

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

Кафедра фінансів, обліку та оподаткування

ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

_____ Тетяна КОСОВА

«__» лютого 2023 р.

**ВИПУСКНА РОБОТА
(ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА)**

**ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ
ОС «БАКАЛАВР»**

**Тема: «Аналіз діяльності органів державного фінансового аудиту та
напрями її удосконалення»**

Виконав(ла): Володимир ЗАХАРЧЕНКО

Керівник: доктор економічних наук, професор Оксана ЯРОШЕВСЬКА

Консультанти з окремих розділів пояснювальної записки:

перший розділ - д. е. н. професор Оксана ЯРОШЕВСЬКА

другий розділ - д. е. н. професор Оксана ЯРОШЕВСЬКА

Нормоконтролер: старший викладач Наталія ЗАДЕРАКА

Київ 2023

НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра фінансів, обліку та оподаткування
Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
Освітньо-професійна програма «Фінанси і кредит»

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
Тетяна КОСОВА
«15 » січня 2023 р.

ЗАВДАННЯ на виконання випускної роботи

здобувача вищої освіти ЗАХАРЧЕНКУ Володимир Олександровичу
(прізвище, ім'я у родовому відмінку)

1. Тема випускної роботи «Аналіз діяльності органів державного фінансового аудиту та напрями її удосконалення» затверджена наказом ректора від 26.12.2022 № 2423ст

2. Термін виконання роботи: з 17. 01. 2023 до 28. 02. 2023.

3. Вихідні дані до роботи: нормативно-правова база, дані Державної служби статистики України, дані обліково-інформаційної системи банківської установи, фінансова, податкова, статистична звітність Державної аудиторської служби

4. Зміст пояснювальної записки:

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

1.1. Діяльність органів державного фінансового аудиту як об'єкт аналізу

1.2. Інформаційне забезпечення діяльності органів державного фінансового аудиту

1.3. Фінансово-економічний паспорт Державної аудиторської служби

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. УЗАГАЛЬНЕННЯ ФОРМ І МЕТОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ТА НАПРЯМИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Організація контрольно-перевірочної роботи Державної аудиторської служби

2.2. Оцінка результативності аудитів законності та ефективності

2.3. Шляхи удосконалення діяльності органів державного фінансового аудиту

Висновки до розділу 2

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

5. Перелік обов'язкового графічного (ілюстративного) матеріалу:

ЛИСТ 1. Діяльність органів державного фінансового аудиту як об'єкт аналізу.
 ЛИСТ 2. Інформаційне забезпечення діяльності органів державного фінансового аудиту. ЛИСТ 3. Фінансово-економічний паспорт Державної аудиторської служби. ЛИСТ 4. Організація контрольно-перевірочної роботи Державної аудиторської служби. ЛИСТ 5. Оцінка результативності аудитів законності та ефективності. ЛИСТ 6. Шляхи удосконалення діяльності органів державного фінансового аудиту

6. Календарний план-графік

№ пор.	Завдання	Термін виконання	Відмітка про виконання
1	Написання першого розділу випускної роботи та надання його керівнику	17.01.2023 – 27.01.2023	
2	Написання та оформлення матеріалів другого розділу випускної роботи і надання його керівнику	28.01.2023 – 07.02.2023	
3	1. Узгодження випускної роботи з науковим керівником. 2. Проходження нормоконтролю та перевірку на академічну доброчесність. 3. Отримання рецензії та відгуку на випускну роботу. 4. Підготовка виступу.	08.02.2023 – 14.02.2023	
4	1. Переплетення випускної роботи. 2. Подання випускної роботи та супровідних документів секретарю ДЕК	15.02.2023 – 17.02.2023	

7. Консультанти з окремих розділів

РОЗДІЛ	КОНСУЛЬТАНТ (посада, прізвище, ім'я, по батькові)	ПІДПИС, ДАТА	
		ЗАВДАННЯ ВИДАВ	ЗАВДАННЯ ПРИЙНЯВ
РОЗДІЛ 1	д. е. н., професор Оксана ЯРОШЕВСЬКА		
РОЗДІЛ 2	д. е. н., професор Оксана ЯРОШЕВСЬКА		

8. Дата видачі завдання: «10» січня 2023 р.

Керівник випускної роботи _____ Оксана ЯРОШЕВСЬКА

(підпис керівника)

Завдання прийняв до виконання _____ Володимир ЗАХАРЧЕНКО

(підпис здобувача)

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка до випускної роботи «Аналіз діяльності органів державного фінансового аудиту та напрями її удосконалення»: 74 с., 13рис., 11 табл., 59 літературних джерела.

Мета випускної роботи: удосконалення діяльності органів державного фінансового аудиту та напрями її удосконалення.

Об'єкт дослідження – процес діяльності органів державного фінансового аудиту.

Предмет дослідження – сукупність теоретико-методичних та науково-практичних аспектів аналізу діяльності органів державного фінансового аудиту.

Методи дослідження: порівняння, класифікація, деталізація та ідентифікація, таблиці та графіки, нормативний, економіко-математичного моделювання, факторного і коефіцієнтного аналізу.

Результати випускної роботи рекомендується використовувати під час проведення наукових досліджень та в практичній органів державного фінансового аудиту та суб'єктів господарювання.

АНАЛІЗ, ДЕРЖАНИЙ, ФІНАНСОВИЙ АУДИТ, ДОХОДИ, ВИТРАТИ, АУДИТОРСЬКА СЛУЖБА, КОНТРОЛЬ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

- АВ – адміністративна відповідальність
- АП - адміністративне правопорушення
- БКУ – Бюджетний Кодекс України
- БП – бюджетний процес
- ГоловКРУ - Головне контрольно-ревізійне управління
- ДАСУ - Державна аудиторська служба України
- ДБУ – Державний бюджет України
- ДВА – державний внутрішній аудит
- ДКРСУ - Державна контрольно-ревізійна служба в Україні
- ДПС - Державна податкова служба
- ДФА – державний фінансовий аудит
- ДФІУ - Державна фінансова інспекція України
- ДФК - державний фінансовий контроль
- ЄДРПОУ – єдиний державний реєстр підприємств, організацій та установ
- ЄС – Європейський Союз
- КМУ – Кабінет Міністрів України
- КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення
- МТО - міжрегіональні територіальні органи
- МФУ – Міністерство фінансів України
- ПФУ – Пенсійний фонд України
- РБК - розпорядники бюджетних коштів
- СВК – система внутрішнього контролю
- СГД – суб’єкт господарської діяльності
- СДС – суб’єкт державного сектора
- СЕП – система електронних платежів
- СУР – система управління ризиками
- ФЗДСПС - фонди загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування
- ФУК - фінансове управління та контроль

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ.....	10
1.1. Діяльність органів державного фінансового аудиту як об'єкт аналізу.	10
1.2. Інформаційне забезпечення діяльності органів державного фінансового аудиту.....	17
1.3. Фінансово-економічний паспорт Державної аудиторської служби.....	22
Висновки до розділу 1.....	27
РОЗДІЛ 2. УЗАГАЛЬНЕННЯ ФОРМ І МЕТОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ТА НАПРЯМИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ	29
2.1. Організація контрольної-перевірочної роботи Державної аудиторської служби	29
2.2. Оцінка результативності аудитів законності та ефективності	39
2.3. Шляхи удосконалення діяльності органів державного фінансового аудиту	55
Висновки до розділу 2.....	60
ВИСНОВКИ.....	65
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	68
ДОДАТКИ.....	75

ВСТУП

Актуальність проблеми. У сучасних умовах сфера здійснення аудиторської діяльності розширюється, виникають її нові методи і підходи, відбувається процес її проникнення у систему УДФ. Розбудова внутрішнього фінансового контролю та аудиту СДС на принципах ефективності та надійності групується на міжнародно визнаних стандартах. Важливість реформування органів державного аудиту в Україні визначається значним рівнем фіскальних ризиків, зловживаннями та злочинами під час використання публічних фінансів; низьким рівнем податково-бюджетної дисципліни, недостатньою прозорістю формування і використання фінансових ресурсів бюджетної системи. Імплементация європейських та міжнародних стандартів має враховувати інституціональні особливості ретроспективного історичного розвитку ДФК і завдання, які стоять перед системою УДФ у сучасних умовах: дотримання фінансово-економічної безпеки держави; балансування доходів та видатків бюджетів різних рівнів в умовах обмеженості їх фінансових ресурсів під впливом широкомасштабної війни; фінансове забезпечення обороноздатності країни, народовладдя і здійснення місцевого самоврядування та територіальної організації влади; фінансова підтримка життєвого середовища для громадян в умовах військових дій, скорочення робочих місць, масової міграції населення; фінансування надання державою високоякісних та доступних публічних послуг тощо.

У сучасних умовах військово-політичного конфлікту з РФ, загострення соціально-економічної кризи і проблем з енергетичною безпекою тощо особливо актуальним є використання дієвих форм ДФК для ефективного відстеження руху ресурсів, своєчасного виявлення фактів порушень фінансової дисципліни РБК на різних рівнях управління. На порядку денному стоїть впровадження системи відшкодування втрачених фінансів, а саме зростання частки кінцевого відшкодування до ДБУ сум загального обсягу виявлених під час контрольних процедур фінансових порушень.

ДФА є прогресивною і відносно новою формою ДФК для України. Незважаючи на визначений правовий статус, відсутність чітко визначених методик ДФА суттєво уповільнює його розвиток та негативно позначається на кінцевих результатах реалізації контрольної функції держави.

Після отримання незалежності України і по мірі розвитку ринкових відносин відбувалася еволюція суб'єкти, що здійснюють публічний фінансовий контроль. На поточний момент ДФК з боку органів виконавчих органів влади держави здійснює ДАСУ, яка пройшла тривалий шлях розвитку, зміни назви, завдань та правового статусу. Нині питання її реформування набувають актуальності у зв'язку з процесами євроінтеграції України і ситуацією воєнного стану. Необхідність удосконалення процесу фінансового контролю ДАСУ зумовили вибір теми випускної роботи, її мету і завдання.

Мета випускної роботи: удосконалення діяльності органів державного фінансового аудиту та напрями її удосконалення.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність постановки наступних **завдань**:

визначити сутність діяльності органів державного фінансового аудиту як об'єкта аналізу;

узагальнити інформаційне забезпечення діяльності органів державного фінансового аудиту;

побудувати фінансово-економічний паспорт Державної аудиторської служби;

охарактеризувати організацію контрольної-перевірочної роботи Державної аудиторської служби;

провести оцінку результативності аудитів законності та ефективності;

обґрунтувати шляхи удосконалення діяльності органів державного фінансового аудиту.

Об'єкт дослідження – процес діяльності органів державного фінансового аудиту.

Предмет дослідження – сукупність теоретико-методичних та науково-

практичних аспектів аналізу діяльності органів державного фінансового аудиту.

Методи дослідження: порівняння, класифікація, деталізація та ідентифікація, таблиці та графіки, нормативний, економіко-математичного моделювання, факторного і коефіцієнтного аналізу.

Інформаційною базою дослідження є законодавчо-нормативні акти, наукові публікації вітчизняних вчених у фахових виданнях, академічні видання, монографії, матеріали наукових конференцій, інтернет-ресурси, матеріали фінансової звітності, податкової, статистичної звітності Міністерства фінансів України і Державної аудиторської служби України.

Структура, зміст та обсяг випускної роботи. Випускна робота складається із вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст випускної роботи розміщено на 74 сторінках друкованого тексту, у т. ч. 11 таблиць, 13 рисунків та 3 додатка на 24 сторінках. Список використаних літературних джерел налічує 59 найменування і подано на 7 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

1.1. Діяльність органів державного фінансового аудиту як об'єкт аналізу

В основу реформи системи УДФ покладено принципи: законності, економічності, ефективності, результативності, цільового використання ресурсів країни та підвищення якості державного управління з метою фінансового забезпечення покладених на державу функцій в умовах мирного часу та воєнного стану. Запровадження внутрішнього аудиту СДС і органів виконавчої влади є запорукою успішності стратегічного УДФ на основі міжнародних стандартів та передового світового досвіду.

ДФА є видом ДФК і полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування СВК СДС і органів виконавчої влади.

ДФА - це новий напрям у роботі органів ДФК виконавчої влади (ДАСУ) та представницької влади (Рахункова палата України). Ця форма ДФК підвищує відповідальність керівника об'єкта аудиту за допущення державних аудиторів на об'єкт, надання їм необхідної інформації та врахування пропозицій, отриманих за результатами аудиторської перевірки. Залежно від суб'єктів перевірки виділяють дві форми ДФА: зовнішній (ЗДФА), здійснюваний Рахунковою палатою України як вищим органом ДФК, і внутрішній (ВДФА), здійснюваний ДАСУ і внутрішніми управліннями (відділами) аудиту міністерств, відомств іншими органами виконавчої влади. Оскільки робота внутрішніх аудиторів оплачується державними виконавчими

органами, то їх незалежність в частині висловлення думки про достовірність фінансової звітності СДС, органів державної влади і місцевого самоврядування є меншою порівняно з зовнішніми аудиторами.

Основними завданнями суб'єктів, що реалізують функції ВДФА є оцінка:

- ефективності контролю внутрішнього управління в межах підконтрольного суб'єкта;

- ризиків системи УДФ, визначення її слабких місця та надання рекомендацій керівництву підконтрольного суб'єкта щодо їх усунення чи зниження;

- ступеня впровадження ПЦМ з позицій оптимізації співвідношення «ціна-якість» послуг, що надаються.

ДФК реалізується у таких формах контрольних заходів: оцінка, розслідування, вивчення, ревізія, інспектування, перевірка закупівель, моніторинг закупівель, аудит.

Цілями та задачами внутрішнього ДФК є:

- постійна оцінка достатності та відповідності діяльності БУ вимогам законності, економічності, ефективності, результативності, цільового використання фінансових ресурсів;

- оцінка фінансових і нефінансових результатів діяльності на відповідність встановленим завданням та планам;

- інформування безпосередньо керівника БУ про результати кожного контрольного заходу.

На відміну від внутрішнього ДФК основною формою контрольних заходів, що реалізуються в рамках ВДФА, є аудит.

Відповідальність за організацію ефективної СВК покладається на керівника БУ. При цьому РБК несуть відповідальність за організацію і стан внутрішнього фінансового контролю та аудиту як у своїх закладах, так і в підвідомчих бюджетних установах. Процедурами ВДФА законності та правомірності фінансового управління є:

1) аудит фінансової звітності - призначений для отримання висновку щодо достовірності відображення фінансовою звітністю об'єкту аудиту його реального фінансового стану;

2) аудит законності, пов'язаний із отримання висновку щодо дотриманням правил організації СВК, подання оприлюднення фінансової звітності, наявності механізмів забезпечення збереження активів, що знаходяться у державній власності.

Процедурами ВДФА ефективності фінансового управління є:

1) аудит економічності та ефективності - отримання висновків щодо економічної та ефективної діяльності із закупки, зберігання та використання ресурсів (персонал, майно, площі), уникнення дублювання зусиль працівників, неприпустимості виконання малокорисної роботи, або такої роботи, що не приносить користі взагалі; наявності простоїв і непродуктивних втрат робочого часу;

2) аудит результативності або аудит програм - отримання висновків щодо ступеня досягнення встановлених цілей організації; оцінки результативності її програм і діяльності тощо; відсутності їх дублювання або конфліктів з іншими відповідними програмами; існування факторів, що перешкоджають нормальній діяльності організації або програми; визначення шляхів вдосконалення діяльності організації або програми.

Основними принципами проведення ВДФА ефективності є:

- перевірка не процесу прийняття рішень органами представницької та виконавчої влади, а хід реалізації цих рішень;

- акцент не на визначення правильності здійснюваного політичного курсу або затверджених державних програм, а на оцінку діяльності органів виконавчої влади щодо їх реалізації.

В основу реформи процедур ВДФА покладено забезпечення їх відповідності стандартам аудиту державних фінансів *INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions)* в частині застосування принципів, визначення масштабів аудиту, вибору адекватної методики проведення,

визначення критеріїв оцінки якості й результативності аудиту. Стандарти *INTOSAI* складаються з чотирьох частин (базові принципи, загальні стандарти, робочі стандарти аудиту, правила складання звітності) і є загальною основою, яка є базою для контрольної діяльності в державному секторі.

Міжнародні стандарти ВДФА представлені: Методологічними вказівками з внутрішнього аудиту в державному секторі (Європейський інститут державного управління та аудиту), Міжнародними стандартами професійної практики внутрішнього аудиту (Інститут внутрішніх аудиторів (*IIA - The Institute of Internal Auditors*)). У 2011 році МФУ затвердило «Стандарти внутрішнього аудиту» [36] з метою визначення єдиних підходів до провадження контрольної діяльності в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях, інших головних РБК, їх територіальних органах та бюджетних установах, що належать до сфери їх управління, оцінки якості такого аудиту (рис. 1.1).

Стандартизація ДФА групується на таких принципах:

- неупередженість міркувань;
- державна підзвітність;
- відповідальність управління;
- оприлюднення стандартів;
- доступ до інформації;
- вдосконалення техніки контролю;
- усунення конфлікту інтересів;
- незалежність;
- компетентність.

Базові принципи впливають на розкриття та достовірність інформації.

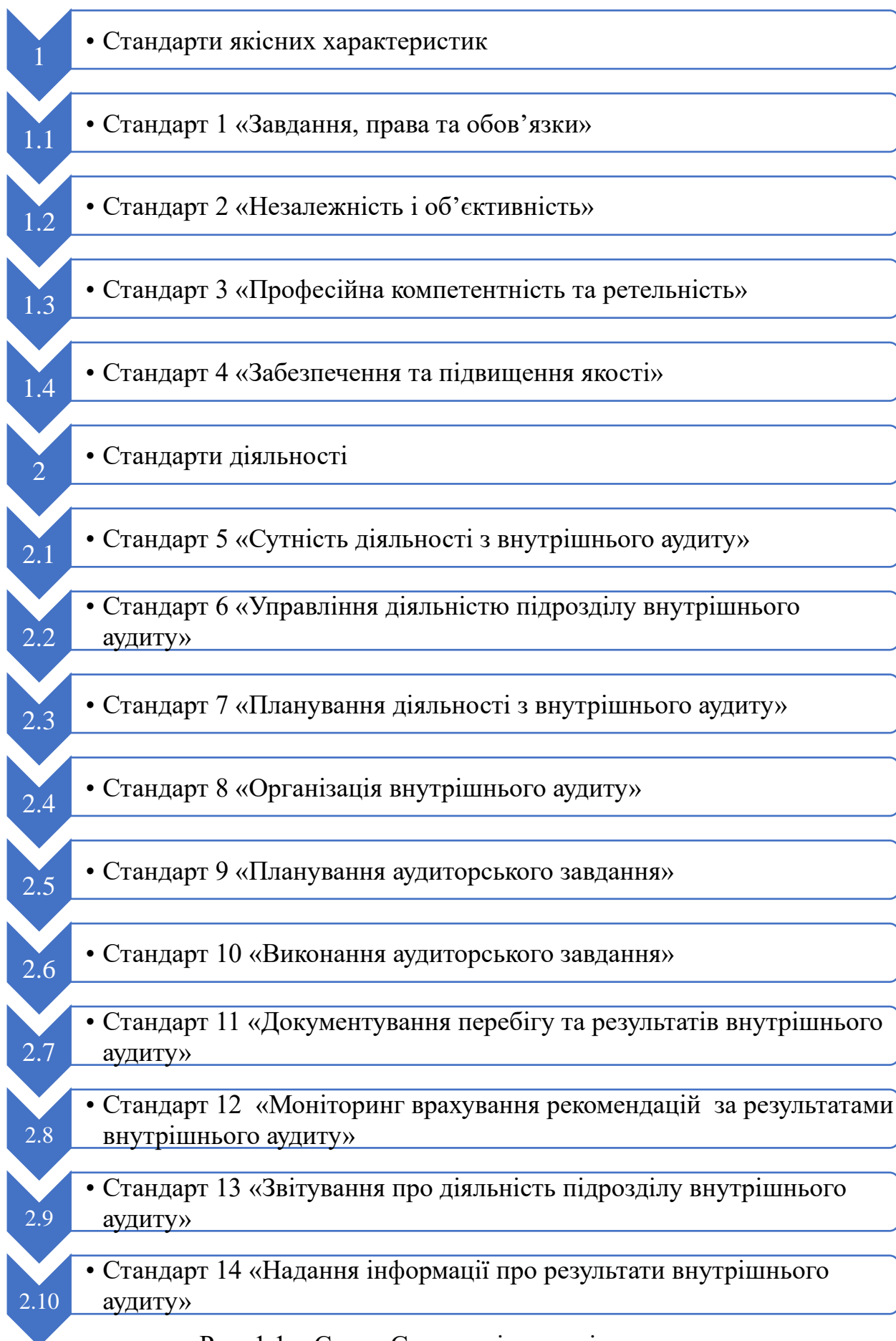


Рис. 1.1 – Склад Стандартів внутрішнього аудиту

Джерело: побудовано за даними [36]

Потреба гармонізації національних стандартів ВДФА із міжнародними визначаються такими факторами:

1) інтеграція України в світовий економічний простір, розвиток міжнародного співробітництва, вимога зростання інвестиційної привабливості країни, що обумовлює необхідність забезпечення прозорості фінансової звітності, розуміння принципів її формування та контролю для забезпечення довіри;

2) розмежування повноважень між органами ДФА в межах єдиної системи ДФК, що обумовлює необхідність системної уніфікації окремих його форм: ЗДФА, ВДФА, внутрішньогосподарського контролю;

3) необхідність підвищення ефективності, результативності використання матеріальних ресурсів в системі ДФК на основі чіткого визначення базових принципів побудови методології та організації ДФА.

На розвиток системи ДФК впливає сукупність політичних, соціальних, інституціональних, екологічних факторів, а також стан зовнішнього і внутрішнього середовища функціонування національної економіки. Вектором розвитку ДФА є визначення критичних меж стійкості системо утворюючих інститутів суспільства (бюджет, національна безпека, інформаційні ресурси, екологічні та енергетичні виклики) та здійснення моніторингу їх поточного і перспективного стану. В основі ДФА, реалізованого ДАСУ, лежить принцип системності, тоді як в основі внутрішньогосподарського контролю, реалізованого контрольно-ревізійними управліннями міністерств і відомств, лежать більш вузькі фіскальні та відомчі принципи.

В сучасних умовах вектор розвитку ДФА в Україні визначають такі чинники: тривалий військовий конфлікт на Сході країни і повномасштабне вторгнення РФ; втрата значної частини виробничого та експортного потенціалу; високий рівень тіньової економіки; значні корупційні ризики та різноманіття корупційних схем; монополізовані ринки; низькі технологічні уклади економіки; правовий нігілізм; слабка фінансова-бюджетна дисципліна; хронічні бюджетні дефіцити і значний державний борг тощо.

Практика застосування ДФА органами виконавчої влади в незалежній Україні існує недавно, в радянські часи і на початку 90-их років минулого століття контрольно-наглядові заходи в частині державних фінансів існували переважно у формі ревізії, яка зводилася до документальної та фактичної перевірки фінансово-господарської діяльності. На відміну від ревізії, яка проводиться після здійснення господарських операцій (ретроспективно), ДФА пов'язаний з превентивним управлінням, спрямованим на недопущення або запобігання виникненню несприятливого стану підконтрольного об'єкта (перспективно).

Об'єкти і параметри ДФА, що реалізуються ДАСУ, систематизовано у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Об'єкти і параметри ДФА, що реалізуються ДАСУ

№ з/п	Об'єкти	Параметри
1	2	3
1	Формування і виконання місцевих бюджетів	Аналіз та перевірка законності та ефективності складення, розгляду, затвердження, виконання місцевих бюджетів; правильність ведення бюджетного обліку, достовірність фінансової та бюджетної звітності, функціонування СВК
2	Комунальна власність	Стан використання рухомого і нерухомого майна, коштів, землі, природних ресурсів, якими володіють територіальні громади сіл, селищ, міст, районів у містах, об'єктів спільної власності в управлінні районних і обласних рад
3	Державні (регіональні) цільові програми	Аналіз і перевірка законності та ефективності їх розробки і виконання, управління і використання коштів державного та місцевого бюджетів під час виконання та оцінки досягнення очікуваних результатів виконання програм
4	Інвестиційні проект	Аналіз і перевірки законності та ефективності реалізації інвестиційних проектів, що реалізуються на основі державного та місцевого інвестування, державної підтримки, надання державних та/або місцевих гарантій, і стану досягнення результативних показників

1	2	3
5	ПФУ, ФЗДСПС	Аналіз і перевірка законності та ефективності використання їх коштів, правильності ведення ними бухгалтерського обліку і достовірності їх фінансової звітності, стану внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту
6	СДС	Перевірка та аналіз стану справ щодо законного та ефективного використання державних та/або комунальних коштів і майна, інших активів, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності, стану внутрішнього контролю СДС

Джерело: власна розробка

Діяльність СДС пов'язана з отриманням фінансування з державного або місцевого бюджетів, у сучасних умовах вона характеризується нестабільністю їх фінансового стану, наявністю внутрішніх диспропорцій тощо. Тому їх реформування у контексті комерціалізації пов'язано зі зростанням доходів спеціального фонду за рахунок збільшення обсягів надання платних послуг. Це зумовлює потребу впровадження системи ВДА у всіх напрямках функціонування СДС як механізму підвищення ефективності управління ними.

1.2. Інформаційне забезпечення діяльності органів державного фінансового аудиту

Розбудова системи ДФК після проголошення незалежності України розпочалася з прийняття у 1993 року ЗУ «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [38], який у редакції 2012 року отримав назву «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». ДКСУ діяла при МФУ та складалася з ГоловКРУ України, контрольно-ревізійних управлінь в АР Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-

ревізійних підрозділів (відділів, груп) в районах, містах і районах у містах. Керівник Головкин виконував функції заступника Міністра фінансів України і призначався КМУ. ЗУ було визначено головні завдання ДКРСУ і форми здійснюваного нею державного контролю - ревізії і перевірки.

Кардинальні зміни у діяльності Головкин України відбулися наприкінці 2010 року, коли Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» воно було реорганізовано у ДФІУ зі зміною у завданнях та функціях суб'єкта ДФК. Зокрема він позбавився права здійснювати міжгалузеву координацію, а основною формою контролю стала не ревізія, а ДФА. Постановою КМУ від 28.10.2015 № 868 було створено ДАСУ, яка діє на підставі Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого постановою КМУ від 03.02.2016 № 43 [30]. Формами контролю, що здійснює ДАСУ, є аудит, перевірка державних закупівель, інспектування у формі ревізій.

Стаття 3 ЗУ «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» визначає ДФА різновидом ДФК і полягає у перевірці та аналізі органом ДФК 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 СВК. Результати ДФА та їх оцінка викладаються у звіті.

У Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи ДФК до 2020 року [40], прийнятій у 2018 році КМУ, зазначено такі орієнтири розвитку ДФА і ДАСУ:

- уніфікація нормативно-методологічної бази та стандартизація;
- удосконалення та посилення інституційної основи;
- впровадження в діяльність нових видів і форм аудиту;
- створення ризик-орієнтованої системи інспектування;
- удосконалення інформаційного забезпечення;
- формування партнерських відносин і унормування механізму взаємодії

та обміну інформацією між органами державної влади, місцевого самоврядування, СДС;

- створення інтегрованої автоматизованої інформаційної бази;
- децентралізації та забезпечення належного контролю на місцевому та регіональному рівні;
- зміцнення кадрового потенціалу.

Відповідно до п.2 статті 19 БКУ на всіх стадіях БП здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління БК відповідно до законодавства. Стаття 26. БКУ регламентує підходи до організації контролю та аудиту у БП. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління БК та здійснюється на всіх стадіях БП його учасниками. Він передбачає оцінку управління БК (включаючи проведення ДФА). Відповідно п. 3 зазначеної статті РБК в особі їх керівників організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах. Внутрішнім контролем є комплекс заходів, реалізованим керівником БУ, а внутрішнім аудитом визнається діяльність підрозділу внутрішнього аудиту. Якщо внутрішній контроль орієнтований на забезпечення дотримання законності та ефективності використання БК, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог, то внутрішній аудит - на удосконалення системи управління УДФ, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання БК, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності БУ, поліпшення внутрішнього контролю. МФУ реалізацією єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, розробляє організаційно-методичні засади проведення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, надає оцінки ефективності їх функціонування.

Стаття 113 БКУ до повноважень органів ДФК відносить контроль за дотриманням бюджетного законодавства, цільовим та ефективним

використанням коштів бюджетів різних рівнів (включаючи проведення ДФА); за станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у РБК.

Відповідно до Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [53] наша країна взяла на себе зобов'язання з запровадження найкращих практик ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державному секторі. У міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, обласних державних адміністраціях, в інших головних РБК має бути створений самостійний структурний підрозділ ВА або покладені повноваження щодо його здійснення на посадову особу органу.

Стандарти внутрішнього аудиту [36] містять теоретичні та організаційно-методологічні положення здійснення ДВА, термінологію, засади його планування та проведення, встановлює критерії ефективності та якості аудиторських звітів в процесі адаптації до норм ЄС. Стандарти передбачають необхідність розробки та відображення у внутрішніх документах служби ВА організаційних аспектів, що регламентують повноваження керівника аудиторської групи, порядок формування та оформлення робочих документів, складання і обговорення проекту аудиторського звіту, його затвердження і ознайомлення керівників підконтрольного суб'єкта. З моменту запровадження інституту ДВА в Україні відбуваються ментальні зміни в усвідомленні вищим та операційним керівництвом БУ ролі, призначення та функцій підрозділів ВА. Проте не всіх із них будують свою діяльність на системному підході і зосереджуються на удосконаленні СВК. Деякі служби ВА обмежуються перевіркою відповідності та законності і функціонують як контрольні-ревізійні, спрямовані на виявлення порушень у фінансових процесах. Перевагою правильно організованої діяльності з ДВА є встановлення не тільки порушень і недоліків в діяльності (як і в процесі контрольні-ревізійної роботи), а й розробка заходів щодо їх запобігання в майбутньому на основі підвищення ефективності

функціонування СВК та СУР. Отже, економічний ефект та позитивні наслідки від здійснення ДВА є значно більшими для БУ, ніж від перевірок та ревізій. Внутрішні аудитори можуть виконувати роль консультантів з питань внутрішнього контролю та ідентифікації його ризиків, але їх головна роль полягає у прийнятті управлінських рішень щодо їх зниження та запобігання виникненню конфлікту інтересів.

За європейськими стандартами ДФК трактується як фінансове управління та контроль (ФУК) та ДВА. Їх порівняльну оцінку наведено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Порівняльна оцінка ФУК та ДВА

№ з/п	Ознака порівняння	ФУК	ДВА
1	відношення до управлінської діяльності	безпосереднє через прийняття управлінських рішень	опосередковане через оцінку та надання відповідних рекомендацій щодо СВК і СУР
2	основа	відповідальність керівника за управління та розвиток	відсутність відповідальності за управління та контроль
3	завдання	запровадження СВК	оцінка ефективності запровадженої СВК
4	відношення до ризиків	ідентифікація та оцінка ризиків, визначення реакції на них	оцінка ефективності запровадженої СУР
5	заходи контролю	попередній, поточний та подальший	рекомендації щодо удосконалення СВК, СУР, УДФ
6	субординація	постійний безперервний процес, що здійснюється «зверху донизу» всіма відповідальними за діяльність БУ	окрема функція, підпорядкована безпосередньо керівнику БУ

Джерело: власна розробка

1.3. Фінансово-економічний паспорт Державної аудиторської служби

Державна аудиторська служба України зареєстрована 08.12.2015 за юридичною адресою: 04070, м. Київ, вул. Петра Сагайдачного, 4. Її керівником є Басалаєва Алла Валентинівна.

Канцелярія: тел.: (044) 485-17-76, факс: (044) 462-51-55,
post@dasu.gov.ua

Пресслужба; тел./факс: (044) 425-80-30, press@dasu.gov.ua

Управління інформації та комунікацій з громадськістю, розгляду звернень громадян - тел.:(044) 425-80-30

Код ЄДРПОУ – 40165856. Організаційно-правова форма - Орган державної влади. Форма власності - Державна власність / власність територіальних громад. Ознака прибутковості – ДАСУ включено до Реєстру неприбуткових установ та організацій на підставі рішення контролюючого органу ДФС № 671/26-56-12-04-42 від 13.12.2016.

ДАСУ не є платником ПДВ і єдиного податку.

Реєстраційна справа знаходиться за адресою - Подільська районна в місті Києві державна адміністрація.

Ідентифікаційний код ДСАУ у Державній службі статистики України : 37507880, дата взяття на облік: 09.12.2015.

Ідентифікаційний код ДСАУ у Головному управлінні ДПС у м. Києві, ДПІ Подільського району: 44116011, дата взяття на облік: 09.12.2015, номер взяття на облік: 55180. Номер взяття на облік у Реєстрі платників єдиного внеску – 10000000526171.

ДАСУ є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується КМУ через Міністра фінансів України та який реалізує державну політику у сфері ДФК. Стратегічні засади і принципи організації діяльності ДАСУ представлені на рис. 1.2. Функціональну та територіальну організаційну структуру ДАСУ представлено на рис. 1.3-1.4.

Місія - забезпечення економічного добробуту країни шляхом реалізації державної політики у сфері ДФК

Принципи: верховенство права, законність, професіоналізм, прозорість, політична неупередженість, незалежність, конфіденційність, добросовісність

Базові засади діяльності

- захист реальних (не формальних) державних інтересів
- виявлення втрат (збитків) та їх відшкодування
- попередження фінансових порушень та їх наслідків
- оперативність реагування на економічні загрози державі
- ризикоорієнтований підхід до планування
- мінімізація втручання в діяльність об'єктів контролю
- висока якість доказової бази, невідворотність відповідальності за вчинені порушення

Завдання та функції

- реалізація державної політики у сфері ДФК
- здійснення ДФК, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, досягнення економії БК
- внесення Міністру фінансів пропозицій щодо формування державної політики у сфері ДФК

Методи контролю: інспектування (ревізії), перевірки закупівель, моніторинг закупівель, ДФА

Стратегічні цілі

Стратегічна ціль 1 - сприяння ефективному державному управлінню шляхом посилення урядового ДФК за найбільш ризиковими сферами

Основні пріоритети:

- виявлення зловживань у фінансовій сфері, що впливають на фінансову безпеку держави
- сприяння ефективному та прозорому здійсненню публічних закупівель
- недопущення зловживань з ресурсами місцевих бюджетів

Стратегічна ціль 2 - посилення інституційної спроможності органів ДАСУ на центральному та місцевому рівнях

Основні пріоритети:

- удосконалення законодавства у сфері ДФК
- запровадження ефективної системи управління та контролю якості заходів ДФК
- впровадження сучасних ІТ-рішень в діяльність

Рис. 1.2 - Стратегічні засади і принципи організації діяльності ДАСУ

Джерело: власна розробка

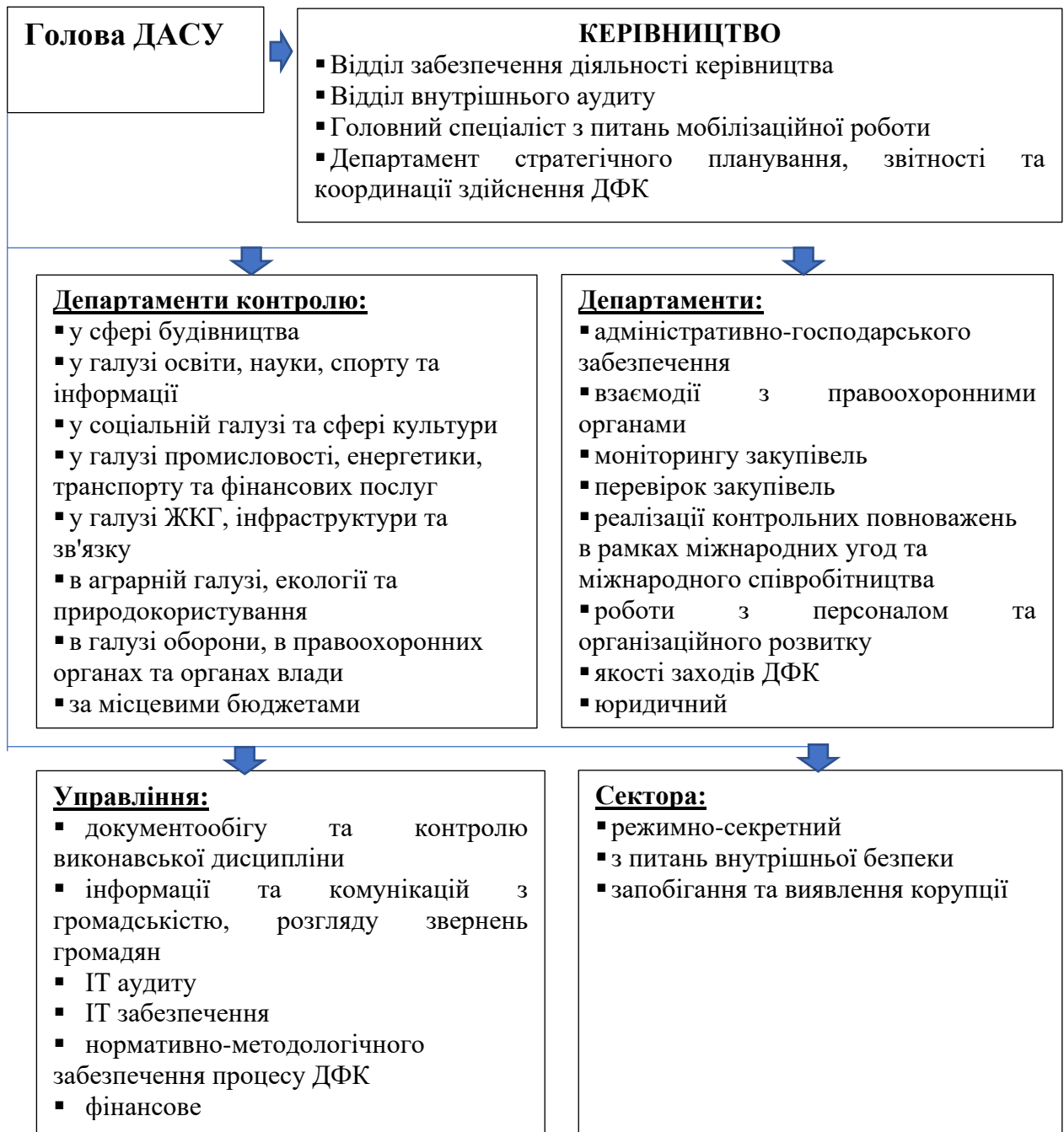


Рис. 1.3 – Функціональна структура ДАСУ

Джерело: власна розробка

Голова ДАСУ очолює і здійснює керівництво діяльністю ДАСУ, представляє її у відносинах з іншими органами, підприємствами, установами, організаціями в Україні та за її межами. Він вносить на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо забезпечення формування державної політики у сфері ДФК, подає для затвердження плани роботи ДАСУ; звітує про їх виконання; розподіляє обов'язки між своїми заступниками; призначає на

посаду та звільняє з посади керівників та заступників керівників міжрегіональних територіальних органів ДАСУ.

У складі ДАСУ виділяють 5 офісів.

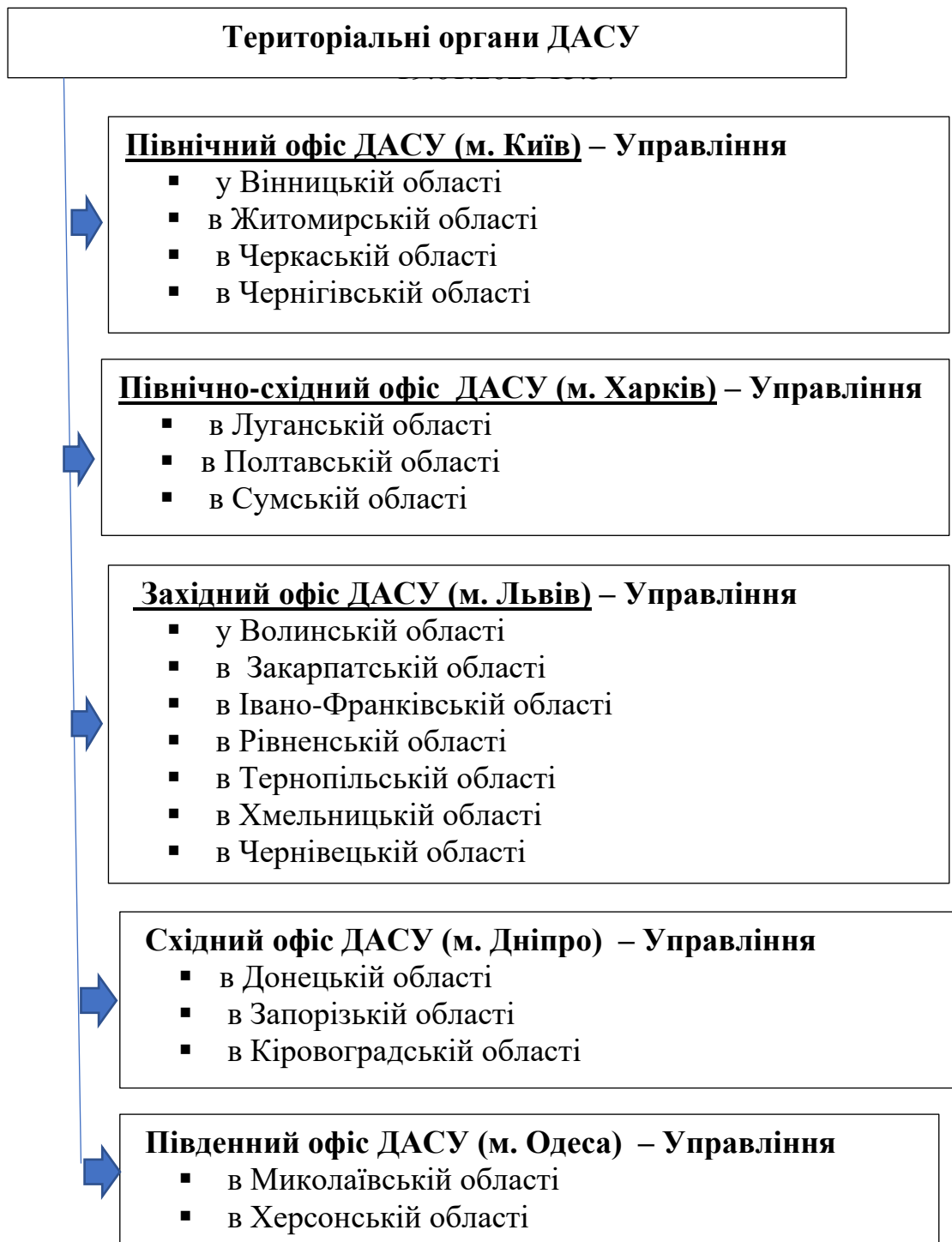


Рис. 1.4 – Територіальна організаційна структура ДАСУ

Джерело: власна розробка

ДАСУ реалізує державну політику у сферіДФК; спрямовану на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії БК; а також надає адміністративні послуги. ДАСУ здійснює свої повноваження безпосередньо і через утворені в установленому порядку міжрегіональні територіальні органи. У межах передбачених повноважень, ДАСУ видає накази організаційно-розпорядчого характеру, організовує та контролює їх виконання. Штатний розпис, кошторис апарату ДАСУ затверджує Голова ДАСУ за погодженням з Мінфіном. ДАСУ є юридичною особою публічного права, має печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки, рахунки в органах Казначейства.

ДАСУ організовує планово-фінансову роботу в центральному апараті, міжрегіональних територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління. У межах визначених повноважень ДАСУ здійснює міжнародне співробітництво, є активним учасником євроінтеграційного процесу, бере участь у роботі Підкомітету з питань економіки та іншого галузевого співробітництва Комітету асоціації Україна – ЄС. У межах Кластер 1 ДАСУ опікується проблемами макроекономічного співробітництва, управління державними фінансами, бюджетно-податкової політики, організації внутрішнього та зовнішнього контролю, розвитку ДФА, статистичного та бухгалтерського обліку публічних фінансів, боротьби з шахрайством і протидії відмиванню коштів, отриманих від торгівлі наркотиків, зброї, людьми тощо. У межах Кластера 5 ДАСУ бере участь в обговоренні проблем сільського, лісового, рибного господарства та сільських територій, морської політики і розвитку портів, транскордонного та регіонального співробітництва з ЄС, зокрема Дунайської транснаціональної програми. ДАСУ є учасником Міжвідомчої координаційної ради з питань протидії порушенням, які впливають на фінансові інтереси України та ЄС та Європейського управління з питань запобігання зловживанням та шахрайству

(OLAF). Дії ДАСУ спрямовані на протидію фактам шахрайства з фінансовими ресурсами ЄС, наданими для проведення євроінтеграційних реформ. Взаємодія з міжурядовими органами і міжнародними громадськими організаціями відбувається в рамках положень розділу VI Угоди про асоціацію «Фінансове співробітництво та положення щодо боротьби із шахрайством».

Пріоритети міжнародної співпраці ДАСУ стосуються обміну кращим міжнародним досвідом та імплементації в Україні найкращих світових практик організації та здійснення ДФК. ДАСУ активно залучає фінансову та технічну підтримку для:

- підвищення результативності ДФК у найбільш ризикових сферах публічних фінансів;
- зменшення зловживань у сфері публічних закупівель;
- удосконалення ДФК за формуванням і використанням місцевих бюджетів;
- впровадження процедур IT аудиту;
- здійснення ДФК виконання Дунайської транснаціональної програми та спільних українсько-європейських програм прикордонного співробітництва;
- впровадження гендерного підходу, орієнтованого на бюджетну підтримку інтересів окремих соціальних груп.

Висновки до розділу 1

1. ДФА є інструментом реалізації фінансово-бюджетної політики, УДФ в системі регулювання економічних відносин. ДФА - це новий напрям у роботі органів ДФК виконавчої влади (ДАСУ) та представницької влади (Рахункова палата України). На відміну від внутрішнього ДФК основною формою контрольних заходів, що реалізуються в рамках ВДФА, є аудит. Протягом останнього часу зростає частка аудитів у загальній кількості заходів контролю, порівняно з ревізіями і інспекціями, що підвищує дієвість превентивного контролю в частині попередження бюджетних правопорушень.

2. Процедурями ВДФА законності та правомірності фінансового управління є: аудит фінансової звітності; аудит законності. Процедурями ВДФА ефективності фінансового управління є: аудит економічності та ефективності; аудит результативності або аудит програм. Система ДФА постійно вдосконалюється та адаптується до структурних перетворень економіки. Водночас, важливим є постійний пошук найбільш оптимального спрямування контрольних дій за змістом, обсягом, сутністю.

3. ДАСУ є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується КМУ через Міністра фінансів України та який реалізує державну політику у сфері ДФК. ДАСУ має функціональну та територіальну організаційну структуру, представлену п'ятьма офісами. ДАСУ є правонаступницею Державно-контрольної служби України і Державної фінансової інспекції України. Подальше удосконалення системи ДФА в Україні сприятиме підвищенню якісного рівня використання БК та соціально-економічному розвитку країни загалом.

РОЗДІЛ 2

УЗАГАЛЬНЕННЯ ФОРМ І МЕТОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ТА НАПРЯМИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Організація контрольної-перевірочної роботи Державної аудиторської служби

Контрольно-перевірочну роботу ДАСУ здійснюють державні аудитори - посадові особи, наділені правами і повноваженнями з проведення операційного аудиту відповідно до статті ЗУ “Про основні засади здійснення ДФК в Україні” [38].

Загалом ДАСУ проводить три види аудитів:

- операційний аудит полягає у перевірці функціонування СДС з метою визначення його ефективності на підставі оцінки ведення бухгалтерського обліку, організаційної структури управління та бізнес-процесів;

- аудит на відповідність – це перевірка дотримання СДС юридичних норм і специфічних процедур і правил, встановлених для персоналу і керівництва організації;

- аудит фінансової звітності – це перевірка відповідності фінансової звітності СДС даним бухгалтерського обліку, а також певним критеріям, правилам і принципам, яким вона має відповідати.

Аудити ДАСУ мають ризик-орієнтований характер, тобто при формуванні програми аудиту враховуються фактори зовнішнього і внутрішнього характеру, які мають фактичний чи потенційний негативний вплив на стан управління фінансово-господарською діяльністю СДС, виконання плану його розвитку, своєчасне повернення кредитів (позик), законність та ефективність використання бюджетних ресурсів.

Організація аудитів залежить від особливостей підконтрольного об’єкта.

1. Постановою КМУ від 27.09.2022 №1119 «Про окремі заходи щодо забезпечення ДФК» затверджено Порядок проведення ДАСУ, її МТО ДФА окремих господарських операцій, що здійснюються СДС, визначеними за рішенням КМУ або за дорученням Прем'єр-міністра України. Основні завдання операційного аудиту - запобігання незаконному, неефективному та нецільовому використанню державних коштів та/або майна держави, здійснення контролю за цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), залучених під державні гарантії, СДС. Зміст операційного аудиту представлений на рис. 2.1.

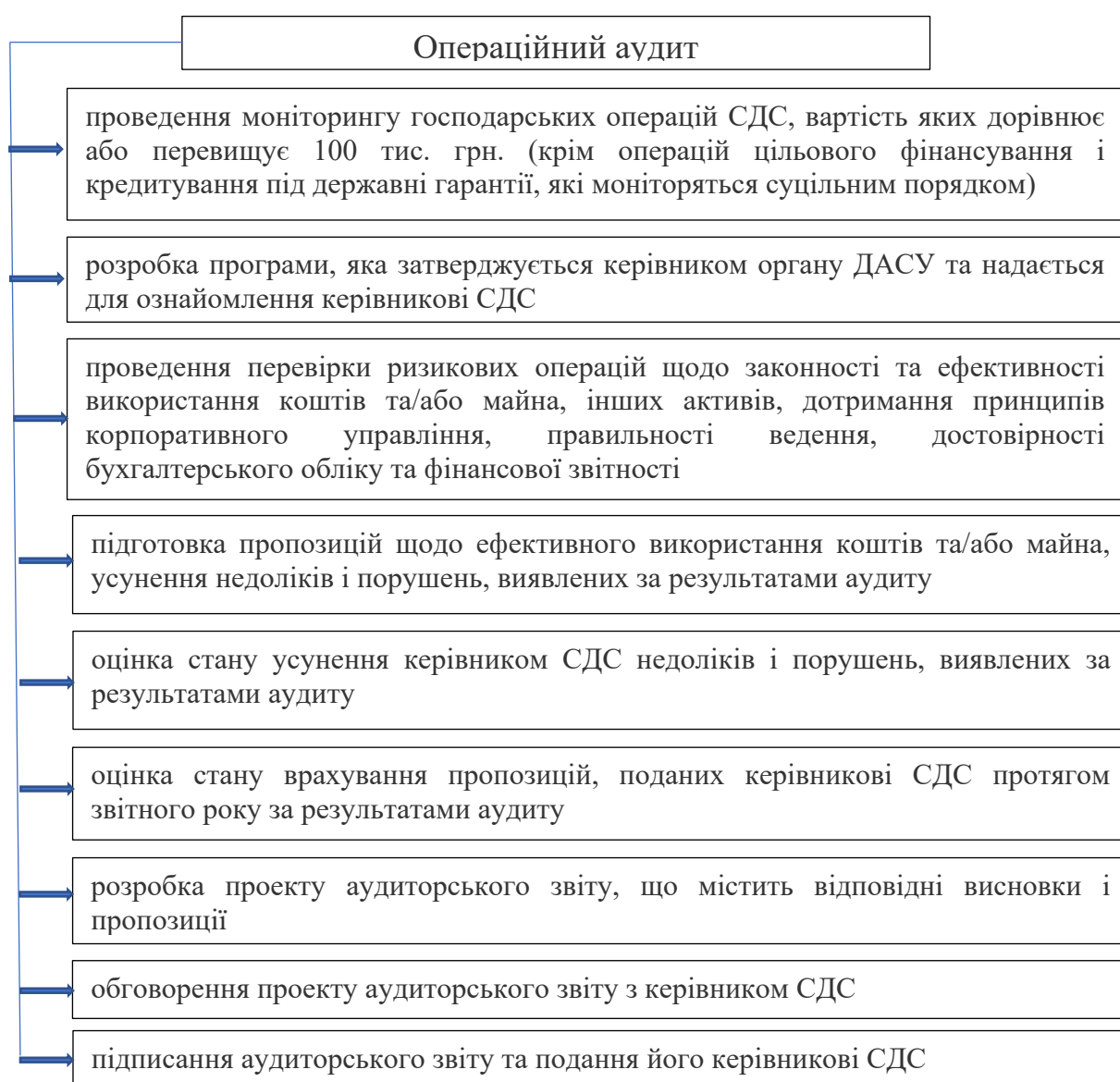


Рис. 2.1 – Етапи операційного аудиту

Джерело: власна розробка

Направлення державному аудитору для проведення операційного аудиту виписує МФУ зразком в паперовій формі (скріплюється печаткою) чи електронній формі (підписується шляхом накладення кваліфікованого електронного підпису та електронної печатки).

Державний аудитор у разі виявлення ризикових операцій письмово інформує керівника СДС про це із встановленням строку зворотного інформування про прийняті щодо неї управлінські рішення та/або про відмову у здійсненні ризикової операції. У разі встановлення факту порушення вимог законодавства, державний аудитор має негайно поінформувати про це керівника органу ДАСУ для надання керівникові СДС письмових пропозицій щодо усунення виявлених порушень зі встановленням строку зворотного інформування про вжиті заходи. Якщо керівник СДС не вживає заходи щодо усунення порушень законодавства або проведення ризикових операцій, про це інформується орган управління СДС для вжиття дисциплінарних заходів, включаючи таку міру, як розірвання контракту з керівником.

За підсумками операційного аудиту готується аудиторський звіт, який розглядається за участю керівника та уповноважених представників СДС. У разі їх незгоди із зауваженнями і пропозиціями готується протокол розбіжностей як додаток до аудиторського звіту, який складається в електронній формі і поширюється засобами електронних комунікацій або у трьох примірниках в паперовій формі.

3. Механізм проведення ДАСУ, її МТО ДФА використання інформаційних технологій визначається Постановою Кабінету Міністрів України від 22.05.2019 № 517 [32]. Ця форма ДФА являє собою перевірку та аналіз законності та ефективності використання публічних коштів та інших активів РБК, державних цільових фондів, ФЗДСПС для впровадження та використання інформаційних технологій. Для проведення зазначеного виду аудиту державний аудитор використовує такі аудиторські процедури, як аудиторська вибірка, гіпотези аудиту, судження щодо причин виникнення та

наявності проблем, порушень, ризиків. Результатом аудиторських процедур є отримання аудиторських доказів (документів, інформації).

Об'єктом аудиту є середовище інформаційних технологій як сукупність стратегічних, управлінських та операційних видів діяльності, пов'язаних із збором, обробкою, збереженням, розповсюдженням та використанням інформації і технологій (апаратного, програмного забезпечення та інших технічних засобів). Завдання та етапи проведення ДФА використання інформаційних технологій представлені на рис. 2.2.

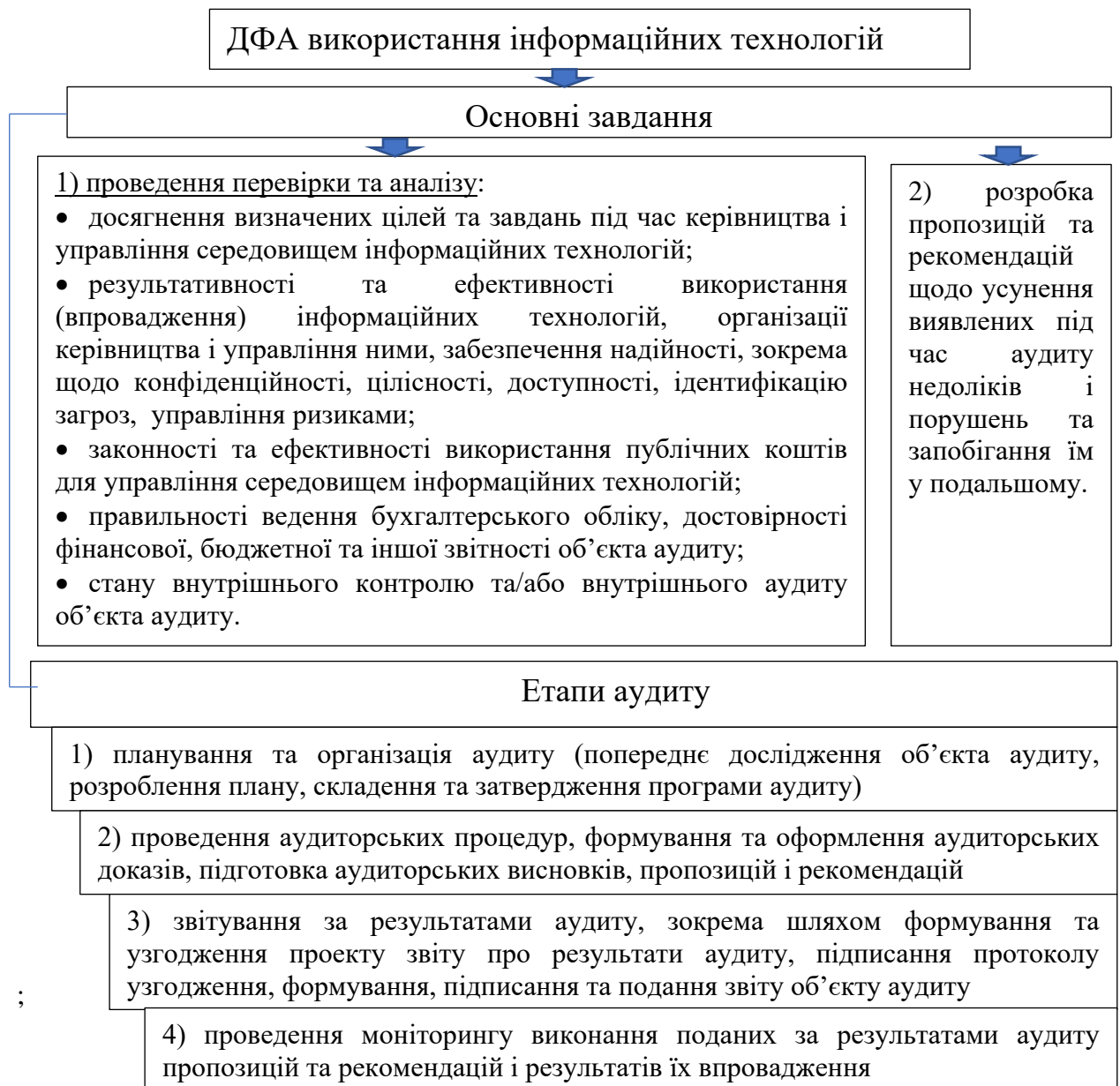


Рис. 2.2. - Завдання та етапи проведення ДФА використання інформаційних технологій

Джерело: власна розробка

Тривалість першого і другого етапів аудиту обмежується максимальною кількістю днів, яка становить 90 робочих днів. Вони можуть проводитися за місцезнаходженням об'єкта аудиту та/або органу ДАСУ. До проведення аудиту можуть залучатися на договірних засадах кваліфіковані фахівці проведення контрольно-перевірочних робіт.

4. Постановою КМУ від 27.03.2019 №252 затверджено Порядок проведення ДАСУ, її МТО ДФА діяльності суб'єктів господарювання [33], який не поширюється на бюджетні установи. Під ДФА діяльності СГД розуміють перевірку та аналіз стану справ на об'єктах аудиту, перелік об'єктів яких наведено на рис. 2.3.

ДФА СГД	
Об'єкти	
СГД державної і комунальної власності, уповноважені на отримання державних коштів, взяття за ними зобов'язань і здійснення платежів	
державні, казенні, комунальні підприємства	
господарські товариства, у статутному капіталі яких державна або комунальна частка акцій (часток, паїв) перевищує 50%, їх дочірні підприємства	
підприємства, господарські товариства, у статутному капіталі яких 50% і більше належить державним, казенним, комунальним підприємствам та господарським товариствам, у статутному капіталі яких державна або комунальна частка перевищує 50%, об'єднання таких підприємств	
Завдання	
<p><u>1) проведення перевірки та аналізу:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • виконання об'єктом аудиту вимог законодавства, виданих ним актів і рішень та актів і рішень його органу управління; • ефективності діяльності об'єкта аудиту (співвідношення отриманих результатів до запланованих); • 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; 	<p>2) розробка пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.</p>

Рис. 2.3 – Склад об'єктів і завдань ДФА СГД

Джерело: власна розробка

Методика проведення ДФА СГД затверджується наказом ДАСУ. Для дослідження гіпотез аудиту можуть формуватися письмові запити органу ДАСУ та/або інформація може збиратися за місцезнаходженням об'єкта аудиту державними аудиторами і відображатися в довідці, яку підписує керівник СГД. Керівник ДАСУ інформує Міністра КМУ, заінтересовані державні органи та громадськість про результати аудиту, стан врахування чи неврахування пропозицій та рекомендацій об'єктом аудиту. Якщо з об'єктом аудиту – СГД пов'язуються значні фіскальні ризики, то орган ДАСУ надсилає МФУ: копію звіту про результати аудиту; інформацію про стан врахування і впровадження наданих пропозицій та рекомендацій. Результати ДФА СГД можуть оприлюднюватися у ЗМІ і на офіційному веб-сайті ДАСУ.

5. Постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 затверджено Порядок проведення ДАСУ, її МТО ДФА ПФУ, ФЗДСПС [34]. Зазначений вид аудиту спрямований на проведення аналізу і перевірку законності та ефективності використання коштів ПФУ, ФЗДСПС, правильності ведення ними бухгалтерського обліку і достовірності їх фінансової звітності, стану внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту. Програма аудиту складається керівником групи державних аудиторів і затверджується керівником органу ДАСУ або його заступником у формі Наказу. Пропозиції та рекомендації, що містяться у звіті про аудит, обов'язкові до розгляду та реагування об'єктом аудиту у терміни, визначені у листі органу ДАСУ, для моніторинг стану їх виконання і впровадження.

6. Постановою КМУ від 12.09.2018 затверджено Порядок проведення ДАСУ, її МТО ДФА інвестиційних проектів [35]. Цей аудит спрямований на проведення аналізу і перевірку законності та ефективності реалізації інвестиційних проектів, які реалізуються за рахунок бюджетного інвестування, коштів державної підтримки, надання гарантій за рахунок коштів державних та/або місцевих бюджетів, а також оцінку стану досягнення результативних показників, які стосуються управління та використання інвестиційних коштів. Юридичні особи незалежно від організаційно-правової

форми і форми власності – учасники виконання інвестиційних проектів, які відповідають визначеним вище вимогам, можуть бути учасниками аудиту. Об'єктом аудиту може виступати: головний РБК, відповідальний виконавець інвестиційного проекту, бенефіціар інвестиційного проекту;

Основними завданнями ДФА інвестиційних проектів на етапі проведення аналізу та перевірки є оцінка:

- виконання норм законодавства під час підготовки та реалізації інвестиційного проекту;

- обґрунтованості техніко-економічних розрахунків, за якими визначено обсяги інвестицій, заплановані по окремих етапах інвестиційного процесу;

- ефективності планування, фінансування та реалізації інвестиційного проекту;

- виконання планових завдань із освоєння інвестицій;

- ступеня досягнення цілей та показників результативності інвестиційного проекту;

- достатності договірної, організаційної, фінансової забезпечення реалізації інвестиційного проекту;

- фінансових результатів реалізації інвестиційного проекту;

- правильності відображення об'єктів інвестиційної діяльності в бухгалтерському обліку;

- достовірності відображення інвестиційних активів і фінансових результатів інвестиційної діяльності у фінансовій та іншій звітності об'єкта аудиту;

- ефективності функціонування СВК (внутрішнього аудиту) у об'єкта аудиту.

Загальна тривалість проведення аудиту не може перебільшувати 90 робочих днів. До його процесів можуть залучатись за договором кваліфіковані фахівці для проведення контрольних обмірів та експертизи будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних замірів відпуску сировини і матеріалів у виробництво, визначення якості, інших

перевірок та експертиз. Таким чином, усі описані вище аудити мають загальну методичну основу, а специфіка визначається видом діяльності і суб'єктом, які є об'єктом аудиту. У табл. 2.1 представлено загальні відомості про результати діяльності ДАСУ.

Таблиця 2.1

Загальні відомості про результати діяльності ДАСУ

Кількість (фактів, об'єктів)

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	2020	2021	11 міс. 2022
1. Виконано прямих доручень і звернень Президента України, КМУ, Верховної Ради України, народних депутатів України	010	1142	1064	1888
2. Проведено заходів ДФК (всього), у т. ч.:	020	10744	12039	11686
2.1. Ревізій певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності (всього), у т. ч.:	021	917	1024	402
- за зверненням правоохоронних органів	022	64	44	40
- за результатами державних фінансових аудитів	023	31	68	69
2.2. Ревізій виконання місцевих бюджетів	024	11	9	2
2.3. Перевірок закупівель	025	122	528	486
2.4. Перевірок у складі робочих груп	026	1	2	0
2.5. Моніторингів закупівель	027	9693	10485	10798
3. Проведено зустрічних звірок (всього), у т. ч.:	030	3153	2695	1447
- під час проведення ревізій	031	3107	2482	1227
- під час проведення перевірок закупівель	032	46	213	220
- під час проведення комісійних перевірок	033	0	0	0
4. Кількість підприємств, установ і організацій, охоплених контролем (всього), у т. ч.:	040	6132	7436	7911
- ревізіями	041	914	1002	398
- перевітками закупівель	042	97	466	389
- комісійними перевітками	043	1	2	0
- моніторингами закупівель	044	5244	6161	7193
5. Кількість підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення (всього), у т. ч.:	050	5599	6032	5950
- у бюджетних установах та організаціях	051	3549	3581	3592
- у СГД державного та комунального сектору	052	1958	2351	2295
6. Розглянуто звернень громадян, посадових осіб підприємств, установ і організацій	060	5034	5405	2314
7.1. Ініційовано прийняття законодавчих і нормативно-правових актів	070	26	9	2
- у т. ч. регуляторних	071	4	1	0
7.2. Прийнято законодавчих і нормативно-правових актів	072	10	1	1
- у т. ч. регуляторних	073	2	0	0
із загальної кількості затверджено ДАСУ	074	1	0	0
8. Оприлюднено результатів роботи (в друкованих та Інтернет-виданнях, через телебачення тощо)	080	11494	11414	5469

Джерело: власні розрахунки

Протягом 2020 року - 11 міс. 2022 року ДАСУ кількість виконаних прямих доручень і звернень Президента України, КМУ, Верховної Ради України, народних депутатів України зросла з 1142 до 1888, а кількість заходів ДФК – із 10744 до 11686. Проте кількість ревізій скоротилася з 917 до 402. Напроти, кількість перевірок закупівель зросла майже у 4 рази – із 122 до 486, а моніторингів закупівель – із 9693 до 10798.

Кількість підприємств, установ і організацій, охоплених контролем ДАСУ, зросла із 6132 до 7911, у т.ч. по ревізіям спостерігається скорочення із 914 до 398, натомість перевітками і моніторингами закупівель зросла – відповідно із 97 до 389, із 5244 до 7193. Кількість підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення, зросла з 5599 до 5950, при цьому по бюджетних установах та організаціях вона зросла незначно – із 3549 до 3592, натомість по СГД державного та комунального сектору приріст був більш істотним – із 1958 до 2295. Більше ніж вдвічі скоротилася кількість звернень громадян, посадових осіб підприємств, установ і організацій – із 5034 до 2314, оприлюднених результатів роботи – із 11494 до 5469, що можна пояснити умовами воєнного стану.

Протягом 2020 року - 11 міс. 2022 року кількість заходів ДФК у сфері закупівель зросла із 9815 до 11280, основна їх частка представлена моїнторингом закупівель, обсяг яких збільшився із 9693 до 10798 (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Результати ДФК дотримання законодавства у сфері закупівель

Кількість (фактів, об'єктів)

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	2020	2021	11 міс. 2022
1. Проведено заходів ДФК (всього), зокрема:	010	9815	11013	11280
1.1. Моніторингів закупівель	020	9693	10485	10798
1.2. Перевірок закупівель, зокрема:	030	122	528	486
проведених після моніторингу закупівель	031	122	90	117
2. Кількість підприємств, установ і організацій, охоплених контролем (всього), зокрема:	040	5305	6556	7533
моніторингами закупівель	041	5244	6161	7193
перевірками закупівель	042	97	466	389

Джерело: власні розрахунки

Протягом 2020 року - 11 міс. 2022 року кількість ДФА скоротилася з 207 до 149 (табл. 2.3), у т.ч. за рахунок виконання місцевих бюджетів – із 43 до 14, виконання бюджетних програм – із 45 до 19. Кількість ДФА діяльності СГД маже не змінилася, оскільки скоротилася із 117 до 116, але змінилася структура на користь комунального сектору (зростання з 46 до 69) за рахунок скорочення державного сектору (із 71 до 47).

Таблиця 2.3

Результати проведення ДФА

	Код рядка	2020	2021	11 міс. 2022
1. Проведено ДФА (всього), у т. ч.:	010	207	191	149
1.1. виконання місцевих бюджетів	011	43	53	14
1.2. виконання бюджетних програм	012	45	32	19
1.3. діяльності СГД (всього), у т. ч.:	013	117	106	116
- державного сектору	013.1	71	67	47
- комунального сектору	013.2	46	39	69
1.4. інвестиційних проектів	014	2	0	0
2. Залучено до участі територіальні органи:	020	138	225	39
- під час проведення аудитів виконання місцевих бюджетів	021	20	21	11
- під час проведення аудитів виконання бюджетних програм	022	80	164	19
- під час проведення аудитів діяльності СГД	023	38	40	9
- під час проведення аудитів інвестиційних проектів	024	0	0	0
3. Проведено збір інформації, відомостей та даних (всього), у т. ч.:	030	1587	1895	317
- під час проведення аудитів виконання місцевих бюджетів	031	975	529	123
- під час проведення аудитів виконання бюджетних програм	032	480	1098	72
- під час проведення аудитів діяльності СГД	033	132	268	122
- під час проведення аудитів інвестиційних проектів	034	0	0	0
4. Проведено зустрічних звірок (всього), у т. ч.:	040	116	322	137
- під час проведення аудитів виконання місцевих бюджетів	041	30	173	54
- під час проведення аудитів виконання бюджетних програм	042	16	19	4
- під час проведення аудитів діяльності СГД	043	67	130	79
- під час проведення аудитів інвестиційних проектів	044	3	0	0
5. Проведено ревізій, ініційованих:	050	54	107	96
- під час проведення аудитів виконання місцевих бюджетів	051	29	71	26
- під час проведення аудитів виконання бюджетних програм	052	7	6	6
- під час проведення аудитів діяльності СГД	053	17	30	64
- під час проведення аудитів інвестиційних проектів	054	1	0	0
6. Оприлюднено результатів аудиторських досліджень (в друкованих та Інтернет-виданнях, через телебачення, радіомовлення тощо)	060	569	589	259

Джерело: власні розрахунки

У результаті структурних зрушень частка ДФА СГД комунального сектора зросла з 22,22% до 46,31%, а державного сектору скоротилася із 34,3% до 31,54%, частка ДФА скоротилася із 20,77% до 9,4%, а виконання

бюджетних програм – із 21,74% до 12,75% (рис. 2.4).

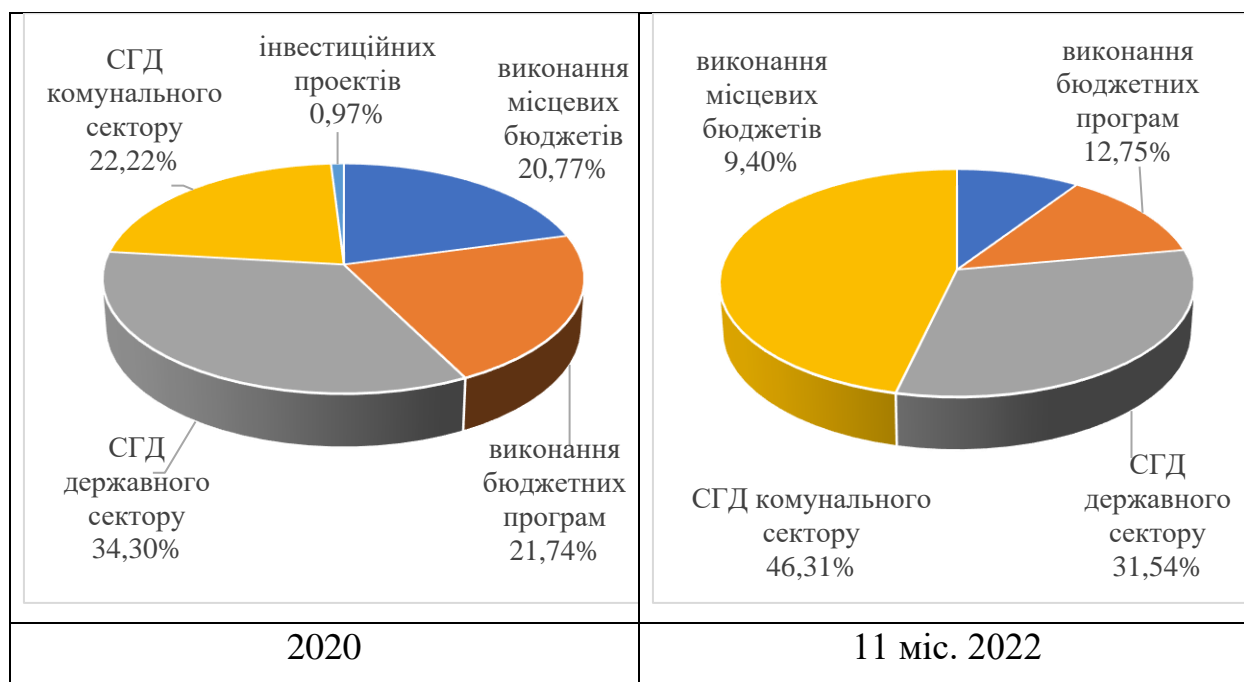


Рис. 2.4 – Склад і структура об'єктів перевірки ДФА, %

Джерело: власні розрахунки

Таким чином, склад і структура контрольних заходів ДАСУ свідчить про зростання ролі ДФА і контролю закупівель, натомість значущість ревізій знижується.

2.2. Оцінка результативності аудитів законності та ефективності

За підсумками 11 міс. 2022 року кількість наданих пропозицій за результатами ДФА склала 1454 од. (табл. 2.4). В їх структурі найбільша питома вага приходить на ДФА СГД державного і комунального сектора – 65,82%, на другому місці знаходяться ДФА місцевих бюджетів – 12,93% (рис. 2.5). Питома вага виконаних рекомендацій становить 58,94%, у т.ч. найбільший процент спостерігається по ДФА місцевих бюджетів – 98,38%, найменший – по ДФА СГД – 43,16% (рис. 2.6). Таким чином, виконавча дисципліна об'єктів аудиту за бюджетними програмами і СГД слід визнати низькою.

Результативність ДФА та вжиті заходи за їх результатами

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Кількість (фактів, об'єктів)	у т. ч.:			
			за результатами аудитів виконання місцевих бюджетів	за результатами аудитів виконання бюджетних програм	за результатами аудитів діяльності СГД	за результатами аудитів інвестиційних проєктів
1	2	3	4	5	6	7
РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСОВИХ АУДИТІВ						
1. Кількість наданих пропозицій за результатами ДФА (всього), у т. ч.:	1100	1454	309	188	957	0
1.1 направлених на досягнення додаткового результату (економічного /соціального ефекту)	1110	703	171	86	446	0
1.2. нормативно-методологічного характеру	1120	360	78	29	253	0
1.3. які були відхилені	1130	0	0	0	0	0
1.4. прийнято до виконання	1140	1185	217	149	819	0
2. Кількість виконаних пропозицій за результатами ДФА (всього), у т. ч.:	1200	857	304	100	413	0
2.1. за якими досягнуто підтвердження додатковий результат (економічного /соціального ефекту)	1210	443	203	50	190	0
2.2. нормативно-методологічного характеру	1220	214	51	28	135	0
3. Кількість пропозицій прийнятих до виконання, не впроваджених (всього), у т. ч.:	1300	819	180	110	529	0
3.1 направлених на досягнення додаткового результату (економічного /соціального ефекту)	1310	408	115	48	245	0
3.2. нормативно-методологічного характеру	1320	185	45	10	130	0
3.3. щодо яких не настав термін виконання	1330	620	107	99	414	0
ВЖИТІ ЗАХОДИ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСОВИХ АУДИТІВ						
1. Кількість користувачів, яким направлено аудиторські звіти та відповідні інформації для прийняття управлінських рішень	1400	188	25	26	137	0
1.1 Прийнято управлінських рішень за результатами ДФА (всього)	1410	176	70	19	87	0
2. Ініційовано прийняття законодавчих і нормативно-правових актів (в т. ч. регуляторних)	1500	15	10	2	3	0
2.1 Прийнято законодавчих і нормативно-правових актів (в т. ч. регуляторних)	1510	6	4	0	2	0
3. Кількість переданих до правоохоронних органів (за їх зверненням) аудиторських звітів, із них	1600	43	4	5	34	0
3.1 розпочато досудові розслідування	1610	10	5	0	5	0

1	2	3	4	5	6	7
3.2 вручено письмових повідомлень про підозру у вчиненні кримінального правопорушення	1620	5	0	1	4	0
4. Кількість направлених до Державної служби фінансового моніторингу інформацій про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом	1700	3	0	0	3	0
5. Кількість направлених інформацій за результатами аудитів органам управління об'єктів аудитів, головним РБК, КМУ	1800	101	8	14	79	0
6. Інформування правоохоронних органів про результати аудитів	1900	89	15	8	66	0
7. Кількість долучених аудиторських звітів та матеріалів аудитів до кримінальних проваджень	2000	17	1	1	15	0

Джерело: власні розрахунки

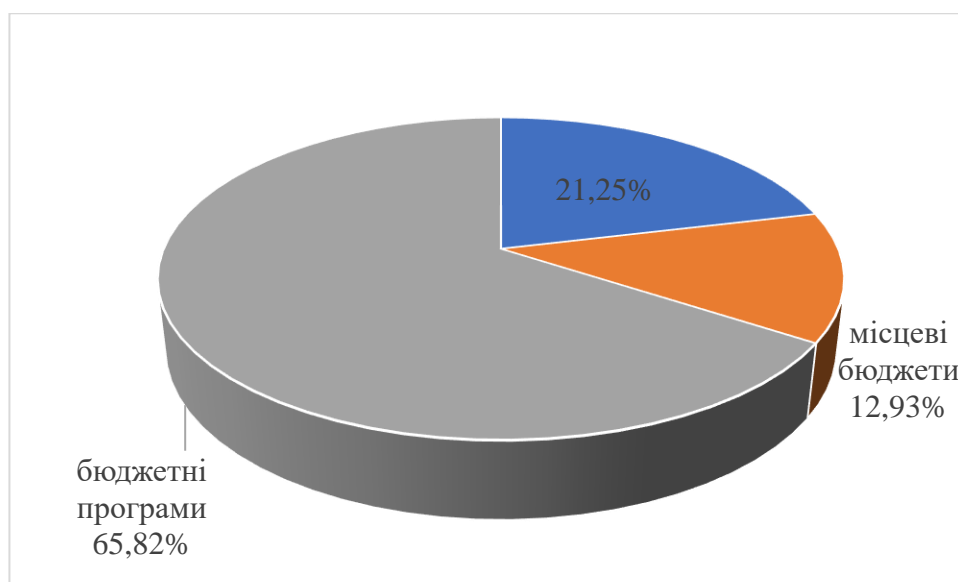


Рис. 2.5 – Структура кількості наданих пропозицій за результатами ДФА

Джерело: власні розрахунки

Кількість справ, переданих до правоохоронних органів (за їх зверненням) аудиторських звітів, склала 43, у т.ч. основна їх частка 34 (або 79,1%) стосуються СГД державної і комунальної власності.

Серед наданих пропозицій пропозиції, направлені на досягнення додаткового результату, у середньому у 1,95 разів перевищують пропозиції нормативно-методологічного характеру, по бюджетним програмам співвідношення становить 2,97, а по ДФА СГД – 1,76 разів (рис. 2.7).

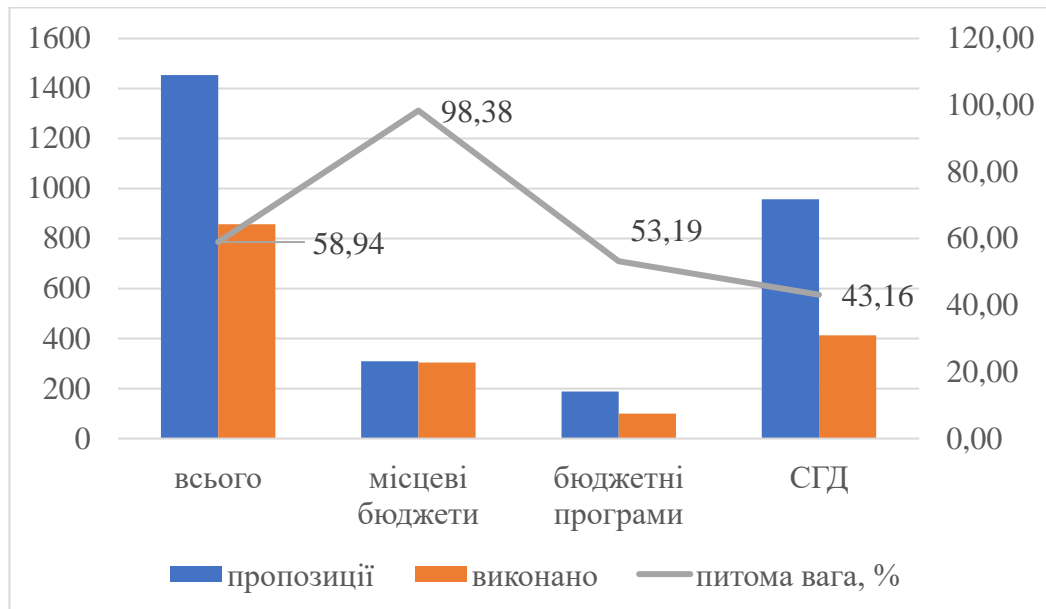


Рис. 2.6 – Співвідношення наданих і виконаних пропозицій за результатами ДФА

Джерело: власні розрахунки

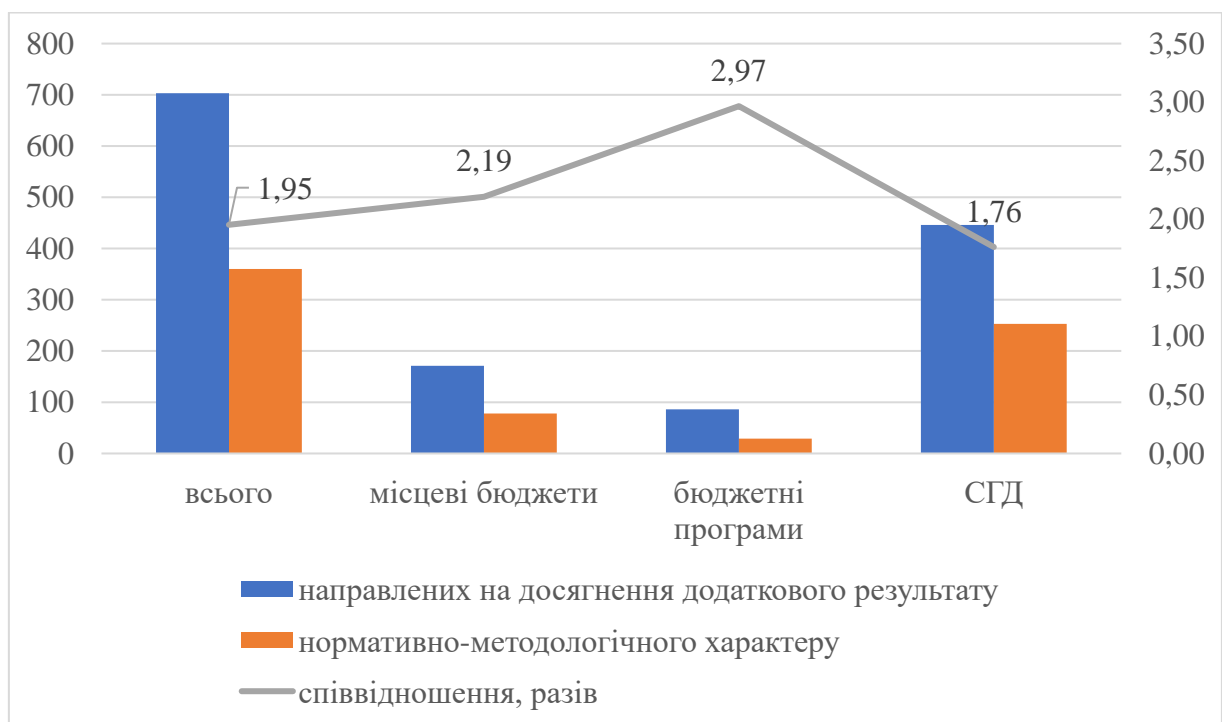


Рис. 2.7 – Співвідношення різних видів пропозицій за результатами ДФА

Джерело: власні розрахунки

У середньому ступінь реагування об'єктів аудиту на отримані аудиторські звіти (рис. 2.8) є достатньо високою (93,62%), найменшою вона є

по СГД (63,5%) і бюджетним програмам (73,08%).

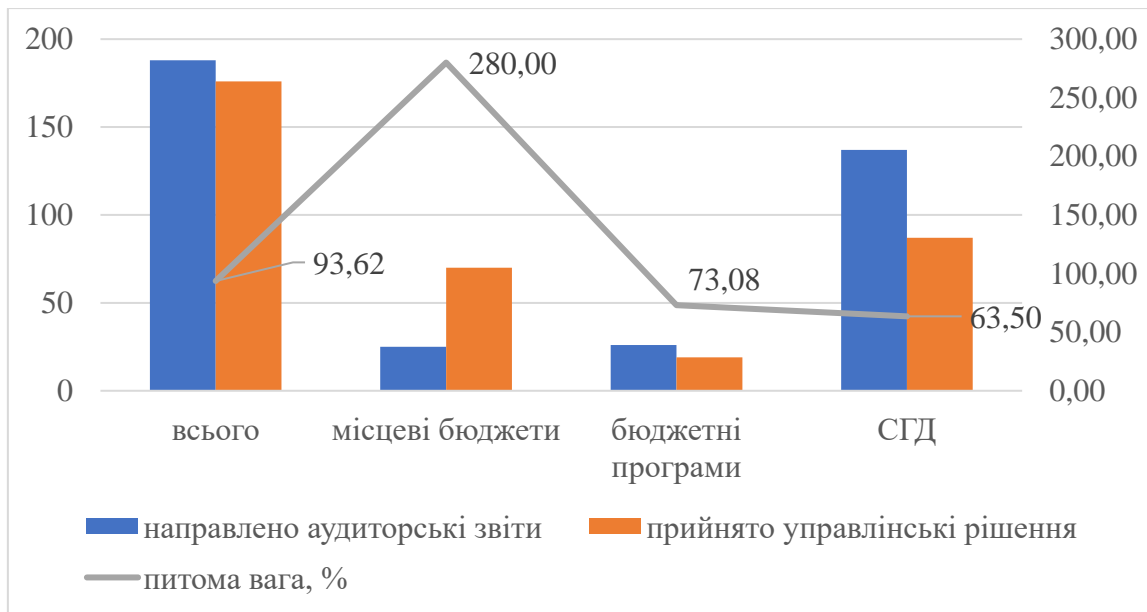


Рис. 2.8 – Ступінь реагування об'єктів аудиту на отримані аудиторські звіти

Джерело: власні розрахунки

Показник 280,0% по місцевим бюджетам пояснюється тим, що по одному звіту приймалося декілька управлінських рішень .

Значна частка порушень у сфері публічних фінансів виявляється ДСАУ поза БП – у процесі фінансово-господарської діяльності державних та комунальних підприємств, акціонерних та інші компаній, в яких держава (органи місцевого самоврядування) мають вирішальне право управління. Однією із їх причин є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальністю (безгосподарністю) багатьох керівників СГД при прийнятті ними управлінських рішень. Створення служби ВА певною мірою є гарантією підвищення ефективності функціонування СВК для досягнення цілей та мети організації через більш швидке реагування на відхилення та недоліки СУР задля запобігання незаконному, ефективному та нерезультативному використанню публічних фінансів.

У сфері організації служб ВА є такі проблеми: обмежена кількість внутрішніх аудиторів, їх недостатня кваліфікація, скорочення посад,

неукомплектованість кадрів, їх плинність, мала чисельність, яка не дозволяє системно охопити ризикові сфери діяльності організації та суттєво впливати на її результати. В результаті значна частка публічних коштів лишається без нагляду щодо законності, ефективності та економічності їх використання. Враховуючи обмеженість фінансових ресурсів, служби ВА доцільно створювати, передусім, у СДС, що мають стратегічне значення для економіки країни, для підвищення якості СУР та СВК і унеможливлення незаконного, неефективного та нерезультативного використання публічних фінансів. Рекомендаційний характер функціонування ДВА на місцевому рівні доцільно перетворити на обов'язковий щодо створення служб ВА органами місцевого самоврядування. Цьому сприятимуть реформи децентралізації, які розширюють можливості формування і використання фінансових ресурсів для підвищення економічної спроможності територій на місцях.

За невиконання висновків та рекомендацій за підсумками ДФА передбачено застосування до відповідальних осіб дисциплінарної, матеріальної, фінансової, адміністративної відповідальності (табл. 2.5).

За підсумками 2020-11 міс. 2022 року кількість направлень до Державної служби фінансового моніторингу інформацій про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом скоротилася з 392 (16326808 грн.) до 44 (542050 грн.). Найбільша кількість і сума позовів до суду щодо відшкодування винними особами втрат фінансових і матеріальних ресурсів мала місце у 2021 році 32 (516850 грн.). У 2020-2021 роках кількість попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення становила 243, за 11 міс. 2022 року вона скоротилася до 96, а їх сума зменшилася з 393764052 грн. до 933492 грн. Кількість зменшених бюджетних призначень / асигнувань розпорядникам БК скоротилася з 33 до 13, а їх сума – зросла 11723 грн. до 57311 грн. Кількість осіб, притягнутих до АВ скоротилася з 1470 до 639.

Таблиця 2.5

Вжиття заходів за результатами ДФА та їх впровадження

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	2020		2021		11 міс. 2022	
		Кількість (фактів, об'єктів)	Сума, всього	Кількість (фактів, об'єктів)	Сума, всього	Кількість (фактів, об'єктів)	Сума, всього
1	2	3	4	3	4	3	4
ВЖИТІ ЗАХОДИ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ КОНТРОЛЮ							
1. Кількість направлених інформацій про результати ревізій, перевірок закупівель та комісійних перевірок для прийняття управлінських рішень	2100	1310	x	1553	x	968	x
2. Кількість поданих висновків та пропозицій щодо застосування фінансових санкцій та нарахування платежів	2200	447	x	335	x	151	x
3. Кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів заходів ДФК (всього), у т. ч.:	2300	678	x	921	x	625	x
- проведених за власною ініціативою	2310	457	x	560	x	458	x
- проведених за зверненням правоохоронних органів	2320	60	x	55	x	72	x
4. Складено протоколів про АП (ст. 164-2, 166-6 КУпАП*)	2400	1480	x	1370	x	670	x
5.1. Направлено до суду протоколів про АП за порушення законодавства про бюджетну систему (ст. 164-12 КУпАП)	2510	57	x	79	x	25	x
5.2. Направлено до суду протоколів про АП за порушення законодавства про закупівлі (ст. 164-14 КУпАП)	2520	1014	x	1032	x	442	x
5.3. Направлено до суду протоколів про АП за порушення умов видачі векселів (ст. 163-12 КУпАП)	2530	0	x	0	x	0	x
6.1. Пред'явлено позовів до суду щодо відшкодування винними особами втрат фінансових і матеріальних ресурсів	2610	22	17732	31	516850	14	6758
6.2. Ініційовано позовів перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом	2620	187	x	296	x	111	x

Продовження табл. 2.5

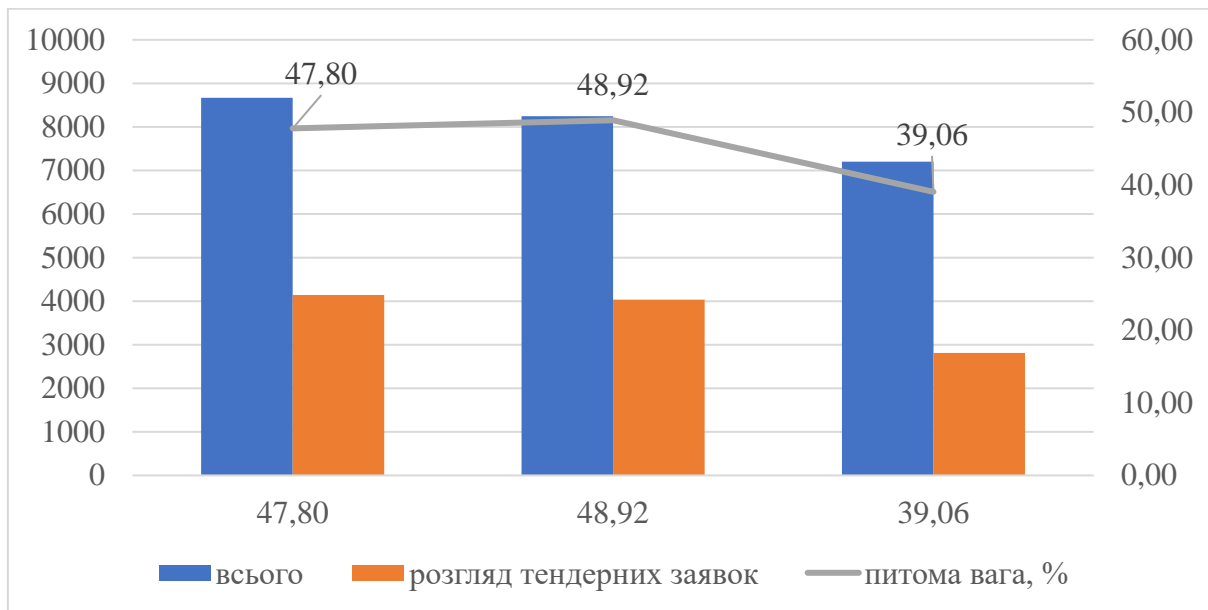
1	2	3	4	3	4	3	4
7. Направлено до Державної служби фінансового моніторингу інформацій про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом	2700	392	16326808	180	14693482	44	542050
ВПРОВАДЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ КОНТРОЛЮ							
1. Прийнято управлінських рішень за результатами ревізій, перевірок закупівель та комісійних перевірок	3100	826	x	801	x	436	x
1.1. Притягнуто до дисциплінарної відповідальності осіб	3110	276	x	265	x	190	x
1.2. Притягнуто до матеріальної відповідальності осіб	3120	343	x	274	x	166	x
1.3. Звільнено із займаних посад осіб	3130	19	x	45	x	19	x
2.1. Попереджено про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення	3210	243	393764052	243	3447130	96	933492
2.2. Призупинено бюджетних асигнувань	3220	23	x	11	x	7	x
2.3. Зупинено операцій з БК	3230	293	x	213	x	88	x
2.4. Зменшено бюджетних призначень / асигнувань розпорядникам БК	3240	33	11723	17	24500	13	57311
2.5. Прийнято вимог про повернення використаних не за цільовим призначенням суми субвенції та коштів, наданих одержувачам БК	3250	33	17034	23	4096	12	25618
2.6. Прийнято вимог на безспірне вилучення коштів з бюджету	3260	0	0	0	0	0	0
2.7. Стягнуто органом державної фіскальної служби в дохід бюджету за матеріалами органів ДАСУ	3270	1	1	1	155	0	0
3. Кількість розпочатих досудових розслідувань за матеріалами проведених заходів ДФК (всього), у т. ч.:	3300	334	x	401	x	238	x
- проведених за власною ініціативою	3301	207	x	260	x	171	x
- проведених за зверненням правоохоронних органів	3302	42	x	25	x	28	x
3.1. Кількість розпочатих досудових розслідувань за результатами участі у перевірках правоохоронних органів	3310	35	x	111	x	34	x
4. Кількість вручень письмових повідомлень про підозру у вчиненні кримінального правопорушення за переданими матеріалами заходів ДФК (всього), у т. ч.:	3400	269	x	183	x	171	x
- проведених за власною ініціативою	3401	196	x	90	x	97	x
- проведених за зверненням правоохоронних органів	3402	48	x	45	x	44	x

Продовження табл. 2.5

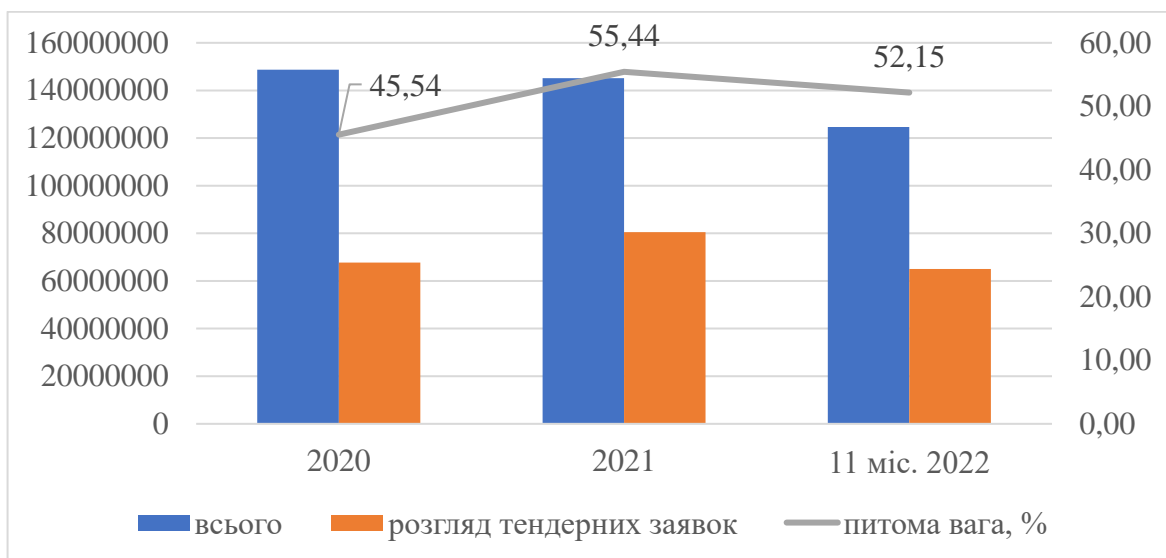
1	2	3	4	3	4	3	4
4.1. Кількість вручень письмових повідомлень про підозру у вчиненні кримінального правопорушення за результатами участі у перевірках правоохоронних органів	3410	250	x	267	x	232	x
5.1. Притягнуто осіб до АВ (ст. 164-2, 166-6 КУпАП)	3510	1479	287	1338	267	639	129
5.2. Фактично внесено адміністративних штрафів (ст. 164-2, 166-6 КУпАП)	3520	x	285	x	266	x	124
6.1. Притягнуто осіб до АВ (ст. 164-12 КУпАП)	3610	26	21	30	24	21	19
6.2. Притягнуто осіб до АВ (ст. 164-14 КУпАП)	3620	426	1375	514	2305	189	734
6.3. Фактично внесено адміністративних штрафів (ст. 164-12, 164-14 КУпАП)	3630	x	1014	x	1346	x	575
7.1. Притягнуто осіб до АВ (ст. 163-12 КУпАП)	3640	0	0	0	0	0	0
7.2. Фактично внесено адміністративних штрафів (ст. 163-12 КУпАП)	3650	x	0	x	0	x	0

Джерело: власні розрахунки

Протягом 2020-11 міс. 2022 року обсяг охоплених контролем процедур закупівель (всього) збільшився за кількістю з 9679 до 11371, а за сумою – із 178123395 грн. до 234108792 грн. (табл. 2.6). Кількість порушень законодавства, виявлених моніторингами закупівель, скоротилася із 8668 (148704996 грн.) до 7202 (124660313 грн.). Основна кількість порушень приходить на розгляд тендерної пропозиції та/або її відхилення (рис. 2.9).



за кількістю



За сумами

Рис. 2.9 – Питома вага порушень законодавства, виявлених моніторингами закупівель у процесі розгляду тендерної пропозиції та/або її відхилення

Джерело: власні розрахунки

Таблиця 2.6

Відомості про виявлені порушення здійснення закупівель

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	2020		2021		11 міс. 2022	
		Кількість (заходів, об'єктів, процедур, фактів)	Сума, всього, тис. грн	Кількість (заходів, об'єктів, процедур, фактів)	Сума, всього, тис. грн	Кількість (заходів, об'єктів, процедур, фактів)	Сума, всього, тис. грн
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Обсяг охоплених контролем процедур закупівель (всього), зокрема:	100	9679	178123395	13063	266801737	11371	234108792
моніторингами закупівель	101	9679	178123395	10468	247430410	10678	230716674
перевірками закупівель, зокрема:	102	166	2262289	2799	43628724	837	5301095
проведеними після моніторингу закупівель	103	166	2262289	133	24257396	130	1908977
2. Моніторингами закупівель виявлено порушень законодавства (всього), зокрема:	200	8668	148704996	8246	145166248	7202	124660313
2.1. Порушення замовником законодавства під час розгляду тендерної (тендерних) пропозиції (пропозицій) та/або відхиленні (невідхиленні) тендерної (тендерних) пропозиції (пропозицій) та/або невідміни торгів	201	4143	67717583	4034	80474301	2813	65014401
2.2. Порушення замовником законодавства щодо здійснення закупівлі без застосування визначених законодавством процедур закупівель та/або щодо правомірності обрання та застосування процедури закупівлі	202	879	2991908	425	8355304	313	2991298
2.3. Порушення замовником законодавства під час укладання договору про закупівлю та внесення до нього змін	203	761	5247035	733	13608596	506	12001508
2.4. Порушення порядку оприлюднення інформації про закупівлю	204	1606	36159709	1502	23179888	1396	9110535
2.5. Інші порушення законодавства у сфері закупівель	205	5371	95201291	4564	64800613	4869	62988299

Закінчення табл. 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8
3. Перевірками закупівель виявлено порушення законодавства (всього), зокрема:	300	x	x	x	x	x	x
3.1. Порушення, встановлені перевірками закупівель, щодо яких моніторинг закупівель не проводився (проводився щодо окремих етапів), зокрема:	310	14	41025	870	2851921	293	1613401
3.1.1.Порушення замовником законодавства під час розгляду тендерної (тендерних) пропозиції (пропозицій) та/або відхиленні (не відхиленні) тендерної (тендерних) пропозиції (пропозицій) та/або невідміни торгів	311	4	6048	27	615661	82	921183
3.1.2. Порушення замовником законодавства щодо здійснення закупівлі без застосування визначених законодавством процедур закупівель та/або щодо правомірності обрання та застосування процедури закупівлі	312	1	24107	36	57187	47	68119
3.1.3. Порушення замовником законодавства під час укладання договору про закупівлю та внесення до нього змін	313	1	1490	50	69397	62	122540
3.1.4. Порушення порядку оприлюднення інформації про закупівлю	314	7	9293	437	1366836	82	339174
3.1.5. Неперерахування коштів, які надійшли як забезпечення тендерної пропозиції до відповідного бюджету чи на рахунок відповідної юридичної особи	315	1	88	0	0	0	0
3.1.6. Інші порушення законодавства у сфері закупівель	316	2	1264	471	973514	56	712812
3.2. Порушення законодавства під час виконання договорів (угод)	320	24	16191	397	173243	486	332131
3.2.1. Взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень	321	0	0	4	6288	1	2
3.2.2. Нецільові витрати	322	0	0	3	6879	4	833
3.2.3. Витрати, проведені з порушенням законодавства	323	24	16191	340	143318	391	293751
3.2.4. Збільшення ціни за одиницю товару, проведене з порушенням законодавства	324	0	0	56	16758	90	37544
3.3. Недостачі	330	0	0	2	85	2	228

Джерело: власні розрахунки

Питома вага порушень законодавства, виявлених моніторингами закупівель у процесі розгляду тендерної пропозиції та/або її відхилення, скоротилася за кількістю з 47,8% до 39,06%, а за сумами – зросла із 45,54% до 52,15%.

За результатами контролю у сфері закупівель усунуто порушення у формі попередження укладання договору та/або здійснення витрат коштів за процедурами закупівель, проведеними з порушенням законодавства (табл. 2.7), у 2020 році – 3017 випадків на суму 13433820 грн., у 2021 році та за 11 міс. 2022 – кількість випадків скоротилася і склала відповідно 2770 і 2423, а в кінці аналізованого періоду вартість угод зросла до 14174884 грн.

Значно зросла кількість усунутих порушень законодавства за результатами контролю у сфері закупівель протягом 2020-11 міс. 2022 року – із 192 до 683, а за сумами – із 1086402 грн. до 2430593 грн.

Динаміку кількості вжитих заходів за результатами контролю законодавства у сфері закупівель слід вважати позитивною (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Динаміка кількості вжитих заходів за результатами контролю законодавства у сфері закупівель

в одиницях

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	2020	2021	11 міс. 2022
1. Кількість надісланих інформацій про результати перевірок закупівель для прийняття управлінських рішень та узагальнених інформацій про результати моніторингів закупівель	610	136	371	415
2. Кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів перевірок закупівель	620	24	196	261
3. Кількість надісланих до правоохоронних органів інформацій за перевітками закупівель	630	69	217	228
4. Складено протоколів про АП (ст. 164-2 КУпАП)	640	2	16	18
5. Надіслано до суду протоколів про АП за порушення бюджетного законодавства (ст.164-12 КУпАП)	650	1	1	1
6. Надіслано до суду протоколів про АП за порушення законодавства у сфері закупівель (ст.164-14 КУпАП)	660	788	843	346

Джерело: власні розрахунки

Таблиця 2.7

Інформація про стан усунення порушень за результатами контролю у сфері закупівель

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	2020		2021		11 міс. 2022	
		Кількість (заходів, об'єктів, процедур, фактів)	Сума, всього, тис. грн	Кількість (заходів, об'єктів, процедур, фактів)	Сума, всього, тис. грн	Кількість (заходів, об'єктів, процедур, фактів)	Сума, всього, тис. грн
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Попереджено укладання договору та/або здійснення витрат коштів за процедурами закупівель, проведеними з порушенням законодавства, шляхом:	400	3017	13433820	2770	12891703	2423	14174884
1.1. Відміни замовниками торгів за результатами заходів ДФК (всього), зокрема:	410	1615	10475512	1343	9681193	1276	7754646
моніторингу закупівель	411	1615	10475512	1341	9663925	1274	7754113
перевірки закупівель	412	0	0	2	17268	2	532
1.2. Розірвання замовниками договорів за результатами заходів ДФК (всього), зокрема:	420	1401	2958301	1422	3210411	1143	6419351
моніторингу закупівель	421	1393	2936264	1421	3204641	1132	6069418
перевірки закупівель	422	8	22037	1	5771	11	349933
1.3. Зменшення ціни договору про закупівлю ((зокрема одиниці товару) без зміни кількості (обсягу) та якості товарів, робіт і послуг) за результатами заходів ДФК (всього), зокрема:	430	1	7	5	99	6	887
моніторингу закупівель	431	1	7	5	99	4	7
перевірки закупівель	432	0	0	0	0	2	880
2. Усунуто порушень законодавства за результатами контролю у сфері закупівель	500	192	1086402	280	695438	683	2430593
із загальної суми - за порушеннями, що виявлені у попередніх роках	501	1	31	1	119	19	5666

Закінчення табл. 2.7

1	2	3	4	5	6	7	8
2.1. Надійшло коштів від учасників торгів (всього), зокрема:	510	1	88	2	192	3	45
до бюджетів, бюджетних установ, фондів соціального страхування, державних цільових фондів	511	1	88	0	0	3	45
СГ державного та комунального сектору	512	0	0	2	192	0	0
2.2. Відшкодовано нецільових витрат та витрат, проведених із порушенням законодавства (всього), зокрема:	520	21	11287	228	54803	236	82185
у бюджетних установах і організаціях, фондах соціального страхування, державних цільових фондах	521	17	5948	76	19213	182	64133
у СГД державного та комунального сектору	522	4	5339	138	32702	47	15192
2.3. Відшкодовано та поновлено недостач (всього), зокрема:	530	0	0	2	85	2	711
у бюджетних установах і організаціях, фондах соціального страхування, державних цільових фондах	531	0	0	0	0	2	711
у СГД державного та комунального сектору	532	0	0	2	85	0	0
2.4. Інше усунення порушень законодавства	540	171	1075027	49	640358	433	2347653

Джерело: власні розрахунки

Кількість надісланих інформацій про результати перевірок закупівель для прийняття управлінських рішень протягом 2020-11 міс. 2022 року зростає з 136 до 415. У взаємовідносинах із правоохоронними органами за перевітками закупівель кількість: переданих матеріалів збільшилася з 24 до 261, надісланих інформацій – із 69 до 228. Число складених протоколів про АП відповідно ст. 164-2 КУпАП зросло з 2 до 18. Кількість надісланих до суду протоколів про АП за порушення бюджетного законодавства є поодинокими, а за порушення законодавства у сфері закупівель – скоротилася із 788 до 346.

Кількість прийнятих управлінських рішень за результатами моніторингів і перевірок закупівель демонструє чітку тенденцію до зростання – із 39 до 167 (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Впровадження результатів контролю за дотриманням законодавства у сфері закупівель

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Кількість фактів	Сума, всього, тис. грн	Кількість фактів	Сума, всього, тис. грн	Кількість фактів	Сума, всього, тис. грн
1	2	3	4	3	4	3	4
1. Прийнято управлінських рішень за результатами моніторингів закупівель, перевірок закупівель	710	39	х	91	х	167	х
1.1. Притягнуто до дисциплінарної відповідальності осіб	711	19	х	16	х	49	х
зокрема звільнено із займаних посад осіб	712	1	х	2	х	3	х
1.2. Притягнуто до матеріальної відповідальності осіб	713	1	х	3	х	16	х
2. Кількість розпочатих досудових розслідувань за матеріалами перевірок закупівель	720	3	х	47	х	64	х
3. Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності (всього), зокрема:	730	315	947	418	2070	149	520
3.1. За ст. 164-2 КУпАП	731	2	0	16	3	15	3
3.2. За ст. 164-12 КУпАП	732	0	0	0	0	1	1
3.3. За ст. 164-14 КУпАП	733	313	947	402	2067	133	515
зокрема повторно протягом року	734	0	х	2	х	1	х
4. Фактично внесено адміністративних штрафів (всього), зокрема:	740	Х	658	Х	1020	Х	361

Закінчення табл. 2.9

1	2	3	4	3	4	3	4
4.1. За ст. 164-2 КУпАП	741	X	0	X	3	X	3
4.2. За ст. 164-12 КУпАП	742	X	0	X	0	X	1
4.3. За ст. 164-14 КУпАП	743	X	658	X	1017	X	357
5. Застосовано заходи впливу за порушення бюджетного законодавства	750	3	x	4	x	15	x
5.1. Попереджено про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення	751	2	391	4	3329	5	16913
5.2. Призупинено бюджетних асигнувань	752	0	x	0	x	2	x
5.3. Зупинено операцій з БК	753	1	x	0	x	6	x
5.4. Зменшено бюджетних призначень/асигнувань РБК	754	0	0	0	0	2	391

Джерело: власні розрахунки

Зросла кількість посадових осіб, притягнутих до юридичної відповідальності: до дисциплінарної – із 19 до 49, до матеріальної – із 1 до 16. Кількість розпочатих досудових розслідувань за матеріалами перевірок закупівель збільшилося з 3 до 64, а осіб, притягнутих до адміністративної відповідальності, скоротилася з 315 до 149. Збільшилася кількість заходів впливу за порушення бюджетного законодавства – із 3 до 15.

Таким чином, протягом трьох останніх періодів спостерігається посилення відновлювальної функції ДФК.

2.3. Шляхи удосконалення діяльності органів державного фінансового аудиту

Попри певний прогрес у становленні ДФА в Україні, існують певні недоліки в його організації: відсутність служб аудиту у певних СДС, хронічна некомплектованість посад внутрішніх аудиторів; недостатня абсолютна і відносна чисельність державних аудиторів (щодо кількості об'єктів внутрішнього аудиту). ДФА в Україні системно не покриває контролем основні ризикові сфери діяльності БУ; не забезпечена організаційна та функціональна незалежність його підрозділів. Служби аудиту часто завантажені завданнями, не пов'язаними безпосередньо зі здійсненням

внутрішнього аудиту. Вадами організації ВДА є: низька якість планів з внутрішнього аудиту; поширення фінансових аудитів та аудитів відповідності, спрямованих переважно на оцінку законності, правильності ведення бухгалтерського і бюджетного обліку, достовірності звітності, дотримання внутрішніх регламентів; брак методик оцінки ефективності функціонування СВК і СУР; недосконалість підходів до: оцінки ступеня виконання та досягнення цілей організації, якості планування та виконання бюджетних програм, результативності надання адміністративних послуг.

У системі ВДА недостатньо розвинутими є контрольні-наглядові функції, або аудити ефективності через низьку результативність проведених внутрішніх аудитів у частині вдосконалення системи УДФ, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання коштів, усунення помилок та інших недоліків у діяльності, підвищення дієвості СВК та СУР.

Відповідно до Наказу МФУ від 27.03.2014 № 347 міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, їх територіальні органи та бюджетні установи, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, мають формувати підрозділи внутрішнього аудиту [37]. Останні мають формувати звітність про результати діяльності за формою № 1-ДВА відповідно до п'яти взаємопов'язаних елементів (внутрішнє середовище, управління ризиками, заходи контролю, моніторинг, інформація та комунікація).

Напрямами удосконалення розкриття інформації про організацію та функціонування внутрішнього аудиту у зазначених вище установах є:

- опис функціонування усіх елементів СВК з підтвердженням відповідними внутрішніми розпорядчими документами;
- обґрунтування заходів із удосконалення СВК та/або причини невиконання заходів, прийнятих у минулому періоді;
- надання оцінки СВК за результатами проведених внутрішніх аудитів тощо.

Інформація, яка наводиться за формою № 1-ДВА, має демонструвати глибинний підхід до відображення інформації, розуміння сутності та значення СВК для установи. На жаль, у реальній практиці відповідальність за організацію СВК перекладається з керівництва різних рівнів на фінансові підрозділи або відноситься до компетенції МФУ.

За цих умов необхідно підвищити рівень управлінської відповідальності та підзвітності керівництва організації та керівництва операційних підрозділів щодо організації функціонування СВК і СУР. Для цього необхідно у посадових інструкціях передбачити обов'язки та відповідальність за неналежне функціонування СВК і СУР, які мають забезпечити системний підхід до процесу управління ризиками як складової частини управління організацією. Керівники всіх рівнів та співробітники організації мають переорієнтувати внутрішній контроль не на відповідність виконуваних процесів, а на їх удосконалення.

Результатом синтезу СВК і СУР стало створення ризик-орієнтованої системи СВК, здатної критично оцінювати фінансові операції за ступенем ризику, виділяти ті із них, які можуть призвести до втрат, а також попереджувати несприятливі події для мінімізації ризиків і ефективного впливу на використання ресурсних можливостей суб'єктів, що фінансуються за рахунок БК. СВК має бути унормована чітким набором правил, інструкцій, методик, направлених на прозорість і ефективність в державному секторі. Вона має стати середовищем реалізації функції бюджетування, бухгалтерського обліку, боротьби з шахрайством тощо.

Для подолання негативних наслідків непослідовного впровадження вітчизняних реформ необхідно гармонізувати УДФ з боку Рахункової палати та ДАСУ на основі ґрунтовного комплексного підходу до якості співробітництва спеціалістів органів ДФК з боку виконавчої і представницької влади. При цьому необхідно знизити рівень політичного впливу на результати контрольно-перевірної роботи, а також підвищити ефективність проведення процедур державного аудиту на основі впровадження сучасних

інформаційних технологій. Необхідно розмежувати зміст методик таких форм ДФК (державний аудит та інспектування), які одночасно реалізуються Рахунковою палатою України і ДАСУ.

Для удосконалення правових засад діяльності ДАСУ пропонується змінити назву ЗУ «Про основні засади здійснення ДФК в Україні» на ЗУ «Про Державну аудиторську службу України». Зміст зазначеного ЗУ доцільно доповнити статтями, що визначають предмет контролю, особливості координації діяльності ДАСУ з Рахунковою палатою, службами ВФК державних органів, підприємств, установ, організацій; віднести до повноважень ДАСУ здійснення ДФА законності та ефективності (економічності, продуктивності та результативності) використання коштів (фондів) та/або грантів ЄС підконтрольними установами. Відповідно, це стосується і ДАСУ. Указом Президента України «Про невідкладні заходи з проведення реформ та зміцнення держави» від 08.10.2019 передбачено створення в установленому порядку нового органу ДФК, який здійснюватиме аналіз інформації щодо використання бюджетних ресурсів і контролюватиме високо-ризикові операції шляхом реформування ДАСУ. Указом КМУ від 11.12.2019 передбачено створення Офісу фінансового контролю як інспекції, що є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується КМУ через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері ДФК. Вважаємо, що Офіс фінансового контролю доцільно зробити окремим структурним підрозділом МФУ та у Положенні про нього прописати особливості взаємодії та координації діяльності з іншими суб'єктами ДФК, правоохоронними органами, визначити форми і методи контролю, використовувані Офісом у своїй діяльності.

Відповідно до Стандарту 2100 «Сутність роботи внутрішнього аудиту» Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту функція ВА має оцінювати та сприяти вдосконаленню процесів корпоративного управління, СУР та СВК. В Україні функціонування ДФА законодавчо звужено межами БП, який є лише частиною процесу державного управління.

Тому доцільно розробити і прийняти ЗУ «Про державний внутрішній аудит», у ньому законодавчо закріпити перелік суб'єктів ДВА, розширити їх коло, включивши державні і комунальні підприємства, акціонерні і холдингові компанії, СГД, у статутному капіталі яких державі належить 50 та більше відсотків акцій (часток, паїв). Функції ДВА необхідно привести до міжнародних норм, вивести їх за межі бюджетного процесу, поширивши на об'єкти державного та комунального секторів.

В основу побудови регламентного забезпечення діяльності служб ДВА доцільно покласти Модельний закон «Про внутрішній аудит в організаціях державного сектору», який відносить до СДС підприємства та організації, що фінансуються з бюджетів різних рівнів, розпорядників та отримувачів БК, а також підприємства державної і комунальної власності.

Ключовим принципом організації служб ВА СДС відповідно до міжнародних та вітчизняних стандартів є забезпечення їх незалежності та об'єктивності виконанні обов'язків внутрішніми аудиторами. Складовими незалежності ДВА є організаційна та функціональна. Організаційна незалежність реалізується через звітування начальника служби ВА наглядовій раді (раді директорів), через затвердження регламентних документів (положення про службу ВА, порядок планування та проведення ВА), стратегічних та операційних планів діяльності ДВА, декларації ВА, дотримання Кодексу етики внутрішніх аудиторів. Служба ВА не може входити до складу структурного підрозділу, який підпорядковується керівнику СДС. Керівник служби ВА інформує безпосередньо керівника установи про стан виконання планів та завдань, результати проведених аудитів, наявність обмежень при здійсненні ВА. Втручання інших осіб у процес визначення обсягу діяльності служби ВА, виконання аудитів та звітування про їх результати є неприпустимим. Підпорядкування служби ВА вищому органу управління організації, а не виконавчому органу, створює передумови для реалізації принципу незалежності. Інший варіант вирішення проблеми – аутсорсинг, або залучення до проведення ДВА зовнішніх ресурсів

– аудиторських фірм, професійних бухгалтерів та аудиторів. Таку можливість передбачають міжнародні стандарти з ВА – 2050 «Координація діяльності та покладання на роботу» та 2070 «Зовнішній постачальник послуг та відповідальність організації за внутрішній аудит».

Функціональна незалежність служби ВА означає заборону: входження до складу інших структурних підрозділів (з питань запобігання та виявлення корупції, з управління персоналом чи фінансових служб), а також покладання обов'язків зі здійснення ВА на посадових осіб, що виконують інші функції, тим більше контролюючі.

МФУ, як орган, що дає оцінку функціонуванню СВК і ВА, узагальнює факти недотримання організаційної та функціональної незалежності, а саме: покладання на служби ВА непритаманних їй функцій (контрольно-наглядових, кадрових, ведення бухгалтерського обліку, запобігання корупції тощо), незабезпечення підпорядкування ВА безпосередньо керівнику державного органу (міністру, голові місцевої державної адміністрації тощо). Дотримання принципу незалежності служби ВА сприяє зростанню вартості організації через результати надання об'єктивних та релевантних аудиторських послуг, через забезпечення ефективності управління і достатніх гарантії щодо СУР і СВК. Проактивність та прогресивність поглядів внутрішніх аудиторів збільшує цінність та довіру до служб ВА.

Висновки до розділу 2

1. Узагальнено засади організація контрольно-перевірочної роботи Державної аудиторської служби у розрізі окремих аудитів: 1) операційний аудит СДС; 2) окремі господарські операції, що здійснюються СДС, визначеними за рішенням КМУ або за дорученням Прем'єр-міністра України; 3) аудит використання інформаційних технологій; 4) аудит діяльності суб'єктів господарювання, який не поширюється на бюджетні установи; 5) аудит ПФУ і ФЗДСПС; 6) аудит інвестиційних проектів.

2. За підсумками 11 міс. 2022 року кількість наданих пропозицій за результатами ДФА склала 1454 од. В їх структурі найбільша питома вага приходить на ДФА СГД державного і комунального сектора – 65,82%, на другому місці знаходяться ДФА місцевих бюджетів – 12,93%. Питома вага виконаних рекомендацій становить 58,94%, у т.ч. найбільший процент спостерігається по ДФА місцевих бюджетів – 98,38%, найменший – по ДФА СГД – 43,16%. Таким чином, виконавча дисципліна об'єктів аудиту за бюджетними програмами і СГД слід визнати низькою.

3. Кількість справ, переданих до правоохоронних органів (за їх зверненням) аудиторських звітів, склала 43, у т.ч. основна їх частка 34 (або 79,1%) стосуються СГД державної і комунальної власності. Серед наданих пропозицій пропозиції, направлені на досягнення додаткового результату, у середньому у 1,95 разів перевищують пропозиції нормативно-методологічного характеру, по бюджетним програмам співвідношення становить 2,97, а по ДФА СГД – 1,76 разів.

4. У середньому ступінь реагування об'єктів аудиту на отримані аудиторські звіти є достатньо високою (93,62%), найменшою вона є по СГД (63,5%) і бюджетним програмам (73,08%). Показник 280,0% по місцевим бюджетам пояснюється тим, що по одному звіту приймалося декілька управлінських рішень. Значна частка порушень у сфері публічних фінансів виявляється ДСАУ поза БП – у процесі фінансово-господарської діяльності державних та комунальних підприємств, акціонерних та інші компаній, в яких держава (органи місцевого самоврядування) мають вирішальне право управління. Однією із їх причин є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальністю (безгосподарністю) багатьох керівників СГД при прийнятті ними управлінських рішень. Створення служби ВА певною мірою є гарантією підвищення ефективності функціонування СВК для досягнення цілей та мети організації через більш швидке реагування на відхилення та недоліки СУР задля запобігання незаконному, ефективному та нерезультативному використанню публічних фінансів.

5. За невиконання висновків та рекомендацій за підсумками ДФА передбачено застосування до відповідальних осіб дисциплінарної, матеріальної, фінансової, адміністративної відповідальності. За підсумками 2020-11 міс. 2022 року кількість направлень до Державної служби фінансового моніторингу інформацій про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом скоротилася з 392 (16326808 грн.) до 44 (542050 грн.). Найбільша кількість і сума позовів до суду щодо відшкодування винними особами втрат фінансових і матеріальних ресурсів мала місце у 2021 році 32 (516850 грн.). У 2020-2021 роках кількість попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення становила 243, за 11 міс. 2022 року вона скоротилася до 96, а їх сума зменшилася з 393764052 грн. до 933492 грн. Кількість зменшених бюджетних призначень / асигнувань розпорядникам БК скоротилася з 33 до 13, а їх сума – зросла 11723 грн. до 57311 грн. Кількість осіб, притягнутих до АВ скоротилася з 1470 до 639.

6. Протягом 2020-11 міс. 2022 року обсяг охоплених контролем процедур закупівель (всього) збільшився за кількістю з 9679 до 11371, а за сумою – із 178123395 грн. до 234108792 грн. Кількість порушень законодавства, виявлених моніторингами закупівель, скоротилася із 8668 (148704996 грн.) до 7202 (124660313 грн.). Основна кількість порушень приходить на розгляд тендерної пропозиції та/або її відхилення.

7. Питома вага порушень законодавства, виявлених моніторингами закупівель у процесі розгляду тендерної пропозиції та/або її відхилення, скоротилася за кількістю з 47,8% до 39,06%, а за сумами – зросла із 45,54% до 52,15%. За результатами контролю у сфері закупівель усунуено порушення у формі попередження укладання договору та/або здійснення витрат коштів за процедурами закупівель, проведеними з порушенням законодавства, у 2020 році – 3017 випадків на суму 13433820 грн., у 2021 році та за 11 міс. 2022 – кількість випадків скоротилася і склала відповідно 2770 і 2423, а в кінці аналізованого періоду вартість угод зросла до 14174884 грн.

8. Значно зросла кількість усунутих порушень законодавства за результатами контролю у сфері закупівель протягом 2020-11 міс. 2022 року – із 192 до 683, а за сумами – із 1086402 грн. до 2430593 грн. Динаміку кількості вжитих заходів за результатами контролю законодавства у сфері закупівель слід вважати позитивною.

9. Кількість надісланих інформацій про результати перевірок закупівель для прийняття управлінських рішень протягом 2020-11 міс. 2022 року зросла з 136 до 415. У взаємовідносинах із правоохоронними органами за перевірками закупівель кількість: переданих матеріалів збільшилася з 24 до 261, надісланих інформацій – із 69 до 228. Число складених протоколів про АП відповідно ст. 164-2 КУпАП зросло з 2 до 18. Кількість надісланих до суду протоколів про АП за порушення бюджетного законодавства є поодинокими, а за порушення законодавства у сфері закупівель – скоротилася із 788 до 346.

10. Кількість прийнятих управлінських рішень за результатами моніторингів і перевірок закупівель демонструє чітку тенденцію до зростання – із 39 до 167. Зросла кількість посадових осіб, притягнутих до юридичної відповідальності: до дисциплінарної – із 19 до 49, до матеріальної – із 1 до 16. Кількість розпочатих досудових розслідувань за матеріалами перевірок закупівель збільшилося з 3 до 64, а осіб, притягнутих до адміністративної відповідальності, скоротилася з 315 до 149. Збільшилася кількість заходів впливу за порушення бюджетного законодавства – із 3 до 15. Таким чином, протягом трьох останніх періодів спостерігається посилення відновлювальної функції ДФК.

11. Керівники центральних органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, бюджетних установ, СГД державної та комунальної власності несуть персональну відповідальність за побудову ефективної СВК та внутрішнього аудиту. Вони мають забезпечити розробку відповідних регламентів і організаційно-правових засад, які надають впевненості, що діяльність організації досягне поставленої мети шляхом ефективного, економного та результативного використання бюджетних ресурсів.

12. Кожна організація має розробити Положення про організацію СВК, Положення про СУР, Положення про службу ВА як перелік задокументованих правил і процедур, що ґрунтуються на вітчизняних і міжнародних стандартах внутрішнього контролю, у т.ч. модель *COSO* – міжнародно визнана структура внутрішнього контролю. Зазначені вище Положення мають містити тільки ті правила та процедури, які відповідають меті, завданням та функціям організації.

13. На додаток до зазначених Положень задля досягнення максимального результату, керівник організації має затвердити технологічні регламенти, які містять порядок, правила і послідовність виконання процедур внутрішнього контролю, внутрішнього контролю та їх взаємозв'язок з іншими операційними і бізнес-процесами. Ці регламенти мають регулярно переглядатися з внесенням відповідних коригувань у зв'язку зі зміною законодавства або із реалізацією заходів щодо уникнення, зменшення ризиків, усунення виявлених порушень.

ВИСНОВКИ

1. ДФА є інструментом реалізації фінансово-бюджетної політики, УДФ в системі регулювання економічних відносин. ДФА - це новий напрям у роботі органів ДФК виконавчої влади (ДАСУ) та представницької влади (Рахункова палата України). На відміну від внутрішнього ДФК основною формою контрольних заходів, що реалізуються в рамках ВДФА, є аудит. Протягом останнього часу зростає частка аудитів у загальній кількості заходів контролю, порівняно з ревізіями і інспекціями, що підвищує дієвість превентивного контролю в частині попередження бюджетних правопорушень.

2. Процедурами ВДФА законності та правомірності фінансового управління є: аудит фінансової звітності; аудит законності. Процедурами ВДФА ефективності фінансового управління є: аудит економічності та ефективності; аудит результативності або аудит програм. Система ДФА постійно вдосконалюється та адаптується до структурних перетворень економіки. Водночас, важливим є постійний пошук найбільш оптимального спрямування контрольних дій за змістом, обсягом, сутністю.

3. ДАСУ є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується КМУ через Міністра фінансів України та який реалізує державну політику у сфері ДФК. ДАСУ має функціональну та територіальну організаційну структуру, представлену п'ятьма офісами. ДАСУ є правонаступницею Державно-контрольної служби України і Державної фінансової інспекції України. Подальше удосконалення системи ДФА в Україні сприятиме підвищенню якісного рівня використання БК та соціально-економічному розвитку країни загалом.

4. Узагальнено засади організація контрольно-перевірочної роботи Державної аудиторської служби у розрізі окремих аудитів: 1) операційний аудит СДС; 2) окремі господарські операції, що здійснюються СДС, визначеними за рішенням КМУ або за дорученням Прем'єр-міністра України; 3) аудит використання інформаційних технологій; 4) аудит діяльності

суб'єктів господарювання, який не поширюється на бюджетні установи; 5) аудит ПФУ і ФЗДСПС; 6) аудит інвестиційних проектів.

5. За підсумками 11 міс. 2022 року кількість наданих пропозицій за результатами ДФА склала 1454 од. В їх структурі найбільша питома вага приходить на ДФА СГД державного і комунального сектора, на другому місці знаходяться ДФА місцевих бюджетів. Питома вага виконаних рекомендацій становить 58,94%, у т.ч. найбільший процент спостерігається по ДФА місцевих бюджетів, найменший – по ДФА СГД. Найбільша частка справ, переданих до правоохоронних органів аудиторських звітів, стосуються СГД державної і комунальної власності. У середньому ступінь реагування об'єктів аудиту на отримані аудиторські звіти є достатньо високою, найменшою вона є по СГД. Таким чином, виконавча дисципліна об'єктів аудиту за бюджетними програмами і СГД слід визнати низькою.

6. За невиконання висновків та рекомендацій за підсумками ДФА передбачено застосування до відповідальних осіб дисциплінарної, матеріальної, фінансової, адміністративної відповідальності. Кількість прийнятих управлінських рішень за результатами моніторингів і перевірок закупівель демонструє чітку тенденцію до зростання. Також зросла кількість посадових осіб, притягнутих до дисциплінарної та матеріальної відповідальності. Кількість осіб, притягнутих до адміністративної відповідальності, скоротилася більше, ніж вдвічі.

7. Протягом 2020-11 міс. 2022 року обсяг охоплених контролем процедур закупівель збільшився як за кількістю, так і за сумою. Кількість порушень законодавства, виявлених моніторингами закупівель, скоротилася. Основна кількість порушень приходить на розгляд тендерної пропозиції та/або її відхилення. Значно зросла кількість усунутих порушень законодавства за результатами контролю у сфері закупівель. Таким чином, динаміку кількості вжитих заходів за результатами контролю законодавства у сфері закупівель слід вважати позитивною.

8. Керівники центральних органів виконавчої влади, органів місцевого

самоврядування, бюджетних установ, СГД державної та комунальної власності несуть персональну відповідальність за побудову ефективної СВК та внутрішнього аудиту. Вони мають забезпечити розробку відповідних регламентів і організаційно-правових засад, які надають впевненості, що діяльність організації досягне поставленої мети шляхом ефективного, економного та результативного використання бюджетних ресурсів.

9. Кожна організація має розробити Положення про організацію СВК, Положення про СУР, Положення про службу ВА як перелік задокументованих правил і процедур, що ґрунтуються на вітчизняних і міжнародних стандартах внутрішнього контролю, у т.ч. модель *COSO* – міжнародно визнана структура внутрішнього контролю. Зазначені вище Положення мають містити тільки ті правила та процедури, які відповідають меті, завданням та функціям організації.

10. На додаток до зазначених Положень задля досягнення максимального результату, керівник організації має затвердити технологічні регламенти, які містять порядок, правила і послідовність виконання процедур внутрішнього контролю, внутрішнього контролю та їх взаємозв'язок з іншими операційними і бізнес-процесами. Ці регламенти мають регулярно переглядатися з внесенням відповідних коригувань у зв'язку зі зміною законодавства або із реалізацією заходів щодо уникнення, зменшення ризиків, усунення виявлених порушень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко Г. С. Удосконалення правового статусу, завдань державної аудиторської служби України: необхідність чи політична доцільність. *Наше право*. 2019. № 4. С. 143-151.

2. Борець Л. В., Руда В. О. Сучасний стан та перспективи правового регулювання цифрової трансформації діяльності Державної аудиторської служби України. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2021. № 2. С. 160-172.

3. Брадул О. М. Класифікація та принципи побудови системи державного фінансового аудиту в Україні. *Вчені записки університету "КРОК". Серія : Економіка*. 2019. Вип. 3. С. 56-61.

4. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20150920#Text>

5. Височан О. О., Литвиненко Н. О. Аудит ефективності як засіб підтвердження результативності, економності та продуктивності використання бюджетних коштів у державному секторі економіки України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 25(1). С. 44-48.

6. Головач Т. А. Про питання надання аудиторських послуг із зовнішньої оцінки корупційних ризиків у діяльності підприємств і акціонерних товариств державної форми власності: підготовка та планування. *Економіка. Фінанси. Право*. 2020. № 6. С. 14-18.

7. Грицишен Д. О., Свірко С. В., Яремчук І. М. Попередній аудит як запорука ефективного управління публічними коштами та іншим майном, що перебуває у державній власності. *Економіка, управління та адміністрування*. 2020. № 2. С. 42-55.

8. Державні аудитори підготували революційні законопроекти на

припинення корупційних схем. *Економіка. Фінанси. Право*. 2021. № 12. С.38-39.

9. Дмитренко В. І. Імплементация міжнародного досвіду державного аудиту для забезпечення економічної безпеки України. *Агросвіт*. 2020. № 10. С. 65-70.

10. Зdirko Н. Г. Стандартизація державного аудиту публічних закупівель в Україні через запровадження аудиту відповідності. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 4. С. 156-174.

11. Зdirko Н. Г., Остапчук С. М. Критерій ефективності в аналізі та державному аудиті публічних закупівель. *Облік і фінанси*. 2020. № 1. С. 146-157.

12. Зюман С., Яковлева Т. Методичні підходи проведення внутрішнього аудиту в державному секторі. *Збірник наукових праць Національної академії Державної прикордонної служби України. Серія : Військові та технічні науки*. 2021. № 4. С. 36-51.

13. Кальченко В. В. Аналіз існуючої методики проведення аудиту безпеки комп'ютерних систем в державних органах. *Системи управління, навігації та зв'язку*. 2019. Вип. 3. С. 110-114.

14. Косова Т. Д., Шевченко В.В. Вищий державний фінансовий контроль в умовах євроінтеграції України. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2018. № 1. С. 121-129.

15. Косова Т. Д., Шевченко В.В. Організація аудиту ефективності в системі зовнішнього державного фінансового контролю. *Молодий вчений*. 2018. №2. С. 394-398.

16. Кощинець М. І. Оцінка стану та проблеми функціонування внутрішнього контролю та аудиту в органах державного сектора. *Бізнес Інформ*. 2019. № 4. С. 268-273.

17. Кравченко Ю. П., Ружанський О. Б. Внутрішній аудит системи державної служби України з надзвичайних ситуацій як елемент публічного

менеджменту. *Науковий вісник: державне управління*. 2022. № 1. С. 260-275.

18. Лебединська О. Ю. Зовнішній та внутрішній державний аудит: нормативно-правові засади розмежування в умовах адміністративної реформи. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право*. 2020. Вип. 61(2). С. 7-12.

19. Мельник Л. І., Шот А. П. Імплементация європейських вимог державного аудиту у вітчизняну практику. *Бізнес Інформ*. 2021. № 9. С. 177-182.

20. Мустаца І. В. Теоретичні і практичні аспекти внутрішнього аудиту суб'єктів державного сектору. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2019. Вип. 2. С. 178-186.

21. Оболенцев В. Ф. Внутрішній аудит як підсистема державної системи. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право*. 2022. Вип. 71. С. 263-268.

22. План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів: Наказ Державного казначейства України від 17.05.2000 № 1. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0001506-00#Text>

23. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

24. Покиньючерда В. В., Копняк К. В. Організація аудиту ефективності управління державним боргом. *Ефективна економіка*. 2020. № 4. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2020_4_54

25. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 28.03.2022).

26. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

27. Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24.02.2022 №64/2022. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/642022->

41397

28. Про запобігання корупції: Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII. URL: http://sfs.gov.ua/data/normativ/000/001/63780/ZAKON_UKRA_NI.doc (дата звернення 28.04.2021)

29. Про затвердження Методичних рекомендацій розрахунку рівня тіньової економіки: Наказ Міністерства економіки від 18.02.2009 № 123. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0123665-09#Text>

30. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України; Положення від 03.02.2016 № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>

31. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: Постанова Кабінету Міністрів України; Положення від 20.08.2014 № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text>

32. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.05.2019 № 517. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-%D0%BF/ed20190522#n14>

33. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.03.2019 № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF/ed20190327#n18>

34. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 № 114. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2018-%D0%BF/ed20181227#n13>

35. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською

службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.09.2018 № 740. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/740-2018-%D0%BF/ed20180912#n15>

36. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text>

37. Про затвердження форми звітності № 1-ДВА «Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту», пояснювальної записки до звіту (зведеного звіту) та інструкції про їх складання та подання: Наказ Міністерства фінансів України від 27.03.2014 № 347. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0410-14#Text>

38. Про окремі заходи щодо забезпечення державного фінансового контролю: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.09.2022 № 1119. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1119-2022-%D0%BF/ed20220927#n15>

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

40. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text>

41. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 310-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80#Text>

42. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації: Розпорядження Кабінету Міністрів від 29 грудня 2021 р. № 1805-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>

43. Пушкарьова О. Ю. Особливості забезпечення якості внутрішнього аудиту та підвищення професійної компетентності внутрішніх аудиторів в

державному секторі. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2019_12_95

44. Пушкарьова О. Ю. Організаційно-нормативні аспекти запровадження внутрішнього аудиту в державному секторі економіки. *Бізнес-навігатор*. 2019. Вип. 6. С. 217-223.

45. Ралко А. І. Результати дослідження психологічної готовності фахівців Державної аудиторської служби України до аудиторської діяльності. *Молодий вчений*. 2019. № 8(1). С. 50-53.

46. Рябчук О. Г., Гожуловський С. С. Обґрунтування поняття "державний бюджетний аудит". *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2020. № 2. С. 70-76.

47. Салямон-Міхеєва К. Д. Взаємодія незалежного та державного аудиту: міжнародний досвід та вітчизняні особливості. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. Серія : Економічні науки. 2020. № 5(2). С. 94-99.

48. Сембієва Л., Буртебаєва А. Податкове адміністрування в системі державного аудиту. *Вісник економіки*. 2021. Вип. 3. С. 147-160.

49. Сітепу К. Д. С., Вахийді Т., Сафтяна Ю. Вплив часового бюджетного тиску і компетенції на якість аудиту як змінна модератора в державних бухгалтерських компаніях Південної Суматри. *Облік і фінанси*. 2020. № 1. С. 158-164.

50. Слободяник Ю. Б., Галас О. М. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього державного аудиту в Україні. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер. : Економіка*. 2020. Вип. 1. С. 212-221.

51. Слободяник Ю. Б., Матієнко-Зубенко І. І., Мариніч І. О., Сиротенко Н. А. Державний аудит як сучасний інструмент попередження корупції. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2020. № 3. С. 157-166.

52. Табенська Ю. В. Повноваження державної аудиторської служби України в сфері публічних закупівель. *Вісник Чернівецького торговельно-*

економічного інституту. Економічні науки. 2019. Вип. 3-4. С. 229-237.

53. Табенська Ю. В. Реалії функціонування системи державного фінансового аудиту в Україні. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2019. Вип. 1. С. 174-183.*

54. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Міжнародний документ від 27.06.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text

55. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/ru/ed20131011#Text>

56. Чорновол А. О., Табенська Ю. В. Ефективність управлінських дій та рішень під час проведення державного фінансового аудиту місцевих бюджетів. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2020. Вип. 4. С. 113-124.*

57. Шевчук О. Д., Здирко Н. Г. Стан та перспективи розвитку державного фінансового аудиту як ефективного інструменту боротьби з фінансовими порушеннями. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2019. № 5. С. 158-168.*

58. Шкуропат О. Г., Петруха С. В., Мельников О. В. Перспективи державних підприємств в умовах модернізації системи управління державною власністю (на прикладі підприємств, віднесених до сфери управління Державної аудиторської служби України). *Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. 2021. Вип. 8. С. 144-155.*

59. Шкуропат О. Г., Петруха С. В., Мельников О. В., Петруха Н. М. Практика організації адміністративно-господарських процесів в центральних органах виконавчої влади (на прикладі Державної аудиторської служби України). *Вчені записки університету "КРОК". Серія : Економіка. 2021. Вип. 3. С. 100-108.*

