

РОЗДІЛ 4 ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

УДК 336.148 (477)

DOI: <https://doi.org/10.32782/2304-0920/4-94-7>

Кміть В. М.
Дубик Г. Ю.

Львівський національний університет імені Івана Франка

НАПРЯМИ МОДЕРНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ УКРАЇНИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

У статті розглянуто ключові форми державного контролю у сфері фінансів (парламентського та урядового), визначено та описано недоліки у сфері організації державного фінансового аудиту (далі – ДФА), підкреслено негативні риси підсистем функціонування національної системи ДФА (зовнішнього та внутрішнього), висвітлено проблематику у сфері організації методології ДФА. Описано причини нестачі висококваліфікованих працівників та високої плинності кадрів у контролюючих органах, уповноважених на здійснення ДФА, визначено конкретні наслідки до яких призводять численні недоліки у сфері державного контролю, визначені головні умови формування ефективної національної системи ДФА. Акцентовано увагу на доцільності пристосування механізму проведення ДФА до умов воєнного стану та відновлювального періоду. Розкрито необхідність модернізувати діяльність головних суб'єктів ДФА – Рахункової палати України (далі – РПУ) та Державної аудиторської служби (далі – ДАСУ). Розкрито суть стратегії розвитку РПУ на 2019–2024 роки. Зображено та описано структуру виявлених РПУ та ДАСУ порушень бюджетного законодавства у 2020–2021 роках. Розкрито головні причини та структуру неефективного управління публічними фінансами та майном у 2021 році. Сформовано комплекс заходів, які матимуть відображення в державній фінансовій політиці. Виокремлено ключові зміни та окреслено напрями удосконалення організації ДФА у національній економіці.

Ключові слова: державний фінансовий контроль (ДФК), державний фінансовий аудит (ДФА), Рахункова палата України (РПУ), Державна аудиторська служба України (ДАСУ), державні фінанси, державні фінансові ресурси.

Постановка проблеми. У 2021 році економісти і практики давали позитивні прогнози щодо розвитку економіки України, розраховували темпи зростання ВВП та можливості щодо погашення накопичених державних боргів. Проте лютий 2022 року змінив повністю всі очікування та розділив історію нашої держави на до і після. Початок війни та запровадження воєнного стану в Україні значно загострили потребу держави у фінансових ресурсах, особливо у напрямі зміцнення її обороноздатності та збереження довоєнного рівня соціальних виплат населенню. Така ситуація вимагає посилення контрольних заходів за процесами формування, розподілу і використання бюджетних коштів та підвищення ефективності національної системи ДФА.

Відновлення економіки України супроводжуватиметься залученням значного обсягу фінансових ресурсів у державний сектор та у сфері діяльності бюджетних установ і організації, що вимагатиме нарощення результативності їх використання з метою повного виконання покладених на них функцій і завдань. Поліпшення організації ДФА допоможе досягнути таких цілей та підвищити соціальні ефекти від інвестування таких коштів. Окрім цього аудит допоможе виявити приховані резерви нарощення доходів бюджетів різних рівнів та раціоналізувати їхні видатки з метою фінансування стратегічних напрямів розвитку країни.

В умовах пришвидшення процесів інтеграції України у ЄС вітчизняному уряду та парламенту необхідно подолати низку негативних явищ, які присутні у національній економіці уже багато років. Це стосується значного рівня корупції у державних органах влади, наявності великої кількості схем розкрадання бюджетних коштів,

зростання обсягу тіньового сектора економіки та зловживань у сфері управління державними фінансовими ресурсами. Як парламентський, так і урядовий фінансовий аудит мають стати ефективним державним інструментом, що дозволить викоринити зазначені негативні чинники, які стримують розвиток національної економіки, підвищити рівень довіри суб'єктів фінансової системи до інститутів державної влади, поліпшити інвестиційний клімат в країні та створити передумови для нарощення темпів економічного зростання. Це ще раз наголошує на необхідності проведення ґрунтовних досліджень у сфері пошуку напрямів удосконалення національної системи ДФА.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішенню проблем удосконалення державного фінансового контролю в цілому та національної системи ДФА зокрема присвятили свої праці багато українських науковців, серед котрих доцільно виокремити таких як: І. Бессонова [1], С. Бондаренко [2], О. Брадул [3], Л. Будник [4], О. Галас [12], В. Добіжа [11], Г. Здирко [5], О. Кленін [1], М. Кошинець [6], О. Малецька [8], М. Остапчук [5], В. Пацкан [10], М. Сисоєва [11], Ю. Слободяник [12], О. Ткач [13], О. Хаблюк [14], А. Хомутенко [15], В. Шепелюк [3], С. Яцишин [14] та інші.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Зважаючи на значний обсяг публікацій у сфері організації державного фінансового аудиту в Україні сьогодні існує низка проблем, які потребують пошуку напрямів їх вирішення, зокрема: підвищення ефективності зовнішнього і внутрішнього державного фінансового аудиту, імплементація міжнародних стандартів, запровадження інноваційних цифрових технологій у діяльність контролюючих органів тощо.

Метою статті є визначення напрямів модернізації національної системи державного фінансового аудиту в умовах посилення євроінтеграційних процесів в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Триваллий воєнний стан в Україні та функціонування економіки в умовах особливого періоду характеризується підвищеними потребами у мобілізації фінансових ресурсів державою з метою виконання своїх функцій і завдань, головною з яких сьогодні є забезпечення обороноздатності країни. За таких умов зростає роль і значення організації ефективної національної системи фінансового аудиту, яких покликаний забезпечити цільове та результативне використання централізованих грошових коштів.

Згідно ст. 363 Господарського кодексу України, «державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і його суть 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» [16].

Державний фінансовий контроль (далі – ДФК) за формуванням, розподілом та використанням фінансових ресурсів проводять стосовно діяльності: державних органів влади (міністерств і відомств); установ та організацій, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів; підприємств, у статутному капіталі яких присутня частка держави; державні цільові фонди, органи управління об'єднаними територіальними громадами; громадяни, які розпоряджаються (управляють) бюджетними ресурсами; громадські організації та об'єднання у випадку причетності їх до бюджетного фінансування або співпраці з бюджетними установами; суб'єкти господарювання та домашні господарства щодо сплати обов'язкових платежів державі та отримання преференцій.

ДФА, як форма ДФК, поділяється на два види:

- зовнішній ДФА, який за суб'єктом здійснення є парламентським контролем, повноваження зі здійснення якого покладено на РПУ;
- внутрішній ДФА, який за суб'єктом здійснення є урядовим контролем, повноваження зі здійснення якого покладено на ДАСУ.

Зовнішній ДФА – система економічних відносин між суб'єктами державної влади чи державного управління та власниками чи розпорядниками фінансових ресурсів і майна, які не належать до сфери управління контролюючого органу з приводу аудиту за формуванням, розподілом, перерозподілом, цільовим та ефективним використанням цих ресурсів, а також підвищення ефективності управління ними, визначення причин і винуватців відхилень та усунення фінансових правопорушень.

Зовнішній ДФК є непрямым парламентським контролем за надходженням коштів до державного бюджету України та їх використанням, який від імені Верховної Ради України, відповідно до статті 98 Конституції України [17], здійснює Рахункова палата, як головний суб'єкт зовнішнього державного фінансового контролю та вищій орган аудиту (далі – ВОА) в країні.

Україна є парламентсько-президентською республікою, хоча до 2014 року була президентсько-парламентською. Саме тому вагому роль у системі ДФК відіграє парламентський контроль, що здійснюється єдиним органом законодавчої влади

в Україні – ВРУ на підставі та у межах, визначених Конституцією і законами України, що дає змогу отримувати достовірну й об'єктивну інформацію про фактичне виконання своїх обов'язків і повноважень відповідними органами влади та їх посадовими особами, належним чином реагувати на виявлені порушення і, відтак, спрямований на забезпечення конституційної законності та державної дисципліни у сферах їх владно-управлінської діяльності

РПУ підзвітна Верховній Раді України (тому це суб'єкт парламентського контролю) та регулярно її інформує про результати своєї роботи. Рахункова палата є державним колегіальним органом та здійснює заходи зовнішнього державного фінансового контролю, згідно Закону України «Про Рахункову палату» [18], шляхом здійснення: фінансового аудиту; аудиту ефективності; експертизи; аналізу та інших контрольних заходів.

Внутрішній державний фінансовий аудит – це система економічних відносин між суб'єктами державної влади та власниками чи розпорядниками фінансових ресурсів і майна на предмет упередження, виявлення та припинення фінансових правопорушень, а також забезпечення законності, фінансової дисципліни та ефективності формування і витрачання коштів, у тому числі бюджетних, та інших активів у процесі володіння, розпорядження, використання і відчуження державного майна, відшкодування збитків та встановлення міри відповідальності у разі порушення фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства.

Ст. 26 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) [19] зазначає, що «діяльність центральних органів виконавчої влади, які забезпечують провадження державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства (у межах їх повноважень, встановлених БКУ та іншими нормативно-правовими актами), спрямовується, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України». Саме тому, під урядовим контролем розуміємо наглядово-контрольну діяльність, що здійснюється через Кабінет Міністрів України такими уповноваженими центральними органами виконавчої влади (далі – ЦОВВ) як: Антимонопольний комітет України; Фонд державного майна України; Національне агентство з питань запобігання корупції; Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів; Національне агентство з питань державної служби України; Державна регуляторна служба; Державна служба фінансового моніторингу; Державна казначейська служба; Державна служба статистики; Державна податкова та митна служба; Державна аудиторська служба України (далі – ДАСУ).

ДАСУ є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України та який реалізує державну політику у сфері ДФК через здійснення: державного фінансового аудиту; перевірки державних закупівель; інспектування (ревізії); моніторингу закупівель. Нормативно-правовими актами, які регламентують діяльність органів ДАСУ, є: БКУ [19], Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [20], Положення про Державну аудиторську службу України» [21].

Отже, ДФА сьогодні є відносно новою формою як парламентського, так і урядового контролю,

яку було імplementовано з огляду на євроінтеграційні прагнення України та потребу в підвищенні ефективності національної системи ДФК. В умовах сьогодення можна констатувати факт трансформації урядового контролю у сфері фінансів з ретроспективних форм (ревізія й перевірка) до модернізованої, яка застосовується у розвинених країнах світу – ДФА.

В умовах реформування та відновлення вітчизняної економіки розвиток національної системи ДФА відбувається під кутом надання статусу кандидата ЄС Україні, що вимагає подолання низки упущень в організації аудиту та приведення його у відповідність до європейських вимог. У першу чергу мається на увазі організаційні недоліки, тобто: необхідно сформулювати визначений перелік державних органів, які мають повноваження проводити ДФА та чітко сформулювати їхні цілі та завдання.

Відзначимо, що ДФА, зазвичай, стосується Рахункової палати та ДАСУ, окремі повноваження покладено на інші ЦОВВ. З урахування визначення у Конституції України та інших законодавчих актах завдань та повноважень перелічених інституцій щодо проведення ДФА, необхідно ухвалити конкретний закон з метою конкретизування функцій і цілей відповідного виду аудиту. Такий закон буде характеризувати інституції, на які покладуть відповідальність за виконання визначених завдань і досягнення поставлених цілей за кожним видом проведеного аудиту.

Відсутність єдиного нормативно-правового акту сприяє дублюванню функцій і завдань у системі контролюючих інституцій та нерівномірний перерозподіл навантаження об'єктів аудиторськими процедурами. У той же час великий обсяг руху фінансових ресурсів держави не охоплюється контролюючими органами чи інституціями. Також багато недоліків у сфері організації ДФА стосуються його правового забезпечення, оскільки низка вище згаданих нормативно-правових актів мають багато упущень, а також в законах існують статті, які можна двозначно тлумачити. Це створює передумови для порушення законодавства у сфері обігу державних фінансових ресурсів, розроблення шахрайських схем, відмивання бюджетних коштів та налагодження корупційних каналів.

Ключовою причиною цих правових недоліків є низька активність контролюючих інституцій у процесах удосконалення законодавства, яке стосується організації ДФА за мобілізацією, розподілом та інвестуванням фінансових ресурсів держави та реалізацією превентивних заходів щодо появи зловживань у сфері державних фінансів.

Негативними рисами функціонування ДФА є відсутність єдиного закону, котрий би визначено регламентував: економічний зміст, функції, цілі, завдання і мету ДФА; об'єкти і суб'єкти ДФА; принципи, види, способи, інструменти, вимоги та форми ДФА; взаємовідносини між контролюючими інститутами, державними органами та правоохоронними службами; завдання органів казначейства щодо проведення державного аудиту державного бюджету, бюджетів об'єднаних територіальних громад, розпорядників державних коштів у розрізі надходжень і видатків на усіх стадіях бюджетного процесу.

Третя секція упущень у сфері організації ДФА стосується методології, тобто у більшості випадків її відсутність. Відповідно сьогодні важливим завданням є розробленням базових методичних

рекомендацій реалізації ДФА та поліпшення теоретичної складової, удосконалення методології з метою уникнення зловживань у сфері управління державними фінансовими ресурсами. З іншого боку відсутність особливих процесуальних стандартів проведення ДФА спричиняє до непослідовності та безладу у підходах до визначення аналогічних зловживань та призначення фінансових санкцій за їх вчинення. Водночас, до цього сегменту необхідно додати проблеми, які стосуються відсутності комплексного аудиту, який би забезпечував взаємозв'язок та послідовність його проведення у розрізі різних проміжків часу. Особливістю сучасної національної системи ДФА є також те, що за його допомогою не повністю реалізуються аналітично-контрольна та профілактично-попереджувальні функції, що не створює передумов для зниження правопорушень у сфері державних фінансів. Варто зазначити, що сьогодні державні контролюючі інституції, зазвичай, засвідчують присутність фактів зловживань, визначають відповідальність за їх здійснення та відслідковують виправлення виявлених порушень.

До останньої групи факторів, які спричиняють недосконалість національної системи ДФА, доцільно віднести нестачу висококваліфікованих працівників та високу плинність кадрів у контролюючих органах. Причиною такої ситуації є відносно низька оплата та складні умови праці аудиторів. Проблемним є також підвищення кваліфікації працівників через нестачу необхідних навчальних матеріалів, невідповідність сучасним вимогам підручників, брак практичних навиків, недостатньо тісна співпраця між закладами освіти та контролюючими інституціями, яка мала б сприяти підготовці якісного персоналу.

З огляду на зазначені групи недоліків та проблеми можна констатувати той факт, що національна система ДФА сьогодні перебуває не у найкращому стані та потребує поліпшення реалізації наділених як парламентом, так і урядом повноважень у сфері проведення контролю за мобілізацією, розподілом та інвестуванням централізованих фінансових ресурсів.

Наявність таких недоліків призводить до зростання правопорушень у сфері державних фінансів, які супроводжуються нецільовим та нерезультативним використанням бюджетних коштів, а також нарощують обсяги корупції в органах влади.

Головною умовою формування ефективної національної системи ДФА на рівні держави, суб'єктів господарювання та населення є реалізація контрольних функцій на базі досягнення тісного взаємозв'язку і співпраці між усіма суб'єктами бюджетно-податкових відносин з метою досягнення стратегічних цілей розвитку країни.

Така система має бути адекватною умовам сьогодення, тобто швидко реагувати на появу можливих загроз та бути гнучкою до можливих змін у зовнішньому середовищі господарювання. Також необхідно пристосувати механізм проведення ДФА до умов воєнного стану та відновлювального періоду, оскільки саме у цей час зростає ймовірність появи низки загроз, які пов'язані з фінансовими зловживаннями, крадіжками державних коштів та зниженням ефективності здійснення бюджетних видатків. Участь у відбудові економіки України виявили бажання брати багато країн, а побудова ефективної системи ДФА в країні допоможе з максимальною результативністю використати отримані від союзників фінансові ресурси.

У нинішній ситуації найдієвішою формою зовнішньою ДФК є саме аудит, до реалізації якого залучають висококваліфікованих незалежних фахівців ВОА у сфері формування, розподілу і використання фінансових ресурсів держави – Рахункову палату України, на яку покладені завдання проведення зовнішнього ДФА у відповідності до принципів плановості, незалежності, законності, гласності та об'єктивності.

Зазначимо, що усі види фінансової діяльності, які мають відношення до бюджетної системи та котрі проводились будь-які суб'єкти господарювання підлягають контролю зі сторони РПУ. Проте сьогодні необхідно модернізувати її діяльність згідно з закладеними у 2015 році принципами та у відповідності до вимог і стандартів INTOSAI.

Удосконалений Закон «Про Рахункову палату» [18] сформував ключові засади щодо побудови інституту суспільного аудиту у нашій державі. Але доцільно налагодити механізми реагування на виявлені цим органом порушення бюджетно-податкового законодавства та підвищити прозорість інформації щодо функціонування цього органу, що створить передумови для підвищення ефективності діяльності РПУ та довіри до інститутів держави в цілому. Це загалом допоможе підкреслити значимість її функціонування для суспільства як ВОА за процесами управління фінансовими ресурсами держави.

Зважаючи на велику кількість контрольних органів у нашій країні та кількість контрольно-перевірочних заходів, що здійснюються ними, сьогодні частим явищем, на жаль, є нецільове витрачання бюджетних коштів, яке свідчить про низьку ефективність національної системи ДФА та зовнішньої її складової зокрема.

Дослідження статистики щодо зафіксованих порушень у сфері витрачання фінансових ресур-

сів держави переконує, що упродовж останнього часу набула популярності аналітична ланка ДФК, тобто поширення на практиці складових аудиту ефективності витрачання державних ресурсів та аналізу ефективності ухвалення управлінських рішень ЦОВВ та установами і організаціями, що фінансуються з бюджету.

Згідно Стратегії розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки [22], РПУ сприяє впровадженню належного державного управління в Україні як основи сталого розвитку країни та забезпечення гідного життя громадян шляхом проведення незалежного зовнішнього аудиту публічних коштів та державного майна і надання за його результатами практичних рекомендацій для прийняття ефективних управлінських рішень.

Загальний обсяг виявлених РПУ у 2020 р. порушень і недоліків при адмініструванні дохідної частини державного бюджету, порушень бюджетного законодавства, а також фактів неефективного управління коштами Державного бюджету України і майном та їх нераціонального використання становлять 26 млрд 258,4 млн грн, у т. ч.:

– порушення та недоліки при адмініструванні дохідної частини державного бюджету – 4 млрд 767,5 млн грн;

– порушення бюджетного законодавства – 9 млрд 562,9 млн грн;

– неефективне управління бюджетними коштами і майном, їх нецільове використання – 11 млрд 928 млн грн (рис. 1) [9].

Загалом аудиторами РПУ виявлено у 2021 р. порушень і недоліків під час управління публічними фінансами на загальну суму 179,9 млрд грн (майже у 7 разів більше попереднього року), із них:

– 21,6 млрд грн – додаткові резерви доходів державного бюджету;

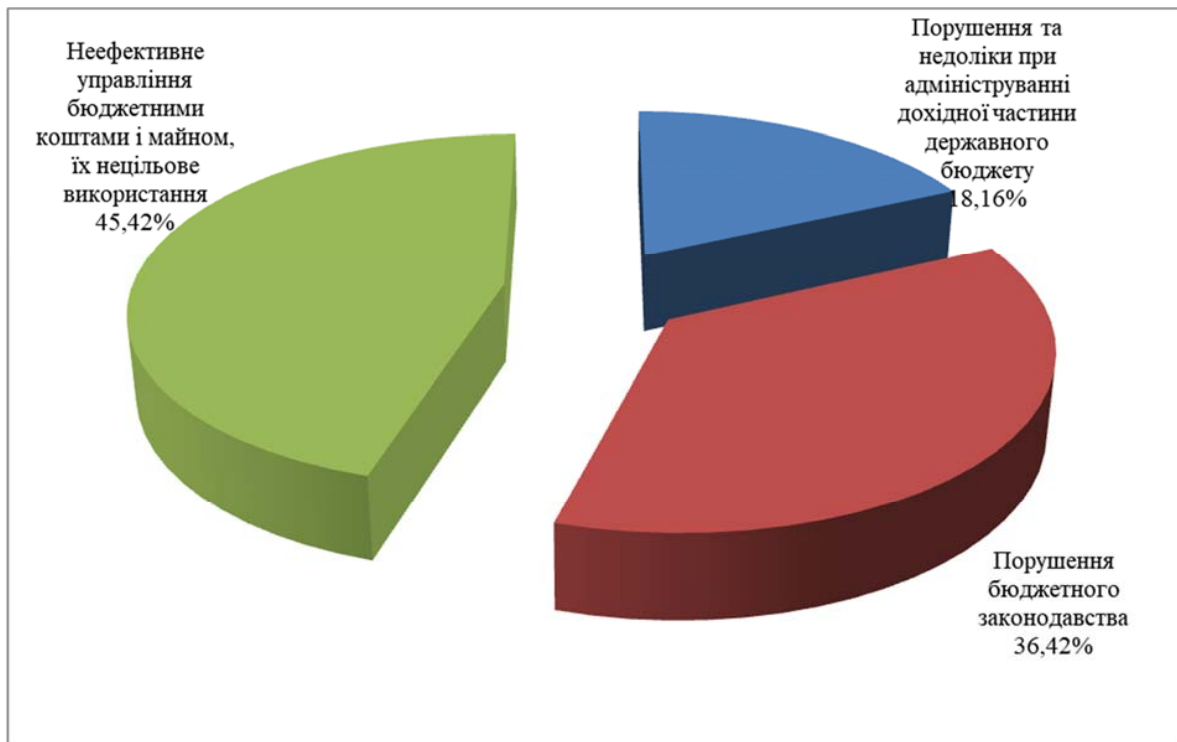


Рис. 1. Структура виявлених Рахунковою палатою України порушень бюджетного законодавства у 2020 році, %

Джерело: побудовано авторами за даними [9]

– 83,8 млрд грн – порушення, допущені при плануванні публічних фінансів (75,3 млрд грн – при плануванні бюджетних коштів і 8,5 млрд грн – при плануванні коштів фондів загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування);

– 8,8 млрд грн – порушення та недоліки при адмініструванні дохідної частини державного бюджету;

– 65,7 млрд грн – порушення законодавства, а також факти неефективного управління публічними фінансами і майном та їх неефективне використання (41,6 млрд грн – порушення при використанні коштів державного бюджету, 24,1 млрд грн – порушення при використанні коштів фондів загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування): 38 млрд грн – порушення законодавства, 27,7 млрд грн – неефективне управління коштами і майном, їх неефективне використання (рис. 2) [9].

Варто зазначити, що у структурі виявлених РПУ порушень у 2020 році, лівову частку займали неефективне управління фінансовими ресурсами і майном держави та порушення бюджетного законодавства, які у сукупності становили 81,84% від усієї сукупності. У 2021 році найбільшу частку у таких порушеннях займали ті, які були допущені у процесі планування публічних фінансів, та порушення унаслідок неефективного управління фінансовими ресурсами та майном держави – сукупна частка становить 83,1% [9].

Головними причинами неефективного управління публічними фінансами та майном у 2021 році були: непродуктивне використання коштів (44,08%), неефективне управління фінансовими ресурсами (15,56%) та неефективне управління майном держави. Частка зазначених негатив-

них факторів у порівнянні з 2020 роком зазнали таких змін: +38,19, -1,55 та -18,14 відсоткових пунктів (рис. 3). Тобто, загалом можна констатувати, що на зміну одним порушенням приходять інші і сукупний їхній обсяг унаслідок бюджетної децентралізації поступово зростає та вимагає посилення ДФА.

Окреслені недоліки свідчать про невисокий рівень кваліфікації зазначених працівників у сфері аудиту та потребу у проведенні ефективної парламентської політики щодо поліпшення ситуації у цьому напрямі. Наслідком цих негативних чинників стали великі обсяги порушень у сфері державних фінансів, найпоширенішими з яких є: проведення неправомірної витрати коштів за допомогою штучного нарощення собівартості отриманих послуг та придбаних матеріальних цінностей; несвоєчасне та не у повному обсязі спрямування до бюджетів обов’язкових платежів; недостачі грошових засобів та майнових активів; виведення та втрата ресурсів із використання безнадійної дебіторської заборгованості; віднесення грошей на видатки без паралельного оприбуткування товарно-матеріальних активів; відвантаження підприємницьким структурам продукції безкоштовно або за цінами нижче ринкових; незаконне надання різного виду преференцій громадянами, які ведуть до фінансових втрат у бюджетах.

Щодо діяльності ДАСУ, як урядового суб’єкта ДФК, то упродовж 2018–2021 рр. кількість проведених заходів ДФА зменшилися майже у 6 разів (із 382 од. у 2018 році до 62 од. за перше півріччя 2021 року. Якщо врахувати, що рік не завершений і подвоїти їхній обсяг у два рази, тоді результати зниження буде також майже три рази. Свого піку вони досягали у 2018 році (382 од.). Обсяг охоплення ДФА ресурсів також поступово

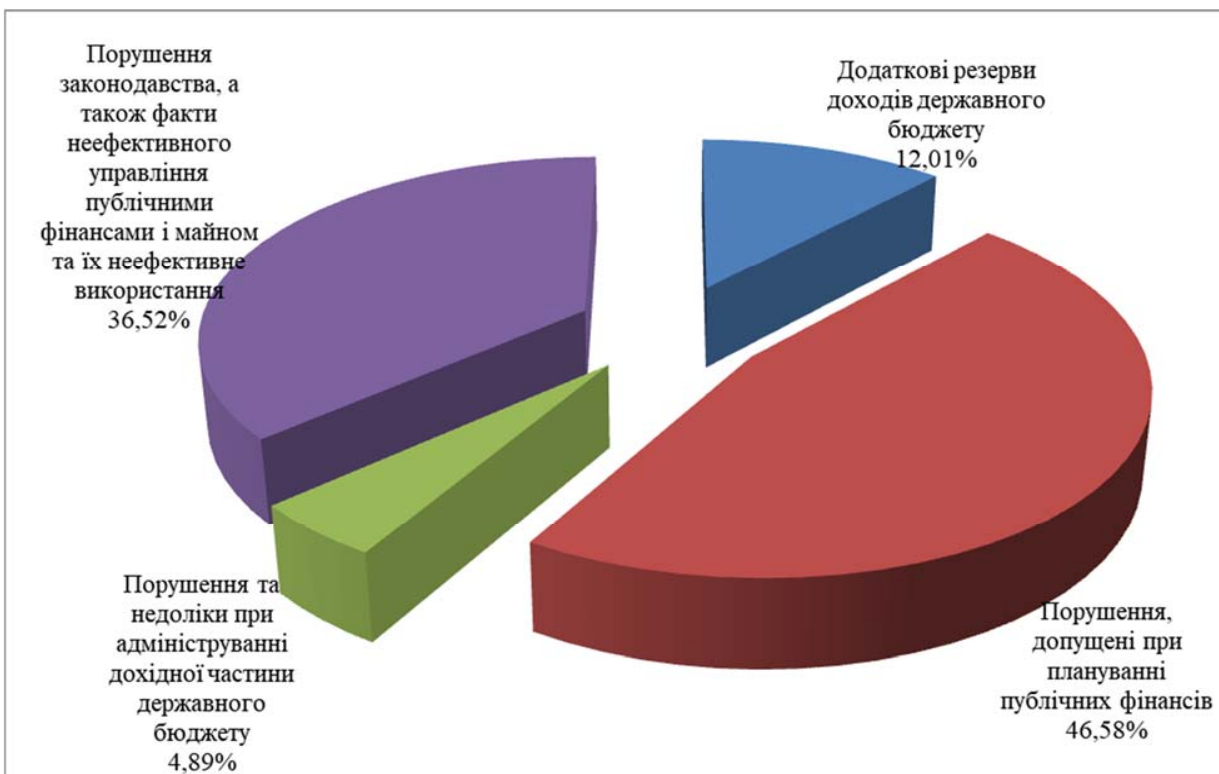


Рис. 2. Структура виявлених Рахунковою палатою України порушень бюджетного законодавства у 2021 році, %

Джерело: побудовано авторами за даними [9]

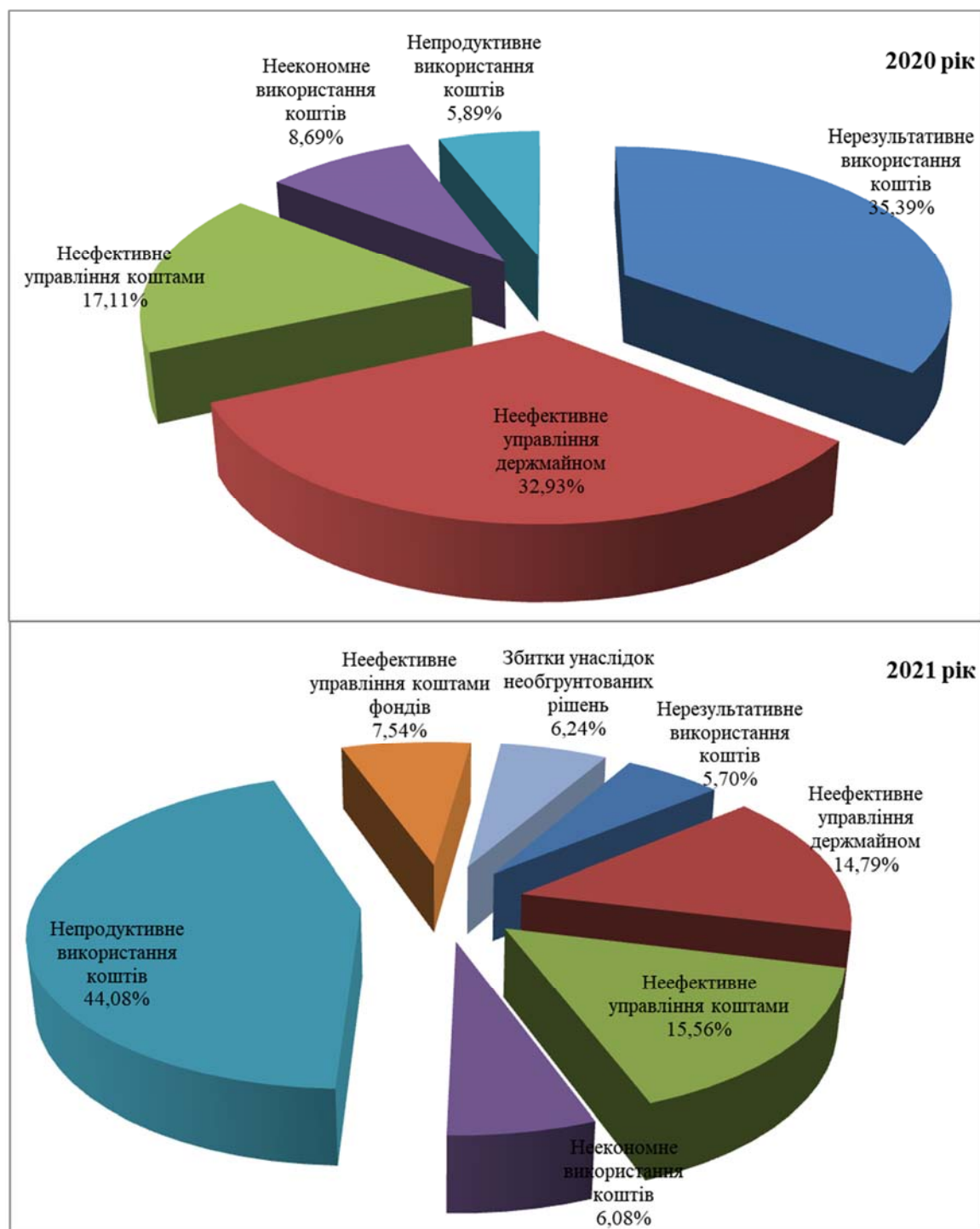


Рис. 3. Структура неефективного управління публічними фінансами і майном, їх неефективне використання, за видами порушень упродовж 2020–2021 рр., %

Джерело: побудовано авторами за даними [9]

знижувався і за аналізований період зменшився у понад 10 разів (майже у три рази знизився за період 2018–2020 рр.) (рис. 4).

Загалом за результатами проведення ДФА у першому півріччі 2021 р., ДАСУ виявлено порушень і недоліків, унаслідок яких були понесені втрати державних фінансових ресурсів на суму 32,9 млрд грн (рис. 5). Упродовж 2018–2020 рр. обсяг виявлених порушень, що призвів до втрат матеріальних і фінансових ресурсів, поступово зростав і наприкінці періоду становив 37,79 млрд грн (збільшився у понад два рази).

За аналізований період найвищий обсяг усунутих фінансових порушень було досягнуто у 2020 році – 1,17 млрд грн (3,09% від виявлених зловживань). Необхідно підкреслити, що упродовж досліджуваного періоду частка врахованих рекомендацій і пропозицій ДАСУ щодо усунення порушень і недоліків постійно знаходилася на дуже низькому рівні (від 0,56 до 1,17%) і загалом зростає всього на 0,56 відсоткових пунктів. Така ситуація суттєво знижує ефективність реалізації ДФА та потребує виправлення шляхом внесення зміни до нормативно-правового забезпечення.

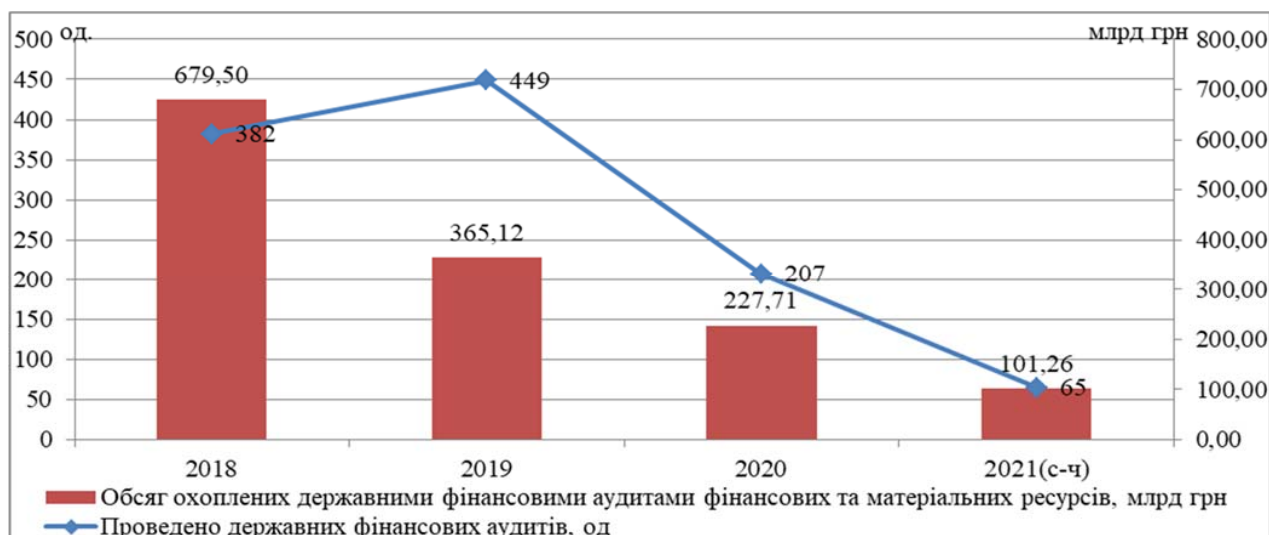


Рис. 4. Динаміка проведення кількості аудитів ДАСУ та охоплених ними фінансових і матеріальних ресурсів

Джерело: побудовано авторами за даними [8]

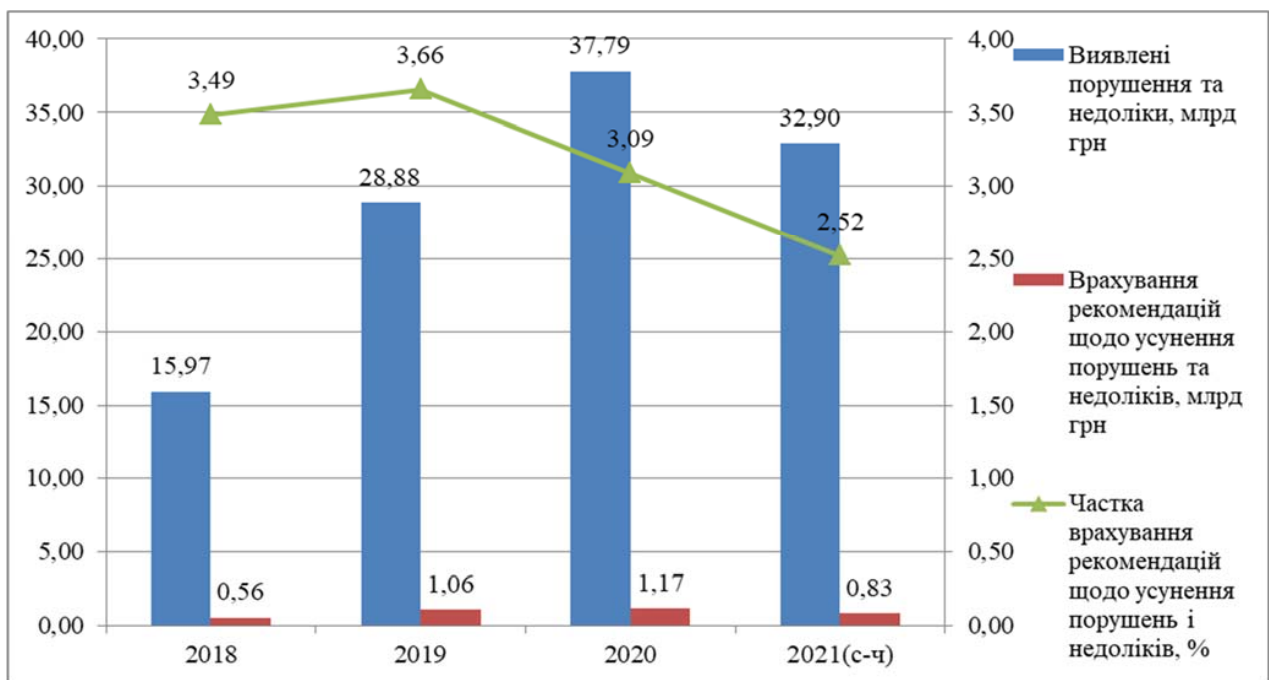


Рис. 5. Динаміка виявлених порушень та недоліків ДАСУ та врахування рекомендацій і пропозицій щодо їх усунення

Джерело: побудовано авторами за даними [8]

У структурі виявлених у процесі проведення ДФА ДАСУ правопорушень та недоліків, що призвели або можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів та майбутніх вигід, зазвичай, переважали неефективні управлінські рішення або виконання ризикових операцій, унаслідок яких було втрачено доходи чи профінансовано непродуктивні видатки (рис. 6). Частка перших коливалася від 47,2% (2018) до 65,44% (2021). Питома вага других знизилася від 50,23% у 2018 р. до 27,01% – у 2021 р. (зменшилася на 23,22%).

Зокрема, якщо проаналізувати динаміку обидвох порушень, які пов'язані з фактами ухва-

лення неефективних рішень та взяття необґрунтованих ризиків то за аналізований період їхня частка коливалася у межах від 97,43% у 2018 р. до 92,45% – у 2021, тобто знизилася майже на 5 відсоткових пункти. Така ситуація свідчить про необхідність посилення контролюючих дій за розпорядниками бюджетних коштів та проведення ґрунтовної оцінки якості ухвалених ними рішень у розрізі наявних альтернатив.

Щодо динаміки структури виправлених порушень, то тут за аналізований період найбільшу частку займало упередження втрат фінансових та майнових ресурсів, яка у 2018 р. становила 83,19% та знизилася на 28,42% до рівня 54,77% у 2021 р.

Другим за значенням видом рекомендацій щодо усунення порушень було відшкодування втрат державі, заподіяних управлінськими рішеннями (збільшилася на 30% та у 2021 р. становила 44,91%). Варто зазначити, що зовсім незначну частку у врахованих рекомендаціях упродовж 2018–2021 рр. займали усунення фінансових порушень, що свідчить про неможливість виправити хибно ухвалені управлінські рішення та взяті на себе ризики, унаслідок яких було завдано шкоди державі (рис. 7).

Діаграма на рис. 8 характеризує динаміку структури результативності проведення ДФА та засвідчує, що приблизно третину рекомендацій

наданих ДАСУ було виконано (30,2% у 2021 р.). Особливої уваги заслуговує той факт, що доволі високою є частка прийнятих до виконання та невиконаних рекомендацій, яка у 2021 р. становила 27,8%, а загалом за аналізований період збільшилася на 5,6%.

У структурі вжитих заходів за результатами проведення ДФА упродовж 2018–2021 рр. найбільшу питому вагу займали направлення аудиторських звітів користувачам для ухвалення ефективних управлінських рішень (42% у 2021 р.). Друге місце займала частка направлення результатів проведених аудитів розпорядникам бюджетних коштів (12,8% у 2021 р., знизилася на 4,2%). Третє місце

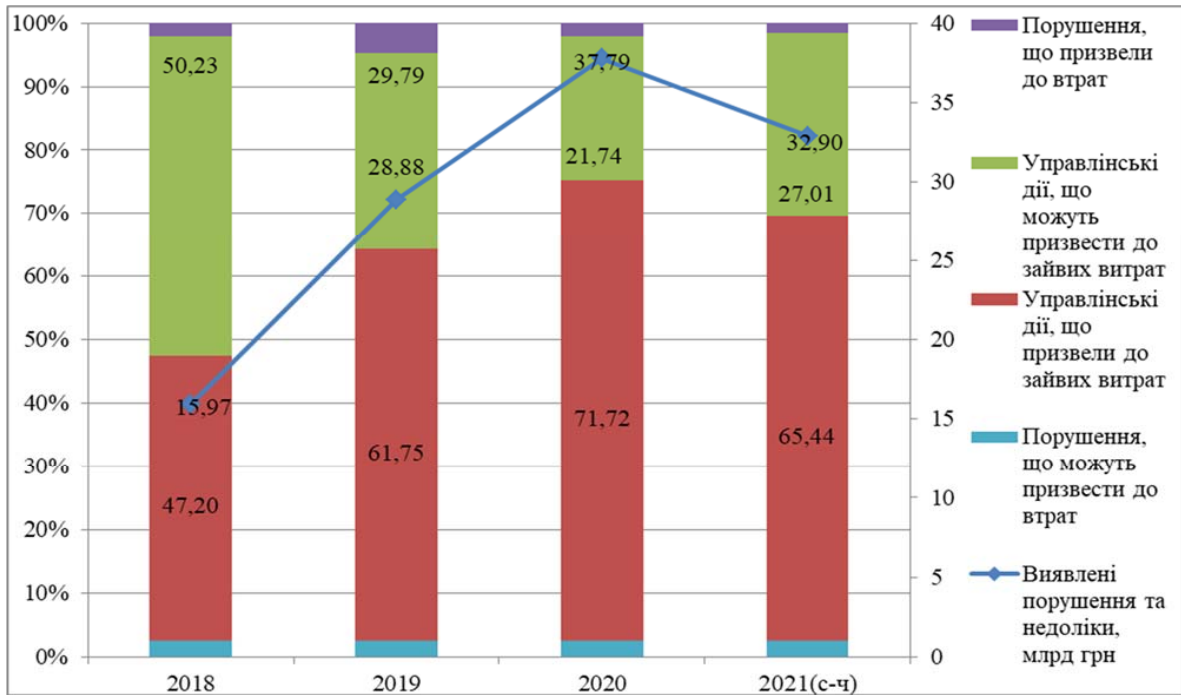


Рис. 6. Динаміка структури виявлених у процесі проведення аудиту ДАСУ порушень та недоліків, які можуть призвести чи призвели до втрат фінансових ресурсів чи інших вигід

Джерело: побудовано авторами за даними [8]

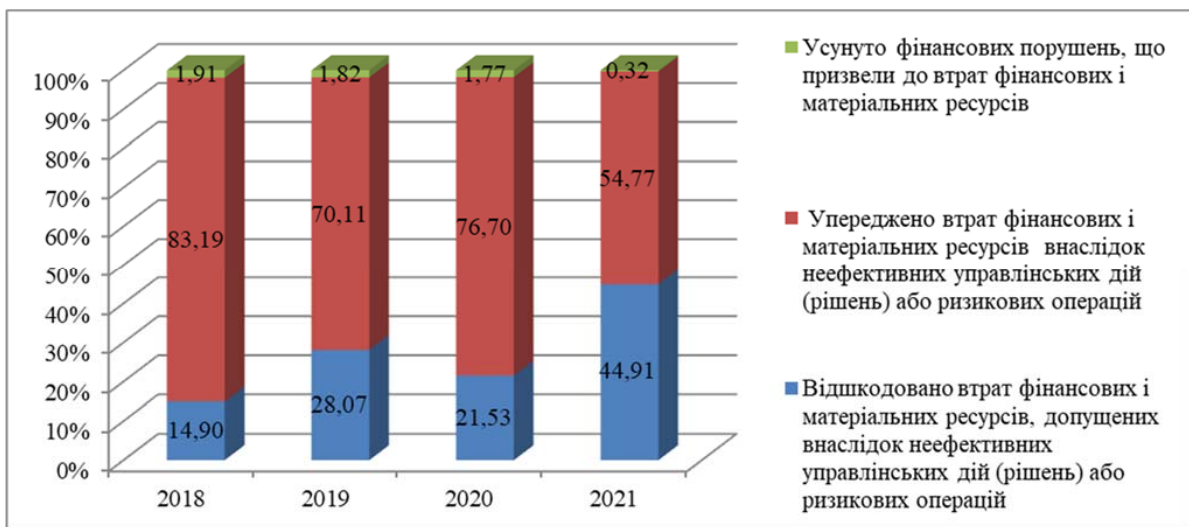


Рис. 7. Динаміка структури стану врахування рекомендацій ДАСУ щодо усунення порушень і недоліків, які були виявлені у процесі проведення аудиту, %

Джерело: побудовано авторами за даними [8]

займає частка спрямованих результатів аудитів до правоохоронних органів з метою відкриття виконавчих проваджень (13,2% у 2021 р., знизилася на 2,8%). Зауважимо, що зовсім незначна частка результатів ДФА (близько 1%) передається до Державної служби фінансового моніторингу України з метою посилення боротьби з відмивання злочинних коштів та фінансування терористичної діяльності. Також звертає на себе увагу різкий приріст результатів аудитів, які були долучені до кримінальних проваджень (на 9% до рівня 11%).

Отож, для подолання усіх вище зазначених негативних чинників доцільно сформулювати комплекс заходів, які дістануть своє відображення як в урядовій, так і у парламентській фінансовій політиках. Залучення висококваліфікованих фахівців у сферу ДФА потребуватиме забезпечення їх достойним рівнем оплати праці, що буде доволі складним завданням, оскільки розмір заробітної плати держслужбовців суттєво відстає від їхніх колег аудиторів з приватної сфери. Одним із напрямів заохочення для таких фахівців може бути надання різного роду пільг при оплаті державних послуг та підвищений рівень пенсійного забезпечення у майбутньому. Для підвищення рівня незалежності аудиторських підрозділів необхідно ставити перед ними тільки важливі цілі і завдання та уникати їхнього перевантаження за рахунок дрібних перевірок. Така ситуація пов'язана з високим ризиком, яким супроводжуються поставлені складні завдання та негативними наслідками для працівників, які можуть настати у разі їх невиконання. Варто також відзначити відсутність мотивації у працівників аудиторських підрозділів, оскільки вони розуміють власну неспроможність вплинути на ухвалення ефективних управлінських рішень у державному секторі економіки.

Також необхідно констатувати той факт, що державні аудитори сьогодні як ніколи потребують посиленого навчання з метою поліпшення знань і навичок, які можна буде застосовувати на практиці та дадуть змогу удосконалити організацію внутрішнього ДФА.

На нашу думку доцільно виокремити ключові зміни та окреслити напрями удосконалення організації ДФА у національній економіці, зокрема:

- ДФК, як головна складова державного фінансового менеджменту, за допомогою ДФА дає змогу забезпечувати дотримання законодавства у сфері державних фінансів, цільове використання централізованих грошових коштів та проводити оцінку результативності, ефективності витрачання фінансових ресурсів бюджетної системи;

- з метою підвищення ефективності управління публічними фінансами контролюючі органи потрібно залучати до формування та реалізації комплексної державної політики у фінансовій сфері, що допоможе оцінити результативність виконання державних програм та проектів;

- сьогодні РПУ та ДАСУ, окрім аудиторських повноважень, виконують також функції експертів, тому необхідно активізувати їхню діяльність у пошуку напрямів пришвидшення темпів соціально-економічного розвитку країни з урахуванням сучасних викликів;

- необхідно забезпечення повноцінне становлення ДФА ключового елемента національної системи ДВК та використання його результатів з метою підвищення ефективності використання бюджетних коштів;

- забезпечення активного впровадження міжнародних стандартів ДФА з метою посилення координації між усіма державними контролюючими органами та запровадження універсальних процедур проведення ДФА.

Оцінка досвіду розвинених держав підтверджує потребу у розробленні універсальної методології та законодавчої бази ДФА, чіткого розподілення секторів функціонування контролюючих органів, впровадження інноваційних цифрових технологій у їхню діяльність, побудова кожним органом налагодженої та гармонізованої системи ДФА з використанням стандартизації та цифровізації.

Висновки з проведеного дослідження. Демократизація влади та нововведення в економіку вимагають сучасних підходів до організації ДФК, орієнтованого на незалежність, своєчасність, якість та ефективність кадрового потенціалу. Прозорість, відкритість і підзвітність органів ДФК перед суспільством забезпечує законність та правомірність їхніх дій. Тому сучасна система ДФК має базуватися на інтересах громадськості, ставити під громадський контроль усі ЦОВВ і окремих

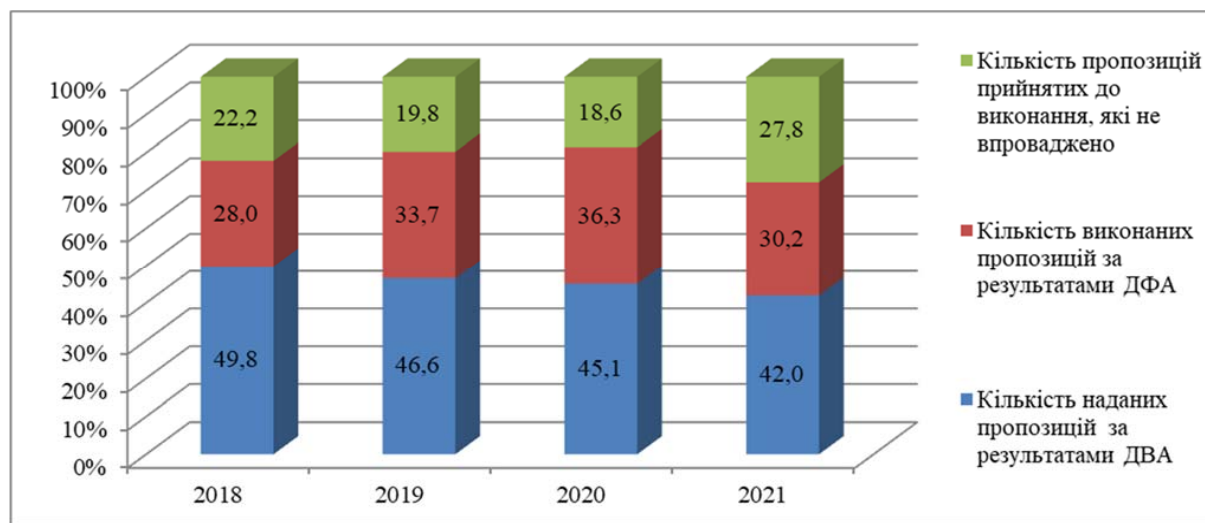


Рис. 8. Динаміка структури результативності ДФА проведених ДАСУ упродовж 2018–2021 рр., %

Джерело: побудовано авторами за даними [8]

чиновників, забезпечувати незалежну, об'єктивну і публічну оцінку результатів соціально-економічного розвитку України.

Розв'язання ключових завдань та вирішення головних проблем у сфері ДФА нині може бути забезпечено за допомогою побудови комплексної стратегії його поліпшення, яка має бути розробленою у відповідності до особливості вітчизняних державних фінансів та базуватися на схвалених міжнародних нормах. Щодо функціонування контролюючих органів, на які покладено повноваження з ДФА, то доцільно поліпшити такі сектори роботи: гармонізація заходів з ДФА; комплексне застосування ризик орієнтованого підходу у сфері реалізації ДФА ефективності на відстані, що передбачає перенаправлення контрольних процедур на

високоризикові операції та запобігання розсіюванню зусиль аудиторів; підвищення кваліфікації працівників контролюючих органів за допомогою формування освітніх програм та процедури надання сертифікатів аудиторам, які б відповідали світовим стандартам; посилення матеріально-технічної та фінансової складової діяльності органів національної системи ДФА; продовжити роботу з питань координації діяльності щодо запобігання корупції та боротьби із шахрайством в органах влади; вирішення проблеми щодо повноцінного покриття завданих державі збитків унаслідок неефективного та нецільового використання фінансових ресурсів; посилення взаємодії з міжнародними фінансовими інститутами у напрямі імплементації передового досвіду у сферу ДФА.

Список використаних джерел:

1. Бессонова С. І., Кленін О. В. Роль державного фінансового аудиту в системі контролю бюджетних установ. *Підприємництво і торгівля*. 2021. № 29. С. 15–19.
2. Бондаренко І. М. Державний фінансовий аудит: виклики сьогодення. *Право і суспільство*. 2021. № 5. С. 246–252.
3. Брадул О. М., Шепелюк В. А. Постулати державного фінансового аудиту. *Економічні студії*. 2020. № 1 (27). С. 52–55.
4. Будник Л. А. Класифікація державного аудиту. *Економіка та суспільство*. 2016. № 2. С. 661–665.
5. Здырко Н. Г., Остапчук С. М. Критерій ефективності в аналізі та державному аудиті публічних закупівель. *Облік і фінанси*. 2020. № 1 (87). С. 146–157.
6. Коцинець М. І. Оцінка стану та проблеми функціонування внутрішнього контролю та аудиту в органах державного сектора. *Бізнес Інформ*. 2019. № 4. С. 268–273.
7. Малецька О. І. Взаємодія рахункової палати України з іншими суб'єктами державного фінансового контролю. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2021. Вип 17. Т. 2. С. 46–56.
8. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru> (дата звернення: 05.05.2022).
9. Офіційний сайт Рахункової палати України. URL: <https://rp.gov.ua/home/> (дата звернення: 05.05.2022).
10. Пацкан В. В. Належні повноваження структурних підрозділів рахункової палати як необхідна умова ефективної роботи всього органу. *Київський часопис права*. 2022. № 1. С. 86–90.
11. Сисоева І. М., Добіжа Н. В. Особливості здійснення державного фінансового контролю в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 18. С. 11–18.
12. Слободяник Ю. Б., Галас О. М., Галас О. М. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього державного аудиту в Україні. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія Економіка*. 2020. Вип. 1 (13). С. 212–221.
13. Ткач О. Л. Сучасні проблеми розвитку державного фінансового аудиту в Україні. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2018. № 1 (59). С. 206–210.
14. Хаблюк О. А., Яцишин С. Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. 10. С. 827–831.
15. Хомутенко А. В. Державний контроль ефективності управління державними фінансами України. *Економіка та держава*. 2020. № 2. С. 48–56.
16. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
17. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
18. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. №576-VIII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
19. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
20. 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#Text>.
21. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>.
22. Стратегія розвитку Рахункової палати на 2019-2024 роки: Рішення Рахункової палати від 29.07.2019 р. № 18-1. URL: <https://rp.gov.ua/upload-files/About/Strategy/Strat2019-2024.pdf>.

References:

1. Bessonova S. I., Klenin O. V. (2021) Rol derzhavnogo finansovoho audytu v systemi kontroliu biudzhetynykh ustanov [The role of state financial audit in the control system of budget institutions]. *Pidpryemnytsvo i torhivlia*, no. 29, pp. 15–19.
2. Bondarenko I. M. (2021) Derzhavnyi finansovyi audit: vyklyky sohodennia [State financial audit: today's challenges]. *Pravo i suspilstvo*, no. 5, pp. 246–252.
3. Bradul O. M., Shepeliuk V. A. (2020) Postulaty derzhavnogo finansovoho audytu [Postulates of state financial audit]. *Ekonomichni studii*, no. 1(27), pp. 52–55.
4. Budnyk L. A. (2016) Klyasyfikatsiia derzhavnogo audytu [Classification of state audit]. *Ekonomika ta suspilstvo*, no. 2, pp. 661–665.
5. Zdyrko N. H., Ostapchuk S. M. (2020) Kryterii efektyvnosti v analizi ta derzhavnomu audyti publichnykh zakupivel [Efficiency criterion in the analysis and state audit of public procurement]. *Oblik i finansy*, no. 1 (87), pp. 146–157.
6. Koshchynets M. I. (2019) Otsinka stanu ta problemy funktsionuvannia vnutrishnoho kontroliu ta audytu v orhanakh derzhavnogo sektora [Assessment of the state and problems of the functioning of internal control and audit in public sector bodies]. *Biznes Inform*, no. 4, pp. 268–273.
7. Maletska O. I. (2021) Vzaiemodiia rakhunkovoi palaty Ukrainy z inshymy subiektamy derzhavnogo finansovoho kontroliu [Interaction of the Accounting Chamber of Ukraine with other subjects of state financial control]. *Aktualni problemy rozvytku ekonomiky rehionu*, vol. 17, T. 2, pp. 46–56.
8. Ofitsiyniy sait Derzhavnoi audytorskoï sluzhby Ukrainy [Official website of the State Audit Service of Ukraine]. Available at: <http://www.dkrs.gov.ua/kru> (accessed: 05.05.2022).

9. Ofitsiynyi sait Rakhunkovoi palaty Ukrainy [Official website of the Accounting Chamber of Ukraine]. Available at: <https://rp.gov.ua/home/> (accessed: 05.05.2022).
10. Patskan V. V. (2022) Nalezhni povnovazhennia strukturnykh pidrozdiliv rakhunkovoi palaty yak neobkhdna umova efektyvnoi roboty vsoho orhanu [Proper powers of the structural divisions of the accounting chamber as a necessary condition for the effective work of the entire body]. *Kyivskiy chasopys prava*, no. 1, pp. 86–90.
11. Sysoieva I. M., Dobizha N. V. (2021) Osoblyvosti zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini [Peculiarities of state financial control in Ukraine]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, no. 18, pp. 11–18.
12. Slobodianyuk Yu. B., Halas O. M., Halas O. M. (2020) Problemy ta perspektyvy rozvytku vnutrishnoho derzhavnoho audytu v Ukraini [Problems and prospects for the development of internal state audit in Ukraine]. *Naukovyi visnyk Mukachivskoho derzhavnoho universytetu. Seriya Ekonomika*, vol. 1 (13), pp. 212–221.
13. Tkach O. L. (2018) Suchasni problemy rozvytku derzhavnoho finansovoho audytu v Ukraini [Modern problems of development of state financial audit in Ukraine]. *Naukovyi pohliad: ekonomika ta upravlinnia*, no. 1 (59), pp. 206–210.
14. Khabliuk O. A., Yatsyshyn S. R. (2017) Audyt efektyvnosti v systemi derzhavnoho finansovoho kontroliu, yoho sut ta neobkhdnist uprovadzhenia v Ukraini [Efficiency audit in the system of state financial control, its essence and necessity of implementation in Ukraine]. *Ekonomika ta suspilstvo*, vol. 10, pp. 827–831.
15. Khomutenko A. V. (2020) Derzhavnyi kontrol efektyvnosti upravlinnia derzhavnymy finansamy Ukrainy [State control of the effectiveness of the management of state finances of Ukraine]. *Ekonomika ta derzhava*, no. 2, pp. 48–56.
16. Hospodarskyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 16.01.2003 r. № 436-IV [Economic Code of Ukraine: Law of Ukraine dated January 16, 2003 No. 436-IV]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
17. Konstytutsiia Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 28.06.1996 r. [Constitution of Ukraine: Law of Ukraine dated June 28, 1996]. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-vr>.
18. Pro Rakhunkovu palatu: Zakon Ukrainy vid 02.07.2015 r. № 576-VIII [About the Accounting Chamber: Law of Ukraine dated July 2, 2015 No. 576-VIII]. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
19. Biudzhetnyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 08.07.2010 r. № 2456-VI [Budget Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 07/08/2010 No. 2456-VI]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
20. Pro osnovni zasady zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 26.01.1993 r. № 2939-XII [On the basic principles of state financial control in Ukraine: Law of Ukraine dated January 26, 1993 No. 2939-XII]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>.
21. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro Derzhavnu audytorsku sluzhbu Ukrainy: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 03.02.2016 r. № 43 [On the approval of the Regulation on the State Audit Service of Ukraine: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated February 3, 2016 No. 43]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%B-F#Text>.
22. Stratehiia rozvytku Rakhunkovoi palaty na 2019–2024 roky: Rishennia Rakhunkovoi palaty vid 29.07.2019 r. № 18-1 [Development strategy of the Accounting Chamber for 2019–2024: Decision of the Accounting Chamber dated July 29, 2019 No. 18-1]. Available at: <https://rp.gov.ua/upload-files/About/Strategy/Strat2019-2024.pdf>.

Kmit Vira

Dubyk Halyna

Ivan Franko National University of Lviv

DIRECTIONS OF MODERNIZATION OF THE STATE FINANCIAL AUDIT SYSTEM OF UKRAINE UNDER MODERN CONDITIONS

Summary

In 2021, economists and practitioners gave positive forecasts for the development of Ukraine's economy, calculated GDP growth rates and opportunities for repayment of accumulated public debts. However, February 2022 completely changed all expectations and divided the history of our country into before and after. The beginning of the war in Ukraine significantly increased the state's need for financial resources, especially in the direction of strengthening its defense capabilities and maintaining the pre-war level of social payments to the population. Such a situation requires strengthening control measures over the processes of formation, distribution and use of budget funds and increasing the effectiveness of the national state audit system. The article examines the key forms of state control in the field of finance (parliamentary and government), identifies and describes shortcomings in the field of organization of state financial audit (hereinafter – SFA), emphasizes the negative features of the subsystems of the functioning of the national SFA system (external and internal SFA), highlights the problems in the field of organization of SFA methodology. The reasons for the lack of highly qualified employees and high staff turnover in the control bodies authorized to implement SFA are described, the specific consequences that lead to numerous shortcomings in the field of state control are determined, and the main conditions for the formation of an effective national SFA system are determined. Attention is focused on the expediency of adapting the mechanism of SFA to the conditions of martial law and the recovery period. The need to modernize the activities of the main subjects of the SFA – the Accounting Chamber of Ukraine (hereinafter – ACU) and the State Audit Service (hereinafter – SAS) was revealed. The essence of the ACU development strategy for 2019–2024 has been revealed. The structure of violations of budget legislation detected by the ACU and SAS in 2020–2021 is depicted and described. The main reasons and structure of ineffective management of public finances and property in 2021 are revealed. A set of measures has been formed, which will be reflected in the state financial policy. The key changes are highlighted and directions for improving the organization of the SFA in the national economy are outlined.

Key words: state financial control, state financial audit, Accounting Chamber of Ukraine, State Audit Office of Ukraine, public finance, public financial resources.