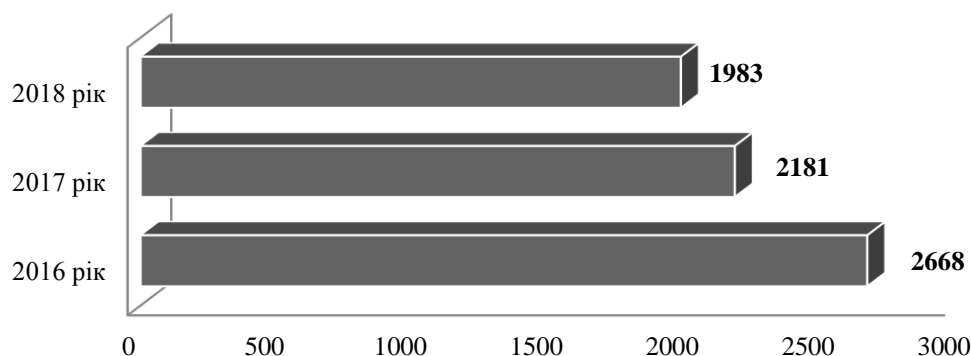
- проведено 382 державних **фінансових аудити**;
- охоплено дослідженням майже 679,5 млрд грн **фінансових ресурсів**;
- виявлено **порушень та недоліків** загалом на 15,9 млрд грн, у тому числі:
 - фактів неефективного витрачання коштів та майна на суму 7,5 млрд грн;
 - потенційних втрат та упущених вигод на понад 8,0 млрд грн;
 - порушень, що спричинили втрати ресурсів та незаконне їх використання, на 340,7 млн грн;
 - порушень, що можуть спричинити втрати у подальшому, на 68,9 млн грн;
- **упереджено втрат**, допущених через неефективні управлінські дії чи рішення, на 463,0 млн грн, а також поновлено таких втрат на 82,9 млн грн;
- направлено аудиторські звіти та відповідні інформації для прийняття управлінських рішень 596 користувачам;
- надано 3,9 тисячі пропозицій та рекомендацій.

*Рис. 3. Основні показники проведених ДАСУ державних фінансових аудитів у 2018 році
Джерело: сформовано авторами на основі [11]*

- недоотримання належних надходжень за майно, надане у користування, оренду – понад 47,8 млн грн;
- понаднормове списання з обліку матеріальних цінностей, що відсутні в наявності – 37,9 млн грн;
- сплата внесків до державних цільових фондів за незаконно виплаченою заробітною платою або за завищеною ставкою збору – майже 35,1 млн грн;
- зайве виділення (отримання) бюджетних коштів юридичним особам, одержувачам внаслідок завищення відповідних розрахунків або які не мали права на їх отримання – понад 14,2 млн грн;
- незаконне відчуження майна – майже 13,5 млн грн;
- здійснення за рахунок бюджету одного рівня витратків, які відповідно до бюджетного законодавства мають здійснюватись з бюджету іншого рівня – понад 11,4 млн грн;
- ліквідація (знищення, розбирання) майна, проведена всупереч законодавству – майже 10,8 млн грн;
- реалізація за заниженою вартістю або безоплатно послуг (крім адміністративних), які надаються на платній основі – понад 10,6 млн грн тощо.

Задля забезпечення дієвості, результативності та ефективності заходів державного фінансового контролю органами Держаудитслужби вжито комплексних заходів, зокрема:

- з метою мінімізації впливу на діяльність підконтрольних об'єктів, водночас враховуючи найвагоміші можливі фінансові ризики зловживань з фінансово-бюджетними ресурсами, триває тенденція до зменшення кількості проведених заходів державного фінансового контролю – з 2,7 тисяч у 2016 році до майже 2,0 тисяч у 2018 році, тобто у 1,3 раза (рис. 4);



*Рис. 4. Кількість проведених заходів державного фінансового контролю у 2016-2018 роках
Джерело: сформовано авторами на основі [11]*

- в умовах реформування системи державного фінансового контролю та, відповідно, акцентування основної уваги на попередженні та недопущенні порушень у фінансовій сфері продовжується зростання частки аудитів у загальній кількості заходів контролю (рис. 5);

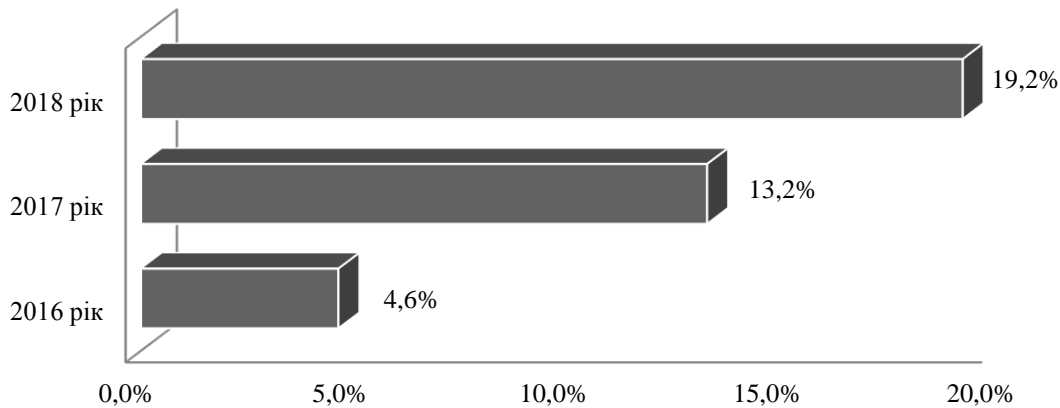


Рис. 5. Частка державних аудитів у загальній кількості заходів державного фінансового контролю
Джерело: сформовано авторами на основі [11]

- водночас кількісне значення таких заходів контролю (аудитів) збільшилось втричі (рис. 6);

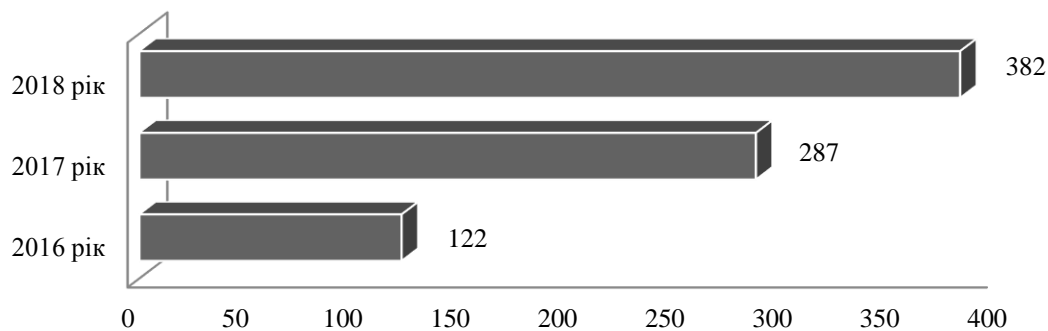


Рис. 6. Кількість проведених державних фінансових аудитів у 2016-2018 роках
Джерело: сформовано авторами на основі [11]

- під час проведення державних фінансових аудитів у 2018 році охоплено дослідженням загалом 679,5 млрд грн фінансових та матеріальних ресурсів відповідно на один такий контрольний захід в середньому припадає понад 1,7 млрд грн (рис. 7);



Рис. 7. Загальний обсяг охоплених фінансових та матеріальних ресурсів у 2016-2018 роках, млрд грн

Джерело: сформовано авторами на основі [11]

- досягнуто суттєвої комплексності результатів державних фінансових аудитів – виявлено порушень та недоліків (в частині упущених вигод, неотриманих доходів, непродуктивних/зайвих витрат) в обсязі 15,9 млрд грн, при цьому упереджено потенційних втрат через неефективні управлінські дії чи рішення керівників об'єктів аудиту та/або їхнього органу управління на 463,0 млн грн. У середньому за результатами кожного проведеного аудита упереджено близько 1,2 млн грн потенційних втрат;

- за результатами проведених упродовж 2018 року аудитів надано загалом 3,9 тис. пропозицій, з яких враховано майже 3,5 тис., або 88,7% (рис. 8);

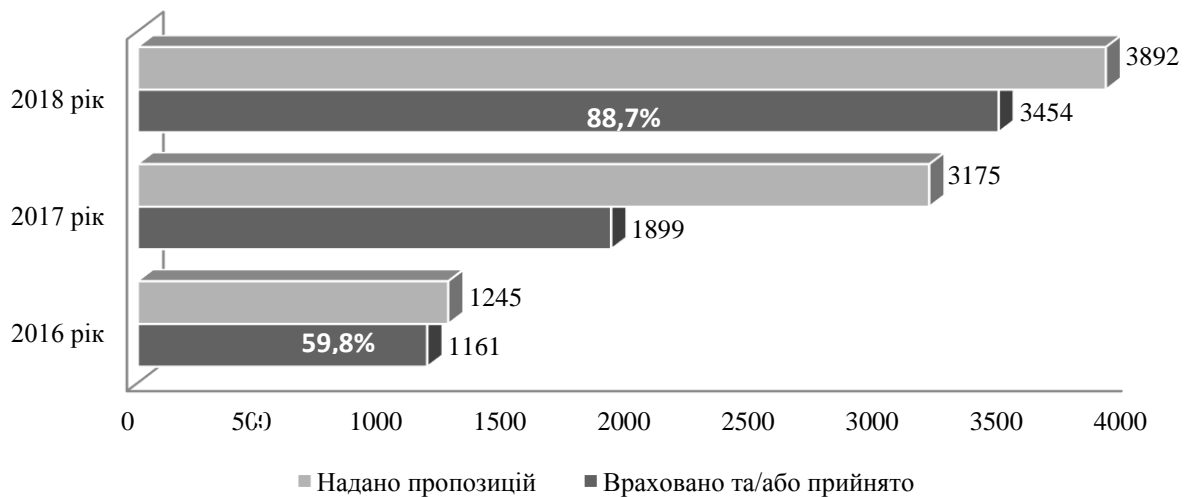


Рис. 8. Кількість пропозицій, наданих за результатами проведених упродовж 2016-2018 років державних фінансових аудитів

Джерело: сформовано авторами на основі [11]

Отже, проаналізувавши основні результати проведення державного фінансового аудиту органами Державної аудиторської служби за останні роки її функціонування та можливі вектори подальшого розвитку даної ефективної форми державного фінансового контролю, варто зазначити наступне: продовжуються процеси реформування нормативно-методичних засад вітчизняної системи державного фінансового контролю бюджетної сфери. Відбувається поступове законодавче врегулювання та вдосконалення процедур проведення нинішніх видів державного фінансового аудиту з одночасним впровадженням в роботу контролюючих органів нових видів державного фінансового аудиту відповідно до сучасних вимог сьогодення. Тобто в минулому році з метою ліквідації недоліків законодавчого забезпечення внесено зміни майже до всіх чинних нормативних документів, що регулюють порядок проведення сучасних видів державного фінансового аудиту в Україні та прийнято нові, що забезпечать в подальшому проведення таких видів державного фінансового аудиту, як державний фінансовий аудит інвестиційних проектів, державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм, державний фінансовий аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Модернізації контрольних процедур в 2018 році зазнала і сфера публічних закупівель.

З розробкою і оприлюдненням проекту Закону України "Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю", що був зареєстрований у Верховній Раді України 17 вересня 2018 р. [8], варто відзначити позитивну тенденцію щодо уточнення організаційних засад проведення різних видів державного фінансового аудиту. У цьому законодавчому акті більш детально описано норми ідентифікації статусу посадових осіб органів Державної аудиторської служби України, що позитивно вплине на подальше практичне врегулювання взаємовідносин між усіма учасниками контрольно-перевірочного процесу.

Висновки. Отже, дослідження сучасного стану та перспектив розвитку державного фінансового аудиту в загальній системі державного фінансового контролю свідчать про необхідність подальших теоретико-практичних досліджень цієї сфери управління державними ресурсами.

На сьогоднішні варто відзначити, що одночасно з позитивним динамічним розвитком процесів реформування всіх напрямків державного управління, в тому числі вітчизняної системи державного фінансового контролю, спостерігається велика кількість негативних чинників, що

обмежують реалізацію поставлених державою цілей і завдань. Це, в першу чергу, і дефіцит державних фінансів, і неврегульованість законодавчої бази, і низький рівень бюджетної дисципліни серед розпорядників фінансових ресурсів держави, недостатньо налагоджений механізм взаємодії між державними органами, в тому числі органами контролю, а також низька ефективність державного внутрішнього контролю та аудиту.

Законодавче підсилення статусу органів Державної аудиторської служби України на всіх стадіях контрольно-перевірочного процесу надасть можливість більш ефективно реалізовувати контролюючу функцію в межах їхньої компетенції.

Удосконалення процесів стандартизації процедур проведення державного фінансового аудиту існуючих та впровадження нових його видів і форм (а саме: аудиту бюджетних програм, аудиту місцевих бюджетів, аудиту державних (регіональних) цільових програм, аудиту інвестиційних проектів, аудиту фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування) є тими необхідними заходами, що формують цілісну та результативну систему вітчизняного державного фінансового контролю. Для досягнення намічених цілей важливим є також поглиблення співробітництва з міжнародними організаціями та державними органами інших розвинених країн у сфері контролю державних фінансів.

Пріоритетним завданням залишається підвищення якості координації і оперативної взаємодії між окремими контролюючими органами та іншими важливими учасниками контрольно-перевірочного процесу, особливо, на стадії прийняття рішень за матеріалами проведених контрольних процедур та реалізації результатів державного фінансового контролю. У цьому питанні головну роль відіграє вдосконалення механізму інформаційного обміну у сфері контролю державних ресурсів, розвиток автоматизації сучасної системи баз даних вітчизняних державних органів, а також рівень підготовки висококваліфікованих кадрів, що здатні змінювати сталі принципи ідеології вітчизняної системи державного фінансового контролю, позитивно сприймати та впроваджувати у свою роботу якісно нові підходи до використання сучасних технологій та організаційно-методологічного інструментарію під час виконання контрольних повноважень.

Список використаних джерел

1. Гуцаленко Л.В., Вахновська О.В. Напрями реформування системи державного фінансового контролю в Україні. *Економіка, фінанси менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 6. С. 7–23.
2. Шевчук О.Д. Рахункова палата України: наближення до вимог міжнародних стандартів. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 3 (31). С. 61–75.
3. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>. (дата звернення: 21.03.2019).
4. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV/ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 21.03.2019).
5. Семенова А.В. Щодо мети здійснення державного фінансового контролю Державною аудиторською службою України. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск № 1 (22). С. 154–158.
6. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Наказ Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-p>.
7. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту: Постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. № 361. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF> (дата звернення: 21.03.2019).
8. Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю: Проект Закону України, зареєстрований у Верховній Раді України 17 вересня 2018 р. за № 9086. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JH70E00A.html (дата звернення: 21.03.2019).
9. Табенська Ю.В. Державний фінансовий аудит як перспективна форма фінансового контролю. *Економіка і суспільство*. 2018. Випуск № 16. С. 818–821.
10. Будник Л.А., Голяш І.Д. Класифікація державного аудиту *Економіка та суспільство*. 2016. № 2. С. 661–665.
11. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131387> (дата звернення: 21.03.2019).

References

1. Gutsalenko, L. (2017). Napriamy reformuvannya systemy derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini [Directions of reforming the system of state financial control in Ukraine] *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyku – Economy. Finances. Management: Topical issues of science and practical activity*, 6, 7-23 [in Ukrainian].

2. Shevchuk, O.D. (2018). Rakhunkova palata Ukrainy: nablyzhennia do vymoh mizhnarodnykh standartiv [Accounting chamber of Ukraine: approximation to the requirements of international standards] *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economy. Finances. Management: Topical issues of science and practical activity*, 3(31), 61-75 [in Ukrainian].
3. Pro osnovni zasady zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini [On the Basic Principles of Implementation of State Financial Control in Ukraine]: *Law of Ukraine dated 26.01.1993 No 2939-XII*. Access mode: [http:// zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12).
4. Hospodarskyi kodeks Ukrainy [Economic Code of Ukraine]: *dated 16.01.2003 No 436-IV*. Access mode: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
5. Semenova, A.V. (2018). Shchodo mety zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu Derzhavnoiu audytorskoiu sluzhboiu Ukrainy [Regarding the purpose of the state financial control conducting by the State Audit Service of Ukraine] *Prykarpatskyi yurydychnyi visnyk – Precarpathian Legal Bulletin*, 1 (22), 154-158 [in Ukrainian].
6. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro Derzhavnu audytorsku sluzhbu Ukrainy: *Postanova Kabinetu ministriv Ukrainy vid 03.02.2016 № 43*. Retrieved from [http:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-p](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-p).
7. Poriadok provedennia Derzhavnoiu audytorskoiu sluzhboiu, yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy derzhavnoho finansovoho audytu [Procedure for carrying out by the State Audit Office, its interregional territorial bodies of the state financial audit]: *Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy dated 25.03.2006 No 361*. Access mode: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>.
8. Pro osnovni zasady diialnosti orhaniv derzhavnoho finansovoho kontroliu [On the Basic Principles of the Activities of the State Financial Controls]: *Proekt Zakonu Ukrainy zareiestrovanyi u Verkhovnii Radi Ukrainy dated 17.09.2018 No. 9086*. Access mode: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JH70E00A.html.
9. Tabenska, Yu.V. (2018). Derzhavnyi finansovyi audyt yak perspektyvna forma finansovoho kontroliu [State financial audit as a powerful form of financial control]. *Ekonomika i suspilstvo – Economy and Society*, 16, 818-821 [in Ukrainian].
10. Budnyk, L.A., Holiash, I.D. (2016). Klasyfikatsiia derzhavnoho audytu [Classification of state audit]. *Ekonomika i suspilstvo – Economy and Society*, 2, 661-665 [in Ukrainian].
11. Ofitsiynyi sait Derzhavnoi audytorskoii sluzhby Ukrainy [Official site of the State Audit Office of Ukraine]. Retrieved from: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131387>.

Інформація про авторів

ШЕВЧУК Олена Дмитрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту та державного контролю, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: lsd77@ukr.net).

ЗДИРКО Наталія Григорівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту та державного контролю, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: Natashka26@i.ua).

SHEVCHUK Olena – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Audit and State Control Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3 Soniachna Str., e-mail: lsd77@ukr.net).

ZDYRKO Nataliya – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Audit and State Control Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3 Soniachna Str., e-mail: Natashka26@i.ua).

ШЕВЧУК Елена Дмитриевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: lsd77@ukr.net).

ЗДЫРКО Наталия Григорьевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: Natashka26@i.ua).

