

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ФАКУЛЬТЕТ СОЦІОЛОГІЇ ТА УПРАВЛІННЯ

КАФЕДРА СОЦІАЛЬНОЇ ФІЛОСОФІЇ ТА УПРАВЛІННЯ

**Кваліфікаційна робота
магістра**

**ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКІ МЕХАНІЗМИ РЕАЛІЗАЦІЇ
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В РЕГІОНІ**

Виконала: магістрант 2-го курсу, групи 8.2818-з
спеціальності 281 «Публічне управління та
адміністрування»
освітньо-професійної програми «Публічне
управління та адміністрування»
О.М. Колокол

Керівник: професор кафедри
соціальної філософії та управління, доцент,
д.філос.н. Краснокутський О.В.

Рецензент: доцент кафедри соціальної
філософії та управління, доцент,
к.н. з держуправління Заїка О.В.

Запоріжжя – 2019

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота складається з 86 сторінок, 75 позицій у списку літератури, 5 додатків.

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ, ДЕРЖАВНА АУДИТОРСЬКА СЛУЖБА УКРАЇНИ, ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ

Мета дослідження: дослідити публічно-управлінські управлінські механізми реалізації державного фінансового аудиту в регіоні (на прикладі Запорізької області).

Об'єкт дослідження: національна політика України у сфері державного фінансового контролю.

Предмет дослідження: діяльність органів державного фінансового контролю на прикладі управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області.

Методи дослідження: системний, історичний, порівняльний, логічний, статистичний, аналітичний методи.

Гіпотеза: механізми реалізації державного фінансового аудиту потребують подальшого вдосконалення та оптимізації шляхом розроблення чітких рекомендацій з проведення різновидів аудиту, внесення змін щодо умов проведення конкурсу на зайняття вакантної посади державного службовця, доведено необхідність проведення курсів професійної підготовки молодих спеціалістів, які щойно були прийняті на державну службу.

Висновки: на публічно-управлінські механізми реалізації державного фінансового аудиту мають вплив наступні фактори: 1) відсутність детальних методичних рекомендацій з проведення різновидів аудиту; 2) одночасна реалізація державних фінансових аудитів, передбачених планами Управління, та на виконання доручень Держаудитслужби призводить до відволікання фінансових та трудових ресурсів; 3) незабезпеченість потреби у професійних кадрах; 4) відсутність у молодих спеціалістів досвіду та розуміння ключових понять бюджетної системи та бухгалтерського обліку, які є основою аналізу державного фінансового аудиту.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКИХ МЕХАНІЗМІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ.....	10
1.1. Історія дослідження процесу становлення державного фінансового аудиту в Україні	10
1.2. Уточнення основних понять дослідження: публічне управління, механізм публічного управління, аудит, фінансовий контроль, державний фінансовий контроль, державний фінансовий аудит.....	14
1.3. Принципи та методи дослідження публічно-управлінських механізмів реалізації державного фінансового аудиту	24
РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКИХ МЕХАНІЗМІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В РЕГІОНІ.....	32
2.1. Сутність, зміст та принципи реалізації державного фінансового аудиту.....	32
2.2. Різновиди державного фінансового аудиту та особливості публічно-управлінських механізмів їх реалізації в Україні	36
2.3. Особливості публічно-управлінських механізмів реалізації державного фінансового аудиту в регіоні.....	48
2.4. Закордонний досвід публічно-управлінських механізмів реалізації державного фінансового аудиту	51
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ РОЗВИТКУ ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКИХ МЕХАНІЗМІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В РЕГІОНІ СУЧАСНОЇ УКРАЇНИ	63
3.1. Сучасний стан публічно-управлінських механізмів реалізації державного фінансового аудиту в Запорізькому регіоні (на прикладі діяльності Управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області).....	63
3.2. Основні фактори оптимізації розвитку публічно-управлінських механізмів реалізації державного фінансового аудиту в Запорізькому регіоні (на прикладі діяльності Управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області).....	68
ВИСНОВКИ.....	75
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ.....	79
ДОДАТКИ.....	87

ВСТУП

Актуальність дослідження. Реформа державного управління є однією з основних реформ у країнах з перехідною економікою, якою і є Україна. Дієва система державного управління є одним з основних факторів конкурентоспроможності держави та передумовою європейської інтеграції. Діяльність Кабінету Міністрів України щодо формування державної політики у різних сферах можна визнати ефективною за наявності професійної, результативної, ефективною та підзвітної системи центральних органів виконавчої влади. Система державного управління повинна працювати в інтересах суспільства, забезпечувати сталий розвиток країни та надавати якісні послуги.

Крім того, ефективна система державного управління є однією з основних передумов демократичного врядування, що ґрунтується на принципах верховенства права [21].

У загальному вигляді ключовими компонентами фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням є державний фінансовий контроль.

Уповноваженим від імені держави органом на проведення державного фінансового контролю у сфері використання коштів і державного майна стала Державна контрольно-ревізійна служба з дати прийняття Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ (з урахуванням внесених змін – Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»).

Державна контрольно-ревізійна служба перенесла декілька реорганізацій: на підставі Указу Президента України від 09.12.2011 р. №1085/2010 Державна контрольно-ревізійна служба була реорганізована в Державну фінансову інспекцію України [52];

на підставі постанови Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 №868 на базі Державної фінансової інспекції України створена Державна аудиторська служба України (далі - Держаудитслужба) [54].

Відповідно до Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43, основними завданнями Держаудитслужби є: забезпечення формування і реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю; здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів; надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг [55].

Проблемна ситуація: На сьогоднішній день відношення як громадян, так і керівників підконтрольних об'єктів, до Держаудитслужби є досить негативним. Це пов'язано з функціями та завданням, які покладено на Держаудитслужбу урядом України.

Так, проведення Держаудитслужбою інспектувань (ревізій) 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 [42].

Поряд з цим, починаючи з 2017 року широкого впровадження набув такий вид державного фінансового контролю як державний фінансовий аудит, сутність якого полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [49].

Проведення державного фінансового аудиту направлено на надання конкретних результатів, які мають на меті сприяти: підвищенню відповідальності, прозорості та підзвітності в роботі органів державної влади та одержувачів бюджетних коштів; вирішенню найбільш значущих питань і

проблем, які відповідають інтересам суспільства; підвищенню ефективності роботи суб'єктів господарювання, органів державної влади та одержувачів бюджетних коштів, у тому числі впровадження в їх діяльність сучасних методів роботи; більш ефективному використанню державних коштів та пошуку додаткових джерел доходів для суб'єктів господарювання.

Результатом будь-якого державного фінансового аудиту є надання пропозиції та рекомендації щодо усунення виявлених під час проведення аудиту недоліків і порушень, а також запобігання їм у подальшому. Наслідком впровадження пропозицій аудитора може бути: зменшення витрат, досягнення аналогічних результатів за умови здійснення менших затрат ресурсів; чіткіше визначення програмних цілей; збільшення користі для юридичних і фізичних осіб; підвищення якості продукції; удосконалення процесів планування, управління, звітування та контролю.

Поряд з цим, недостатній рівень розуміння органами державної влади, органами місцевого самоврядування та суб'єктами господарювання сутності аудиту, який проводиться органами Держаудитслужби, не сприяє якісній взаємодії між ними та формуванню партнерських відносин.

Вищезазначені фактори зумовили актуальність дослідження публічно-управлінських механізмів реалізації державного фінансового аудиту та пошуку шляхів їх оптимізації.

Основними першоджерелами дослідження слугували чинна Конституція України, а також законодавчі та інші нормативно-правові акти, що регулюють відносини в фінансово-бюджетній сфері та в системі державного фінансового контролю, зокрема Бюджетний кодекс України, Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

Автором проаналізовано таких видатних українських вчених, як Білухи М.Т., Бутинця Ф.Ф., Стефанюка І.Б., Асанов А.О., Левицька І.С., Чугунов І.Л., Федосов В.С., які поглиблено досліджували проблеми державного фінансового контролю, створення й розвитку державного аудиту в Україні.

При написанні магістерської роботи автором були використані матеріали аудиторських звітів, проведених органами Державної аудиторської служби України, в т.ч. управлінням Східного офісу Державної аудиторської служби України в Запорізькій області, внутрішні розпорядчі документи Державної аудиторської служби України, статистична звітність.

Об'єктом дослідження роботи являється національна політика України у сфері державного фінансового контролю.

Предметом дослідження є розробка заходів оптимізації механізмів реалізації державного фінансового аудиту, на прикладі Запорізької області.

Метою дослідження було встановити, які фактори негативно впливають на публічно-управлінські механізми реалізації державного фінансового аудиту.

Для досягнення цієї мети ставилися такі *завдання*:

- проаналізувати поняття та сутність державного фінансового аудиту в Україні;
- дослідити різновиди державного фінансового аудиту та механізми їх реалізації;
- визначити негативні чинники, які впливають на публічно-управлінські механізми реалізації державного фінансового аудиту;
- розробити можливі заходи оптимізації механізмів реалізації державного фінансового аудиту.

Гіпотеза: механізми реалізації державного фінансового аудиту потребують подальшого вдосконалення та оптимізації шляхом розроблення чітких рекомендацій з проведення різновидів аудиту, внесення змін щодо умов проведення конкурсу на зайняття вакантної посади державного службовця, доведено необхідність проведення курсів професійної підготовки молодих спеціалістів, які щойно були прийняті на державну службу.

Структура роботи: кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку літератури і додатків.

РОЗДІЛ 1

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКИХ МЕХАНІЗМІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

1.1. Історія дослідження процесу становлення державного фінансового аудиту в Україні

У зв'язку з переходом до ринкової економіки набуває важливого значення розбудова незалежної, демократичної та правової держави, яка пов'язана з удосконаленням механізмів державного управління. Під час проведення демократизації суспільства, реалізації політичних і соціально-політичних перетворень в Україні проводяться заходи щодо поступового переходу державного управління до рівня європейських стандартів. В умовах стабільного розвитку національної економіки, зростанням надходжень до державного та місцевого бюджетів, збільшення виділеної частки бюджетних коштів на задоволення потреб суспільства, набуває актуальності державний фінансовий контроль витраток бюджетів. Це зумовлює потребу в зміні існуючої в Україні системи державного контролю, великого значення набуває питання вдосконалення та розвитку такої форми контролю в державному управлінні, як державний фінансовий аудит [11].

Проблемам державного фінансового контролю й аудиту в Україні присвячені праці таких видатних українських вчених, як: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, В.Я. Савченка, О.І. Петрика, М.М. Каленського, І.В. Пилипенка, М.Г. Чумаченка, Н.І. Дорош, В.Г. Мельничука, В.К. Симоненка та ін. Створення й розвиток державного аудиту в Україні є предметом дослідження таких вчених, як: Н.І. Рубан, А.О. Асанов, А.В. Мамишев, І.С. Левицька, І.Л. Чугунов, В.С. Федосов.

Передумовами розвитку державного фінансового аудиту в Україні є розвиток та функціонування аудиту, як виду діяльності, спрямованого на

дослідження стану бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єкта господарювання, та державного фінансового контролю, націленого на аналіз використання бюджетних коштів та державного\комунального майна.

Становлення аудиту в Україні відбулося завдяки створенню та ефективному функціонуванню Спілки аудиторів України, Аудиторської палати України, а також прийняттю необхідної нормативно-правової бази, яка регламентувала проведення аудиту як альтернативної форми контролю ефективності використання ресурсів, як фінансових так і матеріальних.

Розвиток аудиту в Україні розпочався із прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. №3125, яким визначено поняття аудиту - перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою визначення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [46].

Того ж року, разом із Законом України «Про аудиторську діяльність», вступив в дію Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», яким визначено засади здійснення державного контролю. Так, головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

На той час здійснення державного контролю передбачено лише у вигляді проведення ревізій (метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням

законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань) та перевірок (обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їх підрозділів).

Саме з прийняттям у 2001 році Бюджетного кодексу України почався розвиток державного аудиту як одного із видів державного фінансового контролю. Окрім того, Бюджетним кодексом України 2001 року запроваджено розмежування фінансового контролю (аудиту) на внутрішній та зовнішній [9].

Зокрема, внутрішній фінансовий контроль здійснюється розпорядником бюджетних коштів та керівником відповідної бюджетної установи на всіх стадіях бюджетного процесу, який повинен забезпечувати:

- 1) постійну оцінку достатності та відповідності діяльності бюджетної установи вимогам внутрішнього фінансового контролю;
- 2) оцінку діяльності на відповідність результатів встановленим завданням та планам;
- 3) інформування безпосередньо керівника бюджетної установи про результати кожної перевірки (оцінки, розслідування, вивчення чи ревізії), проведеної підрозділом внутрішнього фінансового контролю.

Внутрішній аудит є основною формою контролю, метою якого є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами.

Відповідно до Бюджетного кодексу України повноваження щодо здійснення зовнішнього контролю та аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ покладено на Рахункову палату (в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України) та на Головне контрольно-ревізійне управління України (відповідно до його повноважень, визначених законом) [9].

Проведення зовнішнього аудиту полягає в формулюванні незалежної думки про достовірність фінансової або будь-якої іншої звітності, яка надається зацікавленим користувачам. Зовнішній аудитор, насамперед, здійснює аналіз функціонування системи внутрішнього контролю й аудиту, яка створена й діє в певній організації, оцінює її надійність, виявляє слабкі місця в роботі системи та зосереджує на них основну увагу. Під час здійснення своєї роботи зовнішній аудитор повинен керуватись результатами діяльності системи внутрішнього державного контролю й аудиту.

Поряд з цим, повноцінному розвитку державного фінансового аудиту як одного із видів державного фінансового контролю заважало недосконале та дещо несвоєчасне внесення змін до нормативно-правових актів, які регламентували діяльність Рахункової палати та Головного контрольно-ревізійного управління України.

Так, попри те, що Бюджетним кодексом України 2001 року на Рахункову палату ще у 2001 році покладено повноваження щодо здійснення зовнішнього контролю та аудиту, на законодавчому рівні до 2015 року зміни до закону, який регламентував діяльність Рахункової палати з 1996 року не вносились. Окрім того, не було розроблено та впроваджено порядок здійснення Рахунковою палатою державного фінансового аудиту.

Лише в 2015 році, з прийняттям нового Закону «Про Рахункову палату» повноваження, покладені на Рахункову палату, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), особливості здійснення якого також охарактеризовано новим законом [53].

Повноваження Головного контрольно-ревізійного управління України лише у 2006 році розширено законодавчою владою, та внесено зміни до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», яким визначено державний фінансовий аудит різновидом державного фінансового контролю, який полягає у перевірці та аналізі 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 [49].

Важливою віхою у становленні державного фінансового аудиту є схвалення Кабінетом Міністрів України (розпорядженням від 10.05.2018 №310-р) Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року, в якій окреслено проблеми розвитку системи державного фінансового контролю (в тому числі і державного фінансового аудиту) на державному, регіональному та місцевому рівні, а також шляхи та способи їх вирішення.

На сьогоднішній день ключовими компонентами фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням є:

державний фінансовий контроль та державний фінансовий аудит, який здійснюють органи Держаудитслужби (попередньо - Головне контрольно-ревізійне управління України, Держфінінспекція України), уповноважені Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль),

державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата від імені Верховної Ради України (парламентський контроль),

державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема внутрішній контроль та внутрішній аудит, який забезпечується відповідно розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі [22].

1.2. Уточнення основних понять дослідження: публічне управління, механізм публічного управління, аудит, фінансовий контроль, державний фінансовий контроль, державний фінансовий аудит

В даному дослідженні є важливим висвітлення змісту понять, як їх трактують дослідники та наковці, та як їх визначено на законодавчому рівні; розкриття суміжних понять, які нададуть змогу більш глибоко зрозуміти сутність досліджуваної теми.

Розпочати слід з тлумачення поняття публічного управління та його механізмів.

Крістофер Поллітт, професор з публічного управління Лювенського католицького університету, стверджує, що термін «публічне управління» може вживатися у щонайменше трьох основних значеннях: діяльність державних службовців і політиків, структури і процедури органів державної влади, системне вивчення чи то діяльності, чи то структур та процедур [75, с. 12-13].

Публічне управління включає, зокрема, ту діяльність, яка забезпечує ефективне функціонування всієї системи органів державної влади та органів місцевого самоврядування і передбачає широке залучення різних зацікавлених сторін до розробки та реалізації державної політики [6].

Публічне (державне) управління – багатогранна організуюча діяльність, очолювана державою, спрямована на впорядкування певного суспільства, вирішення публічно-значущих завдань із збереженням сталого функціонування та розвитку цього суспільства.

Публічне управління характеризується особливими ознаками, а саме:

- соціально-політичною природою;
- особливими суб'єктами (державна, місцеве самоврядування, громадські організації, політичні партії, корпорації);
- особливим об'єктом (сукупність суспільних відносин у різних сферах суспільної життєдіяльності, що мають важливе значення для функціонування та розвитку певного суспільства);
- використанням спеціальних прийомів та методів, пов'язаних із здійсненням владних повноважень, захистом законних інтересів та прав членів суспільства;
- формами реалізації державної влади.

Реалізація публічного (державного) управління здійснюється через певні механізми, трактування яких здійснено багатьма науковцями.

Так, на думку Рудніцької Р.М., механізм державного управління – це штучно створена складна система, призначена для досягнення поставлених

цілей, яка має визначену структуру, сукупність правових норм, методи, засоби, інструменти державного впливу на об'єкт управління [66].

Більш повнішим є визначення, надане М.І. Кругловим: «Механізм державного управління – це сукупність економічних, мотиваційних, організаційних і правових засобів цілеспрямованого впливу на їх діяльність, що забезпечують узгодження інтересів учасників державного управління, які взаємодіють. Оскільки фактори державного управління можуть мати економічну, соціальну, політичну і правову основу, комплексний механізм державного управління повинен бути системою економічних, мотиваційних, організаційних, політичних і правових механізмів» [24].

Визначення, наведене Князевим В.М., Бакуменком В.Д. в словнику-довіднику з державного управління, узагальнює зазначені вище поняття. Механізми державного управління – це «практичні заходи, засоби, важелі, стимули, за допомогою яких органи державної влади впливають на суспільство, виробництво, будь-яку соціальну систему з метою досягнення поставлених цілей». Комплексний механізм державного управління визначається як «система політичних, економічних, соціальних, організаційних і правових засобів цілеспрямованого впливу органів державного управління». Схема реального механізму державного управління містить цілі, рішення, впливи, дії, результати [14].

Для повноцінного дослідження потрібно уточнити сутність ключового поняття «аудит», з якого й випливатиме значення поняття «державний фінансовий аудит».

Слід звернути увагу на той факт, що науковці у своїх роботах, розкриваючи сутність аудиту, починають з тлумачення етимології терміну «аудит», що означає «слухаю».

В літературі існує безліч трактувань поняття терміну «аудит», адже кожен дослідник, науковець вбачає в аудиті ідентичний процес (здійснення аналізу та надання рекомендацій) з варіаціями шляхів виявлення проблеми (дослідження

бухгалтерського обліку, фінансової звітності, вивченням публічної інформації, тощо).

Для більшості населення нашої країни поняття аудиту полягає у проведенні аудиторськими фірмами на підприємницькій основі аналізу діяльності суб'єкта господарювання з метою виявлення недоліків, які негативно впливають на отримання позитивних результатів діяльності (прибутку). Проведення аудиту органами державної влади викликає у зазначеній категорії непорозуміння.

Тлумачення деякими вченими поняття «аудит» не суперечить думці населення. Наприклад, Ф.Ф. Бутинець, Н. Вещунова, Ю. Кочинев трактують аудит як «підприємницьку діяльність, що полягає у виконанні комплексу заходів, необхідних для формування та висловлення думки аудитора про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання» [5, с. 16].

Поряд з цим, в умовах інтеграції України до ЄС та виходу на міжнародну арену важливою є думка та досвід закордонних науковців.

Так, згідно з глосарієм міжнародних термінів контролю «аудит – огляд діяльності і операцій організації для того, щоб пересвідчитися, що вони виконуються відповідно до затверджених цілей, бюджету, правил і стандартів. Метою такого огляду є періодичне встановлення відхилень, які вимагають коригувальних дій» [70, с. 24].

У Великобританії загальновизнаним є визначення аудиту, надане Британським комітетом з аудиторської практики у 1989 році: аудит є «незалежним вивченням бухгалтерської звітності підприємства з метою висловлення про неї професійної думки спеціально призначеним аудитором при дотриманні будь-яких правил, встановлених чинним законодавством» [70, с. 35].

Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії зазначає, що «аудит є комплексом методів, спрямованих на встановлення ефективності і цілісності системи управління, точності фінансових звітів» [3].

Цікавою для дослідження є й думки американських науковців. Так професори А.Е. Аренс і Дж. К. Лоббек зазначають, що: «Аудит (auditing) – є системним процесом, шляхом якого компетентний незалежний працівник накопичує і оцінює докази про інформацію, яка піддається кількісному оцінюванню та відноситься до специфічної господарської системи, з метою визначення та відображення у своєму висновку ступеня відповідності цієї інформації встановленим критеріям» [2]. Варто відзначити, що завданням аудиторського аналізу на Заході є, перш за все, підтвердження або спростування даних прогнозу керівництва про економічні дії та події [3].

Професор Дж. Робертсон, відомий у США фахівець у галузі теорії та практики аудиту, визначає аудит як діяльність, спрямовану на зменшення підприємницького ризику. У монографії «Аудит» автор зазначає, що аудит «це процес зменшення до прийняттого рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів» [65, с. 5].

Комітетом Американської бухгалтерської асоціації з основних концепцій обліку було сформульовано ще одне визначення, з яким повністю погодилися Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, В.М.О'Рейлі, М.Б. Хірш, сутність якого полягає у тому, що «аудит – це системний процес одержання і оцінки об'єктивних даних про економічні дії і події, що встановлює рівень їх відповідності визначеному критерію та надає результати зацікавленим користувачам». Автори акцентують увагу на тому, що комітет свідомо дав аудиту достатньо широке визначення, яке дозволяє відобразити «увесь спектр цілей, які можуть переслідувати аудит, і усе різноманіття предметів дослідження, на яких може бути сконцентрована увага у процесі конкретної аудиторської перевірки» [15, с. 19].

Американський інститут дипломованих присяжних бухгалтерів визначає аудит як «незалежний розгляд спеціально призначеним аудитором фінансових звітів компаній і висловлення думки про них за умов дотримання загальноприйнятих бухгалтерських принципів». Таке визначення наведено у роботі Р. Адамса [1, с. 13].

Існують й інші визначення аудиту, які багато у чому є тотожними, адже у кожному з них простежується сутність, значення і мета аудиту, які полягають у підтвердженні достовірності інформації комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання та правильності застосування облікових принципів, процедур та оцінок фактів фінансово-господарської діяльності, що були застосовані з метою формування такої звітності.

Хижнякова А.В. дотримується з цього приводу правильної позиції: «Уважно проаналізувавши визначення аудиту, особливо в країнах, де він має глибокі історичні корені, можна зробити висновок, що суть аудиту зводиться до представлення інформації про ступінь можливої довіри до бухгалтерської звітності організації» [74].

Досліджуючи процес становлення аудиторської діяльності в Україні на законодавчому рівні, можна стверджувати, що всі фактори та цілі, виокремлені науковцями, при формуванні поняття «аудит» враховано.

Зокрема, більш ніж чверть століття поняття «аудит» регламентовано Законом України «Про аудиторську діяльність» (дія - з 29.05.1993 по 01.10.2018): Аудит - перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів. Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення [46].

Поряд з цим, починаючи з 2018 року поняття аудиту, який проводиться незалежними аудиторами, дещо видозмінюється. Аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність

групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [45].

Крім того, Міжнародною федерацією бухгалтерів аудит розуміється як перевірка фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах на предмет відповідності застосованій концептуальній основі (аудит фінансових звітів), а також як незалежна перевірка фінансової інформації: конкретних рахунків, елементів рахунків або статей у фінансовому звіті; виконання контрактних угод, узагальнених фінансових звітів та фінансових звітів, складених відповідно до всеохоплюючої основи бухгалтерського обліку (аудит спеціального призначення) [4, с.68].

Водночас, М. Білуха визначає аудит як одну з організаційних форм економічного контролю в Україні, називаючи його незалежним аудиторським контролем, і стверджує, що він здійснюється не лише незалежними аудиторами, а й підрозділами державних податкових та контрольних-ревізійних служб; а також як форму фінансово-господарського контролю, який здійснюється незалежними спеціалізованими аудиторськими фірмами [4, с.56].

В. Дереконь теж розглядає аудит як основну форму фінансового контролю, виділяючи при цьому такі його окремі складові, як державний аудит (проводиться державними органами, уповноваженими на здійснення аудиту) та недержавний аудит (здійснюється аудиторськими фірмами (аудиторами) [13].

Отже, аудит як діяльність, котра здійснюється відповідно до положень законодавства, є різновидом фінансового контролю.

Доцільно навести значення поняття фінансового контролю. Аналіз публікацій в юридичній та економічній літературі дає підстави стверджувати, що:

1) контроль – це діяльність спеціально уповноважених органів державної влади і місцевого самоврядування, посадових осіб, підприємств, установ, організацій, а також окремих осіб щодо перевірки відповідності

контрольованого об'єкта встановленим вимогам, в якій поєднуються функції соціального управління, політичного керівництва та народної демократії, а під економічним контролем розуміється діяльність органів державного та господарського управління, які здійснюють контроль за економічним і соціальним розвитком країни відповідно до законодавства;

2) контроль, зокрема і економічний, враховує перевірку економічних, соціальних, політичних, ідеологічних, науково-технічних та інших напрямків розвитку суспільства, а господарська діяльність в умовах ринкової економіки узагальнюється з використанням грошового вимірника, тобто фінансового критерію, а відтак, у системі економічного контролю сформувався фінансово-господарський контроль [4, с. 56];

3) фінансовий контроль - діяльність органів державної влади, місцевого самоврядування та інших організацій, наділених законом відповідними повноваженнями, предметом якої є забезпечення законності, обґрунтованості та достовірності фінансових операцій, об'єктивної оцінки помічної ефективності фінансово-господарської діяльності і виявлення резервів її підвищення, збільшення грошових доходів у бюджеті всіх рівнів і збереження державного майна [27].

Як вже зазначалось раніше, ключовими компонентами фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням є: державний фінансовий контроль, державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) та державний внутрішній фінансовий контроль.

Відповідно до Бюджетного кодексу України 2010 року державний фінансовий контроль 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, який забезпечує:

1) оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);

2) правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;

3) досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

4) проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;

5) запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;

6) обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету [10].

Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата, яка є державним колегіальним органом.

Здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю – Державна аудиторська служба України, яка є правонаступником Державної фінансової інспекції України (функціонувала з 2011 року по 2016 рік) та Головного контрольно-ревізійного управління України (функціонувало з 1993 року по 2011 рік).

Разом з тим, аналізуючи повноваження Рахункової палати та Держаудитслужби, визначені Бюджетним кодексом України 2001 року, Бюджетним кодексом України 2010 року та Бюджетним кодексом України 2010 року (із змінами, які діють на сьогоднішній день) можна стверджувати, що їх повноваження щодо здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства мають дещо різні напрями та цілі, та з кожним роком розширюються.

Порівняльний аналіз повноважень Рахункової палати та Держаудитслужби, визначених Бюджетним кодексом України 2001 року,

Бюджетним кодексом України 2010 року та Бюджетним кодексом України 2010 року (із змінами, які діють на сьогоднішній день) наведено у Додатку А.

Виникає логічне питання – в чому ж полягає суть поняття «державний фінансовий аудит».

Чітке визначення цього поняття надано Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ, який регламентує діяльність Державної аудиторської служби України. Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Законом України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII, який регламентує діяльність Рахункової палати, визначено, що фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

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

Державний фінансовий аудит – це систематичний процес здійснення компетентним працівником незалежної перевірки об'єктивних даних щодо господарських операцій та їх відображення в бухгалтерській/фінансовій

звітності суб'єкта господарювання і проведення кількісного та якісного оцінювання рівня їх відповідності певним критеріям, стандартам та нормам і надання висновків усім зацікавленим користувачам [8].

1.3. Принципи і методи дослідження публічно-управлінських механізмів реалізації державного фінансового аудиту

З метою більш об'єктивного і точного опису даної теми необхідно використовувати певний набір наукових методів і принципів, які дають змогу детальніше розкрити механізми реалізації державного фінансового контролю.

У науковому пізнанні функціонує складна, динамічна, цілісна, субординувана система різноманітних принципів та методів, що застосовують на різних етапах і рівнях пізнання. Так, в процесі наукового дослідження застосовуються різні загальнонаукові методи і засоби пізнання як на емпіричному, так і на теоретичному рівнях. У свою чергу загальнонаукові методи, як вже наголошувалося, включають систему емпіричних, загальнологічних і теоретичних методів і засобів пізнання реальної дійсності.

До загальнологічних методів і прийомів дослідження відносяться: аналіз, синтез, абстрагування, ідеалізація, узагальнення, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, системний підхід.

Аналіз – це поділ об'єкта на складові частини з метою їх самостійного вивчення. Видами аналізу є механічний поділ; визначення динамічного складу; виявлення форм взаємодії елементів цілого; знаходження причин явищ; виявлення рівня знання та його структури тощо. Різновидом аналізу є поділ на класи (множини) предметів на підкласи – класифікація і періодизація.

Синтез – це об'єднання, реальне і розумове, різних сторін, частин предмета в єдине ціле. Синтез – це не довільне, еkleктичне поєднання розрізнених частин, «шматочків» цілого, а діалектична єдність з виділенням сутності.

Слід розрізняти аналіз і синтез у науковому дослідженні від аналізу і синтезу у формальній логіці. Як відомо, в логіці під синтезом розуміють будь-яке поєднання за заданими ознаками. У науковому дослідженні до однієї групи включаються лише ті відомості, які відповідають головним, визначальним ознакам. Таким чином, аналіз і синтез із звичайних логічних операцій перетворюються на особливі методи дослідження.

Кожна наука має свій специфічний предмет дослідження, тому з'являються притаманні саме їй прийоми аналізу й синтезу, систематизації результатів спостереження, експерименту та обробки дослідних даних. Аналіз і синтез змістовно пов'язані між собою. Аналізуючи явище, розкладаючи його на складові й вивчаючи кожен окремо, слід розглядати їх як частини єдиного цілого. Ще Арістотель говорив, що рука, яка відокремлена від тіла, є рукою лише за назвою. Це означає, що аналіз має переплітатися із синтезом, тобто співвідносити аналізовану частину із цілим, встановлювати її місце в цьому цілому, для чого потрібно дослідити частини в їх сутності як складові цілого [30].

У результаті такого аналізу можна виділити загальне як суттєве у предметі, що стане основою для синтезу. Завдання аналізу – це виділення тієї частини, з якої сам предмет виникає і розвивається. Об'єкт у синтезі становить єдність протилежностей, при цьому відтворюються його виникнення і розвиток. Якщо спочатку синтез виступає в аналізі, то потім включає аналіз у себе.

У сучасному науковому пізнанні теоретичні аналіз і синтез нерозривно пов'язані з практичним аналізом і синтезом – з практикою експериментування та із суспільно-історичною практикою взагалі. Лише у процесі практики перевіряються висновки, зроблені на основі аналізу, і підтверджуються теоретичні побудови синтезу.

Абстрагування – це процес мисленевого відволікання від ряду властивостей і відносин явища, яке вивчається, з одночасним виділенням властивостей (насамперед, суттєвих, загальних), що цікавлять дослідника. Існують різні види абстракцій: абстракції ототожнення, ізолююча абстракція,

абстракція актуальної нескінченності, абстракція потенційної реалізації. Абстракції різняться також за рівнем (порядком). Абстракції від реальних предметів носять назву абстракцій першого порядку; абстракції від абстракцій першого рівня – другого порядку тощо. Найвищим рівнем абстракції характеризуються філософські категорії.

Ідеалізація – мисленева процедура, яка пов'язана з утворенням абстрактних (ідеалізованих) об'єктів, що реально є принципово нездійсненими («ідеальний газ», «абсолютно чорне тіло», «точка» тощо), але є такими, для яких існують прообрази у реальному світі. У процесі ідеалізації відбувається відволікання від реальних властивостей предмета з одночасним введенням до змісту понять, що утворюються, таких ознак, що є реально нездійсненими. В результаті утворюється так званий «ідеалізований об'єкт», яким може керуватись теоретичне мислення при відображенні реальних об'єктів. У розвинених наукових теоріях, як правило, розглядаються не окремі ідеалізовані об'єкти та їх властивості, а цілісні системи ідеалізованих об'єктів та їх структури.

Узагальнення – це процес становлення загальних властивостей і ознак предметів. Воно тісно пов'язано з абстрагуванням. Гносеологічною основою узагальнення є категорії загального та одиничного. Загальне є філософською категорією, що відображає схожі, повторювані риси та ознаки, що належать кільком одиничним явищам чи всім предметам даного класу, а одиничне – виражає специфіку, своєрідність саме даного явища (чи групи явищ однакової якості), його відмінність від інших. Узагальнення не може бути нескінченним. Його межею є філософські категорії, що не мають родового поняття і тому узагальнювати їх не можна.

Індукція – логічний прийом дослідження, що пов'язаний з узагальненням результатів спостереження та експерименту і рухом думки від одиничного до загального. Оскільки досвід завжди є нескінченним, тому індуктивні узагальнення носять проблематичний (вірогіднісний) характер. Індуктивні узагальнення розглядаються як дослідні істини чи емпіричні закони. Серед

індуктивних узагальнень важлива роль належить науковій індукції, яка, крім формального обґрунтування, узагальнення, яке отримане індуктивним шляхом, дає додаткове змістовне обґрунтування його істинності, – у тому числі за допомогою дедукції (теорій, законів). Наукова індукція дає достовірний висновок завдяки тому, що акцент робиться на необхідних, закономірних і причинних зв'язках.

Дедукція – це, по-перше, перехід у процесі пізнання від загального до одиничного, виведення одиничного із загального; по-друге, процес логічного висновку, тобто переходу за тими чи іншими правилами логіки від деяких даних пропозицій-посилань до їх наслідків (висновків). Сутність дедукції полягає у використанні загальних наукових положень для дослідження конкретних явищ. У процесі пізнання індукція та дедукція нерозривно пов'язані між собою, хоч на певному рівні наукового дослідження одна з них переважає. При узагальненні емпіричного матеріалу й висуванні гіпотези провідною є індукція. У теоретичному пізнанні важлива насамперед дедукція, яка дозволяє логічно впорядкувати експериментальні дані й побудувати теорію, яка спирається на логіку їх взаємодії. За допомогою дедукції і завершують дослідження.

Аналогія – встановлення схожості в деяких властивостях і відносинах між нетотожними об'єктами. На підставі виявленої схожості робиться відповідний висновок за аналогією. Аналогія дає не достовірні, а вірогіднісні знання. У висновку за аналогією знання, яке отримано від розгляду певного об'єкта («моделі»), переноситься на інший, менш досліджений і менш доступний для дослідження об'єкт.

Моделювання – це метод дослідження об'єктів на їх моделях. У логіці і методології науки модель – це аналог певного фрагменту реальності, породження людської культури, концептуально-теоретичних образів тощо. Форми моделювання різноманітні і залежать від використання моделей і сфери застосування моделювання. За характером моделей виокремлюють матеріальне

(предметне) та ідеальне моделювання, яке виражене у відповідній знаковій формі.

Системний підхід – це сукупність загальнонаукових методологічних принципів (вимог), в основі яких лежить розгляд об'єктів як систем. До числа цих вимог відносяться: а) виявлення залежності кожного елемента від його місця і функцій у системі з урахуванням того, що властивості цілого не можна звести до суми властивостей цих елементів; б) аналіз того, наскільки поведінка системи зумовлена як особливостями її окремих елементів, так і властивостями її структури; в) дослідження механізму взаємодії системи і середовища; г) вивчення характеру ієрархічності, притаманного даній системі; д) забезпечення всебічного багатоаспектного опису системи; є) розгляд системи як динамічної цілісності, що розвивається [35].

До основних методологічних принципів дослідження належать: принципи об'єктивності, науковості, розвитку та взаємодії, відносності, цілісності, практичності.

Принцип об'єктивності ґрунтується на поточному відображенні дійсності. Він вимагає розгляду процесів та явищ такими, якими вони є, без упередженості, у всьому розмаїтті їх сторін, зв'язків і відносин. Він знаходить своє відображення у використанні фактичних даних, побудові гіпотез, оцінці результатів досліджень.

Принцип науковості полягає у необхідності опису, пояснення та передбачуваності подій та явищ. Науковість виявляється у можливості передбачення подій та їхніх наслідків і на цій основі використання результатів досліджень.

Принцип розвитку та взаємодії вимагає, щоб усі явища розглядалися у динаміці з урахуванням різноманітності зв'язків і системності. Загальний механізм та джерело розвитку – це виникнення, єдність, боротьба, вирішення протиріч. Принцип розвитку та взаємодії дає можливість наукового пояснення розвитку складних систем, зокрема, соціально-економічних процесів.

Принцип відносності полягає у пошуку обмежень, порівнянні результатів, визначенні умов їх застосування. Він дозволяє формулювати критерії відбору або оцінок.

Принцип цілісності є необхідною умовою будь-якого дослідження. Система існує тільки у рамках певної цілісності, яку потрібно визначити, знайти межі того чи іншого явища безумовно, цілісність завжди відносна, її неможливо абсолютизувати, але не можна її ігнорувати.

Принцип практичності орієнтує дослідника на практичну значущість результатів дослідження. Ствердження, що практика є критерієм істини, – це реальність будь-якої дослідницької діяльності й один з найважливіших принципів діалектичного підходу [30].

Для розкриття теми автором у дослідженні дотримуються також і такі принципи наукового пізнання:

Принцип комплексності – націлений на інтегрований, цілісний підхід до дослідження публічно-управлінських механізмів реалізації державного фінансового аудиту, комплексну оцінку знань з даної теми.

Історичний принцип – розгляд об'єкту вивчення у виникненні та розвитку. Перш ніж вивчати сучасний стан механізмів реалізації державного фінансового контролю, необхідно дослідити передумови його виникнення, становлення та розвиток в Україні. Історичний підхід дає змогу дослідити виникнення, формування і розвиток процесів і подій у хронологічній послідовності з метою виявлення внутрішніх та зовнішніх зв'язків, закономірностей та суперечностей. Він розглядається як сукупність історичних зв'язків та фіксування якісних змін.

Термінологічний принцип передбачає вивчення історії термінів і позначуваних ними понять, розробку або уточнення змісту та обсягу понять, встановлення взаємозв'язку і субординації понять, їх місця в понятійному апараті теорії, на базі якої базується дослідження. В даній роботі термінологічний принцип є дуже важливим, так як саме на законодавчій

термінології будується державна політика у сфері здійснення державного фінансового аудиту.

Сутність принципу системності полягає у комплексному дослідженні великих і складних об'єктів (систем), дослідженні їх як єдиного цілого з узгодженим функціонуванням усіх елементів і частин. Основна його ідея полягає у вивченні об'єкту проблеми як цілісного, але як такого, що складається із різних взаємопов'язаних елементів. Цей принцип застосовувався при дослідженні змісту державного фінансового аудиту як основного елементу роботи, та його різновидів – як складових частин.

Принцип багатофакторності дозволяє дослідити вплив різного виду суб'єктивних та об'єктивних факторів, які вплинули на механізми реалізації державного фінансового аудиту.

Наведені принципи були реалізовані шляхом залучення комплексу методів в даній роботі.

Таким чином, наприкінці першого розділу ми маємо наступні результати:

1. Досліджено історію процесу становлення державного фінансового аудиту в Україні, виділено основних науковців, наукові праці яких мали значний вплив на розвиток та становлення в Україні державного фінансового аудиту.

2. Визначено головні поняття дослідження:

– механізм державного управління – сукупність економічних, мотиваційних, організаційних і правових засобів цілеспрямованого впливу на їх діяльність, що забезпечують узгодження інтересів учасників державного управління, які взаємодіють;

– аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів;

– фінансовий контроль – діяльність органів державної влади, місцевого самоврядування та інших організацій, наділених законом відповідними повноваженнями, предметом якої є забезпечення законності, обґрунтованості та достовірності фінансових операцій, об'єктивної оцінки помічної ефективності фінансово-господарської діяльності і виявлення резервів її підвищення, збільшення грошових доходів у бюджеті всіх рівнів і збереження державного майна;

– державний фінансовий аудит – різновид державного фінансового контролю, який полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

3. Методологічну базу нашого дослідження складають:

по-перше, підходи: аналіз, синтез, абстрагування, ідеалізація, узагальнення, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, системний підхід;

по-друге, принципи об'єктивності, науковості, розвитку та взаємодії, відносності, цілісності, практичності;

по-третє, у дослідженні дотримуються також і такі принципи наукового пізнання як принципи комплексності, системності, багатофакторності, історичний та термінологічний принципи.

Проаналізувавши методи і принципи дослідження, необхідні для детального вивчення вибраної теми, можна перейти до розгляду сутності та змісту реалізації державного фінансового аудиту.

РОЗДІЛ 2

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПУБЛІЧНО- УПРАВЛІНСЬКИХ МЕХАНІЗМІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В РЕГІОНІ

2.1. Сутність, зміст та принципи реалізації державного фінансового аудиту

Отже, аналіз тлумачень аудиту і фінансового аудиту українськими та зарубіжними авторами дав змогу сформулювати сутність та зміст державного фінансового аудиту.

Державний фінансовий аудит – це систематичний процес здійснення компетентним працівником незалежної перевірки об’єктивних даних щодо господарських операцій та їх відображення в бухгалтерській/фінансовій звітності суб’єкта господарювання і проведення кількісного та якісного оцінювання рівня їх відповідності певним критеріям, стандартам та нормам і надання висновків усім зацікавленим користувачам.

Метою державного фінансового аудиту є встановлення законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правомірності фінансового управління і функціонування системи внутрішнього контролю [8].

Виходячи з цього, можна визначити, що головними його завданнями є:

- здійснення перевірок спрямованих на визначення законності і своєчасності руху бюджетних і позабюджетних коштів, які надаються відповідним підприємствам, організаціям;
- визначення ефективності і доцільності витрачання державних коштів і майна;
- надання оцінки формування і рівню виконання місцевого бюджету;
- аналіз виявлених відхилень від установлених показників;

- визначення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним та комунальним майном, в тому числі можливості збільшення доходів бюджету;

- організації дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю [12].

Предметом державного фінансового аудиту виступає діяльність державних установ та інших організацій - одержувачів державних ресурсів, яка пов'язана з використанням державних фінансів, державного майна, інших активів і пасивів, що належать державі, отриманих на виконання покладених на них функцій або бюджетних програм.

Державний фінансовий аудит здійснюється як на мікро-, так і на макроекономічному рівнях державних фінансів. Об'єктами дослідження державного аудиту макроекономічному рівні є: виконання планів соціального й економічного розвитку країни, окремих регіонів; використання ресурсів країни, діяльність окремих міністерств, відомств та інших урядових структур, а на мікрорівні – фінансово-господарську діяльність підприємств та бюджетних установ та організацій. Тобто, на макроекономічному рівні державний аудит виступає як одна з організаційних форм державного контролю й розв'язує стратегічні завдання. На мікроекономічному рівні результати діяльності державних аудиторів становлять невід'ємну частину інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарської діяльності [31].

Беручи до уваги той факт, що при визначенні поняття будь-якого правового явища його сутність розкривається через принципи як основоположні засади, що висвітлюють найбільш вагомі сутнісні характеристики такого правового явища, то можна стверджувати, що основою державного фінансового аудиту, як форми фінансового контролю, являються наступні принципи:

- здійснення державного фінансового аудиту компетентними органами (державний фінансовий аудит можуть здійснювати тільки спеціально уповноважені державні органи – Держаудитслужба та Рахункова палата);

– результативність державного фінансового аудиту (своєчасність проведення контрольних заходів; виявлення проблем та негативних чинників, які впливають на провадження фінансово-господарської діяльності об'єкта аудита та на ефективне використання бюджетних коштів; своєчасність доведення отриманих результатів до посадових осіб, які мають право приймати відповідні рішення про вжиття заходів щодо усунення недоліків);

– гласність державного фінансового аудиту – полягає в оприлюдненні результатів державного фінансового аудиту, в їх публічному обговоренні, притягненні до них уваги державних органів та органів місцевого самоврядування, громадських організацій і громадян. Так, аудиторський висновок (звіт) є офіційним документом; інформація, що міститься в ньому, не є предметом комерційної таємниці, та знаходиться у вільному доступі [39].

Етичні принципи характерні практично для всіх видів людської діяльності. Мета роботи державних аудиторів полягає у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професійності та в досягненні найкращих результатів роботи.

Невід'ємними етичними принципами реалізації державного аудиту, якими керується державний аудитор, є:

– незалежність (аудитор повинен бути незалежним у вирішенні всіх питань перевірки використання державних фінансових ресурсів);

– конфлікт інтересів (суперечність між особистими майновими чи немайновими інтересами державного аудитора та його службовими повноваженнями, наявність якої може вплинути на об'єктивність прийняття рішень, а також на вчинення чи не вчинення дій під час виконання наданих службових повноважень) [7];

– компетентність (поняття компетентності доцільно визначити через такі характеристики, як поінформованість, обізнаність, авторитетність, практичні навички та виконання поставлених завдань);

- ретельність (державний аудитор повинен ретельно планувати контрольні заходи, виявляти, збирати та оцінювати докази, складати звіти і рекомендації за результатами перевірки).

- конфіденційність (невикористання інформації, отриманої під час перевірки, у власних інтересах та інтересах третіх осіб);

- професійна поведінка, тобто створення іміджу професії, дотримання субординації [7].

Принципи організації державного фінансового контролю викладені в «Лімській декларації» – Декларація керівних принципів контролю, ухвалена IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI), який відбувся в 1977 р. в столиці республіки Перу – Лімі.

INTOSAI – міжнародна організація вищих контрольних органів, що діє під егідою Організації Об'єднаних Націй або її спеціалізованих агенцій, що відіграє головну роль в аудиті державних фінансів та в розвитку прозорих фінансових систем і підзвітності урядів 192 країни, в рамках якої діють регіональні організації [38].

До них відносяться такі універсальні принципи, як незалежність і об'єктивність, компетентність і гласність.

Незалежність контролю повинна бути забезпечена: фінансовою самостійністю контрольного органу; більш тривалими в порівнянні з парламентськими строками повноважень керівників органів контролю; закріпленням в Конституції їх статусу.

Об'єктивність та компетентність обумовлюються неухильним дотриманням контролерами чинного законодавства, високим професійним рівнем роботи контролерів на основі чітко встановлених стандартів проведення ревізійної роботи.

Гласність передбачає постійний зв'язок державних контролерів з громадськістю та засобами масової інформації.

З цих базових принципів випливають і інші, що носять більш прикладний характер, в тому числі: результативність; чіткість і, логічність пропонуваніх

контролерами вимог; непідкупність суб'єктів контролю; обґрунтованість і доказовість інформації, наведеної; презумпція невинності (до суду) підозрюваних в фінансових злочинах осіб; координація дій різних контролюючих органів тощо [38].

2.2. Різновиди державного фінансового аудиту та особливості публічно-управлінських механізмів їх реалізації в Україні

Теоретичне обґрунтування механізмів реалізації державного фінансового аудиту передбачає визначення його мети, задач, принципів, формулювання основних правил і процедур, критеріїв і параметрів, вимог і практичних рекомендацій з організації та проведення аудиту, виконання яких має створити для органів державного фінансового контролю засади для професійного і якісного здійснення перевірок ефективності використання публічних (бюджетних) коштів.

Публічно-управлінські механізми реалізації державного фінансового аудиту є сукупністю принципів, напрямів, управлінських засобів (організаційних, нормативно-правових, економічних) і заходів управлінського впливу органів державного фінансового контролю на об'єкт перевірки. Метою зазначених механізмів є забезпечення спрямованості державного фінансового контролю на перевірку ефективності, економічності, доцільності витрачання державних коштів.

Проведення державного фінансового аудиту направлено на надання конкретних результатів, які мають на меті сприяти:

- підвищенню відповідальності, прозорості та підзвітності в роботі органів державної влади та одержувачів бюджетних коштів;
- вирішенню найбільш значущих питань і проблем, які відповідають інтересам суспільства;

- підвищенню ефективності роботи суб'єктів господарювання, органів державної влади та одержувачів бюджетних коштів, у тому числі впровадження в їх діяльність сучасних методів роботи;

- більш ефективному використанню державних коштів та пошуку додаткових джерел доходів для суб'єктів господарювання.

Визначені законодавством механізми реалізації не містять алгоритмів проведення державного фінансового аудиту в конкретних ситуаціях, які можуть трапитися на практиці, оскільки кожна перевірка має свій специфічний зміст, що відрізняє її від інших.

Публічно-управлінські механізми реалізації державного фінансового аудиту визначають загальні правила та процедури, які необхідно виконувати при проведенні всіх різновидів державних фінансових аудитів.

Як вже зазначалось раніше, законодавством України на проведення державного фінансового аудиту уповноважено два контролюючих органи:

- Державну аудиторську службу України – центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю (урядовий контроль);

- Рахункову палату – державний колегіальний орган, що здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює від імені Верховної Ради України (парламентський контроль).

Наявність двох зовнішніх органів контролю (аудиту), які діють від імені різних гілок влади, на даному етапі розвитку країни зумовлено, насамперед, станом фінансово-бюджетної дисципліни, рівнем правосвідомості керівників установ, організацій та підприємств у державному секторі та необхідністю комплексного й системного контролю за дотриманням ними принципів законності, ефективності та результативності, прозорості під час управління та використання публічних коштів. Крім того, наявність двох зовнішніх органів контролю (аудиту) в національній практиці є системою стримувань і протипаг, яка в міжнародному розумінні є позитивною практикою й сприяє підвищенню

ефективності та якості заходів, зокрема аудиту, що проводяться відповідними органами [71].

Кожен з цих органів державний фінансовий аудит реалізує через певні публічно-управлінських механізми у відповідності до своїх повноважень.

Наразі у межах наявного правового поля Держаудитслужба від імені Уряду реалізує функцію державного фінансового аудиту через здійснення окремих його видів:

– державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності) – спрямований на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають [56];

– державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм – спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності розроблення і виконання державних (регіональних) цільових програм, управління і використання коштів державного та місцевого бюджетів під час їх виконання та оцінки досягнення очікуваних результатів виконання програм [58];

– державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів – спрямований на перевірку та аналіз фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [57];

– державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання – спрямований на перевірку та аналіз 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 [59];

– державний фінансовий аудит використання інформаційних технологій – спрямований на проведення перевірки (дослідження) та аналізу (оцінки)

законності та ефективності використання публічних коштів та інших активів розпорядниками бюджетних коштів, державними цільовими фондами, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, суб'єктами господарювання державної та комунальної власності для впровадження та використання інформаційних технологій, досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва і управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту [60];

– державний фінансовий аудит інвестиційних проектів – спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності реалізації інвестиційних проектів об'єктами аудиту, виконання якого здійснюється на основі державного та місцевого інвестування, державної підтримки, надання державних та/або місцевих гарантій, і стану досягнення результативних показників, управління та використання інвестицій (коштів) [61];

– державний фінансовий аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування – спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності використання коштів Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, правильності ведення ними бухгалтерського обліку і достовірності їх фінансової звітності, стану внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту [62].

На сьогоднішній день Держаудитслужбою здійснюється вдосконалення механізмів реалізації таких видів як аудит використання інформаційних технологій, аудит інвестиційних проектів, аудит державних (регіональних) цільових програм та аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, нюанси проведення яких наразі досліджуються в ході реалізації пілотних проектів.

Слід зазначити, що механізм проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами кожного виду державного фінансового аудиту регламентовано окремим порядком, затвердженим Кабінетом Міністрів України, перелік яких наведено у Додатку Б.

Слід звернути увагу, що кожен із зазначених видів державного фінансового аудиту містить аспекти та елементи методології аудиту ефективності, аудиту звітності та аудиту відповідності, які визначені в міжнародній практиці і термінології, тобто фактично кожен із зазначених видів державного фінансового аудиту є комбінованим аудитом і спрямований на аналіз та оцінку законності, ефективності і результативності управління й використання державних ресурсів. Крім того, основною метою будь-якого із зазначених аудитів є не фрагментарно, а комплексно дослідити та оцінити якість управління державними ресурсами у відповідних сферах і напрямках [71].

Публічно-управлінські механізми реалізації кожного з перелічених вище видів державного фінансового аудиту мають як спільні риси, так і відмінності.

Зокрема, спільними для всіх ДФА є етапи проведення: 1) вивчення об'єкту аудиту, планування та організація ДФА; 2) проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій; 3) звітування за результатами аудиту; 4) здійснення моніторингу виконання наданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій.

Проведення Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами будь-якого виду державного фінансового аудиту починається з планування, а саме на кожний квартал складаються плани проведення заходів державного фінансового контролю, які погоджуються Кабінетом Міністрів України.

Включення до плану проведення заходів державного фінансового контролю, в тому числі і ДФА, ґрунтується на підставі вивчення та детального аналізу об'єкту аудиту з урахуванням таких критеріїв, як:

- економічна та соціальна важливість питань, які обов'язково включаються до програм і планів дій Кабінету Міністрів України на відповідний період;

- значний обсяг фінансових потоків, інших державних ресурсів, що спрямовувалися на виконання бюджетних програм, утримання державних органів;

- публічна інформація про факти порушень і зловживань у фінансовій сфері та неефективного управління державним майном;

- імовірність виникнення фінансових порушень, у тому числі внаслідок відсутності (низького рівня) внутрішнього контролю [44].

Тобто, лише після проведення детального аналізу зазначених критеріїв та надання обґрунтованих пояснень щодо необхідності проведення ДФА, Держаудитслужбою формується проєкт плану проведення заходів державного фінансового контролю в частині державних фінансових аудитів, який і надається Кабінету Міністрів України на погодження.

Наступним етапом реалізації є організація ДФА, яка полягає у розробленні робочого плану, складенні та затвердженні програми ДФА, формуванні аудиторської групи та визначення керівника аудиторської групи.

Черговим етапом реалізації державного фінансового контролю через проведення ДФА є безпосередньо проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків (гіпотез), пропозицій та рекомендацій.

Не зайвим буде роз'яснення основних понять, що стосуються вищезазначеного етапу, а саме:

- аудиторські процедури – комплекс дій державного аудитора, що спрямовані на отримання аудиторських доказів під час аудиту;

- аудиторські докази – матеріали (документи, інформація, відомості, результати опитування, анкетування, інтерв'ювання тощо), отримані в процесі аудиту, які підтверджують аудиторські висновки та судження (гіпотези);

- гіпотези аудиту – професійне судження державного аудитора щодо причин виникнення та наявності проблем, упущень і недоліків, порушень, ризиків, які негативно впливають або можуть вплинути на законність та

ефективність провадження фінансово-господарської діяльності, на виконання бюджетних програм.

Спільною рисою для всіх видів ДФА, які проводяться органами Держаудитслужби, є проведення аналізу та перевірки певних напрямків діяльності об'єкту аудиту. Проте, перелік напрямків діяльності об'єкту аудиту, які підлягають аналізу та перевірці, дещо різняться:

1) державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм ґрунтується на проведенні аналізу та перевірки:

- законності та ефективності планування і виконання бюджетних програм, досягнення їх результативних показників;

- законності та ефективності управління і використання бюджетних коштів, досягнення їх економії, цільового використання і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів під час виконання бюджетних програм;

- правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової, бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів;

- функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;

2) державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів ґрунтується на проведенні аналізу та перевірки:

- обґрунтованості планування надходжень та витрат місцевих бюджетів;

- стану виконання місцевих бюджетів, зокрема, шляхом проведення оцінки законності та ефективності управління бюджетними коштами, досягнення їх економії і цільового використання під час виконання місцевих бюджетів;

- законності, ефективності і результативності діяльності об'єктів аудиту на всіх стадіях бюджетного процесу, зокрема їх управлінських рішень;

- стану міжбюджетних відносин;

- правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності;

- функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;

3) державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання ґрунтується на проведенні аналізу та перевірки:

- дотримання об'єктом аудиту під час провадження фінансово-господарської діяльності вимог законодавства, виданих ним актів і рішень та актів і рішень його органу управління;

- ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, яка визначається як співвідношення отриманих результатів до запланованих з урахуванням використаних для їх досягнення ресурсів;

- законного (цільового) та ефективного використання активів об'єкта аудиту та стану їх збереження;

- правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності;

- інвестиційної діяльності об'єкта аудиту;

- стану внутрішнього контролю;

- виконання функцій з управління об'єктами державної власності;

4) державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм ґрунтується на проведенні аналізу та перевірки:

- дотримання законодавства під час розроблення, затвердження та виконання програми;

- ефективності планування, управління та використання коштів державного бюджету та місцевих бюджетів для виконання програми, оцінка їх цільового використання;

- ефективності виконання завдань і заходів програми, досягнення цілей та очікуваних результатів;

- рівня організаційного, нормативно-правового, фінансового забезпечення програми;

- законності та ефективності діяльності об'єкта аудиту під час виконання програми;

- правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності об'єкта аудиту;

- функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;

5) державний фінансовий аудит використання інформаційних технологій ґрунтується на проведенні аналізу та перевірки:

- досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва і управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту, зокрема дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління, збереження активів;

- результативності та ефективності використання (впровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів), організації керівництва і управління ними, стану виконання заходів контролю, спрямованих на забезпечення надійності інформаційних технологій (систем, процесів), зокрема щодо конфіденційності, цілісності, доступності (безперервності), ідентифікацію загроз, запобігання та управління ризиками;

- законності та ефективності використання публічних коштів та інших активів для використання (впровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів);

- правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової, бюджетної та іншої звітності об'єкта аудиту;

- стану внутрішнього контролю об'єкта аудиту та стану внутрішнього аудиту, якщо об'єктом аудиту є розпорядник бюджетних коштів;

б) державний фінансовий аудит інвестиційних проектів ґрунтується на проведенні аналізу та перевірки:

- дотримання законодавства під час підготовки та реалізації інвестиційного проекту;

- обґрунтованості обсягів інвестицій, що плануються на всіх етапах інвестиційного проекту, та техніко-економічних розрахунків;

- ефективності планування, управління та використання інвестицій під час реалізації інвестиційного проекту;

- ефективності реалізації інвестиційного проекту (виконання планових завдань, досягнення цілей та показників результативності реалізації інвестиційного проекту);

- рівня організаційного, нормативно-правового, фінансового забезпечення інвестиційного проекту;

- результатів діяльності об'єкта аудиту під час реалізації інвестиційного проекту;

- правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та іншої звітності об'єкта аудиту;

- функціонування системи внутрішнього контролю у об'єкта аудиту та стану внутрішнього аудиту, якщо об'єктом аудиту є головний розпорядник бюджетних коштів;

7) державний фінансовий аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування ґрунтується на проведенні аналізу та перевірки:

- законності та ефективності використання коштів бюджетів фондів соціального страхування;

- правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності об'єкта аудиту;

- стану внутрішнього контролю у об'єкта аудиту та внутрішнього аудиту, якщо об'єктом аудиту є розпорядник бюджетних коштів.

Виходячи з проведеного аналізу та перевірки напрямків діяльності об'єкту аудиту аудиторською групою формулюються гіпотези аудиту, доказова база яких опрацьована та узагальнена. Гіпотези аудиту можуть стосуватись кожної стадії проходження бюджетних коштів та провадження фінансово-господарської діяльності: досконалості законодавчо-правової бази; наявності нормативно-методологічного забезпечення; планування, розподілу та

використання доходів та видатків (бюджетного фінансування); здійснення контролю та ефективності системи звітування.

Гіпотези аудиту висвітлюють безпосередньо проблему аудиту – це повинна бути актуальна проблема, яка реально існує, хвилює Уряд, громадян, потребує глибокого вивчення на предмет її усунення [28].

На підставі визначених гіпотез аудиторською групою розробляються пропозиції та рекомендації щодо усунення виявлених під час проведення аудиту недоліків і порушень, а також запобігання їм у подальшому.

Під час складання пропозицій аудитор повинен передбачити їх майбутній корисний вплив на результати діяльності об'єкта аудиту або на виконання бюджетної програми. При цьому може очікуватися: зменшення витрат, досягнення аналогічних результатів за умови здійснення менших затрат ресурсів; чіткіше визначення програмних цілей; збільшення користі для юридичних і фізичних осіб; підвищення якості продукції; удосконалення процесів планування, управління, звітування та контролю.

Приклади визначення гіпотез аудиту, розроблені пропозиції та результат їх впровадження наведено у Додатку В.

Важливим етапом реалізації ДФА є звітування за результатами аудиту шляхом оформлення та узгодження проєкту звіту про результати аудиту, підписання протоколу узгодження, формування, підписання звіту та подання звіту об'єкту аудиту.

Зокрема, Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами результати проведеного аудиту відображаються в аудиторському звіті, проєкт якого надається керівнику об'єкту аудиту для ознайомлення та обговорення. Коментарі керівника об'єкту аудиту повинні бути додатково досліджені та, за необхідності, враховані в аудиторському звіті.

Між тим, існують певні вимоги до аудиторського звіту, як до публічного документу.

Аудиторський звіт викладається в довільній формі і має бути написаний відповідно до специфіки користувачів, для яких він призначений. Окрім того,

звіт має виключати можливість двоякого трактування та нечіткість формулювань; він має містити лише інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними фактами аудиторського дослідження [28].

Заключим етапом реалізації ДФА є здійснення моніторингу виконання наданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій та результатів їх впровадження, який реалізується через механізм комунікацій (листування) з об'єктом аудиту.

Керівник аудиторської групи здійснює постійний моніторинг за врахуванням та впровадженням об'єктом аудиту наданих пропозицій.

Результати державного фінансового аудиту використовуються для прийняття управлінських рішень як безпосередньо підконтрольним об'єктом, так і вищим органом управління (за підпорядкованістю) об'єкту аудиту, відповідними органами державної влади та місцевого самоврядування.

Для підконтрольного об'єкта основною метою прийняття управлінських рішень є підвищення ефективності та результативності функціонування і, відповідно, першими приймаються ті рекомендації, які на думку керівництва підконтрольного об'єкта є більш раціональними і чіткими.

За результатами проведеного моніторингу щодо стану впровадження пропозицій та рекомендацій Держаудитслужба щокварталу інформує Кабінет Міністрів України.

Одним із найголовніших публічно-управлінських механізмів реалізації ДФА є інформування Кабінету Міністрів України про результати проведених Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами аудитів та виявлені факти неефективного використання бюджетних коштів.

Окрім того, за результатами проведеного фінансового аудиту для реагування на встановлені недоліки здійснюється інформування вищих органів управління (за підпорядкованістю) об'єкту аудиту, відповідних органів державної влади та місцевого самоврядування.

З метою забезпечення доступу державних органів та органів місцевого самоврядування, громадських організацій і громадян, як користувачів публічної інформації, аудиторські звіти підлягають оприлюдненню на офіційному веб-сайті Держаудитслужби (<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>).

Таким чином, перераховані вище публічно-управлінські механізми реалізації ДФА забезпечують дотримання принципів професійного підходу до проведення аудиту, результативності та гласності.

2.3. Особливості публічно-управлінських механізмів реалізації державного фінансового аудиту в регіоні

Особливості публічно-управлінських механізмів реалізації ДФА в регіоні, в першу чергу, обумовлені структурою міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби.

Так, до 2016 року в кожній області України функціонували територіальні органи Державної фінансової інспекції України, що здійснювали державний фінансовий контроль, та мали статус юридичних осіб, у вигляді управлінь (Управління Державної фінансової інспекції України в Запорізькій області, Управління Державної фінансової інспекції України в Полтавській області та інші).

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 06.04.2016 №266 «Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби» протягом 2016 року відбулася реорганізація 27 територіальних органів Держфінінспекції шляхом їх приєднання до відповідних міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби України. В результаті реорганізації більшість територіальних органів втратило статус юридичної особи, що накладає певний відбиток як на фінансово-господарську діяльність, так і на механізми реалізації ДФА.

На сьогоднішній день Держаудитслужба представлена п'ятьма офісами, що мають статус юридичної особи, до структури яких входять управління (саме управління не мають статусу юридичної особи) (див. рис. 2.1.).

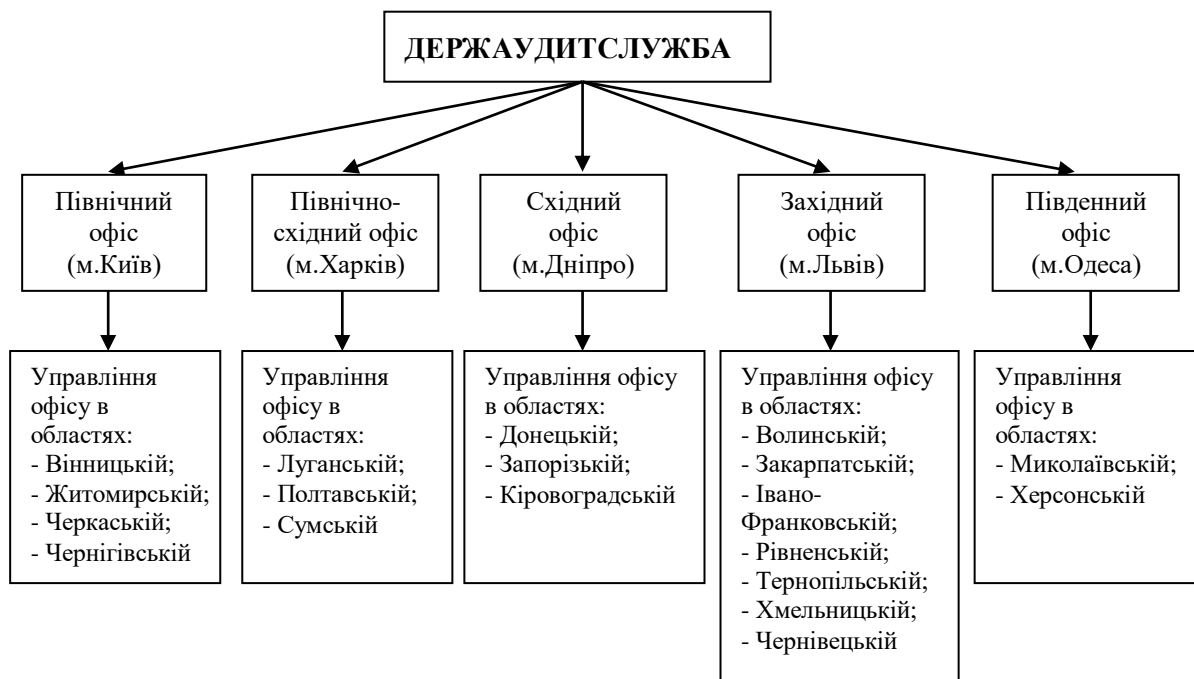


Рис.2.1. Структура Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів

В Запорізькій області Держаудитслужба представлена Управлінням Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області (надалі – Управління), яке є одним із структурних підрозділів Східного офісу Держаудитслужби.

Складність реалізації ДФА у Запорізькій області полягає у тому, що у разі проведення Держаудитслужбою державного фінансового аудиту в юридичній особі, яка має у своїй структурі територіальні філії або інші структурні підрозділи, працівники Управління з метою виконання доручення центрального органу відволікаються на проведення аудиторських процедур у зазначених філіях. В таких випадках аудитори в ході проведення ДФА досліджують питання, які викладені в дорученнях центрального органу, а також узгоджують з Держаудитслужбою свої висновки.

Поряд з цим, одночасно із виконанням доручень Держаудитслужби, Управління має реалізовувати і власні заплановані ДФА, які обмежені термінами проведення (не більше 120 робочих днів).

Із зазначеного вище виникає питання – в чому ж складність одночасного виконання Управлінням власних планів та доручень центрального органу?

Найбільша проблема, яка витікає з описаного вище, полягає у недостатності професійних кадрів.

Так, працівники Управління, які уповноважені на здійснення державного фінансового контролю, в тому числі і ДФА, є державними службовцями. У зв'язку з чим, виникає необхідність проходження кандидатами конкурсу на зайняття вакантних посад державної служби в Управлінні, проведення якого здійснюється в Східному офісі (м.Дніпро), а не за адресою Управління. Більшість кандидатів не приваблює тривала процедура відбору та необхідність проходження конкурсу в іншому місті.

Станом на 01.11.2019 року штатна чисельність працівників Управління складала 109 осіб, з них начальник Управління та 2 його заступники; працівники, що безпосередньо проводять контрольні заходи – 77 осіб (або 71%), працівники інших структурних підрозділів – 29 осіб (або 27%). Фактична чисельність працівників управління станом на 01.11.2019 складала 76 осіб (або 70% від штатної чисельності), 6 осіб перебувають у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, 27 посад – вакантні (25% від штатної чисельності). Організаційна структура Управління представлена у Додатку Г.

Отже, такі фактори, як розпорошення професійних кадрів Управління на одночасне виконання власних планів з проведення ДФА та доручень центрального органу, а також відсутність достатньої кількості аудиторів, мають негативний вплив на наступні механізми реалізації ДФА:

– через брак людських ресурсів неможливе формування повноцінної аудиторської групи (аудитори, що входять до її складу, повинні мати навички проведення аналізу, написання звітів зі складних питань, що вимагають логічного і ретельного обґрунтованого викладу) – аудит проводиться із залученням одного-двох досвідчених та компетентних аудиторів;

– внаслідок високої завантаженості працівників Управління якісне проведення аналізу та перевірки певних напрямків діяльності об'єкту аудиту, проведення аудиторських процедур (а це збір інформації у учасників аудиту, направлення запитів до юридичних осіб, анкетування та інтерв'ювання учасників з метою встановлення проблемних питань), а також розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час проведення аудиту недоліків і порушень, потребує додаткових затрат часу аудиторської групи в умовах обмеженого терміну проведення ДФА.

2.4. Закордонний досвід публічно-управлінських механізмів реалізації державного фінансового аудиту

В усіх розвинутих країнах світу склалася доволі ефективна система державного фінансового контролю, функції і структура якої відрізняються залежно від форми правління, прийнятої в державі. Якщо це парламентська республіка, то більша частка контролю закріплена за парламентом, якщо президентська, – то пріоритет надається контрольним органам президентської (виконавчої) влади.

Разом з тим, зазначені країни мають загальну організаційно-методичну основу – це Декларація керівних принципів контролю, ухвалена IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI).

Конгрес відбувся в 1977 р. в столиці республіки Перу – Лімі, тому документ має ще одну назву – «Лімська декларація» [26].

Іншою складовою організації і методології контролю державних фінансів є затверджені INTOSAI Стандарти з аудиту, які є директивою для кожного вищого органу фінансового контролю і рекомендуються до застосування в тому масштабі, в якому вони є сумісними з законодавством цих країн [68].

Стандарти INTOSAI з аудиту (державних фінансів) регламентують принципи та засади державного аудиту на світовому рівні. Вони є базовими під час затвердження національних стандартів фінансового контролю в зарубіжних

країнах і складаються з чотирьох частин: базові принципи, загальні стандарти, стандарти проведення аудиту державних фінансів, правила складання звітів.

Стандартами INTOSAI надається тлумачення поняття висновку аудитора за результатами фінансового аудиту та аудиту законності і звіту, що складається за результатами аудиту ефективності. Окрім того, визначаються принципи складання цих документів, вимоги щодо відображення інформації в них, формат і зміст висновків, звітів аудитора, можливі види висновків аудитора та випадки, за яких аудитор відмовляється від підтвердження фінансової звітності [18].

Стандарти INTOSAI є лише загальною основою, на яку можна посилатися і використовувати як необов'язкову базу для контрольної діяльності в державному секторі. Вони не позбавляють вищий орган державного фінансового контролю кожної країни необхідності детально описувати процедури перевірок з урахуванням національних особливостей, традицій та законодавства [68].

Становлення та розвиток державного фінансового аудиту як вищої форми державного фінансового контролю в Україні супроводжується глобалізаційними процесами, що вбачає вибір такої його моделі, яка б відповідала загальній стратегії аудиторської діяльності за Міжнародними стандартами аудиту, враховувала б специфіку національної економіки та особливості ринкових відносин кожної країни.

У світовій практиці існують різні підходи до організації та функціонування контролю в державному секторі економіки. Обрання тієї чи іншої моделі базується на наступних чинниках: історично прийнятій у країні формі правління, у формі державного устрою, особливостях розподілу функціональних повноважень між гілками влади, а також ступені демократичного розвитку суспільства.

Саме з цією метою важливим є вивчення досвіду публічно-управлінських механізмів реалізації аудиту державних фінансів у різних країнах світу.

Поряд з цим, на сьогоднішній день єдиних механізмів реалізації аудиту державних фінансів у світі не існує.

На думку І.К. Дрозд, найбільш прийнятним, виходячи з оцінки тенденцій економічного, політичного розвитку держав в їх історичному аспекті, є висновок про схожість рис трьох найбільших моделей організації державного контролю: наполеонівської, вестмінстерської і колегіальної [17].

Наполеонівська, або латинська модель характеризується системою визначення відповідності прийнятих виконавчою владою і підзвітними їй організаціями рішень стосовно законів та інструкцій. Організаційна особливість такої моделі – акцент на численність посадових осіб, що мають великий ступінь незалежності на рівні суддів. Для даної моделі характерна судова система побудови державного аудиту. Парламент отримує від органів державного аудиту доповіді та звіти тільки на запит. Така модель поширена у Франції, Бельгії, Португалії, латиноамериканських країнах, країнах Африки, що були французькими та португальськими колоніями.

Так, наприклад, до особливостей державного аудиту Франції належать: свідоме сприйняття бізнесом необхідності проведення контрольних дій; наявність конституційної та законодавчої можливості контролювати підприємницькі структури, незважаючи на отримання ними бюджетних коштів.

Суд рахунків Франції є незалежним від уряду та парламенту; входить до складу вищих органів управління і судової системи країни (Суд рахунків, Державна рада, Касаційний суд). Суд рахунків здійснює контроль за рахунками і управлінням фінансами держави, загальнонаціональних державних установ і підприємств. До мережі підконтрольних об'єктів належать підприємства першого рангу, підприємства і відомства, розпорядники бюджетних коштів.

З метою оцінки фінансової звітності (основне завдання), увага Суду рахунків Франції зосереджена на аудиті консолідованої фінансової звітності, а не на фінансово-господарській діяльності апарату управління. Суд рахунків, як вищий орган державного фінансового контролю, затверджує план роботи, контролює будь-які питання без обмежень.

Суд може таємно контролювати рахунки і ведення справ у державних і приватних установах та підприємствах, які отримують фінансову допомогу від держави або від загальнонаціональних державних установ і підприємств. Перевірка державних підприємств здійснюється один раз на 3 роки. На основі аудиторського звіту приймається колегіальне судове рішення, після чого вносяться зміни до звіту. Якщо за результатами такого звіту виявляються суттєві порушення, то справа скеровується до органів правосуддя — фінансового суду, з матеріалами судової справи.

Керівником Суду рахунків є генеральний прокурор, який особисто очолює контрольні заходи. Члени Суду (близько 400 осіб) є професійними аудиторами, які не перебувають на державній службі. Суд не розглядає приватний аудит, як цілком незалежний, проте використовує звіти приватних аудиторів після їх ретельного дослідження. У разі виникнення сумнівів стосовно їх достовірності, Суд повідомляє про це міністерство юстиції.

Виконавчий контроль у Франції здійснюється фінансовими контролерами бюджетного управління Міністерства економіки, фінансів і промислової політики, бухгалтерами національного рахівництва та службовцями Генеральної інспекції фінансів (державні контролери). Всі документи, що стосуються фінансових зобов'язань, до підписання керівником візує фінансовий контролер. Державний контролер здійснює загальний нагляд за діяльністю державного підприємства і візує стратегічні документи.

Розглянемо особливості функціонування моделі державного аудиту Бельгії. Аудиторський суд Бельгії очолює Рада, яка складається з 12 членів, яких обирає Парламент терміном на шість років. Рішення Ради є колегіальними та приймаються погоджено. Загалом, чисельність Суду становить близько 300 кваліфікованих аудиторів, з яких 50 є начальниками управлінь.

Суд самостійно затверджує план роботи на відповідний рік; на свій розсуд використовує бюджетні кошти, виділені на забезпечення його діяльності. Суд є незалежним від Уряду і Парламенту, проте щорічно надсилає Парламенту звіти про свою діяльність.

Виконання функцій Суду щодо бюджету можна поділити на три етапи бюджетного циклу. На етапі підготовки бюджету Суд викладає свої зауваженнями щодо бюджетних пропозицій в доповіді Парламенту, а відповідні Міністерства повинні врахувати зауваження Суду. На етапі прийняття бюджету Суд контролює всі фінансові зобов'язання і платежі. На етапі завершення бюджетного періоду Суд звітує про результати виконання бюджету, враховуючи рівень державного боргу, прострочені зобов'язання і заборгованості.

Сфера впливу Суду розповсюджується на всі установи та відомства федерального і регіонального рівнів, а також на підпорядковані їм державні організації і підприємства.

Основними завданнями аудиторського суду Бельгії є контроль та аудит використання бюджетних коштів. На сьогоднішній день увага зосереджена на здійсненні аудиту діяльності; другорядним завданням є дослідження законності видатків та відсутності зловживань.

Розслідування порушень до обов'язків Суду не належить, поряд з цим, у разі виявлення Судом обставини, що викликають підозру, справа передається до Державної прокуратури.

Англія, Канада, Ірландія, Ісландія та Шотландія використовують вестмінстерську модель, яка надає пріоритет гласності. Саме з цієї причини генеральний аудитор має повноваження доповідати в парламенті, використовуючи для підготовки доповідей великий штат професійних аудиторів. Генеральний аудитор несе персональну відповідальність за сумлінність виконання своїх службових обов'язків, тому колегіальність також є характерною для цієї моделі [17].

За результатами діяльності наголос робиться на фінансовий стан і фінансові операції посадових осіб, менше уваги приділяється додержанню норм та знаходженню відхилень. Основна увага у звітах зосереджена на ефективності, доцільності та раціональності. Доповіді подаються із зауваженнями та термінами їх виконання.

Так, у Великобританії державний аудит реалізує Національне управління аудиту, незалежність якого від Уряду забезпечена фінансуванням діяльності через представлення річного бюджету безпосередньо Палаті Громад Парламенту. Управління вільне та незалежне у виборі процедур виконання власних обов'язків.

Разом з тим, НУА Великобританії, на відміну від вищих органів фінансового контролю деяких інших країн, не може критикувати політику Уряду.

В рамках затвердженого бюджету Національне управління аудиту абсолютно вільне у визначенні необхідної чисельності працівників та розміру оплати їх праці. Поряд з цим, НУА з метою отримання фінансування зобов'язане обґрунтовувати необхідність виділення йому необхідних коштів для здійснення аудиторських функцій перед Парламентом.

Структура Національного управління аудиту є ієрархічною. На чолі її стоїть Генеральний аудитор, який призначається Королевою Великобританії.

Одним з найважливіших обов'язків Генерального аудитора є забезпечення відповідності операцій, перевірку яких він проводить, чинним правилам та інструкціям. У разі виявлення перевіркою серйозних відхилень від норми, достатніх для початку судового розслідування, організація, яку перевіряють, зобов'язана сама передати справу до рук поліції.

Метою діяльності Національного управління аудиту є підготовка ґрунтовного звіту, який містить справедливий погляд на важливі проблеми і пропозиції щодо можливих шляхів поліпшення порядку ведення державних справ.

Також до завдань НУА належить забезпечення звітності уряду перед Парламентом. Для цих цілей був створений спеціальний Комітет державних рахунків, який досліджує і перевіряє виконання звітів Генерального аудитора. Після завершення слухання Комітет державних рахунків публікує свої висновки, які можуть бути вельми критичними. Через декілька тижнів Уряд публікує свою відповідь на кожне із зауважень Комітету. Майже у всіх

випадках Уряд приймає рекомендації Комітету. Звіти Комітету і відповіді Уряду раз на рік обговорюються у Парламент.

Іншим органом державного фінансового контролю є Національний аудиторський офіс (надалі – НАО), функціями якого є:

а) аудит доходів і видатків Державного бюджету на центральному рівні, який включає фінансовий аудит (щорічно проводиться сертифікація 650 рахунків Міністерств і готуються короткі річні звіти) та аудит діяльності (близько 50 досліджень на рік, тривалість проведення окремих сягає 17 місяців);

б) надання погоджень щодо проведення платежів. Мінфін (Казначейство) кожного дня інформує НАО про проведені Міністерствами видатки.

Штат Національного аудиторського офісу налічує 750 осіб, з яких 600 аудиторів (75% аудиторів мають сертифікати бухгалтерів), 150 осіб – обслуговуючий персонал (спеціалісти з комп'ютерного обслуговування; секретарі тощо). Із загальної кількості аудиторів 400 працівників здійснюють фінансовий аудит; 200 працівників – аудит діяльності.

Всі звіти НАО є предметом для обговорення в Комітеті Державних Рахунків, де заслуховують Головного державного службовця Міністерства, яке перевірялося. Присутніми є також представники громадськості, преси, телебачення. Голова Комітету Державних Рахунків надає свої зауваження до звіту, уникаючи політичних тлумачень діяльності Міністерства. Уряд повинен надати Комітету Державних Рахунків письмову відповідь щодо виконання рекомендацій звіту НАО.

Внаслідок аудиту, що проводить НАО, щорічна економія коштів для міністерств, які перевірялися, становить близько 300 млн фунтів стерлінгів (в тому числі за рахунок фінансового аудиту – 50 млн фунтів стерлінгів). На кожний фунт стерлінгів, що витрачається на утримання НАО, заощаджується 8 фунтів стерлінгів платників податків.

Національний аудиторський офіс не має повноважень щодо застосування санкцій та не несе жодної відповідальності щодо здійснення аудиту місцевих органів влади.

Разом з тим, контроль за використанням коштів на місцевому рівні належить до повноважень Аудиторської Комісії, яка підпорядкована Уряду. До складу Комісії входять 17 членів Колегії, які призначаються на 3 роки, та відповідають за напрями: медичний, освітній, органів місцевої влади, поліції, приватного сектору, недержавних організацій тощо. Така ієрархія дає змогу Комісії мати об'єктивний погляд (точку зору, оцінку) на всі сфери діяльності органів місцевого самоврядування.

Оцінка ефективності діяльності органів місцевого самоврядування здійснюється аудиторами за критеріями, розробленими безпосередньо державними органами. З метою забезпечення принципу публічності державні органи звітують перед громадськістю про надання послуг. Для здійснення аудиту залучаються до 30% приватних аудиторів (хоча у структурі Комісії є понад 1000 аудиторів). Аудитори мають право зробити висновки про недоцільність існування установи, діяльність якої визнана неефективною, і рекомендувати передати її функції (виконання певних державних послуг) іншій установі або громаді. Слід звернути увагу і на те, що досягнення визначених критеріїв ефективності впливає і на ступінь бюджетного фінансування, а саме: державним інституціям і установам, які діють найбільш ефективно (надають різноманітні і якісні державні послуги за певну вартість), виділяється додаткове фінансування.

Колегіальна модель є наближеною до вестмінстерської та поширена в таких країнах Азії, як Індонезія, Японія, Південна Корея, Китай, Індія, Пакистан. Такі системи контролю представлені малочисельними комітетами на чолі з головою, який і є генеральним контролером [17].

Між тим, не дивлячись на схожість цілей та завдань органів вищого державного фінансового контролю, існують деякі відмінності в їх організації, місці в структурі державних органів, правах, повноваженнях та функціях. Це

пов'язано, головним чином, з історичними традиціями кожної країни та особливостями її економічного розвитку.

Різний державний устрій впливає на те, що органи державного фінансового аудиту різних країн світу здійснюють контроль щодо різних об'єктів. Об'єкти державного фінансового аудиту в окремих країнах світу наведено у Додатку Г.

В деяких країнах, в першу чергу, аналізу органами державного фінансового аудиту підлягає звітність уряду.

У Великобританії, наприклад, службовцями органів державного контролю досліджується звітність кожного відділу урядової адміністрації, у Данії звітність уряду перевіряється в цілому. Поряд з цим, у Німеччині механізм дослідження звітності побудований на аналізі результатів роботи внутрішніх аудиторів відділів урядової адміністрації, що перевіряються. Робота цих внутрішніх аудиторів орієнтується на орган вищого державного контролю, який затверджує плани аудиторських перевірок, визначає статистичні методи контролю, які використовуються, методи тестування системи внутрішнього контролю, а також призначає керівника аудиторської перевірки.

Деякі органи державного фінансового аудиту спрямовують свої сили насамперед на перевірку системи внутрішнього управління та роботу внутрішніх аудиторів. Наприклад, Національний офіс аудиту Королівства Данія фінансову перевірку базує на оцінці адекватності відображення фінансових систем органів, що перевіряються, у централізованій системі обліку, яка охоплює всі державні структури.

У більшості країн ЄС звіти перевіряються за один минулий рік, але у деяких країнах (Німеччина, Франція, Іспанія) можуть бути охоплені контролем звіти за декілька років.

Спільним для країнами ЄС є механізм реалізації аудиту виконання, що включає дослідження економічності, раціональності та ефективності використання коштів. Між тим, існують різні підходи до інтерпретації завдань аудиту. Так, в Бельгії увага аудиту зосереджена, перш за все, на оцінці

ефективності управління, в Португалії – на прогресі результатів діяльності у порівнянні з минулим періодом, у Франції – на ефективному використанні фінансування.

У всіх країнах ЄС визнано право органів державного фінансового аудиту на доступ до необхідної документації, що також встановлене у статуті органу державного нагляду. Наприклад, датський генеральний аудитор має розширені повноваження на доступ до інформації, необхідної для виконання його функцій: він може вимагати для перевірки будь-які папери або відвідати заклади, де вони зберігаються. У Швеції, де всі державні документи фактично є відкритими, представники органів державного фінансового аудиту мають доступ до всієї інформації, необхідної для їх роботи, і створюють власні файли перевірки, вивчення яких буде можливим після завершення аудиту [20].

Органи державного фінансового аудиту європейських країн мають повноваження, які можуть бути використані ними у виняткових обставинах. Рахункова палата Австрії може отримати доступ до таємної інформації через Конституційний суд. У Фінляндії Державний офіс перевірки має можливість вилучити документи у кожного, хто відмовляється реагувати на його інформаційні запити. У Греції відмова персоналу міністерств від співробітництва із Судом перевірки підлягають дисциплінарному покаранню, у Іспанії ігнорування інформативних запитів державних контролерів може стати приводом для санкцій, накладених на відповідні органи.

Контролюючі органи активно допомагають законодавчій діяльності представницької влади, спрямованої на удосконалення функціонування фінансового механізму в країні. Наприклад, найважливішими функціями Головного контрольно-фінансового управління (ГКУ) Конгресу США є: надання допомоги Конгресу в його законодавчій діяльності, фінансовій оцінці урядових програм, контролі оперативної діяльності державних органів управління та розробці пропозицій з удосконалення державного апарату. Добре знаючи стан справ у міністерствах та відомствах, контролери ГКУ є

консультантами Конгресу із складних питань державного управління. За рік Конгрес приймає десятки законів, проекти яких складаються апаратом ГКУ.

Інформація органів державного фінансового аудиту допомагає законодавчим структурам підвищити рівень відповідальності посадових осіб за використання державних коштів, зумовлює внесення відповідних змін до законодавства. Так, наприклад, Палата Контролю Грузії: вивчає та аналізує порушення, встановлені у бюджетному процесі, відхилення від встановлених бюджетних показників і надає пропозиції з усунення порушень та відхилень; за рішенням парламенту проводить експертизу і видає висновок за проектами законодавчих та нормативних актів, а також програм, фінансування яких заплановано здійснювати за рахунок державного бюджету або які впливають на формування таких коштів [25].

Оскільки аудит ефективності передбачає аналіз значної кількості даних, у контролюючих органах створені управління інформації, які на основі порівняльного аналізу даних, застосовуючи методи математичного моделювання економічних ситуацій, виявляють факти неефективного використання державних коштів та пропонують можливі кроки щодо недопущення таких ситуацій у майбутньому.

Перераховані елементи роботи органів державного фінансового аудиту є загальними для більшості країн ЄС.

Світовий досвід демонструє ряд варіантів, орієнтованих на рентабельність державного фінансового аудиту. Наприклад, у Великобританії кошти на діяльність Національного аудиторського бюро виділяються як частка від коштів, повернутих державі у минулому році. І залежно від виділених коштів визначається можливий обсяг контролю. Результативність діяльності Національного аудиторського офісу Великобританії визначається пропорцією «Один фунт стерлінгів, що спрямований на утримання НАО, забезпечує економію 8 фунтів стерлінгів платників податків».

Становлення системи державного фінансового аудиту в Україні здійснювалось з врахуванням досвіду зарубіжних країн; більшість загальних

публічно-управлінських механізмів реалізації державного фінансового аудиту знайшли відгук у порядках проведення різновидів ДФА, затверджених Кабінетом Міністрів України.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ РОЗВИТКУ ПУБЛІЧНО-УПРАВЛІНСЬКИХ МЕХАНІЗМІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В РЕГІОНІ СУЧАСНОЇ УКРАЇНИ

3.1. Сучасний стан публічно-управлінських механізмів реалізації державного фінансового аудиту в Запорізькому регіоні (на прикладі діяльності Управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області)

Дослідження сучасного стану публічно-управлінських механізмів реалізації державного фінансового аудиту як загалом в Україні, так і в Запорізькому регіоні, доцільно розпочати з 2017 року.

Саме після завершення реорганізації Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів державний фінансовий аудит набув широкого впровадження як дієвий інструмент державного фінансового контролю. Динаміка зростання кількості проведених Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами ДФА наведена на рис.3.1

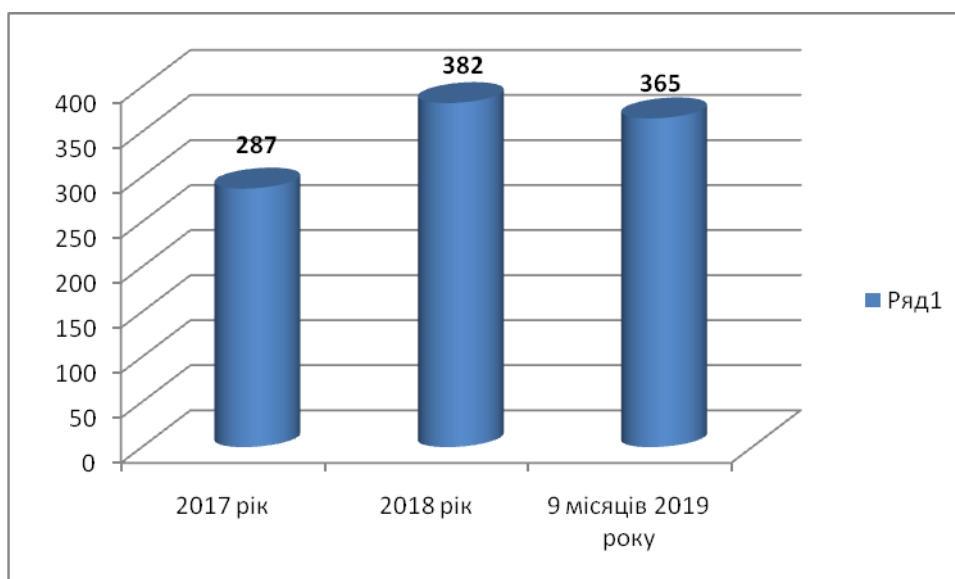


Рис. 3.1. Динаміка зростання кількості проведених Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами ДФА

Одне із основних завдань Держаудитслужби полягає у здійсненні державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів, яке і реалізовується через проведення ДФА.

Результати проведених Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами ДФА за 2017 рік [63], 2018 рік [64] та 9 місяців 2019 року наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Результати проведених Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами ДФА за 2017, 2018 роки та 9 місяців 2019 року

Реалізація державних фінансових аудитів	2017 рік	2018 рік	9 місяців 2019 року
Охоплено фінансових і матеріальних ресурсів, млрд грн	63,9	679,5	263,0
Встановлено фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели або можуть призвести до упущених вигод, неотриманих (втрачених) доходів чи непродуктивних/зайвих витрат, млрд грн	11,2	15,9	13,8
Упереджено втрат фінансових і матеріальних ресурсів внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, млн грн	207,6	463,0	616,1
Надано пропозицій та рекомендацій, тисяч	3,2	3,9	3,2

Також спостерігається тенденція щодо зростання кількості користувачів, яким направлено аудиторські звіти та відповідні інформації для прийняття управлінських рішень. Користувачами, в даному випадку, є безпосередньо об'єкти аудиту, відповідні органи державної влади та місцевого самоврядування, які мають відношення до діяльності об'єкту аудиту, головному розпоряднику бюджетних коштів. Динаміка зростання кількості користувачів, яким направлено аудиторські звіти та відповідні інформації для прийняття управлінських рішень, наведена на рис.3.2.

Саме за результатами направлених аудиторських звітів та відповідних інформацій зазначеними вище користувачами приймаються управлінські рішення (накази, розпорядження, рішення), які націлені на врегулювання

певних напрямків діяльності; удосконалення внутрішнього контролю; досягнення економії бюджетних коштів; розроблення заходів, спрямованих на ефективне та раціональне використання фінансових та матеріальних ресурсів.

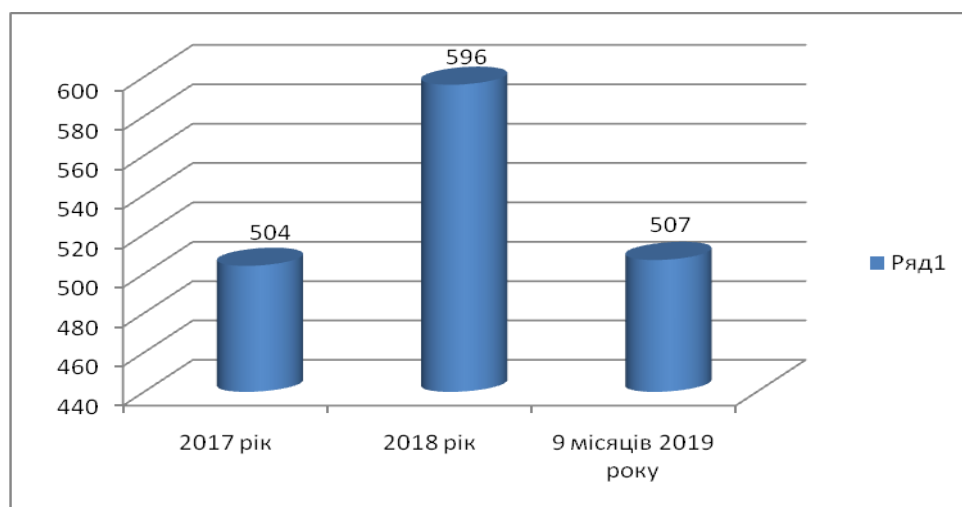


Рис. 3.2. Динаміка зростання кількості користувачів, яким направлено аудиторські звіти та відповідні інформації для прийняття управлінських рішень

Доцільно здійснити аналіз публічно-управлінських механізмів реалізації ДФА на прикладі Управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області, як ланки великої системи фінансового контролю.

Слід зазначити, що до проведення реорганізації Управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області державний фінансовий аудит здійснювався лише одним відділом, тоді як починаючи з 2017 року завдання з проведення ДФА покладено на відділи у різних галузях економіки. Так «ревізори» стали «аудиторами».

Виходячи із практики проведення за 2017, 2018 роки та 9 місяців 2019 року Управлінням Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області державних фінансових аудитів (проведено 27) [19], враховуючи мережу підконтрольних об'єктів, яка розподілена за галузями економіки, найпоширенішими видами аудитів є:

– державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (30% від загального обсягу проведених аудитів) – проводиться Відділом контролю у галузі освіти, науки, спорту та інформації; Відділом контролю у соціальній

галузі та культури; Відділом контролю в аграрній галузі, екології та природокористування;

– державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів (15% від загального обсягу проведених аудитів) – проводиться Відділом контролю в оборони, в правоохоронних органах та органах влади;

– державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання (55% від загального обсягу проведених аудитів) – проводиться Відділом контролю у соціальній галузі та культури; Відділом контролю у галузі освіти, науки, спорту та інформації; Відділом контролю у галузі ЖКГ, інфраструктури та зв'язку; Відділом контролю у галузі промисловості, енергетики, транспорту та фінансових послуг.

Поряд з цим, такі види контролю як державний фінансовий аудит використання інформаційних технологій, аудит інвестиційних проєктів, аудит державних (регіональних) цільових програм та аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, Управлінням Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області наразі не здійснюється, та як нюанси їх проведення досліджуються Держаудитслужбою в ході реалізації пілотних проєктів.

Крім того, у разі проведення Держаудитслужбою державного фінансового аудиту в юридичній особі, яка має у своїй структурі територіальні філії або інші структурні підрозділи, працівники Управління з метою виконання доручення центрального органу відволікаються на прийняття участі в аудиті безпосередньо у зазначених філіях. В таких випадках аудитори в ході проведення ДФА досліджують питання, які викладені в дорученнях центрального органу, а також узгоджують з Держаудитслужбою свої висновки.

Поряд з цим, одночасно із виконанням доручень Держаудитслужби, Управління має реалізовувати і власні заплановані ДФА, які обмежені термінами проведення (не більше 120 робочих днів).

За результатами своєї діяльності з проведення державних фінансових аудитів Управління складає Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її

міжрегіональних територіальних органів (аудит) (форми №3-кр), форма якого затверджена наказом Державної аудиторської служби України від 10.01.2018 №3 за погодженням з Держстатом [47].

Слід звернути увагу, що фінансування Управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області здійснюється також з використанням програмно-цільового методу, що обумовлює наявність паспорту бюджетної програми із затвердженими результативними показниками.

Отже, одним із результативних показників Управління є кількість проведених аудитів та їх результативність, тоді як результати участі у проведенні державного фінансового аудиту за дорученням Держаудитслужби до Звіту про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів (аудит) форми №3-кр не вноситься. Між тим, на реалізацію зазначених вище доручень витрачаються фінансові та трудові ресурси. Зазначене призводить до викривлення звітності щодо діяльності Управління та заниження результативних показників у статистичній звітності.

Так, результати проведених Управлінням Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області за 2017, 2018 роки та 9 місяців 2019 року державних фінансових аудитів наведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Результати проведених Управлінням Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області ДФА за 2017, 2018 роки та 9 місяців 2019 року

Реалізація державних фінансових аудитів	2017 рік	2018 рік	9 місяців 2019 року
Проведено державних фінансових аудитів	6	14	7
Встановлено фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели або можуть призвести до упущених вигод, неотриманих (втрачених) доходів чи непродуктивних/зайвих витрат, тис грн	22 825,63	246 798,22	103 264,12
Виявлено порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, тис грн	2 904,4	24,5	369,53
Надано пропозицій та рекомендацій, одиниць	53	126	56
За результатами розгляду пропозицій прийнято управлінських рішень	19	37	28

За результатами проведення контрольних заходів Управлінням Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області розроблено 235 пропозицій та рекомендацій.

Аудиторські звіти та відповідні інформації про результати проведених аудитів направлено 51-у користувачу для прийняття управлінських рішень, спрямованих на врегулювання певних напрямків діяльності; удосконалення внутрішнього контролю; досягнення економії бюджетних коштів; розроблення заходів, спрямованих на ефективне та раціональне використання фінансових та матеріальних ресурсів.

Так, за результатами розгляду аудиторських пропозицій та рекомендацій, з метою досягнення більш ефективного та раціонального використання фінансових та майнових ресурсів, об'єктами аудиту, їх органами управління, органами державної влади та місцевого самоврядування прийнято 84 управлінських рішень.

Крім того, з метою реалізації механізму гласності державного аудиту результати 27 аудиторських досліджень оприлюднено на офіційному веб-сайті Держаудитслужби, в друкованих та Інтернет-виданнях, через телебачення, радіомовлення.

3.2. Основні фактори оптимізації розвитку публічно-управлінських механізмів реалізації державного фінансового аудиту в Запорізькому регіоні (на прикладі діяльності Управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області)

Важливими аспектами подальшого розвитку Держаудитслужби та реформування системи державного фінансового контролю є розв'язання таких основних проблем:

недосконалість нормативно-правового, фінансового, інформаційного та методологічного забезпечення системи державного фінансового контролю;

брак законодавчої бази та методології для проведення органами Держаудитслужби різних видів і форм державного фінансового аудиту: аудиту фінансової звітності, IT-аудиту, аудиту інвестиційних проектів, аудиту державних (регіональних) цільових програм тощо через обмеженість запроваджених видів і форм аудиту в практику органів Держаудитслужби; недосконалість методології запроваджених видів аудиту (виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності суб'єктів господарювання), її невідповідність сучасним міжнародним стандартам у зазначеній сфері;

недостатній рівень розуміння органами державної влади, органами місцевого самоврядування та суб'єктами господарювання сутності аудиту, який проводиться органами Держаудитслужби, що не сприяє якісній взаємодії між ними та формуванню партнерських відносин;

низька спроможність розпорядників бюджетних коштів до впровадження та розвитку внутрішнього контролю через недостатній рівень усвідомлення сутності державного внутрішнього фінансового контролю та відповідальності за результати їх діяльності, зокрема перед суспільством;

низький рівень охоплення контролем місцевих бюджетів органами Держаудитслужби через недостатність відповідного кадрового та фінансового ресурсу;

необхідність докорінної зміни системи навчання та підвищення кваліфікації державних аудиторів, упровадження у вітчизняну практику міжнародних підходів постійного професійного розвитку, збільшення ресурсів на зазначені цілі, активне залучення міжнародних донорських організацій;

потреба у підвищенні рівня інформованості суспільства про напрями та результати діяльності органів Держаудитслужби, зокрема фокусування на висвітленні інформації про конкретну користь для людей - платників податків.

Комплексне розв'язання окреслених проблем можливе за умови вжиття на державному рівні заходів, спрямованих на реформування та підвищення ефективності державного фінансового контролю.

Так, перелічені вище проблеми мають відголосок і на регіональному рівні.

Не дивлячись на щорічне зростання кількості аудитів, проведених Управлінням, навіть на сьогоднішній день існує декілька питань, які стосувались практичних механізмів його реалізації.

Механізми здійснення ДФА дещо відрізняються від процесу проведення ревізій. Проведення ревізій вимагало наявності у ревізорів поглиблених знань з бюджетного законодавства та бухгалтерського обліку в державному секторі економіки, написання чітких (без будь-яких припущень) актів ревізій.

Окрім того, механізм проведення ревізій (інспектувань) чітко відпрацьований за роки діяльності, сформульований та відображений в нормативно-правових та внутрішніх документах. Зокрема, Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р. №550 [42], чіткі інструкції щодо ревізійних дій визначені Методичними рекомендаціями щодо здійснення інспектування органами Державної аудиторської служби України, схваленими Методологічною радою Держаудитслужби протоколом від 17.08.2017 №5 [29].

Разом з тим, аудитори повинні мати навички проведення поглибленого аналізу кожної стадії проходження бюджетних коштів та провадження фінансово-господарської діяльності: досконалості законодавчо-правової бази; наявності нормативно-методологічного забезпечення; планування, розподілу та використання доходів та видатків (бюджетного фінансування); здійснення контролю та ефективності системи звітування.

Також аудитори повинні розумітися на написанні звітів і формулюванні гіпотез зі складних економічних та соціальних питань, що вимагають логічного і ретельного обґрунтованого викладу.

Окрім того, під час складання пропозицій аудитор повинен передбачити їх майбутній корисний вплив на результати діяльності об'єкта аудиту або на виконання бюджетної програми. Очікуваними результатами від впровадження

наданих пропозицій може бути: зменшення витрат, досягнення аналогічних результатів за умови здійснення менших затрат ресурсів; чіткіше визначення програмних цілей; збільшення користі для юридичних і фізичних осіб; підвищення якості продукції; удосконалення процесів планування, управління, звітування та контролю.

При цьому, порядками проведення всіх видів ДФА, затвердженими Кабінетом Міністрів України, передбачено, що методи і способи планування та організації аудиту, проведення аудиторських процедур, критерії, індикатори оцінювання та методи дослідження, що використовуються на кожному етапі проведення аудиту, звітування за результатами аудиту, оформлення матеріалів аудиту, моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження, механізм та підходи до організації, здійснення збору інформації, оформлення і використання отриманих результатів визначаються стандартом (методикою), який затверджується наказом Держаудитслужби.

Лише у 2019 році наказом Держаудитслужби від 05.04.2019 №105 затверджено Дорожні карти державного фінансового аудиту з наступних різновидів: виконання бюджетних програм, інвестиційних проектів, місцевих бюджетів, державних (регіональних) цільових програм, Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування [48].

Зазначеними Дорожніми картами визначені методи і способи планування та організації аудиту, проведення аудиторських процедур, методи дослідження, що використовуються на кожному етапі проведення аудиту, звітування за результатами аудиту, оформлення матеріалів аудиту, моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій і результатів їх впровадження, механізм та підходи до організації, здійснення збору інформації, оформлення і використання отриманих результатів. Між тим, критерії та індикатори оцінювання відсутні.

Поряд з цим, на сьогодні є чинними Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затверджені наказом Головки КРУ України від 15.12.2005 №444. Саме в цих Методичних рекомендаціях найбільш чітко визначено прийоми, процедури та методи аудиту; визначено критерії та індикатори оцінювання виконання бюджетних програм; наведено приклади визначення проблем аудиту, формулювання гіпотез; роз'яснено процедури проведення інтерв'ювання та опитування у формі анкетування [28].

Стандарти або методики щодо проведення інших різновидів державного фінансового аудиту, які б містили критерії та індикатори оцінювання, приклади визначення проблем аудиту та формулювання гіпотез, Держаудитслужбою не затверджено.

З вищеописаного можна окреслити найважливішу проблему – при відсутності досвіду з проведення ДФА аудитор не мав змоги звернутися до методичних рекомендацій, які висвітлюють основні критерії та індикатори оцінювання об'єкту аудиту, методи дослідження, що використовуються на кожному етапі проведення аудиту.

Слід зазначити, що Держаудитслужбою лише у 2018 році для працівників Управління проведено семінар, що висвітлював основні критерії та індикатори оцінювання об'єкту аудиту, методи їх дослідження, правила формулювання гіпотез та пропозицій аудиту.

Недостатність поінформованості аудиторів, незначний досвід з проведення аудитів, відсутність чіткого нормативного документу, зумовило відсутність єдиного підходу міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби до процесу формулювання проблеми аудиту та гіпотез аудиту.

Ще однією значимою проблемою є недостатність професійних кадрів.

Станом на 01.11.2019 року фактична чисельність працівників Управління складала 76 осіб (або 70% від штатної чисельності), з яких працівники, що

безпосередньо проводять контрольні заходи – 52 особи (або 67% від штатної чисельності).

Наявність незайнятих вакансій обумовлена тим, що працівники Управління, які уповноважені на здійснення державного фінансового контролю, в тому числі і ДФА, є державними службовцями. У зв'язку з чим, виникає необхідність проходження кандидатами конкурсу на зайняття вакантних посад державної служби в Управлінні, проведення якого здійснюється в Центрі оцінювання Східного офісу (м.Дніпро), який є юридичною особою, а не за адресою Управління. Більшість кандидатів не приваблює тривала процедура відбору та необхідність проходження конкурсу в іншому місті.

Порядок проведення конкурсу на зайняття посад державної служби, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25.03.2016 р. № 246, не містить обмежень щодо проведення конкурсу структурним підрозділом без права юридичної особи.

Саме тому, доцільно було б внести зміни до Положень про управління офісів Держаудитслужби в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, в частині покладення обов'язків з проведення добору кадрів безпосередньо за місцем розташування управління.

Окрім того, існує необхідність організації курсів професійної підготовки молодих спеціалістів, які щойно були прийняті на державну службу. В першу чергу це стосується випускників, для яких органи Держаудитслужби є першим робочим місцем. Курси професійної підготовки повинні включати в себе практикум з бухгалтерського обліку в державному секторі економіки, детальний аналіз бюджетного законодавства та нюансів процесу бюджетного фінансування.

Необхідність таких курсів обумовлено рядом факторів: по-перше, під час навчання в закладах вищої освіти не здійснюється поглиблене вивчення нюансів процесу бюджетного фінансування та бухгалтерського обліку в державному секторі; по-друге, в умовах значної завантаженості (реалізація

контрольних заходів як за дорученням Держаудитслужби, так і власно запланованих) додатковим тягарем на плечі досвідчених аудиторів лягає роз'яснення державним службовцям без досвіду роботи таких азів як бюджетний процес та бухгалтерський облік.

Отже, такі фактори, як відсутність чітких методичних рекомендацій з проведення кожного різновиду ДФА; розпорошення професійних кадрів Управління на одночасне виконання власних планів з проведення ДФА та доручень центрального органу; незабезпеченість кадрами та не проведення заходів з професійної підготовки державних службовців без досвіду роботи, мають негативний вплив на публічно-управлінські механізми реалізації ДФА:

ВИСНОВКИ

В зазначеній роботі проведено комплексне дослідження сутності та принципів державного фінансового аудиту як інструменту державного фінансового контролю; різновидів державного фінансового аудиту та механізми їх реалізації; проведено вивчення систем державного фінансового аудиту розвинених країн; визначено негативні чинники, які впливають на публічно-управлінські механізми реалізації державного фінансового аудиту, також окреслено можливі шляхи їх вдосконалення і оптимізації.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю, який полягає у перевірці та аналізі 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.

Предметом державного фінансового аудиту виступає діяльність державних установ та інших організацій - одержувачів державних ресурсів, яка пов'язана з використанням державних фінансів, державного майна, інших активів і пасивів, що належать державі, отриманих на виконання покладених на них функцій або бюджетних програм.

Державний фінансовий аудит здійснюється як на мікро-, так і на макроекономічному рівнях державних фінансів. Об'єктами дослідження державного аудиту макроекономічному рівні є: виконання планів соціального й економічного розвитку країни, окремих регіонів; використання ресурсів країни, діяльність окремих міністерств, відомств та інших урядових структур, а на мікрорівні – фінансово-господарську діяльність підприємств та бюджетних установ та організацій. Тобто, на макроекономічному рівні державний аудит виступає як одна з організаційних форм державного контролю й розв'язує стратегічні завдання. На мікроекономічному рівні результати діяльності

державних аудиторів становлять невід'ємну частину інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарської діяльності.

Публічно-управлінські механізми реалізації кожного з перелічених вище видів державного фінансового аудиту мають як спільні риси, так і відмінності.

Зокрема, спільними для всіх ДФА є етапи проведення: 1) вивчення об'єкту аудиту, планування та організація ДФА; 2) проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій; 3) звітування за результатами аудиту; 4) здійснення моніторингу виконання наданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій.

За результатами проведеного моніторингу щодо стану впровадження пропозицій та рекомендацій Держаудитслужба щокварталу інформує Кабінет Міністрів України.

Одним із найголовніших публічно-управлінських механізмів реалізації ДФА є інформування Кабінету Міністрів України про результати проведених Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами аудитів та виявлені факти неефективного використання бюджетних коштів.

Окрім того, за результатами проведеного фінансового аудиту для реагування на встановлені недоліки здійснюється інформування вищих органів управління (за підпорядкованістю) об'єкту аудиту, відповідних органів державної влади та місцевого самоврядування.

З метою забезпечення доступу державних органів та органів місцевого самоврядування, громадських організацій і громадян, як користувачів публічної інформації, аудиторські звіти підлягають оприлюдненню на офіційному веб-сайті Держаудитслужби (<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>).

Таким чином, перераховані вище публічно-управлінські механізми реалізації ДФА забезпечують дотримання принципів професійного підходу до проведення аудиту, результативності та гласності.

В ході проведення дослідження визначено, що на сьогоднішній день широкого впровадження в Україні набули наступні різновиди державного

фінансового аудиту: аудит виконання бюджетних програм, аудит виконання місцевих бюджетів та аудит діяльності суб'єктів господарювання.

Між тим, Держаудитслужбою здійснюється вдосконалення механізмів реалізації таких видів як аудит використання інформаційних технологій, аудит інвестиційних проектів, аудит державних (регіональних) цільових програм та аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, нюанси проведення яких наразі досліджуються в ході реалізації пілотних проектів.

Приведений в роботі аналіз результатів діяльності Держаудитслужби в цілому, і управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області зокрема, дозволив визначити фактори, які мають негативний вплив на публічно-управлінські механізми реалізації державного фінансового аудиту, а саме: 1) відсутність детальних методичних рекомендацій з проведення різновидів аудиту; 2) одночасна реалізація державних фінансових аудитів, передбачених планами Управління, та на виконання доручень Держаудитслужби призводить до відволікання фінансових та трудових ресурсів; 3) незабезпеченість потреби у професійних кадрах; 4) відсутність у молодих спеціалістів досвіду та розуміння ключових понять бюджетної системи та бухгалтерського обліку, які є основою аналізу державного фінансового аудиту.

Отже, такі фактори, як розпорошення професійних кадрів Управління на одночасне виконання власних планів з проведення ДФА та доручень центрального органу, а також відсутність достатньої кількості аудиторів, мають негативний вплив на наступні механізми реалізації ДФА:

– через брак людських ресурсів неможливе формування повноцінної аудиторської групи (аудитори, що входять до її складу, повинні мати навички проведення аналізу, написання звітів зі складних питань, що вимагають логічного і ретельного обґрунтованого викладу) – аудит проводиться із залученням одного-двох досвідчених та компетентних аудиторів;

– внаслідок високої завантаженості працівників Управління якісне проведення аналізу та перевірки певних напрямків діяльності об'єкту аудиту,

проведення аудиторських процедур (а це збір інформації у учасників аудиту, направлення запитів до юридичних осіб, анкетування та інтерв'ювання учасників з метою встановлення проблемних питань), а також розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час проведення аудиту недоліків і порушень, потребує додаткових затрат часу аудиторської групи в умовах обмеженого терміну проведення ДФА.

Механізми реалізації державного фінансового аудиту потребують подальшого вдосконалення та оптимізації шляхом розроблення чітких рекомендацій з проведення різновидів аудиту, внесення змін щодо умов проведення конкурсу на зайняття вакантної посади державного службовця, доведено необхідність проведення курсів професійної підготовки молодих спеціалістів, які щойно були прийняті на державну службу.

Одержані результати дослідження можуть бути використані для вдосконалення існуючої нормативно-правової бази щодо регулювання системи державного фінансового контролю на прикладі державної аудиторської служби України та під час розробки нових законів з питань його вдосконалення, а також в їх практичній діяльності. Крім того, результати досліджень можуть бути застосовані при проведенні заходів щодо підвищення кваліфікації працівників фінансової сфери, економістів, фахівців державного фінансового контролю, викладачів і студентів вищих навчальних закладів.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Адамс Р. Основы аудита. / пер. с англ. Я.В. Соколова. Москва : ЮНИТИ, 1995. 398 с.
2. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит. / пер. с англ. гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. Москва : Финансы и статистика, 1995. 560 с.
3. Беляева О.М. О многообразии определений аудита. *Юрист*. 2004. № 7. С. 2-4.
4. Білуха М. Т. Курс аудиту : підручник; 2-е вид., перероб. Київ : Вища школа ; Т-во «Знання» ; КОО, 1999. 574 с.
5. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2008. 456 с.
6. Босак О.З. Публічне управління як нова модель управління у державному секторі. URL: <http://academy.gov.ua/ej/ej12/txts/10bozuds.pdf>.
7. Будник Л.А., Михайлишин Н.П. Принципи державного аудиту та проблеми їх реалізації. *Економіка і суспільство*. 2017. № 12. С.680-681. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/12_ukr/112.pdf.
8. Будник Л. А. Класифікація державного аудиту. *Економіка та суспільство*. 2016. № 2. С. 661–665. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/118.pdf.
9. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. №2542-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>.
10. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. №2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/card/2456-17/ed20150710>.
11. Гайдук Т.Г. Теоретичні засади державного фінансового аудиту. *Економіка АПК*. 2011. №12. С. 69-74.
12. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник (для студ. вищ. навч. закл.). Київ : Центр учбової літератури, 2014. 424 с.

13. Дереконь В. Напрями вдосконалення функціонування аудиту в системі фінансового контролю в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2006. № 4. С. 123-124.
14. Державне управління: Словник-довідник / За заг. ред. Князева В.М., Бакуменка В.Д. Київ : УАДУ, 2002. 228 с.
15. Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейли В.М., Хирш М.Б. Аудит Монтгомери / пер. с англ. Я.В. Соколова. Москва : ЮНИТИ, 1997. 542 с.
16. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. №1001, URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/1001-2011-%D0%BF>.
17. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: монографія. Київ : Імекс-ЛТД, 2004. 312 с.
18. Дрозд І.К. Стандарти ІНТОСАІ для державного фінансового контролю. *Фінансовий контроль*. 2005. №4 (33). С. 225-230.
19. Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів (аудит) за 2017, 2018 роки та 9 місяців 2019 року.
20. Імплементация міжнародних стандартів в систему державного фінансового аудиту. Шифр «Повноцінний аудит». URL: <https://knute.edu.ua/file/NjY4NQ==/d5a90078aa36d079a155f59efc6664eb.pdf>.
21. Конституція України, прийнята на 5 сесії Верховної Ради України 28.06.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
22. Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року : схвал. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 р. № 310-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80>.

23. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : схвал. розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. №158-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.

24. Круглов М.І. Стратегічне управління компанією: Підручник для вузів. Москва : Російська ділова література, 1998. 111 с.

25. Лазарева Н. Міжнародна практика фінансового контролю. *Національний юридический журнал: теорія и практика*. С.84-88. URL: <http://www.jurnaluljuridic.in.ua/archive/2015/6/18.pdf>.

26. Лимская декларация руководящих принципов контроля, принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 году. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001.

27. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики/ пер. з англ. : О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик [та ін.]. Київ. : ТОВ “ІАМЦАУ“СТАТУС”, 2006. 234 с.

28. Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : затв. наказом Головки КРУ України 15.12.2005 р. №444. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0444501-05>.

29. Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної аудиторської служби України : схвал. Методологічною радою Держаудитслужби протоколом від 17.08.2017 р. №5.

30. Методологія наукового дослідження. URL: <https://studfile.net/preview/6441043/>.

31. Мних Є. М., Никонович М. О., Барабаш Н. С. Державний фінансовий аудит : методологія і організація : монографія та ін. / за ред. Є.В. Мниха. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. 41 с.

32. Обушна Н. Публічний аудит: поняття та сутність. *Теорія та історія державного управління*. 2016. №4 (31). С. 21-29.

33. Обушна Н. Міжнародні стандарти INTOSAI як інструмент підвищення ефективності аудиту в системі публічного управління. *Ефективність державного управління*. 2017. №2 (51). Ч. 2. С.229-240. URL: http://www.lvivacademy.com/vidavnitstvo_1/edu_51/fail/27.pdf.

34. Оболенський О.Ю., Обушна Н.І. Публічний аудит: цілі та економічний зміст. *Теорія та практика державного управління*. 2015. №1 (48). С. 84-92.

35. Основи методології та організації наукових досліджень : навч. посіб. для студентів, курсантів, аспірантів і ад'юнтів / за ред. А. Є. Конверського. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 352 с. URL: (<https://studfile.net/preview/6759592/page:4/>

36. Офіційний веб-сайт Державної аудиторської служби України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.

37. Письменна Т.В. Теоретичні основи функціонування механізму державного фінансового контролю. *Вісник соціально-економічних досліджень*, 2014. №2 (53). С. 244-250.

38. Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового та можливість його використання в Україні. *Фінансовий сектор*. 2016. №1. С.31-34.

39. Піхоцький В. Становлення державного аудиту для ефективного функціонування системи державного контролю. *Ефективність державного управління*. 2017. №1 (50). ч.2, с.198-207. URL: http://www.lvivacademy.com/vidavnitstvo_1/edu_50/fail/25.pdf.

40. Платонова І. А. Проблеми та перспективи аудиту в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 4 (49). С. 337-341.

41. Положення про Східний офіс Держаудитслужби : затв. наказом Держаудитслужби від 02.06.2016 р. №23. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0023889-16#n519>.

42. Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : затв. постановою

Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р. №550. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>;

43. Порядок взаємодії між органами державної контрольно-ревізійної служби та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України : затв. наказом Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України та Генеральної прокуратурою України від 19.10.2006 р. № 346. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06>.

44. Порядок планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 р. №955. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF>.

45. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

46. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. №3125-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

47. Про затвердження форм звітності : наказ Державної аудиторської служби України від 10.01.2018 р. №3.

48. Про затвердження Дорожніх карт державного фінансового аудиту з наступних різновидів: виконання бюджетних програм, інвестиційних проектів, місцевих бюджетів, державних (регіональних) цільових програм, Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування : наказ Держаудитслужби від 05.04.2019 р. №105.

49. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. №2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

50. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : Закон

України від 15.12.2005 р. № 3202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3202-15>.

51. Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері : Указ Президента України від 25.12.2001 р. № 1251/2001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/1251/2001>.

52. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 09.12.2011 р. №1085/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010>.

53. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/576-19/ed20151107>.

54. Про утворення Державної аудиторської служби України : Постанова Кабінету Міністрів України від 08.10.2015 р. № 868. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF>.

55. Положення про Державну аудиторську службу України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.

56. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. №1017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>.

57. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 р. №698. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF>.

58. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 29.08.2018 р. № 692. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF>.

59. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 27.03.2019 р. № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF>.

60. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 22.05.2019 р. № 517. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-%D0%BF>.

61. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 12.09.2018 р. №740. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/740-2018-%D0%BF>.

62. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 р. №1147. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2018-%D0%BF>.

63. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2017 рік. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=137772>

64. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2018 рік. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=146550>

65. Робертсон Дж. Аудит / пер. с англ. Я.В. Соколова. Москва : KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 496 с.

66. Рудніцька Р.М., Сидорчук О.Г., Стельмах О.М. Механізми державного управління: сутність і зміст / За наук. ред. д.е.н., проф. М.Д. Лесечка, к.е.н., доц. А.О. Чемериса. Львів: ЛРІДУ НАДУ, 2005. 28с.

67. Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

68. Стрекаль О. О. Лімська декларація та її вплив на формування сучасних моделей державного фінансового контролю в країнах ЄС. *Ефективна економіка*. 2016. №9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5159>.

69. Сушинський О.І. Контроль у сфері публічної влади: теоретико-методологічні та організаційно-правові аспекти : монографія. Львів : ЛРІДУ УАДУ, 2002. 468 с.

70. Терехов А.А. Аудит: перспективы развития. Москва : Финансы и статистика, 2001. 360 с.

71. Трайтлі В. Державний фінансовий аудит: світ та Україна. *Фінансовий контроль*. URL: <https://fincontrol.com.ua/news-public.php?id=175>.

72. Трайтлі В. Ю. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм: стан, напрями модернізації та необхідність стандартизації. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2017. №1. С.209-218.

73. Федорчак О. Класифікація механізмів державного управління. *Демократичне врядування*. 2008. №1. URL: http://lvivacademy.com/vidavnitstvo_1/visnik/fail/O_Fedorchak.pdf.

74. Хижнякова А.В. История становления и развития аудита. *Аудитор*. 2003. №7. С. 17-21.

75. Pollitt C., Bouckaert G. Public Management Reform: A Comparative Analysis. Oxford : University Press, 2004. 240 p., с. 12-13

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця 1

**Порівняльний аналіз повноважень Рахункової палати та
Держаудитслужби, визначених Бюджетним кодексом України 2001 року,
Бюджетним кодексом України 2010 року та Бюджетним кодексом України
2010 року (із змінами, які діють на сьогоднішній день)**

Бюджетний кодекс України 2001 року	Бюджетний кодекс України 2010 року	Бюджетний кодекс України 2010 року (зі змінами станом на 01.11.2019)
Повноваження Рахункової палати щодо здійснення контролю за:		
- використанням коштів Державного бюджету України відповідно до закону про Державний бюджет України;	- надходженням та використанням коштів Державного бюджету України;	- надходженням та використанням коштів Державного бюджету України, у тому числі за:
- утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу України;	- утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу;	- утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу,
- ефективністю використання та управління коштами Державного бюджету України;	- ефективністю управління коштами Державного бюджету України;	- ефективністю управління коштами державного бюджету,
- використанням бюджетних коштів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по доходах і видатках.	- використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, які надаються з державного бюджету.	- використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету,
		- надходженням закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів або їх частки та за використанням коштів місцевих бюджетів у частині видатків, передбачених пунктом 2 частини першої статті 82 цього Кодексу, які визначаються функціями держави і передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню.
	Рахункова палата подає Верховній Раді України висновки та пропозиції щодо стану надходження коштів до Державного бюджету України та їх використання за підсумками кожного кварталу.	Рахункова палата за підсумками кожного кварталу подає Верховній Раді України висновки про стан виконання закону про Державний бюджет України, а також пропозиції щодо усунення порушень, виявлених у звітному бюджетному періоді.
Повноваження Державної аудиторської служби України щодо здійснення контролю за:		
цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів;	цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудита);	цільовим, ефективним та результативним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудита);
цільовим використанням і	цільовим використанням і	цільовим використанням і

своєчасним поверненням кредитів, одержаних під гарантію Кабінету Міністрів України	своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;	своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;
	достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;	достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;
	відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);	відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми;
		відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу;
порядком ведення бухгалтерського обліку та достовірністю звітності про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів, кошторисів.	веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;	веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;
	станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудита у розпорядників бюджетних коштів.	станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудита у розпорядників бюджетних коштів.
Державна контрольно-ревізійна служба України щомісячно надає Верховній Раді України та Міністерству фінансів України узагальнені результати звітів про проведені перевірки.	Головне контрольно-ревізійне управління України щомісячно надає Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства.	Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, щомісячно надає Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Додаток Б

Таблиця 1.

**Перелік порядків проведення державних фінансових аудитів
Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами**

Вид державного фінансового аудиту	Порядок проведення, затверджений Кабінетом Міністрів України
Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 29.08.2018 №743)
Державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29.08.2018 №692
Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 № 698 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 04.07.2018 №578)
Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 27.03.2019 №252
Державний фінансовий аудит використання інформаційних технологій	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.05.2019 № 517
Державний фінансовий аудит інвестиційних проектів	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12.09.2018 №740
Державний фінансовий аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 №1147

Додаток В**Приклади визначення гіпотез аудиту, розроблені пропозиції
та результат їх впровадження**

За результатами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм Департаментом спорту, сім'ї та молоді Запорізької міської ради за період з 01.01.2017 по 31.03.2019 Управлінням Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області визначено наступні гіпотези:

Гіпотеза 1. Прийняття неефективних управлінських рішень стосовно утримання понаднормативних штатних одиниць стало наслідком додаткового навантаження на бюджет міста та неефективного витрачання бюджетних коштів.

Так, за результатами проведеного аналізу штатних розписів дитячо-юнацьких спортивних шкіл (надалі – ДЮСШ) встановлено факти невідповідності кількості затверджених штатними розписами штатних одиниць вимогам Типових штатних нормативів дитячо-юнацьких спортивних шкіл, затверджених наказом Міністерства молоді та спорту України від 30.07.2013 № 37 (надалі – Типові штатні нормативи №37).

Так, при відсутності власних будівель та спортивних споруд, що підтверджено за результатами зборів інформації в трьох ДЮСШ, штатними розписами затверджено посади заступників директорів з адміністративно-господарської роботи, тоді як Типовими штатними нормативами №37 передбачено, що зазначені посади вводяться за наявності власної матеріально-технічної бази.

Пунктом 57 Положення про дитячо-юнацьку спортивну школу, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 05.11.2008 №993, визначено, що матеріально-технічна база спортивної школи включає адміністративні приміщення та спортивні бази (басейни, ігрові поля, спортивні зали, споруди тощо), оздоровчо-спортивні табори, підсобні приміщення, обладнання, засоби зв'язку, оргтехніку, транспортні засоби, зокрема

спеціалізовані для навчально-тренувальної та спортивної роботи, майданчики, земельні ділянки, рухоме і нерухоме майно, що перебуває в її користуванні.

Вищезазначені ДЮСШ із власної матеріально-технічної бази мають лише рухоме майно (обладнання та спортивний інвентар).

При цьому, на утримання посад заступників директора з АГР трьох ДЮСШ за період з 01.01.2017 по 31.03.2019 затверджено та витрачено заробітної плати з нарахуваннями у загальній сумі 385,05 тис. гривень.

Водночас, при наявності власної матеріально-технічної бази, за умови включення до штатних розписів замість заступника директора з АГР посади завідуючого господарством, як то передбачено Типовими штатними нормативами №37, можливо було б заощадити 35,18 тис. гривень.

Водночас, проведеним аналізом посадових інструкцій заступників директорів з АГР трьох ДЮСШ в частині їх посадових обов'язків, встановлено, що затверджені в посадових інструкціях їх посадові обов'язки відповідають завданням та обов'язкам завідувача господарства, які визначені у Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників сфери фізичної культури і спорту (Випуск 85 Спортивна діяльність), затвердженому наказом Міністерства молоді та спорту України від 28.10.2016 №4080.

Поряд з цим, при відсутності власних будівель, будинків та спортивних споруд, в двох ДЮСШ штатними розписами затверджено посади робітників з комплексного обслуговування і ремонту будівель, на утримання яких фонд оплати праці з нарахуваннями затверджено та витрачено у сумі 233,25 тис. гривень.

*Таким чином, утримання дитячо-юнацькими школами посад понад визначені нормативи, або таких, що не передбачені Типовими штатними нормативами дитячо-юнацьких спортивних шкіл, стало наслідком додаткового навантаження на бюджет міста у 2017-2018 роках та січні-березні 2019 року у загальній сумі **968,19 тис.гривень**.*

Окрім того, у разі не прийняття на дату завершення аудиту рішень щодо приведення штатних розписів дитячо-юнацьких спортивних шкіл у

відповідність до діючих Типових штатних нормативів, до кінця бюджетного періоду міський бюджет понесе додаткові витрати на суму 379,53 тис.грн, а на наступний рік (навіть при розмірі посадових окладів на рівні 2019 року) – понад 500,0 тис.гривень.

Пропозиція: З метою зменшення навантаження на бюджет міста привести штатні розписи дитячо-юнацьких спортивних шкіл у відповідність до діючих Типових штатних нормативів.

Результат врахування пропозиції: Департаментом заплановано внесення змін до штатного розпису з 01.01.2020, чим буде забезпечено дотримання чинного законодавства та досягнення певної економії бюджетних коштів.

Гіпотеза 2. Не налагодження чіткого механізму при плануванні видатків відповідно до наявних джерел доходів є наслідком додаткових витрат бюджетних коштів.

Так, дослідженням даних бухгалтерського обліку та бюджетної звітності встановлено, що протягом періоду з 01.01.2017 по 31.03.2019 Департаментом отримано надходжень від платних послуг (реалізації абонементів до басейнів, що обліковуються на балансі ДЮСШ) у загальній сумі 2 261,01 тис.грн, в тому числі за 2017 рік – у сумі 710,93 тис.грн, за 2018 рік – 977,30 тис.грн, за I квартал 2019 року – 572,78 тис.гривень.

Відповідно до калькуляцій вартості платних послуг (абонементи до басейну) до їх складу включено витрати на оплату праці тренерів-викладачів, на комунальні послуги та послуги на утримання басейну.

При цьому, штатні розписи щодо утримання посад за рахунок платних послуг не склалися та не затверджувалися, а оплата праці тренерів-викладачів за рахунок коштів спеціального фонду здійснювалась за укладеними трудовими договорами.

Між тим, відповідно до реєстрів бухгалтерського обліку заступник головного бухгалтера здійснює облік надходжень від платних послуг, облік ПДВ; бухгалтер централізованої бухгалтерії здійснює нарахування заробітної

плати працівникам, залученим до надання платних послуг (тренерам-викладачам).

Проте, до вартості платних послуг витрати на оплату праці інших, окрім тренерів-викладачів, працівників не включено і, як наслідок, штатним розписом за спеціальним фондом оплата праці штатних одиниць централізованої бухгалтерії не передбачено. Утримання всіх штатних одиниць централізованої бухгалтерії Департаменту протягом періоду з 01.01.2017 по 31.03.2019 здійснювалось виключно за рахунок загального фонду бюджету.

Поряд з цим, відповідно до Порядку та умов надання платних послуг закладами фізичної культури і спорту, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, затвердженого наказом Міністерства України у справах сім'ї, молоді та спорту, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України від 28.08.2009 №3042/1030/936, розмір плати за кожний вид платної послуги визначається на підставі економічно обґрунтованих витрат, пов'язаних безпосередньо з наданням відповідної платної послуги, в тому числі і витрат на оплату праці працівників.

Фонд оплати праці разом з нарахуваннями на неї 2-х працівників централізованої бухгалтерії протягом 2017-2019 років становив близько 413,16 тис.гривень.

*Таким чином, не включення до штатного розпису за спеціальним фондом штатних одиниць бухгалтера з обліку операцій від надання платних послуг стало додатковим навантаженням на міський бюджет на загальну суму **413,16 тис.гривень.***

Пропозиція: Забезпечити включення до штатного розпису за спеціальним фондом штатних одиниць бухгалтера з обліку операцій від надання платних послуг та складання калькуляцій вартості платних послуг у відповідності до чинного законодавства.

Результат врахування пропозиції: Департаментом заплановано починаючи з 01.01.2020 року затвердити калькуляції вартості платних послуг, під час розроблення яких до складу витрат буде віднесено видатки на

преміювання або встановлення надбавок бухгалтерській службі, що зумовить економію бюджетних коштів.

За результатами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм Департаментом спорту, сім'ї та молоді Запорізької міської ради за період з 01.01.2017 по 31.03.2019 аудиторський звіт оприлюднено на офіційному веб-сайті Держаудитслужби (за посиланням <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=153886>).

Додаток Г

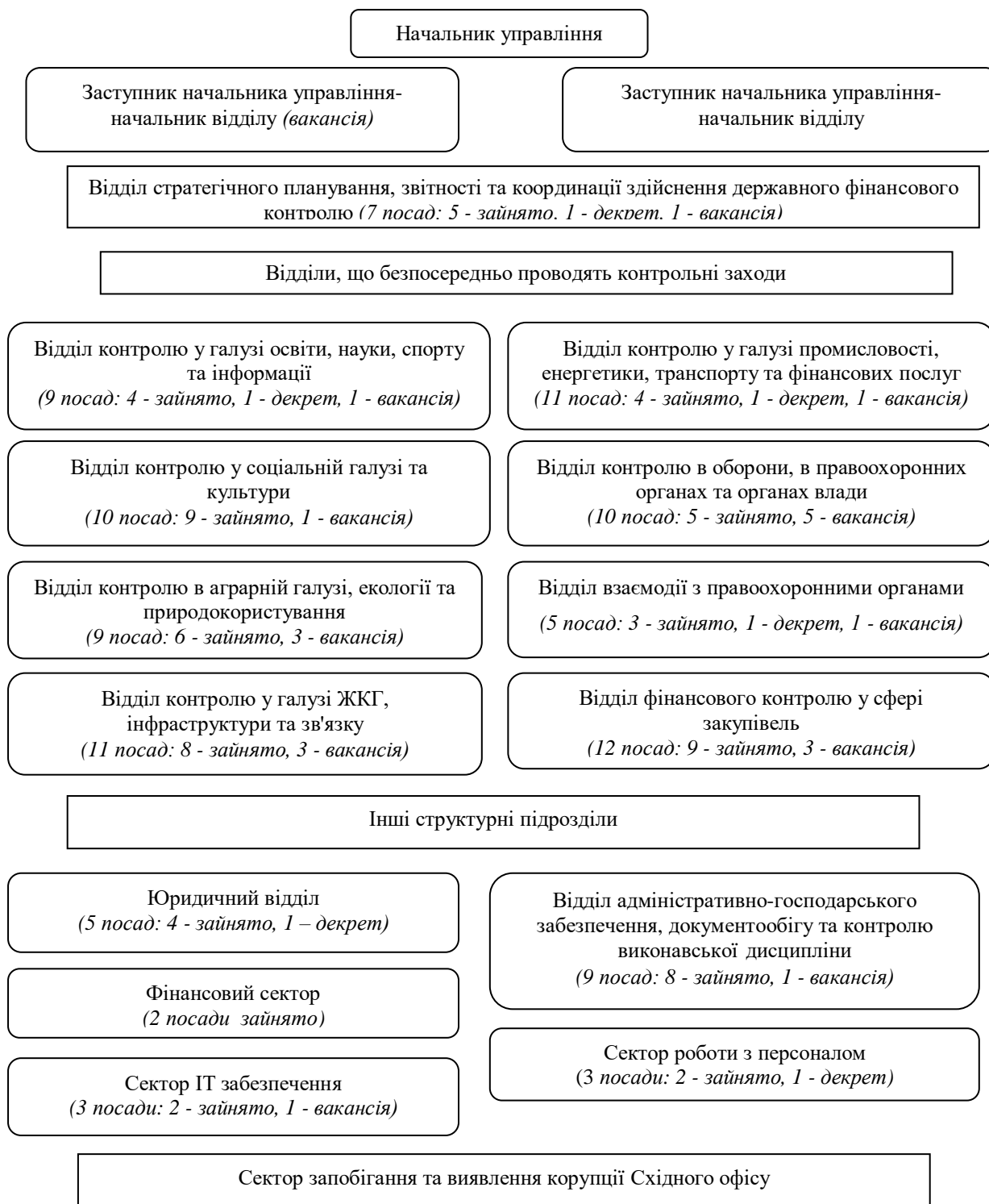


Рис. 1. Організаційна структура Управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області

Додаток І

Таблиця 1

Об'єкти державного фінансового аудиту в окремих країнах світу

Державний орган	Об'єкти аудиту
Комітет державного контролю Республіки Білорусь	<ul style="list-style-type: none"> - виконання республіканського бюджету; - використання державної власності; - виконання державних програм; - виконання законів, актів президентської, законодавчої та виконавчої влади, інших державних органів, регулюючих відносини державної власності, у тому числі банками, страховими та небанківськими організаціями, учасниками ринку цінних паперів, суб'єктами господарювання законодавства при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності; - господарські, фінансові та податкові відносини; - виконання місцевих бюджетів (бюджетів областей, міст та районів); - використання позабюджетних фондів та позабюджетних коштів; - ціноутворення і стан справ на споживчому ринку
Федеральна рахункова плата Федеративної Республіки Німеччини	<ul style="list-style-type: none"> - доходи та витрати федерального бюджету; - державне майно та діяльність державних підприємств; - фінансове управління приватних суб'єктів господарювання, що одержують державну допомогу та державні гарантії
Суд рахунків Королівства Бельгії	<ul style="list-style-type: none"> - бюджетні та фінансові операції держави, спільнот, регіонів та залежних від них державних підприємств, установ, організацій і провінцій; - відповідність бюджетних витрат і доходів законодавству, цільове використання бюджетних коштів
Рахункова палата Австрійської Республіки	<ul style="list-style-type: none"> - доходи федерального бюджету; - управління рухомим і нерухомим федеральним майном; - діяльність фондів, які отримують кошти від уряду на специфічні цілі; - участь держави в управлінні відповідного суб'єкта чи її участь як засновника; - фінансова діяльність центральних органів управління, органів управління провінціями і місцевого самоуправління, - фінансова діяльність компанії, у яких контрольний пакет

	належить державі, органи соціального страхування та одержувачі бюджетних коштів в частині їх використання
Державне контрольно-ревізійне управління Угорської Республіки	<ul style="list-style-type: none"> - державні фінанси, у тому числі казначейські та позабюджетні кошти; - фінансове управління організацій, що надають державні послуги та виконують завдання, що виходять за межі державних фінансів; - організації, що повністю або частково знаходяться у державній власності; - використання коштів організаціями, підзвітних Парламенту, та політичним партіям; - фінансове управління місцевих бюджетів; - державні фінанси і майно, що використовуються центральним та місцевими урядами; - організації і установи, що керують бюджетними ресурсами, субсидії і майно, що надаються державою на безоплатній основі та у цільовому порядку місцевим бюджетам, органам місцевого самоврядування, державним фондам, державним корпораціям, державним органам, некомерційним підприємствам, неурядовим організаціям, фондам тощо; - довірче управління власністю, що належить різним підсистемам державних фінансів; - діяльність суб'єктів господарювання, що частково або повністю належать державі; - порядок продажу та застави державного майна, закупок, здійснених за бюджетні кошти, а також будь-яких контрактів, що мають відношення до державної власності
Національне контрольно-ревізійне управління Республіки Ісландія	<ul style="list-style-type: none"> - звітність уряду, звіти державних органів і підприємств, результатів їх діяльності та фінансовий стан, а також відповідність їх втрат бюджетним призначенням та іншим законним приписам; - дотримання державою законів і міжнародних угод про охорону навколишнього середовища
Суд рахунків Італійської Республіки	<ul style="list-style-type: none"> - акти уряду за ознакою їх законності; - система державного управління з метою підвищення ефективності державної політики; - межі відповідальності державних адміністраторів і керівників з метою притягнення до відповідальності за шкоду, завдану явно

		<p>помилковою діяльністю, шляхом накладання штрафу або вимоги компенсації за завдану шкоду;</p> <ul style="list-style-type: none"> - організації, які періодично одержують бюджетні кошти; - організації, які фінансують себе за рахунок зборів, внесків, податків; - організації, в які держава здійснює внески у вигляді капіталу, послуг, товарів та надання гарантій; - підприємства, в статутному фонді яких держава має контрольний пакет акцій
Державне ревізійне Китайської Республіки	контрольно-управління Народної	<ul style="list-style-type: none"> - доходи і витрати бюджету; - фінансові операції центрального банку; - майно, збитки та доходи інших державних грошово-кредитних установ, фондів соціального страхування і фондів захисту навколишнього середовища; - витрачання коштів (кредитів, допомоги) міжнародних організацій та міждержавних кредитів
Вища Республіки Польща	контрольна палата	<ul style="list-style-type: none"> - діяльність урядових органів, Національного банку Польщі, державних правничих та інших організацій за критеріями законності, економності, цілеспрямованості та надійності; - місцеві органи влади за критеріями законності, ощадливості, надійності; - комерційні підприємства, які використовують державне майно та фінансові ресурси або активи місцевих органів влади або виконують свої фінансові зобов'язання перед державою
Державне ревізійне Фінляндської Республіки	контрольно-управління	<ul style="list-style-type: none"> - фінансова звітність, методи управління фінансовою діяльністю, система внутрішнього контролю, ведення бухгалтерського обліку та надійність та адекватність облікових оцінок та процедур; - види господарської діяльності, від яких прямо або опосередковано залежить обсяг надходжень і рівень витрачання коштів державного бюджету
Палата Контролю Республіки Грузія		<ul style="list-style-type: none"> - державний бюджет, бюджети автономних республік та інших територіальних одиниць Грузії; - використання державних кредитів, кредитів інших країн, надання державних кредитів; - використання державної власності; - рух коштів Державного бюджету в банки та інші кредитні

<p>Контрольна палата Національного зібрання Республіки Вірменія</p>	<p>установи Грузії</p> <ul style="list-style-type: none"> - доходи державного бюджету, приватизація і управління державною власністю; - державний борг та іноземні кредити; - використання коштів державного бюджету відомствами, суб'єктами господарювання, а також бюджетними установами та організаціями, що функціонують у різних вилах економіки Грузії; - виконання державного бюджету, зокрема його доходної та витратної частини, ресурсів державного бюджету, очікуваних відхилень від державного бюджету та реальних показників виконання бюджету; - використання державних коштів, наданих державним та приватним підприємствам, організаціям, установам у межах виконання державних програм та підрядів; - використання державних коштів органами місцевого самоуправління та державними органами; - використання кредитів, одержаних від інших країн і міжнародних організацій; - рух бюджетних коштів у Центральному банку та в інших банках
<p>Національний офіс аудиту Королівства Данія</p>	<ul style="list-style-type: none"> - державні рахунки доходів та витрат державного бюджету; - майно підприємств, установ, організацій, в яких держава є єдиним або одним із засновників; - звітність місцевих органів в частині використання ними державних коштів