

**ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА  
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА  
ФАКУЛЬТЕТ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ**

**Кафедра публічного управління та адміністрування**

**МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА**

на здобуття освітнього рівня Магістр  
на тему:

**ІНСТРУМЕНТИ ВЗАЄМОДІЇ ОРГАНІВ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ І  
ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ В СИСТЕМІ ПУБЛІЧНОГО  
УПРАВЛІННЯ**

**Виконав:** студент магістратури  
за спеціальністю 281 Публічне  
управління та адміністрування  
**Черевичник Павло Леонідович**

---

(прізвище та ініціали)

**Керівник:** докторка наук з  
державного управління, доцентка,  
професорка кафедри публічного  
управління та адміністрування  
**Шевчук Інна Володимирівна**

---

(прізвище та ініціали)

**Рецензент:**  
(прізвище та ініціали)

**Хмельницький – 2023 рік**

## АНОТАЦІЯ

**Черевичник П.Л. Інструменти взаємодії органів Держаудитслужби і правоохоронних органів.** Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису. Магістерська робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 281 Публічне управління та адміністрування. Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, Хмельницький, 2023. 72 с.

У магістерській роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення актуальної наукової та практичної проблеми функціонування державного фінансового аудиту, підвищення його ефективності та реалізації механізмів взаємодії Держаудитслужби з правоохоронними органами. Розглянуто особливості діяльності органів Державної аудиторської служби України як суб'єктів забезпечення економічної безпеки держави. Опрацьовано правові основи здійснення державного фінансового контролю в Україні: проведення державного фінансового аудиту, перевірки та моніторингу державних закупівель; інспектування (ревізії). Здійснено аналіз ефективності діяльності Держаудитслужби України.

Встановлено, що для забезпечення ефективності проведення контрольних заходів та вдосконалення інституту державного аудиту, необхідно розробити програму створення та розвитку інформаційно-комунікаційної системи Держаудитслужби, а також створити єдиний державний інформаційно-аналітичний центр. Досвід провідних країн світу вказує на те, що у рамках реформування системи державного аудиту як ефективного інструменту запобігання бюджетних порушень і мінімізації наслідків зловживань бюджетними коштами для суспільства необхідно: розробити відповідне методологічне забезпечення здійснення окремих видів державного аудиту; проводити на постійній основі навчально-наукові заходи, спрямовані на підвищення кваліфікації перевіряючих і на ліквідацію застарілих пріоритетів у сфері ревізійної діяльності.

**Ключові слова:** аудит, контроль, внутрішній контроль, стандарти, організація, перевірка, інспектування (ревізії).

## ABSTRACT

**Cherevichnyk P.L. Tools of Interaction between the state Audit Service and Law Enforcement Agencies.** Qualifying scientific paper on copywriting. Master's degree work for obtaining an open master's degree in the specialty 281 Public management and administration. Khmelnytskyi Leonid Yuzkov University of Management and Law, Khmelnytskyi, 2023. 72 p.

In the master's work, a theoretical generalization was made and a solution to the actual scientific and practical problem of the functioning of the state financial audit, increasing its efficiency and implementation of the mechanisms of interaction of the State Audit Service with law enforcement agencies was proposed. The peculiarities of the activities of the bodies of the State Audit Service of Ukraine as subjects of ensuring the economic security of the state are considered. The legal basis for state financial control in Ukraine was worked out: state financial audit, verification and monitoring of state procurement; inspection (audit). An analysis of the effectiveness of the State Audit Service of Ukraine was carried out.

It was established that in order to ensure the effectiveness of control measures and the improvement of the state audit institute, it is necessary to develop a program for the creation and development of the information and communication system of the State Audit Service, as well as to create a single state information and analytical center. The experience of the world's leading countries indicates that within the framework of reforming the state audit system as an effective tool for preventing budget violations and minimizing the consequences of misuse of budget funds for society, it is necessary to: develop appropriate methodological support for the implementation of certain types of state audit; to conduct educational and scientific activities on an ongoing basis, aimed at improving the qualifications of auditors and eliminating outdated priorities in the field of audit activity.

**Keywords:** audit, control, internal control, standards, organization, inspection, inspection (audits).

**Зміст:**

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ ...	8
1.1. Сутність, завдання і функції Державної аудиторської служби України .....	8
1.2. Особливості діяльності органів Державної аудиторської служби України як суб'єктів забезпечення економічної безпеки держави .....	13
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ТА МЕХАНІЗМ ВЗАЄМОДІЇ ОРГАНІВ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ І ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ .....	22
2.1. Аналіз та оцінка ефективності діяльності Держаудитслужби України .....	22
2.2. Механізм взаємодії Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів з правоохоронними органами.....	31
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ВЗАЄМОДІЇ ОРГАНІВ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ ТА ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ .....	44
3.1. Шляхи удосконалення адміністративно-правового механізму регулювання діяльності правоохоронних органів та Держаудитслужби .....	44
3.2. Зарубіжний досвід співпраці органів державного фінансового контролю і правоохоронних органів .....	49
ВИСНОВКИ.....	60
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	63
ДОДАТКИ.....	71

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** У контексті євроінтеграції в Україні, державний аудит, що є невід'ємною частиною державного фінансового контролю, відзначається важливою роллю у забезпеченні дисципліни в реалізації фінансово-бюджетних відносин. Сприяючи наповненню державного бюджету, державний аудит стає ключовим інструментом у протидії злочинам в сфері фінансово-бюджетних відносин і важливим засобом охорони державного майна і фінансових ресурсів від недобросовісних дій суб'єктів господарювання.

Функціонування системи державного аудиту відіграє вирішальну роль у виявленні порушень прийнятих стандартів, законності, ефективності, результативності та економічності управління суспільними ресурсами. Це, в свою чергу, дозволяє отримати суспільству важливу інформацію щодо якості державного управління, що має прямий вплив на рівень підтримки чинної влади громадянськістю. У зв'язку з трансформаціями національної економіки та переглядом фінансово-бюджетних відносин, важливо вивчати фактичний стан проведення державного аудиту та визначати подальші перспективи його вдосконалення та розвитку. Це питання визначає значущість та актуальність обраної теми магістерської роботи..

Формування і розвиток системи державного фінансового аудиту в Україні є предметом дослідження відомих учених-практиків: Александрович О.О., Веремчук О.О. , Веремчук О.О., Голоядова Т.О., Дейнеко Є.В., Дікань Л.В., Завистовська Г.І. , Кравченко Ю.П., Мамишев А.В., Романів Є.М., Стрекаль О.О., Шевців Л.Ю. та ін. Незважаючи на значний внесок у розвиток теоретико-методичних та практичних основ державного фінансового аудиту, для України на сучасному етапі актуально стоїть завдання формування сучасної концепції створення вітчизняної системи державного фінансового контролю, що включає в себе стратегію подальшого розвитку державного фінансового аудиту.

**Мета і основні завдання дослідження.** Метою магістерської роботи є узагальнення теоретичних основ та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення механізму взаємодії Держаудитслужби з правоохоронними органами з урахуванням досвіду провідних країн світу і вимог міжнародних стандартів у цій сфері відносин.

Реалізація поставленої мети обумовила такі завдання дослідження:

- визначити сутність, завдання і функції Державної аудиторської служби України;
- розглянути особливості діяльності органів Державної аудиторської служби України як суб'єктів забезпечення економічної безпеки держави .....
- здійснити аналіз діяльності Держаудитслужби України;
- описати механізм взаємодії Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів з правоохоронними органами;
- - опрацювати шляхи удосконалення адміністративно-правового механізму регулювання діяльності правоохоронних органів та Держаудитслужби;
- узагальнити зарубіжного досвіду співпраці органів державного фінансового контролю і правоохоронних органів.

*Об'єктом дослідження* магістерської роботи є суспільні відносини, що виникають в процесі взаємодії Державної аудиторської служби з правоохоронними органами.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних та практичних аспектів взаємодії Державної аудиторської служби з правоохоронними органами.

**Методи дослідження.** Магістерська робота ґрунтується на використанні загальнонаукових та спеціальних методів. Дослідження теоретичних та практичних аспектів державного аудиту ґрунтується на системному методі. При розкритті сутності державного аудиту та визначенні його основних категорій застосовуються методи наукової абстракції, індукції, дедукції, синтезу та аналізу. Аналіз етапів становлення та розвитку державного аудиту здійснено

шляхом поєднання історичного та логічного підходів, систематизації та узагальнення. Оцінка особливостей організації та методики проведення державного аудиту виконана з використанням методичних прийомів огляду, узагальнення та порівняння. Розгляд та визначення основних показників сучасного стану державного аудиту виконані за допомогою методів економічного аналізу, групування, систематизації, узагальнення, табличного та графічного методів. Дослідження зарубіжного досвіду організації та проведення державного аудиту, а також визначення можливостей його застосування у вітчизняній практиці здійснюється за допомогою методів порівняння, аналогії та абстрагування.

**Інформаційну базу дослідження** склали вітчизняні законодавчі акти у цій сфері та правові акти окремих іноземних держав, які містять положення щодо особливостей взаємодії органів Держаудитслужби і правоохоронних органів в системі публічного управління.

**Практичне значення отриманих результатів.** Практична значимість одержаних результатів дослідження полягає в тому, що у роботі здійснено узагальнення теоретико-практичних основ та окреслено напрями удосконалення взаємодії Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів з правоохоронними органами, що може стати основною для розробки відповідних програм розвитку Держаудитслужби.

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ

### 1.1. Сутність, завдання і функції Державної аудиторської служби України

Реформування державного механізму в Україні супроводжується перебудовою органів фінансового контролю. На сьогоднішній день, підходи до фінансового контролю визначаються його "філософією", яка акцентується на розкритті причин виникнення фінансових правопорушень, їх передбаченні та оцінці ефективності використання бюджетних коштів підконтрольними установами. Важливою метою органів фінансового контролю залишається впровадження ефективного та раціонального використання бюджетних коштів суб'єктами, які отримують та мають відповідальність за їх використання. Одним із урядових органів фінансового контролю є Державна аудиторська служба України (далі – Держаудитслужба).

Створення, функціонування та фінансування Державної аудиторської служби України (Держаудитслужби) відбувається згідно з вимогами чинного українського законодавства. Держаудитслужбу утворено Кабінетом Міністрів, якому надані повноваження створення, реорганізації та ліквідації центральних органів виконавчої влади згідно з пунктом 16 статтею 116 Конституції України у рамках виконання реформування державного фінансового контролю та бюджетних відносин, зазначеного у «Плані заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку “Україна-2020” у 2015 році».

Державна аудиторська служба України є центральним органом виконавчої влади. Вона створена відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р № 868 «Про утворення Державної аудиторської служби України» [48], діяльність якої спрямовується і координується

Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів. Її структура складається з центрального апарату та п'яти регіональних офісів (рис. 1.1).

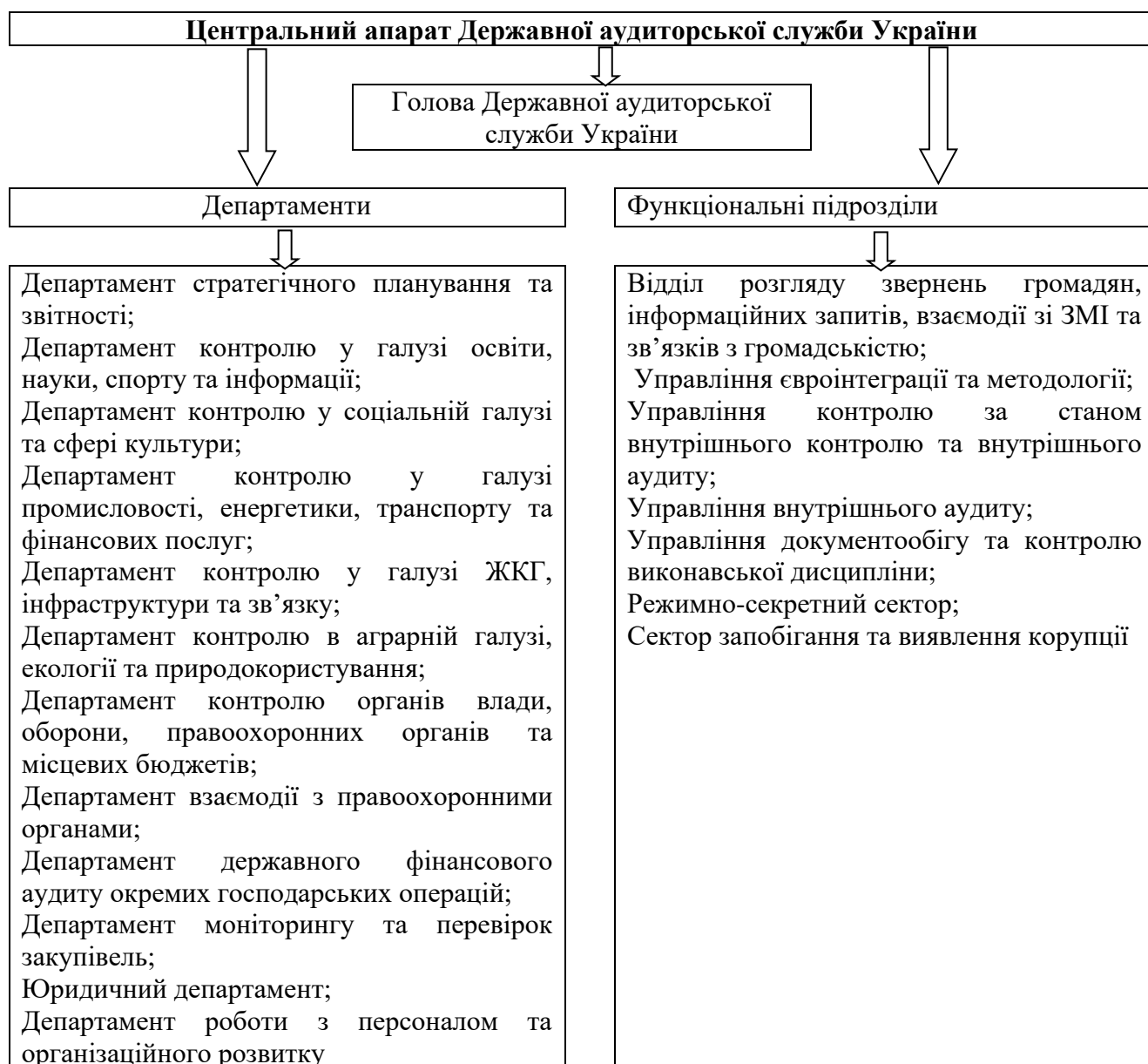


Рисунок 1.1. Структура Державної аудиторської служби України  
Джерело: складено за даними [7].

Основними завданнями Державної аудиторської служби України є сприяння формуванню та реалізації державної політики в галузі державного фінансового контролю, здійснення нагляду за ефективним, законним, цільовим та результативним використанням і збереженням державних (бюджетних) ресурсів, а також досягнення економії бюджетних коштів. Одним з ключових

завдань є виявлення та усунення причин і умов, які можуть викликати порушення та виникнення недоліків у діяльності контрольованих суб'єктів.

Відповідно до завдань основними функціями органів Державної аудиторської служби України є [7]:

1. Здійснення контролю за виконанням державними органами таких завдань як: управління об'єктами державної власності, ефективне використання бюджетних та майнових ресурсів, земельних ділянок, а також відшкодування кредитів, отриманих під державні гарантії. Державний фінансовий контроль також включає перевірку достовірності бюджетних показників, відповідність бюджетних зобов'язань визначеним асигнуванням та інші аспекти бюджетної діяльності.

2. Розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків та порушень, а також запобігання їх повторенню у майбутньому.

3. Прийняття заходів у встановленому порядку для коригування порушень законодавства, виявлених під час державного фінансового контролю, та притягнення до відповідальності винних осіб.

4. Виконання інших функцій, передбачених законами України у сфері державного фінансового контролю.

Органи Державної аудиторської служби України проводять контроль у міністерствах, інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах, а також у суб'єктах господарювання державного сектора економіки. Контроль також охоплює підприємства, установи і організації, які отримують фінансування з бюджетів на різних рівнях або користуються державним чи комунальним майном. Важливо відзначити, що суб'єктами господарювання державного сектора економіки є підприємства, які діють виключно на основі державної власності, або ті, у яких державна частка в статутному фонді перевищує 50% або має значення, яке надає державі право на вирішальний вплив на їхню господарську діяльність [18].

Здійснення державного фінансового контролю реалізується Державною аудиторською службою України шляхом проведення державного фінансового аудиту, перевірки та моніторингу державних закупівель; інспектування (ревізії) (рисунок 1.2.).



Рисунок 1.2. Форми здійснення державного фінансового контролю Держаудитслужбою України

Джерело: складено за даними [43].

Взаємодія між органами Державної аудиторської служби і правоохоронними органами є ключовою для виявлення, розслідування та запобігання корупційним схемам у сфері фінансів та державного управління. Співпраця між цими органами визначається необхідністю захисту від неправомірного використання бюджетних коштів, розкрадання державного майна та забезпечення правопорядку у сфері фінансів і управління. Інноваційні методи в аудиторській діяльності та застосування передових технологій стають ключовими елементами цієї взаємодії, що дозволяє ефективно реагувати на

виклики сучасного господарського середовища та забезпечувати високий рівень дотримання законодавства.

Місце відділу взаємодії з правоохоронними органами у структурі Західного Офісу Держаудитслужби зображено на рис.1.3.

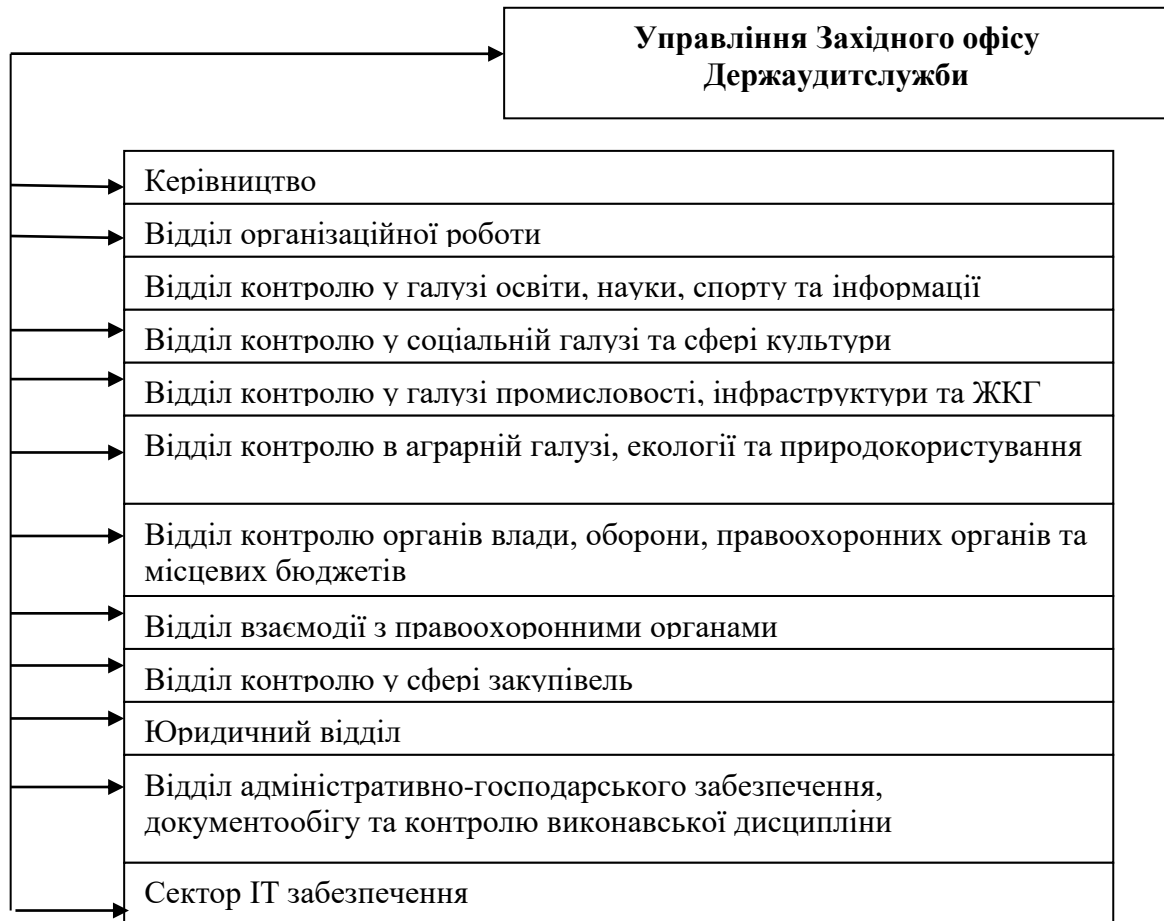


Рисунок 1.3. Місце відділу взаємодії з правоохоронними органами у структурі Західного Офісу Держаудитслужби  
Джерело: складено за даними [55, с.56].

Службові особи аудиторської служби мають обов'язок строго дотримуватися Конституції України, законів України, а також прав та інтересів громадян, підприємств, установ і організацій, що підлягають захисту відповідно до закону. За невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків, вони можуть бути притягнуті до дисциплінарної та кримінальної відповідальності згідно з чинним законодавством.

Працівники Державної аудиторської служби України повинні передавати матеріали ревізій правоохоронним органам у випадках виявлення зловживань та порушень чинного законодавства. Вони також повідомляють про виявлені недоречності та порушення державним органам та органам, уповноваженим управляти державним майном. У цьому контексті працівники мають забезпечувати збереження комерційної та службової таємниці.

Отже, органи Державної аудиторської служби України виконують контрольні заходи в економіці держави, сприяють дотриманню фінансово-бюджетної дисципліни всіх учасників бюджетного процесу..

## **1.2. Особливості діяльності органів Державної аудиторської служби України як суб'єктів забезпечення економічної безпеки держави**

Досліджуючи та аналізуючи роботу правоохоронних органів як учасників системи забезпечення економічної безпеки держави, можна зазначити, що вони виконують ряд завдань, діючи у певних напрямках. Основні завдання включають проведення досудового слідства та оперативно-розшукових заходів, контр-розвідувальну діяльність, складання протоколів про адміністративні правопорушення, представлення державного обвинувачення в суді, контроль за дотриманням законодавства, організацію та процесуальне керівництво досудовим розслідуванням, вирішення інших питань у межах кримінального провадження, нагляд за негласними та іншими слідчими і розшуковими заходами органів правопорядку та інші аспекти. [64].

Водночас, суттєвим напрямком діяльності правоохоронних органів у сфері протидії економічним загрозам залишається державний фінансовий контроль. Ця сфера спрямована на виявлення ймовірних порушень вимог, пов'язаних з розподілом, формуванням та використанням публічних фінансових ресурсів. Як відзначає Ю. О. Романченко, державний фінансовий контроль є ключовим інструментом для підвищення ефективності управління державою та

її фінансовими ресурсами, особливо в умовах економічної кризи та дефіциту бюджетних коштів.

За словами В. В. Вороніної, контроль за використанням бюджетних коштів є необхідною складовою діяльності держави з моменту її заснування. Стеження за витратами забезпечує зворотний зв'язок між запланованими та фактично досягнутими результатами [7]. Сучасні умови визначають актуальність покращення організації та ефективності контролю. Згідно з В. Ф. Піхоцьким, вирішення питань щодо розбудови і становлення цілісної системи державного фінансового контролю в Україні стає важливим для забезпечення реформ та розвитку країни. Це включає в себе ефективне управління бюджетною системою, соціальним захистом, ефективність використання державної власності та розвиток громадянського суспільства.

Зауважимо, що важливою є думка В. А. Бортяника про необхідність побудови системи контролю, яка забезпечить швидке та ефективне адаптування до нових завдань та методів контролю. Це свідчить про необхідність якісного нормативно-правового регулювання у цій сфері і ефективної роботи відповідальних державних органів..

З урахуванням зазначених обставин та враховуючи тематику нашого дослідження, важливим є вивчення адміністративно-правового статусу Державної аудиторської служби України як суб'єкта, що забезпечує економічну безпеку держави. Задовільна діяльність цього суб'єкта має вирішальне значення для нормального функціонування фінансової безпеки, що, безперечно, сприятиме ефективності економічного блоку державної безпеки..

Відповідно до п. 1 Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого постановою КМУ від 03.02.2016 № 43 Держаудитслужба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю [9]. Під час своєї діяльності органи Держаудитслужби керуються нормами відповідного чинного національного законодавства. Серед

функціонуючих контролюючих органів саме ця структура відіграє провідну роль у питанні здійснення державного фінансового контролю, а також у відповідності до ст. 2 ЗУ «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів» від 23.12.1993 № 3781-ХІІ вона позиціонується як суб'єкт правоохоронної діяльності.

З метою визначення ролі даного органу серед різних суб'єктів контролю та розкриття ключових напрямків його діяльності вважається доцільним розглянути й проаналізувати його завдання як суб'єкта, що забезпечує економічну безпеку держави. Необхідно вказати, що Стратегією сталого розвитку «Україна-2020», схваленою Указом ПУ від 12.01.2015 № 5/2015 [18], а також Планом заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку «Україна-2020» у 2015 році, затвердженим розпорядженням КМУ від 04.03.2015 № 213-р, задекларована необхідність створення максимально сприятливих умов для здійснення господарської діяльності. Досягнення цієї мети передбачає скорочення обсягу дозвільних документів у сфері господарської діяльності та видів, що підлягають ліцензуванню. Це також включає скасування регуляторних актів, які ускладнюють підприємницьку діяльність, та зменшення кількості органів державного нагляду (контролю). Додатковим кроком є надання послуг громадянам та бізнесу в електронному вигляді. Іншими словами, уряд країни прийняв курс на оптимізацію системи державного фінансового контролю в Україні, орієнтуючись на визнані європейські стандарти.

Відповідно до цього напрямку розвитку відбувається трансформація системи державних контролюючих органів, а також поява нових завдань для них. Так, основними завданнями Держаудитслужби як суб'єкта забезпечення економічної безпеки держави є [5]:

забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю є однією з основних функцій органів Державної аудиторської служби України;

державний фінансовий контроль, який спрямований на оцінку ефективного, законного, цільового та результативного використання державних фінансових ресурсів, є однією з ключових завдань органів Державної аудиторської служби. Вони прагнуть до досягнення економії бюджетних коштів та підтримання фінансової дисципліни;

згідно з законом, працівники Державної аудиторської служби мають обов'язок надавати адміністративні послуги у випадках, передбачених законом.

Зазначимо, що сам державний контроль, згідно із статтею 2 Закону "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні," виявляється у багатьох формах. Це включає контроль за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах, ефективним використанням коштів і майна, а також перевірку дотримання бюджетного законодавства і законодавства про закупівлі. Державний фінансовий аудит, інспектування, перевірка та моніторинг закупівель – це основні форми контрольної діяльності Державної аудиторської служби..

Наголошуючи на контрольній роботі Держаудитслужби, слід відзначити, що вона реалізується через такі форми, як державний фінансовий аудит, інспектування, перевірка та моніторинг закупівель.. Розглянемо кожну з них.

1. Державний фінансовий аудит є окремою формою державного фінансового контролю, згідно зі статтею 3 Закону "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" від 26 січня 1993 року № 2939-ХІІ та частиною 3 статті 363 Господарського кодексу України від 16 січня 2003 року № 436-ІV. Цей вид діяльності включає проведення органами державного фінансового контролю перевірки та аналізу реального стану справ, оцінку законного та ефективного використання коштів і майна, інших активів держави, вірності обліку та достовірності фінансової звітності, а також оцінку ефективності внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту і їхню оцінку висвітлюють у звіті. Головна мета цієї форми контрольної діяльності - виявлення відхилень від чинних правових норм під час здійснення

господарської діяльності суб'єктами господарювання і сприяння дотриманню режиму законності. Зазначеною формою діяльності користуються часто, оскільки існує велика кількість порушень з боку різних суб'єктів господарювання. Так, за офіційними даними Державної аудиторської служби України найбільш поширеними правопорушеннями є [18]:

надмірні витрати коштів, що виникають внаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт, наданих послуг або придбаних товарів;

надлишкове виділення бюджетних коштів особам, які не мали на це законних прав або внаслідок завищення відповідних розрахунків;

незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;

недоотримання фінансових ресурсів через порушення при передачі майна в оренду або користування;

порушення вимог бюджетного законодавства, зокрема, щодо нецільового використання бюджетних коштів;

недотримання законодавства під час проведення державних закупівель та інших подібних дій.

Збільшення кількості порушень може свідчити не тільки про необхідність ефективної діяльності органів Держаудитслужби, але й про необхідність вдосконалення чинного нормативно-правового регулювання у визначеній сфері.

2. Інспектування. Ст. 4 ЗУ «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ визначено, що інспектування, яке виконує орган державного фінансового контролю у формі ревізії, охоплює документальний та фактичний аналіз конкретного комплексу чи окремих аспектів фінансово-господарської діяльності контрольованої установи. Його метою є виявлення можливих порушень законодавства та визначення осіб, відповідальних за ці порушення. Згідно з Порядком проведення інспектування Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами, затвердженим

постановою КМУ від 20.04.2006 № 550, такі інспектування реалізуються через проведення планових і непланових виїзних ревізій. Ревізії, відповідно до пункту 16 зазначеного нормативно-правового акта, здійснюються шляхом [18]:

документальної перевірки, яка включає контроль за установчими, фінансовими, бухгалтерськими (первинними і зведеними) документами, статистичною, фінансовою та бюджетною звітністю, господарськими договорами, розпорядчими та іншими документами об'єкта контролю, пов'язаними з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності. У випадку ведення бухгалтерського обліку за допомогою електронних засобів для зберігання і обробки інформації, керівник об'єкта контролю повинен забезпечити оформлення необхідних документів на паперовому носії за вимогою посадової особи органу державного фінансового контролю. Надання документів об'єкта контролю посадовим особам органу державного фінансового контролю реалізується керівником об'єкта або його заступником;

фактичної перевірки, що включає контроль за наявністю грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт, правильності застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат через організацію контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших подібних заходів за участю відповідних спеціалістів органу державного фінансового контролю чи інших органів, підприємств, установ та організацій. Посадові особи органу державного фінансового контролю мають право вимагати від керівників об'єкта контролю організацію та проведення фактичної перевірки в присутності посадових осіб органу державного фінансового контролю та за участю матеріально-відповідальних осіб, а при перевірці обсягу виконаних робіт – також представників суб'єкта господарювання – виконавців робіт. Іншими словами, ця форма роботи державного фінансового контролю дозволяє

перевіряти конкретні аспекти фінансово-господарської діяльності контрольованої установи.

3.Перевірка та моніторинг закупівель. Ч.ч. 2, 3 ст. 5 ЗУ «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ визначено, що перевірка закупівель здійснюється за місцезнаходженням юридичної особи, що перевіряється, або за місцем розташування об'єкта права власності, щодо якого проводиться перевірка. Цей аналіз включає документальне і фактичне оцінювання відповідності замовником законодавства про закупівлі. Результати перевірки закупівель фіксуються в акті перевірки закупівель [18].

Причому здійснення моніторингу закупівель здійснюється за певних, окремо визначених, підстав. Згідно із ч. 2 ст. 71 ЗУ «Про публічні закупівлі» 25.12.2015 № 922-VIII, мова йде про виникнення однієї або кількох наступних підстав як обов'язкової умови для моніторингу [18]:

інформація про автоматичні індикатори ризиків;

дані, надані органами державної влади та органами місцевого самоврядування, стосовно ознак порушення (порушень) законодавства у сфері публічних закупівель;

повідомлення в засобах масової інформації, які містять відомості про наявні ознаки порушення (порушень) законодавства у сфері публічних закупівель;

виявлені органом державного фінансового контролю ознаки порушення (порушень) законодавства у сфері публічних закупівель в інформації, оприлюдненій в електронній системі закупівель;

інформація, отримана від громадських об'єднань, про наявність ознак порушення (порушень) законодавства у сфері публічних закупівель, виявлених за результатами громадського контролю відповідно до норм чинного законодавства.

Органи Державної аудиторської служби України застосовують юридично допустимі заходи для моніторингу публічних закупівель тільки в таких випадках.

Додатковою важливою сферою діяльності цієї структури є можливість розгляду справ про адміністративні правопорушення, що можуть виникнути в результаті проведення контрольних заходів. Зокрема, ст. 2341 Кодексу України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-Х встановлено, що органи державного фінансового контролю розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням законодавства з фінансових питань (ст. 164-2), порушенням порядку припинення юридичної особи (ч.ч. 3 – 6 ст. 166-6).

Від імені органів державного фінансового контролю право розглядати справи про адміністративні правопорушення та накладати адміністративні стягнення мають керівник центрального органу виконавчої влади, який втілює державну політику у сфері державного фінансового контролю, його заступники та інші уповноважені посадові особи цього органу [18]. Згідно з ч. 1 ст. 255 зазначеного кодифікованого нормативно-правового акта органи державного фінансового контролю також можуть складати протоколи про адміністративні правопорушення за ст.ст. 16312, 16412, 16414. На наше переконання, діяльність Державної аудиторської служби України у цьому аспекті також має вагомe значення для забезпечення належного функціонування компонентів економічної безпеки держави.

Підсумовуючи вищезазначене, важливим напрямком діяльності компетентних органів у питанні протидії економічним загрозам лишається проведення державного фінансового контролю, спрямованого на виявлення ймовірних порушень встановлених вимог під час розподілу, формування та використання всіх публічних фінансових ресурсів. Таким чином, Державній аудиторській службі України, як суб'єкту, відомому своєю діяльністю щодо здійснення державного фінансового контролю, випадає важлива роль у забезпеченні нормального функціонування фінансової системи країни.

Серед ключових завдань розглянутого суб'єкта в плані забезпечення економічної безпеки держави слід визначити його активність у проведенні державного фінансового контролю, що включає в себе державний фінансовий аудит, інспектування, перевірку та моніторинг закупівель. Здійснення цих форм контролю можливе лише за наявності законодавчо визначених підстав та з дотриманням спеціально визначеної процедури. Також важливим напрямком роботи Державної аудиторської служби України є можливість розгляду справ про адміністративні правопорушення та складання відповідних протоколів з виявлених порушень, встановлених під час проведення контрольних заходів..

## РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ТА МЕХАНІЗМ ВЗАЄМОДІЇ ОРГАНІВ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ І ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ

### 2.1. Аналіз та оцінка ефективності діяльності Держаудитслужби України

У вітчизняній практиці державний аудит був впроваджений лише у 2005 році, як частина політики реформування системи державного фінансового контролю та державного аудиту з урахуванням європейських стандартів. Проте на сьогодні його роль залишається обмеженою в рамках контрольних заходів Держаудитслужби [7].

Здійснення державного аудиту стає особливо актуальним в останні роки через постійні порушення фінансово-бюджетної дисципліни, що регулярно відзначаються [6]. До них відносяться:

порушення вимог Бюджетного кодексу, такі як нецільове використання бюджетних коштів, виходження за межі затверджених асигнувань, утворення довготривалих бюджетних зобов'язань та інші;

неправомірне витрачання бюджетних коштів через оплату завищених обсягів та вартості виконаних робіт і наданих послуг;

розходження з граничними нормативами при закупівлі меблів, обладнання, автотранспорту та інших матеріальних цінностей;

незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;

невикористання обов'язкових процедур державних закупівель;

заниження вартості активів через непроведення індексацій та недооцінка придбаного майна та запасів товарно-матеріальних цінностей.

Ці порушення свідчать про недостатню ефективність системи державного фінансового контролю і, відповідно, державного аудиту, а також про безвідповідальне ставлення розпорядників бюджетних коштів.

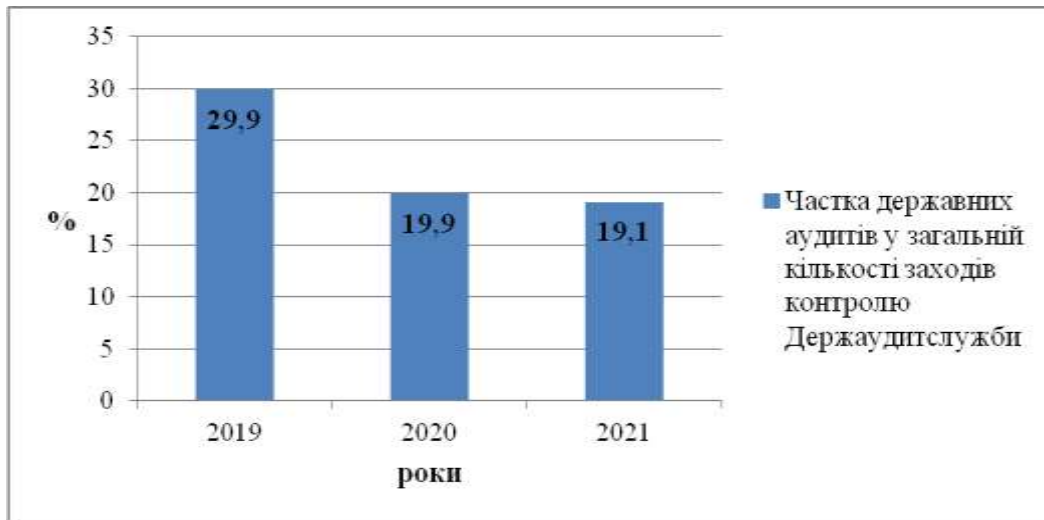
Стан проведення державних аудитів Держаудитслужбою протягом 2019-2021 рр. подані у табл. 2.1.

**Таблиця 2.1. Динаміка показників державних аудитів Держаудитслужбою України за 2019-2021 рр.**

Показники	Роки				
	2019	2020	2021	Відхилення 2021 проти, (+\/-)	
				2019	2020
Проведено контрольних заходів (всього од.), у т.ч.:	1500	1039	1000	-500	-39
Проведено державних фінансових аудитів:					
- од.					
- % до загального обсягу контрольних заходів	449	207	191	-258	-16
у т.ч.:	29,9	20,0	19,1	-10,8	-10,8
1) виконання місцевих бюджетів:					
- од.	86	43	53	-33	+10
- % до загального обсягу державних фінансових аудитів	19,2	21,3	27,7	+8,5	+6,9
2) державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм:					
- од.	137	45	32	-105	-13
- % до загального обсягу державних фінансових аудитів	30,6	22,2	16,8	-13,7	-4,9
3) діяльності суб'єктів господарювання:					
- од.	225	117	106	-119	-11
- % до загального обсягу державних фінансових аудитів	50,2	56,5	55,5	+5,4	-1

Джерело: складено на основі [40].

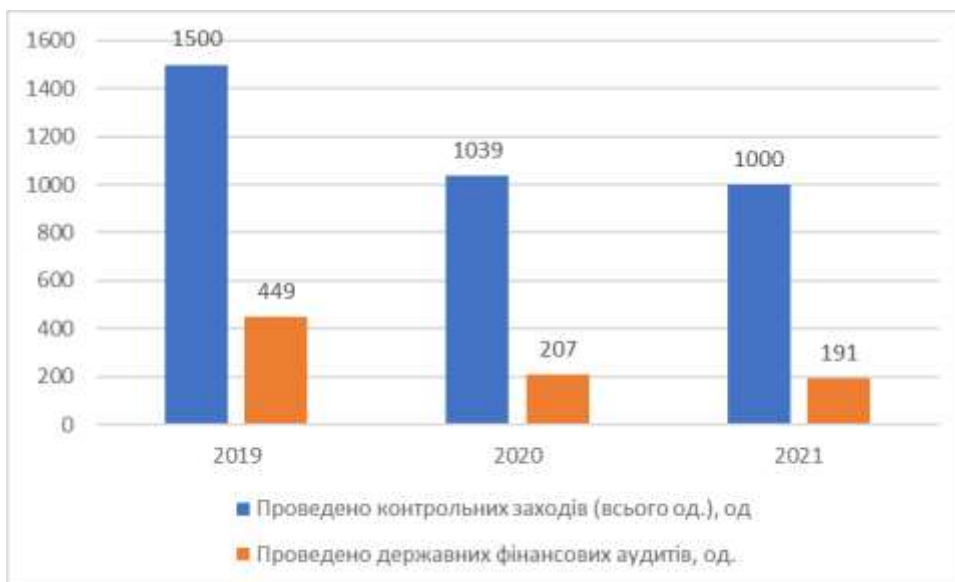
У період з 2019 по 2021 роки відбулося значне зниження обсягу проведених контрольних заходів Держаудитслужбою: від 1500 одиниць у 2019 році до 1000 одиниць у 2021 році. Важливо відзначити, що частка державних фінансових аудитів в цілому обсязі контрольних заходів Держаудитслужби є невеликою і постійно зменшується: з 29,9% у 2019 році до 19,9% у 2020 році і 19,1% у 2021 році. Це пояснюється скороченням кількості проведених державних фінансових аудитів (рис. 2.1.).



**Рисунок 2.1. Частка державних аудитів у контрольних заходах Держаудитслужби у 2019-2021 рр.**

Джерело: складено автором на основі [40].

З рис. 2.1. і 2.2. ми відзначаємо чітку тенденцію до зниження як загального обсягу, так і частки державних аудитів у сукупному обсязі всіх контрольних заходів, які щорічно реалізуються органами Держаудитслужби України.



**Рисунок 2.2. Кількість проведених контрольних заходів та державних аудитів Держаудитслужбою України за 2016-2018 рр.**

Джерело: складено автором на основі [40].

Це впливає із реформування системи державного фінансового контролю та, відповідно, зосередження основної уваги на запобіганні та уникненні порушень у фінансовій сфері..

На рис. 2.3. більш детально розглянуто структуру державних фінансових аудитів, які були проведені Держаудитслужбою України у 2019-2021 рр.

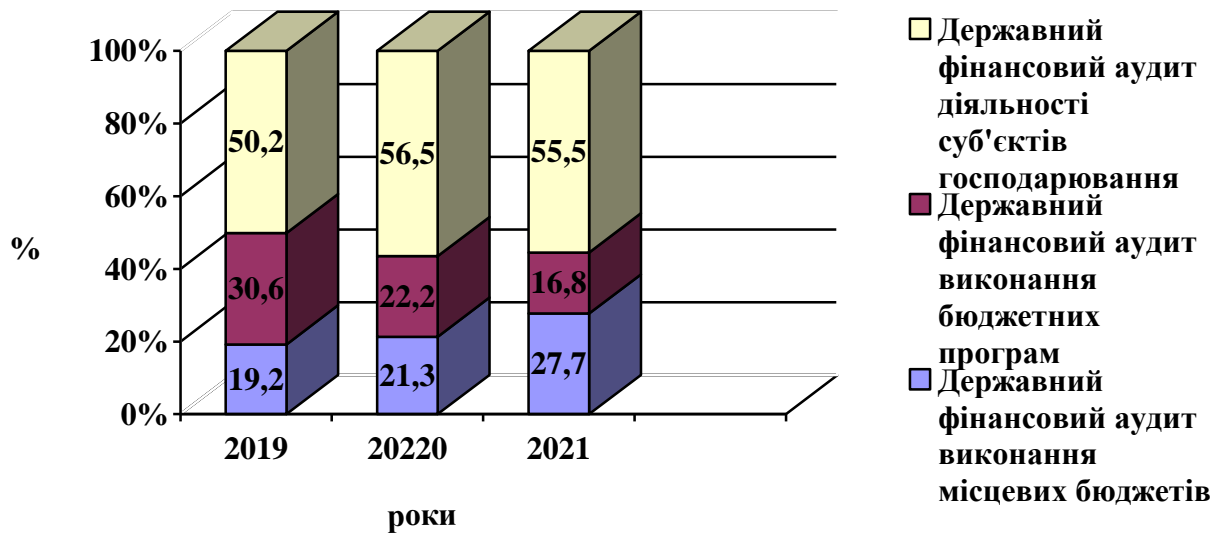


Рисунок 2.3. Структура державних фінансових аудитів, проведених Держаудитслужбою України у 2019-2021 рр.

Джерело: складено автором на основі [40].

Як бачимо з рис. 2.3. серед проведених державних фінансових аудитів важливу частку (понад 50%) становлять аудити діяльності суб'єктів господарювання. У 2019 році ця категорія аудитів складала 50,2% (225 випадків), у 2020 році – 56,5% (117 випадків), у 2021 році – 55,5% (106 випадків). Мінімальна кількість державних фінансових аудитів відбулася щодо виконання місцевих бюджетів (приблизно 20-30% від загальної кількості аудитів Держаудитслужби): у 2019 році – 19,2%, у 2020 році – 21,3%, у 2021 році – 27,7%.

Щодо проведених державних фінансових аудитів бюджетних програм, їх кількість коливалася: у 2019 році – 30,6%, у 2020 році – 22,2%, а у 2021 році – 16,8%.

У табл. 2.2 подано результати аналізу кількісних та якісних показників проведення державних аудитів Держаудитслужбою України у 2019-2021 рр.

Таблиця 2.2 Аналіз показників проведення державних аудитів Держаудитслужбою України у 2019-2021 рр.

Показники	Роки						
	2019	2020	2021	Відхилення 2021 проти, (+/-)			
				2019		2020	
				Од./млрд.	%	Од./млрд.	%
1. Проведено державних фінансових аудитів (од.)	449	207	191	-242	46,1	-16	42,5
2. Обсяг охоплених контролем фінансових та матеріальних ресурсів, (млрд. грн.)	977,7	1013,3	779,8	35,6	103,6	-233,5	76,9
3. Виявлено порушень та недоліків на загальну суму (млрд. грн.), у т.ч.:	1,7	154,4	14,7	152,7	9082,4	-139,7	864,7
- недоотримання фінансових ресурсів (млрд. грн.)	0,4	151,6	5,8	151,2	37900,0	-145,8	1450,0
- незаконні, нецільові витрати та недостачі ресурсів (млрд. грн.)	1,3	2,8	8,9	1,5	215,4	6,1	684,6
4. За результатами аудитів надано пропозицій і рекомендацій (од.), у т.ч.:	583	447	335	-136	76,7	-112	57,5
- враховано пропозицій (од.)	477	349	241	-128	73,2	-108	50,5
5. Відшкодовано фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів (млрд. грн.)	0,95	1,1	77,5	0,15	115,8	76,4	8157,9
6. Забезпечено надходження недоотриманих фінансових ресурсів на суму (млрд. грн.)	0,19	0,45	75,7	0,26	236,8	75,25	39842,1
7. Забезпечено відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та недостач (од.)	0,76	0,62	1,7	-0,14	81,6	1,08	223,7

Джерело: складено на основі [40].

Подані у табл. 2.2 результати аналізу кількісних і якісних показників проведення державних аудитів Держаудитслужбою України протягом 2019-

2021 рр. відображають посилення ефективності та результативності державного аудиту як відносно нової форми державного фінансового контролю.

У 2018 р. відбувається значне зростання обсягу фінансових ресурсів, охопленого аудиторськими дослідженнями: з 31,8 млрд. грн. до 679,5 млрд. грн., що у свою чергу зумовило зростання обсягу фінансових ресурсів в розрахунку на один проведений державний аудит (рис. 2.4.)

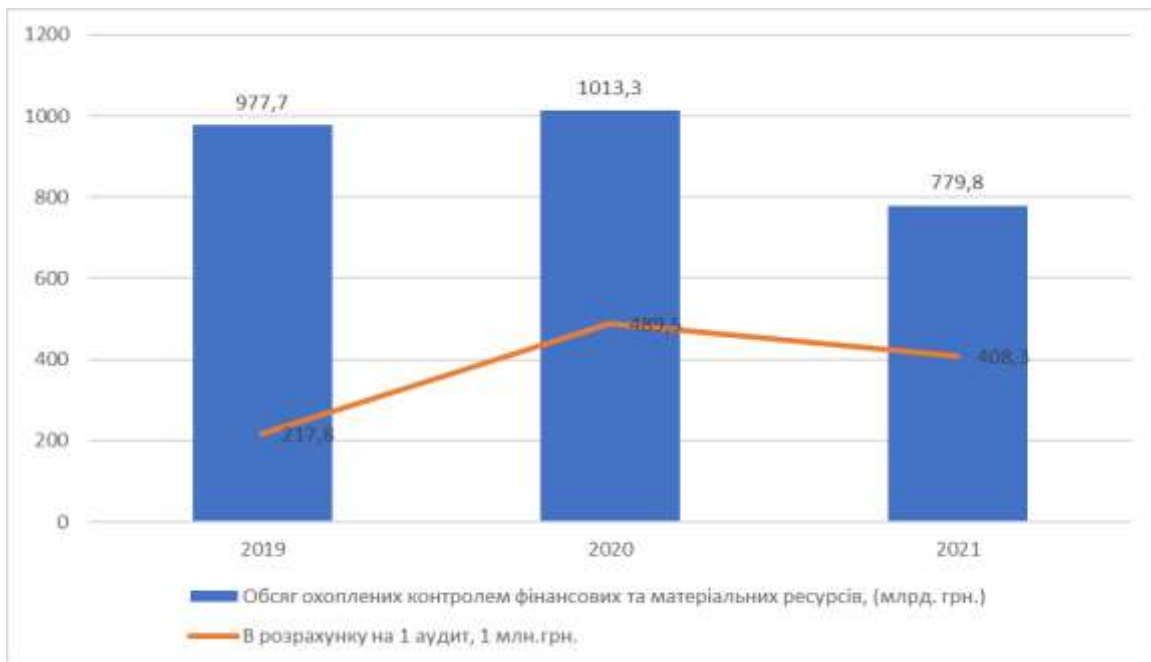


Рисунок 2.4. Обсяг фінансових ресурсів, охоплений аудиторськими дослідженнями у 2016-2018 рр.

Джерело: складено автором на основі [40].

Позитивний зворотний зв'язок щодо всіх вказаних у таблиці 2.2 і на рис. 2.4 показників свідчить про те, що органи Держаудитслужби, відповідно до планів і завдань державних аудитів, ефективно виконують свої функції та обов'язки, гарантуючи комплексність результатів державних аудитів. Це дозволяє виявляти порушення у сфері фінансово-бюджетних відносин, визначати посадових осіб, винних у порушеннях, та вносити конструктивні пропозиції та рекомендації для виправлення і недопущення аналогічних порушень у майбутньому. Результатом впровадження рекомендацій і пропозицій, наданих державними аудиторами, стали значні економічні вигоди: у 2019 році – 950,4 млн грн., у 2020 році – 1,1 млрд грн. і у 2021 році – 77,5

млрд грн. Це на 8158 млн. грн. більше, ніж у 2018 році, і на 115,8 млн. грн. більше порівняно з 2019 роком. За результатами кожного проведеного у 2021 році державного аудиту вдалося уникнути приблизно 408 млн. грн. потенційних втрат. Аналіз результатів проведення державних аудитів Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів за 2019-2021 роки представлений у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3. Загальні відомості про результати діяльності Держаудитслужби України у 2019-2021 рр.

Показники	Роки						
	2019	2020	2021	Відхилення 2021 проти, (+\/-)			
				2019		2020	
				Од./млрд.	%	Од./млрд.	%
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Виконано прямих доручень і звернень Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України, народних депутатів України	1160	1142	1064	-18	91,7	-96	8,6
2. Проведено заходів державного фінансового контролю (всього), у тому числі:	10276	10744	12039	468	117,2	1763	1,0
2.1. Ревізій певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності (всього), у тому числі:	1392	917	1024	-475	73,6	-368	7,2
- за зверненням правоохоронних органів	105	64	44	-41	41,9	-61	95,2
- за результатами державних фінансових аудитів	84	31	68	-53	81,0	-16	119,0
2.2. Ревізій виконання місцевих бюджетів	4	11	9	7	225,0	5	2500,0
2.3. Перевірок закупівель	118	122	528	4	447,5	410	84,7
2.4. Перевірок у складі робочих груп (комісійних перевірок)	0	1	2	1	-	2	-
2.5. Моніторингів закупівель	8762	9693	10485	931	119,7	1723	1,1
3. Проведено зустрічних звірок (всього), у тому числі:	3721	3153	2695	-568	72,4	-1026	2,7
- під час проведення ревізій	3683	3107	2482	-576	67,4	-1201	2,7
- під час проведення перевірок закупівель	38	46	213	8	560,5	175	263,2

Продовж.табл.2.3

1	2	3	4	5	6	7	8
4. Кількість підприємств, установ і організацій, охоплених контролем (всього), у тому числі:	5884	6132	7436	248	126,4	1552	1,7
- ревізіями	1382	914	1002	-468	72,5	-380	7,2
- перевітками закупівель	111	97	466	-14	419,8	355	90,1
- комісійними перевітками	0	1	2	1	-	2	-
- моніторингами закупівель	4482	5244	6161	762	137,5	1679	2,2
5. Кількість підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення (всього), у тому числі:	5657	5599	6032	-58	106,6	375	1,8
- у бюджетних установах та організаціях	4163	3549	3581	-614	86,0	-582	2,4
- у суб'єктів господарювання державного та комунального сектору	1446	1958	2351	512	162,6	905	6,9
6. Розглянуто звернень громадян, посадових осіб підприємств, установ і організацій	4635	5034	5405	399	116,6	770	2,2
7.1. Ініційовано прийняття законодавчих і нормативно-правових актів	22	26	9	4	40,9	-13	454,5
- у тому числі регуляторних	4	4	1	0	25,0	-3	2500,0
7.2. Прийнято законодавчих і нормативно-правових актів	8	10	1	2	12,5	-7	1250,0
8. Оприлюднено результатів роботи (в друкованих та Інтернет-виданнях, через телебачення, радіомовлення тощо)	12304	11494	11414	-810	92,8	-890	0,8

Джерело: складено автором на основі [40].

Загалом протягом 2019-2021 років та й надалі державний аудит охоплює найважливіші сфери для суспільства, такі як оборона, освіта і наука, охорона здоров'я і соціальний захист населення, житлово-комунальне господарство, паливно-енергетичні та агропромислові комплекси, інфраструктура і транспорт тощо. Теми державних аудитів визначаються врахуванням їхньої актуальності, соціального значення, обсягів коштів з державного та місцевих бюджетів, спрямованих на фінансування бюджетних програм, а також потенційних ризиків порушення фінансових правил.

Найпоширенішими фінансовими порушеннями, виявленими під час державних аудитів, які призвели до втрат ресурсів, є:

надання суб'єктами господарювання товарів, робіт чи послуг (крім користування, оренди) безоплатно або за заниженими цінами;

списання коштів на видатки/витрати без отримання товарів, робіт чи послуг або в обсягах, вищих від їх фактичної вартості;

незаконні витрати внаслідок оплати завищеної вартості виконаних робіт та/або наданих послуг, а також завищення кількості чи вартості придбаних товарів;

ненарахування і неперерахування надходжень до загального і спеціального фондів бюджету (крім спецфонду бюджетних установ);

проведення незаконних (зайвих) виплат заробітної плати;

втрата доходів через списання дебіторської заборгованості;

покриття за рахунок загального фонду кошторису витрат спеціального фонду (без відновлення касових видатків загального фонду);

незаконні виплати фізичним особам компенсацій, допомог, пільг і субсидій, пенсій, стипендій, у тому числі які не мали права на їх отримання або у завищених розмірах;

безпідставне покриття витрат фізичних або юридичних осіб, в тому числі за відсутності в обліку дебіторської заборгованості;

нецільові витрати та незаконне відчуження майна;

недостачі коштів та матеріальних цінностей;

недоотримання належних надходжень за майно, надане у користування, оренду;

понаднормове списання з обліку матеріальних цінностей, що відсутні в наявності;

сплата внесків до державних цільових фондів за незаконно виплаченою заробітною платою або за завищеною ставкою збору;

зайве виділення (отримання) бюджетних коштів юридичним особам, одержувачам внаслідок завищення відповідних розрахунків або які не мали права на їх отримання;

здійснення за рахунок бюджету одного рівня видатків, які відповідно до бюджетного законодавства мають здійснюватись з бюджету іншого рівня;

ліквідація (знищення, розбирання) майна, проведена всупереч законодавству;

реалізація за заниженою вартістю або безоплатно послуг (крім адміністративних), які надаються на платній основі тощо.

Державний аудит є однею із ключових ланок системи державного управління та регулювання економіки. Він в основному спрямований на виконання державного бюджету і включає себе, всі аспекти, пов'язані із зовнішнім, незалежним публічним контролем за діяльністю будь-яких державних органів. Від ефективності побудованої в Україні системи державного аудиту залежить довіра громадян країни, а також іноземних партнерів та інвесторів.

## **2.2. Механізм взаємодії Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів з правоохоронними органами**

У ході аудиторської та контрольної-ревізійної діяльності Державна аудиторська служба України співпрацює з правоохоронними органами в рамках двох основних напрямків:

за ініціативою правоохоронного органу стосовно організації ревізій (перевірок) у справах, що входять до компетенції служби. Держаудитслужба передає ревізійні матеріали та іншу інформацію з ревізій (перевірок) відповідно до закону "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні";

за ініціативою Держаудитслужби, яка стосується передачі матеріалів планових ревізій (перевірок) згідно з чинним законодавством. Це відбувається у випадках виявлення серйозних порушень фінансової дисципліни, недостач коштів і матеріальних цінностей, а також інших зловживань, за які передбачена кримінальна відповідальність. Також передача матеріалів може мати місце, коли дії посадових осіб об'єктів контролю викликають підозру у корупційних діях.

Показники взаємодії Держаудитслужби з правоохоронними органами за результатами її діяльності (ревізій, перевірок, аудитів) протягом 2019-2021 років, зокрема щодо переданих матеріалів, наведені в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 Результати взаємодії Держаудитслужби в частині переданих (направлених та вручених) нею матеріалів правоохоронним органам протягом 2019-2021 рр.

Показники	Роки						
	2019	2020	2021	Відхилення 2021 р. проти, (+\ -)			
				2019		2020	
				Од./млрд.	%	Од./млрд.	%
1	2	3	4	5	6	7	8
Передано правоохоронним органам матеріалів за результатами ревізій та перевірок Держаудитслужби (од.)	889	753	921	+32	+3,6	+168	+22,3
Розпочато правоохоронними органами досудових розслідувань за переданими матеріалами (од.)	523	399	512	-11	-2,1	+113	+28,3
Долучено до кримінальних проваджень правоохоронними органами переданих матеріалів (од.)	278	278	311	+33	+11,9	+33	11,9
Вручено Держаудитслужбою письмових повідомлень про підозру у вчиненні кримінального правопорушення (од.)	261	193	183	-78	-30,0	-10	-5,2
Пред'явлено Держаудитслужбою до судів позовів щодо відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів: - од.; - на загальну суму (млн. грн.)	38 8,4	50 44,1	31 516,8	-7 508,4	-18,4 +6052,4	-19 472,7	-38 +1071,9

Продовж.табл.2.4.

1	2	3	4	5	6	7	8
Ініційовано Держаудитслужбою цивільних позовів перед органами прокуратури	374	304	296	-78	-20,9	-8	-2,6
Направлено до Державної служби фінансового моніторингу інформацій про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом:							
- од.;	86	86	2	-84	-97,7	-84	-97,7
- на загальну суму (млрд. грн.)	1	1	0,5	-0,5	-50,0	-0,5	-50,0

Джерело: складено автором на основі [40].

Аналіз передачі матеріалів контрольних заходів, які проводила Державна аудиторська служба, до правоохоронних органів та оцінка реакції протягом періоду 2019-2021 років представлені на графіку 2.6.

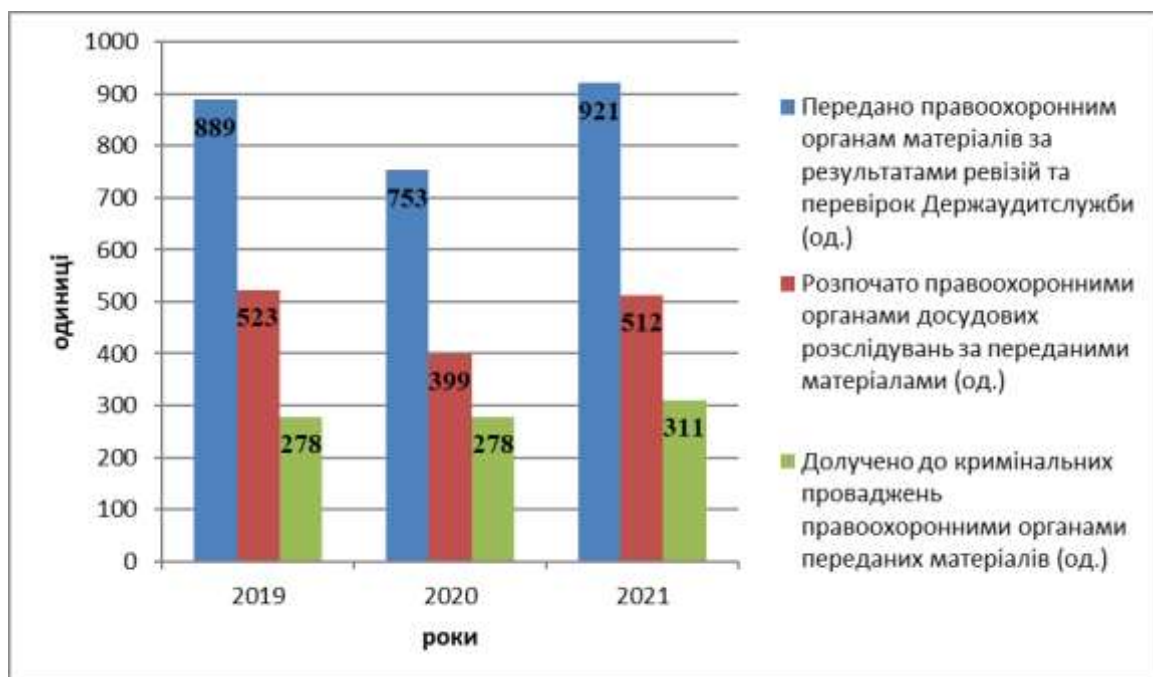


Рисунок 2.6. Динаміка передачі матеріалів контрольних заходів, проведених Держаудитслужбою, до правоохоронних органів та стан реагування протягом 2019-2021 рр.

Джерело: складено автором на основі [40].

За проаналізованими даними, які подані у табл. 2.4 і на рис. 2.6 можна стверджувати, що у 2020 році відбулось зменшення обсягу матеріалів, переданих правоохоронним органам в результаті ревізій та перевірок Держаудитслужби, а також кількості матеріалів ревізій та перевірок, які правоохоронні органи включили до кримінальних проваджень. Однак у 2021 році ці показники раптово зросли. Кількість розпочатих правоохоронними органами досудових розслідувань за матеріалами, наданими Держаудитслужбою, збільшилася на 32 одиниці порівняно з 2019 роком.

Також відзначається збільшення кількості переданих Держаудитслужбою матеріалів, які правоохоронці включили до кримінальних проваджень - на 33 одиниці у 2021 році порівняно із 2019 та 2020 роками. Це свідчить про продовження активної співпраці з правоохоронними органами, прокуратурою та судами на основі результатів контрольних заходів, зокрема, державних аудитів. За цими висновками можна припустити, що посилення уваги до об'єктів перевірок та строгість застосування санкцій до порушників фінансово-бюджетного законодавства повинні сприяти підвищенню свідомості керівників бюджетних установ, державних підприємств та інших розпорядників та одержувачів бюджетних коштів щодо виконання ними законодавчих обов'язків та завдань. Інформація щодо взаємодії Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів з правоохоронними органами за результатами виключно державних аудитів у 2019-2021 роках наведена у таблиці 2.5.

З даних табл. 2.5 випливає, що на основі результатів державних аудитів за період 2019-2021 років можна констатувати, що взаємодія між Держаудитслужбою та правоохоронними органами характеризується невеликим обсягом переданих аудиторських звітів, інформації щодо запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, а також долучених аудиторських звітів та матеріалів аудитів до кримінальних проваджень іншими словами, ці показники є невеликими. Головним чинником, що визначає цю ситуацію, є той факт, що державні аудити

становлять невеликий відсоток від загальної кількості проведених контрольних заходів, які здійснює Держаудитслужба.

Таблиця 2.5 Стан взаємодії Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів з правоохоронними органами за результатами проведення аудитів за 2019-2021р.

Показники	Роки						
	2019	2020	2021	Відхилення 2021 р. проти, (+\ -)			
				2019		2020	
				Од.	%	Од.	%
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Ініційовано прийняття законодавчих і нормативно-правових актів (в тому числі регуляторних)	28	17	25	-3	-10,7	+8	+47,1
2. Кількість переданих до правоохоронних органів (за їх зверненням) аудиторських звітів	80	66	67	-13	-16,3	+1	+1,5
3. Кількість направлених до Державної служби фінансового моніторингу інформацій про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом	4	9	2	-2	-50	-7	-77,8
4. Кількість направлених інформацій про результатами аудитів органам управління об'єктів аудитів, головним розпорядникам бюджетних коштів, КМУ	287	141	101	-186	-64,8	-40	-28,4
5. Інформування правоохоронних органів про результати аудитів	193	102	103	-90	-46,6	+1	+1,0
6. Кількість долучених аудиторських звітів та матеріалів аудитів до кримінальних проваджень	22	26	47	+25	+113,6	+21	+80,8

Джерело: складено автором на основі [40].

Зафіксовано зниження кількості переданих аудиторських звітів до правоохоронних органів на 13 одиниць у 2021 році порівняно з 2019 роком. Також спостерігається зменшення кількості направлених інформацій про результати аудитів органам управління об'єктів аудитів, головним розпорядникам бюджетних коштів та Кабінету Міністрів України на 186 одиниць у 2021 році порівняно з 2019 роком і на 40 одиниць порівняно з 2020 роком. З іншого боку, відзначається зростання кількості долучених аудиторських звітів та матеріалів аудитів до кримінальних проваджень: на 25

одиниць у 2021 році порівняно з 2019 роком і на 21 одиницю порівняно з 2020 роком.

Показники інформування правоохоронних органів про результати аудитів також відзначають певне зменшення у 2021 році на 90 одиниць порівняно з 2019 роком, але на 1 одиницю більше, ніж у 2020 році, що свідчить про позитивну тенденцію. Важливо відзначити, що взаємодія між правоохоронними органами та органами державного контролю є важливою для ефективності протидії порушенням бюджетного законодавства. Держаудитслужба продовжує активну співпрацю з правоохоронними органами, зокрема з Генеральною прокуратурою України, Спеціалізованою антикорупційною прокуратурою, Національним антикорупційним бюро України та Національною поліцією України щодо відшкодування збитків, завданих в результаті вчинення кримінальних правопорушень. У таблиці 2.6. надано результати судово-позовної роботи Держаудитслужби та розгляду звернень громадян протягом даного періоду..

Таблиця 2.6 Стан організації судово-позовної роботи Держаудитслужби та розгляду звернень громадян протягом 2019-2021 рр.

Показники	Роки						
	2019	2020	2021	Відхилення 2021 р. проти, (+\ -)			
				2019		2020	
				Од.	%	Од.	%
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Суди першої інстанції</b>							
1. Кількість справ направлених у суди першої інстанції:							
- од.,	159	303	769	+187	+161,2	+144	+90,57
- у сумі (млрд. грн.),	2,04	1,1	2,7	-0,77	-41,18	-1,3	-46,1
у т.ч.:							
1.1. У справах за позовами Держаудитслужби:							
- од.,	11	8	19	-1	-11,1	-3	-27,27
- у сумі (млрд. грн.)	0,06	0,5	0,9	-0,04	-7,4	+0,44	+733,33
1.2. У справах за позовами проти Держаудитслужби:							
- од.,	126	272	736	+197	+262,67	+146	+115,87
- у сумі (млрд. грн.)	1,9	0,05	1,8	-1,07	-95,54	-1,85	-97,37

Продовж.табл.2.6

1	2	3	4	5	6	7	8
2. Розглянуто в судах першої інстанції справ:							
- од.,	79	77	148	+24	+45,28	-2	-2,53
- у сумі (млрд. грн.)	0,66	0,57	0,8	+0,1	+21,28	-0,09	-13,6
2.1. На користь Держаудитслужби:							
- од.,	60	47	48	+28	+147,4	-13	-21,67
- у сумі (млрд. грн.)	0,65	0,08	0,02	-0,33	-80,49	-0,57	-87,69
<b>Суди апеляційної інстанції</b>							
3. Кількість справ направлених у суди апеляційної інстанції:							
- од.,	32	55	79	+18	+48,65	+23	+71,88
- у сумі (млрд. грн.)	0,31	1,04	1,09	+0,62	+147,6	+0,73	+235,48
4. Винесено рішень на користь Держаудитслужби:							
- од.,	17	16	27	-21	-56,76	-1	-5,6
- у сумі (млрд. грн.)	0,04	0,93	0,26	+0,54	+138,5	+0,89	
<b>Суди касаційної інстанції</b>							
5. Розглянуто справ у судах касаційної інстанції:							
- од.,	11	18	12	-	-	+7	+63,64
- у сумі (млрд. грн.)	0,3	0,03	0,06	-	-	-0,27	-90,0
6. Винесено рішень на користь Держаудитслужби:							
- од.,	8	9	6	-	-	+1	+12,5
- у сумі (млрд. грн.)	0,15	0,01	0,06	-	-	-0,14	-93,33
7. Загальна кількість справ, направлена Держаудитслужбою у суди:							
- од.,	788	231	397	-391	-49,62	+166	+71,86
- у сумі (млрд. грн.)	1,94	2,86	2,92	+0,98	+50,52	+0,98	+2,1

Джерело: складено автором на основі [40].

На основі даних, представлених у таблиці 2.6, можна визначити, що протягом 2019-2021 рр. Держаудитслужба взаємодіяла з судовою владою, беручи участь у судах першої інстанції, апеляційних та касаційних судах. Заходи та постійний контроль Держаудитслужби допомагають значно покращувати якість матеріалів контрольних заходів, які проводяться за зверненнями правоохоронних органів та передаються їм. Це також відображається в відсутності повернень їх на доопрацювання через низьку якість та відсутність нарікань, претензій та актів прокурорського реагування.

Мета протидії тінізації економіки, організованій злочинності та корупції визначена як для контролюючих, так і для правоохоронних органів. Очевидно,

що ефективне виконання функцій державного фінансового контролю Держаудитслужбою України неможливе без тісної співпраці та взаємодії з правоохоронними органами.

Останній досвід підтверджує, що взаємовідносини між Держаудитслужбою та правоохоронними органами постійно удосконалюються і регулюються відповідними нормативними документами. Однак на сьогодні ще існують певні проблеми як щодо координації ревізійних та слідчих дій, організації виконання прийнятих рішень, так і щодо сприяння поліції працівникам Держаудитслужби під час виконання їх повноважень.

Аналіз статистичних даних показує, що деякі показники, що характеризують взаємодію органів Держаудитслужби з правоохоронними органами, за останні роки потребують покращення, як з об'єктивних, так і суб'єктивних причин. Однією з причин зменшення кількості переданих матеріалів до правоохоронних органів та відкриття кримінальних проваджень може бути загальне зменшення абсолютної кількості ревізій та перевірок, які проводять органи Держаудитслужби за зверненнями правоохоронних органів.

У той же час, цей процес також відзначений поступовим зменшенням загальної кількості ревізій (перевірок), які проводяться органами Держаудитслужби. Причина цього зменшення полягає в тому, що за останні роки Держаудитслужба перейшла від проведення дріб'язкових, малозначущих перевірок, сконцентрувавши увагу на здійсненні масштабних тематичних перевірок у конкретних галузях економіки, від яких залежить економічна безпека держави. Головною метою цих заходів став контроль якості, а не кількості проведених перевірок.

Понад половина звернень (70%) щодо проведення ревізій (перевірок) надійшла від Національної поліції України, близько 24% - від органів прокуратури, 5% - від СБУ та 1.7% - від Державної фіскальної служби. Результати аналізу звернень правоохоронних органів, причин відмов у їх виконанні, організації ревізій та перевірок, проведених за їх зверненнями, передачі матеріалів до правоохоронних органів та отримання зворотної

інформації свідчать, що при наявності певних позитивних зрушень у співпраці та взаємодії між Держаудитслужбою та правоохоронними органами залишаються окремі проблеми, деякі з яких буде розглянуто докладніше.

Надзвичайно актуальною проблемою на сьогодні є якість звернень правоохоронних органів, що призвело до того, що за останні 1,5 року Держаудитслужбою не було прийнято до виконання приблизно 29% звернень правоохоронних органів. Зокрема, 11,4% звернень від органів прокуратури, 15,1% від МВС, 1,8% від СБУ та 0,8% від Державної фіскальної служби. Аналіз змісту таких звернень також підтверджує, що головною причиною відмов є складання звернень без урахування вимог чинного законодавства та порушення вимог відповідних регламентуючих документів. Такі відмови найчастіше обумовлені недотриманням правоохоронними органами вимог статті 11 Закону України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" від 26 січня 1993 року № 2939-ХІІ. [18]:

- доручення провести ревізію (перевірку) надають на об'єкт, який не перебуває під контролем органів Державного фінансового контролю, або відсутня інформація щодо отримання об'єктом контролю бюджетних коштів. Важливо відзначити, що в рішеннях судів відсутня інформація про вручення повідомлення про підозру посадовим особам таких установ, як це визначено у статті 11 зазначеного Закону;

іншим недоліком є відсутність необхідної інформації, передбаченої порядком взаємодії, такої як конкретна адреса об'єкта ревізії, код ЄДРПОУ, характер фінансових порушень і період, за який слід провести перевірку діяльності підприємства, установи чи організації;

- деякі звернення стосуються питань, які виходять за межі компетенції Держаудитслужби. Наприклад, вони можуть включати повноту визначення доходу та сплати податків, що належать до компетенції ДПС, законність передачі в оренду державного (чи комунального) майна, що входить у сферу компетенції Фонду державного майна, або обґрунтованість і законність видачі

міжбанківських кредитів, яка підпадає під компетенцію Національного банку України.

Звернення правоохоронних органів на регіональному рівні часто підготовлені без належного обґрунтування необхідності проведення ревізійних дій. Вони частіше стосуються збору оперативних даних, ніж здійснення державного контролю за використанням бюджетних коштів та дотриманням фінансової дисципліни. Зокрема, неодноразово виникають випадки, коли доручення правоохоронних органів мають характер статистичного та описового аналізу, а відсутнє належне обґрунтування підстав для проведення такої ревізії..

З урахуванням внесених змін до Кримінального процесуального кодексу України, основною проблемою є те, що слідчі та прокурори були позбавлені права призначати ревізії (відповідно до статей 36 та 40 КПК України). Вже спостерігається ситуація, коли об'єкти контролю, посилаючись на зміни до КПК України, відмовляють інспекторам у проведенні контрольних заходів.

Протягом останніх років відзначається зростання витрат робочого часу на проведення ревізій та перевірок, які не призводять до виявлення збитків або інших суттєвих порушень законодавства. Попередження неефективного витрачання як робочого часу інспекторів, так і матеріальних ресурсів на невдалих ревізіях (перевірках), стоїть перед викликом, що передбачає рішення насамперед у поліпшенні підходу правоохоронних органів до обґрунтування та оформлення звернень до органів Держаудитслужби стосовно проведення ревізій і перевірок. На нашу думку, виправлення недоліків у правоохоронних органах під час ініціювання проведення ревізій (перевірок) дозволить оптимізувати їхню кількість і підвищити результативність, зменшуючи тим самим непродуктивне витрачання робочого часу працівників Держаудитслужби. Багато труднощів у взаємодії між органами Держаудитслужби та правоохоронними органами виникає також у напрямках:

- 1.Участі працівників у перевірках, які проводяться за зверненнями правоохоронних органів на об'єктах, що не перебувають під контролем Держаудитслужби.

2. Реалізації результатів ревізій та перевірок, проведених за документами, які були вилучені правоохоронними органами. Особи, що перебувають у розшуку або тимчасових триманнях, затруднюють виявлення їхнього місцезнаходження.

3. Організації контрольних заходів за межами регіону, де здійснюється основна ревізія чи перевірка.

4. Однією з найбільших проблем є виділення фахівців для участі в перевірках. Незважаючи на чітке визначення підстав та процедури виділення фахівців чинним законодавством, кількість вимог правоохоронних органів стосовно виділення інспекторів зростає.

Під час проведення ревізій та перевірок об'єкта за документами, вилученими правоохоронними органами, посадові особи об'єкта зазвичай знаходяться у тимчасових триманнях або у розшуку. Встановлення їхнього місцезнаходження є сумнівним. Ще однією невирішеною проблемою є реалізація результатів ревізій та перевірок, проведених за документами, вилученими правоохоронними органами. Нерідко ініціатори таких перевірок наголошують на проведенні ревізійних заходів, але не завжди забезпечують присутність посадових осіб об'єкта, надання їми пояснень щодо виявлених порушень та ознайомлення з актом чи довідкою та їхнім підписанням відповідно до встановленого порядку..

З одного боку, органи Держаудитслужби не мають підстав для відмови в проведенні ревізій (перевірок) за вилученими документами, оскільки ці заходи впроваджуються у рамках кримінального провадження. З іншого боку, відповідно до Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами [33], зокрема за зверненнями правоохоронних органів, передбачено, що акт ревізії має бути обов'язково вручений керівнику, а за його відсутності - заступникові або головному бухгалтеру, які мають право підпису фінансових документів. Таким чином, передаючи правоохоронним органам акт без підписів посадових осіб об'єкта, що перевіряли, інспектор порушує встановлені нормативно-правові

вимоги, які регулюють діяльність Служби. Це призводить до кількох проблем: невиконання вимог нормативних документів органами Держаудитслужби, що може призвести до неприйняття судом належно оформлених актів ревізій (перевірок), а також неможливість доведення розпочатої справи до логічного завершення.

Не менш суттєвою в аспекті взаємодії між органами Держаудитслужби та правоохоронними структурами є організація та сприяння зустрічним звіркам. Особливо це стає актуальним, коли основна ревізія або перевірка відбувається в одному регіоні, а зустрічні звірки мають відбутися в іншому. Проблемою також є недопущення до об'єкта зустрічної звірки та встановлення місцезнаходження цього об'єкта. Наша думка полягає в тому, що найбільш оптимальним рішенням цього питання буде внесення обов'язковості організації та підтримки правоохоронними органами зустрічних звірок за вказаних умов у законодавчі або нормативні акти правоохоронних органів, які регулюють їхню діяльність. В наш час позитивний результат можна досягти лише шляхом особистої співпраці та переконань. Ураховуючи те, що органи Держаудитслужби систематично висловлюють претензії щодо невиконання правоохоронними органами встановлених термінів інформування про результати розгляду переданих ревізійних матеріалів, на сьогодні можна назвати це однією з найзначущіших проблем. Отже, можна визнати, що недосконалість чинного законодавства та юридичні колізії фактично гальмують не лише розвиток взаємодії між органами Держаудитслужби та правоохоронними структурами, але й удосконалення системи державного контролю в цілому. З метою вирішення цих проблем та поліпшення ефективності співпраці державних органів на практиці слід активно розширювати законодавчу базу. З цією метою в Держаудитслужбі систематично проводиться робота з удосконалення нормативних актів, що регламентують взаємодію між органами Держаудитслужби та правоохоронними структурами.

Таким чином, можна зазначити, що недосконалість чинного законодавства та правові колізії насправді гальмують не лише розвиток

взаємодії між органами Держаудитслужби та правоохоронними структурами, але й удосконалення системи державного контролю в цілому. Ми вважаємо, що для забезпечення більш ефективного співробітництва між державними органами на практиці є доцільним розширення законодавчої бази. З метою вирішення зазначених проблем та вдосконалення механізму реалізації ревізійних матеріалів, Держаудитслужба систематично веде роботу з вдосконалення нормативних актів, які регулюють взаємодію між органами Держаудитслужби та правоохоронними структурами.

### **РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ВЗАЄМОДІЇ ОРГАНІВ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ ТА ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ**

#### **3.1. Шляхи удосконалення адміністративно-правового механізму регулювання діяльності правоохоронних органів та Держаудитслужби**

Система управління фінансами в Україні характеризується недостатньою взаємодією між прямими та зворотними зв'язками. На сучасному етапі у країні вже сформувалася розгалужена та ефективна система органів державного фінансового контролю. Проте, на жаль, ця система не забезпечує відповідного рівня фінансової дисципліни в Україні [25]. Це є результатом ряду проблем, які призводять до посилення тенденцій зростання обсягів та кількості порушень законодавства у сфері використання бюджетних коштів. Економіка має стати більш відкритою та соціально спрямованою, а громадські інтереси повинні стати пріоритетними для держави. Реформування системи державного управління передбачає реформування всіх її інституцій. Одним з основних напрямків на сучасному етапі є вдосконалення системи контролю, що обумовлено вимогами часу та суспільства. Державний аудит виступає як важлива складова системи громадського контролю, його основними завданнями є виявлення порушень та забезпечення суспільства достовірною, правдивою та повною інформацією про управління державними ресурсами. Державний аудит повинен базуватися на таких критеріях, як законність, результативність, ефективність, економічність та цільове призначення управління суспільними ресурсами. [4].

Для удосконалення інституту державного аудиту, контрольний орган повинен відповідати ряду вимог, визнаних міжнародними організаціями. Правовий статус контрольно-рахункового апарату повинен бути закріплений в Конституції, а повноваження контрольного органу повинні бути розширені. Забезпечення адміністративної та фінансової незалежності є важливим

елементом для забезпечення більш ефективної діяльності контрольного органу. Використання застарілих форм фінансового контролю ускладнює можливість повноцінного впливу на економічні процеси та призводить до зменшення рівня контролю з боку держави.

Важливо відзначити, що для підвищення ефективності державного аудиту необхідно зменшити витрати на його проведення і підвищити якість роботи аудиторів. Враховуючи зарубіжний досвід, варто зауважити, що державний аудит має профілактичний характер і спрямований на зменшення кількості економічних порушень, сприяючи тим самим зменшенню фінансового навантаження на державний бюджет. Забезпечення ефективного та економічного використання державних коштів передбачає встановлення санкцій (штрафів) та заохочень за неефективне та ефективне використання бюджетних ресурсів, що повинно бути відображено в Бюджетному кодексі України, Законі про Рахункову палату України та інших нормативно-правових актах.

Збільшення кількості порушень свідчить про необхідність посилення контролю і також свідчить про те, що економічний механізм господарювання є недосконалим. З метою розвитку внутрішнього фінансового контролю держави доцільно впроваджувати та розвивати як централізований, так і децентралізований внутрішній аудит, а також централізоване та децентралізоване інспектування.

В цілому, необхідність інспектування в Україні на сьогодні обґрунтована і зумовлена дуже низьким рівнем фінансової дисципліни у сфері бюджету, відсутністю системного контролю та аудиту. Однак проведення інспектування через значний проміжок часу після ухвалення управлінських рішень та здійснення операцій з бюджетними коштами ускладнює або навіть унеможливує усунення порушень у багатьох випадках.

Основні напрями вдосконалення механізму державного управління в сфері державного фінансового контролю включають:

1. Створення єдиного правового поля та законодавче закріплення за суб'єктами відповідних функцій.

2. Розробка нових процедур контролю за державним фінансовим становищем.

3. Впровадження єдиної інформаційної платформи.

4. Розвиток кадрового потенціалу.

5. Вдосконалення матеріально-технічного забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю.

6. Запровадження громадського нагляду.

7. Встановлення обов'язкового регулярного аудиту.

8. Узгодження положень чинних законів з нормативно-правовими актами.

Здійснення модернізації системи державного фінансового контролю необхідно здійснювати в 3 етапи:

На першому етапі планується проведення обговорень та консультацій із представниками органів державної влади для забезпечення належного сприйняття та адекватного ставлення до подальшого розвитку системи державного фінансового контролю.

На другому етапі передбачається впровадження нової моделі системи фінансового контролю в органах державного і комунального сектора, навчання та підвищення кваліфікації контролерів, впровадження системи сертифікації контролерів з врахуванням міжнародного досвіду, а також забезпечення відкритості та прозорості діяльності суб'єктів державного фінансового контролю.

На третьому етапі передбачається підбиття підсумків двох попередніх етапів реформування системи державного фінансового контролю та визначення пріоритетів подальшого розвитку фінансової системи. Використання запропонованих теоретичних підходів до оцінки ефективності державного фінансового контролю має на меті підвищити відповідальність за результативність контролю та підвищити рівень ефективності діяльності контролюючих органів, які виконують державний фінансовий контроль.

Для забезпечення ефективності проведення контрольних заходів та вдосконалення інституту державного аудиту, необхідно розробити програму побудови та розвитку інформаційно-комунікаційної системи Держаудитслужби та створити централізований державний інформаційно-аналітичний центр. Ми вважаємо, що ефективна діяльність Державної аудиторської служби може бути досягнута за допомогою використання сучасних технологій, засобів обчислювальної техніки та автоматизації методів перевірки, що базується на ідеї створення єдиної концепції, спрямованої на удосконалення інформаційно-комунікаційної системи. Ми пропонуємо доповнити існуючий державний фінансовий контроль новими видами, як це представлено на рисунку.3.1.

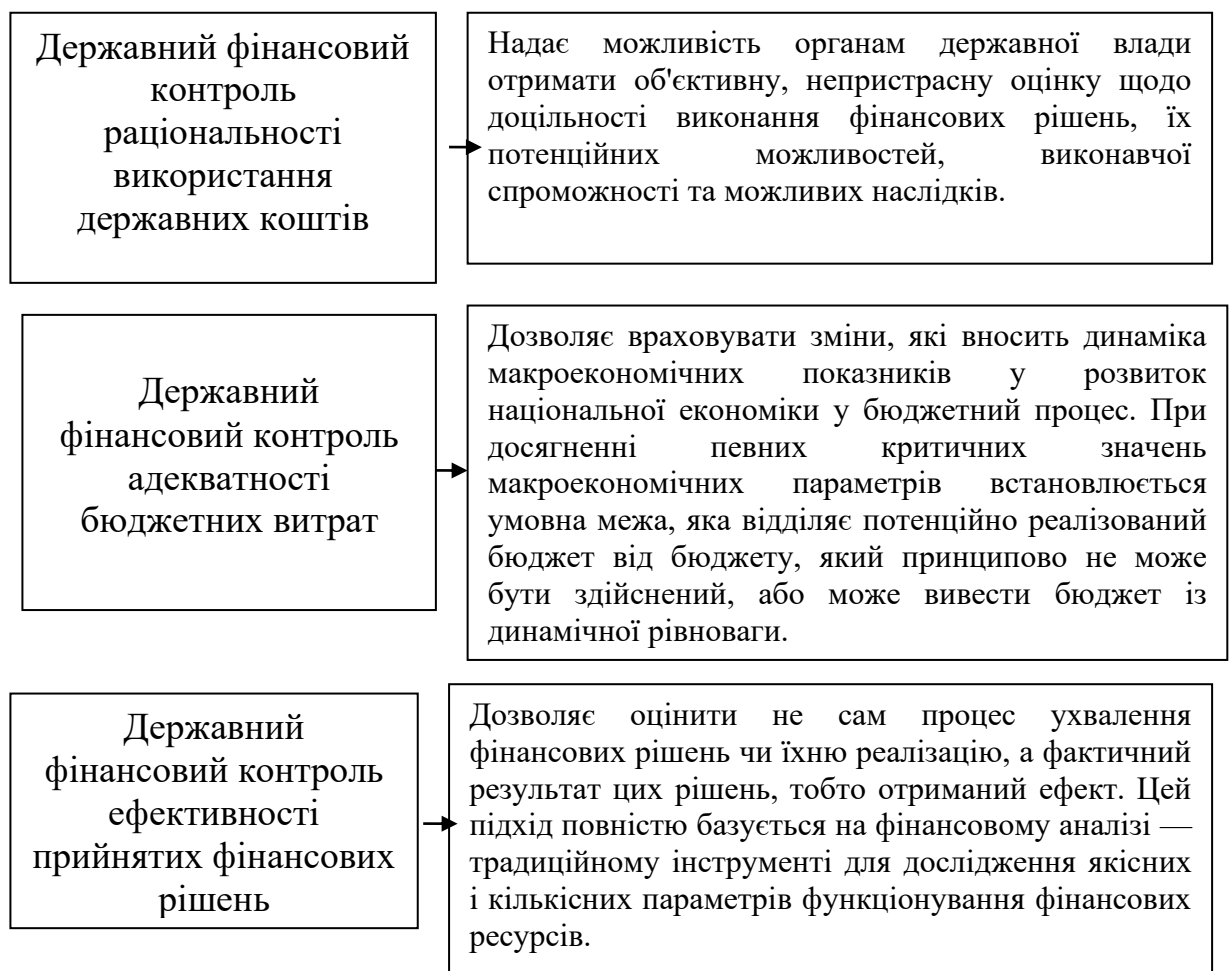


Рисунок 3.1. Перспективні види державного фінансового контролю в Україні

Джерело:: розроблене автором.

Навіть при існуючій розвинутій системі державного фінансового контролю в Україні, учасники фінансових відносин все частіше вчиняють порушення, що може негативно сказатися на фінансовому стані країни [13]. До таких порушень можна віднести:

1. Нецільове використання бюджетних коштів;
2. Ухилення від виконання податкових зобов'язань ( як свідоме так і не свідоме);
3. Неподання фінансової звітності;
4. Знищення документації.

Людський фактор представляє собою комплекс основних соціальних якостей, що виникли в історичному процесі. До його складових входять норми поведінки, моральні принципи та характер трудових та соціальних навичок. У контексті системи державного фінансового контролю, людський фактор охоплює всі якості суб'єктів у галузі державного фінансового контролю, сформовані впливом різноманітних чинників та спрямовані на ефективне управління державними фінансами. Вплив людського фактору на державний фінансовий контроль може бути реалізований шляхом атестації працівників, оцінки їхніх навичок та потенціалу, а також впровадження систем стимулювання праці [26]. Запровадження системи управління якістю в роботі контролюючих органів допоможе забезпечити ефективність та результативність контрольного процесу, отримувати достовірні висновки за результатами контрольних заходів та поступово вдосконалювати контрольню-перевірочну діяльність.

Для підвищення якості контрольних заходів важливо враховувати можливі ризики, які можуть виникнути під час фінансового контролю. На думку Мниха Є.В., Кравченко Г.О., Барабаш Н.В., "для ефективного управління ризиками слід вміло комбінувати різні методи та використовувати їх у повсякденному житті. Ключовою умовою є те, щоб система була достатньо прозорою, практичною та простою". Управління ризиками є безперервним циклом, який включає визначення ризиків, їхній аналіз та оцінку пріоритетності

[15]. Серед ризиків, що можуть виникнути під час проведення фінансового контролю, можна відзначити:

низьку якість виконаної роботи;

недотримання чинного законодавства;

ймовірність винесення неправдивого аудиторського висновку..

Для зменшення впливу людського фактору в системі державного аудиту необхідно вжити наступні заходи:

Впровадження системи управління якістю, що передбачає призначення відповідальної особи для контролю та проведення професійної підготовки державних аудиторів.

Створення відповідної правової бази, яка регулюватиме процеси державного фінансового контролю.

Впровадження планування контрольних заходів за принципом оцінки ризиків.

Отже, системі державного фінансового контролю в Україні не вистачає належного правового, інформаційного, організаційного, комунікативного, інституційного та методологічного забезпечення. Розв'язання проблем організації та функціонування державного фінансового контролю можливе шляхом системного удосконалення діяльності органів фінансового контролю та підвищення рівня кадрового забезпечення.

### **3.2. Зарубіжний досвід співпраці органів державного фінансового контролю і правоохоронних органів**

Досвід організації державного контролю в розвинутих зарубіжних країнах вимагає адаптації у сфері державного аудиту в умовах євроінтеграції України. Проведений аналіз законодавства іноземних держав, що стосується діяльності незалежних органів державного фінансового контролю, свідчить про

необхідність підвищення ефективності державного аудиту в Україні, сприяючи керованості й прозорості державного сектору економіки.

З урахуванням євроінтеграційного напрямку розвитку України удосконалення вітчизняної системи державного аудиту повинне орієнтуватися на європейську модель побудови цієї системи, яка передбачає функціонування системи незалежного зовнішнього фінансового контролю та державного внутрішнього фінансового контролю.

Органи державного фінансового контролю в зарубіжних країнах, відповідно до своїх завдань, забезпечують контроль за виконанням бюджетів, витрачанням державних коштів і використанням державного майна. Контролю підлягають витрати на утримання органів державного управління та реалізацію державних програм розвитку[42].

У другій половині ХХ століття відбулися значущі трансформації у сфері державного фінансового аудиту, внаслідок безперервного реформування системи державного управління на міжнародному рівні. Особливу увагу приділено підвищенню авторитету фінансового аудиту у процесах управління та підвищенню ефективності його контрольних функцій у сфері держави. З метою впровадження ідей та досвіду провідних аудиторських організацій світу, у 1953 році було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю (INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions), яка налічує понад 170 членів, з генеральним секретаріатом у Відні (Австрія). Конгрес INTOSAI проводиться кожні три роки, а результати його роботи оприлюднюються у щоквартальних публікаціях Міжнародного журналу з Державного фінансового аудиту (the International Journal of Government Auditing) та на офіційному сайті в Інтернеті ([www.intosai.org](http://www.intosai.org)) [42].

Регіональні робочі групи INTOSAI забезпечують професійну підтримку аудиту державного сектору, обмін досвідом та ідеями, розробку професійних стандартів, методичних рекомендацій, методологій та інших практичних матеріалів у сфері фінансових і адміністративних аудитів [16].

На сучасному етапі законодавство іноземних держав, особливо країн Європейського Союзу, проявляє тенденцію до уніфікації. З метою визначення єдиної системи загальних принципів, придатних для всіх країн, незалежно від форми державного устрою та правління, і водночас узгодження їх з традиціями вищого фінансового контролю (аудиту), які склалися в окремих державах протягом століть, у жовтні 1977 року на Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) у Лімі (Індія) була прийнята Лімська декларація. Цей документ визначає загальноприйняті принципи контролю для незалежних державних контрольних органів, серед яких:

- інституційна незалежність;
- фінансова незалежність;
- персональна незалежність аудиторів-контролерів;
- власна відповідальність за програму перевірок;
- достатність повноважень для отримання інформації;
- право на застосування заходів.

Ці принципи є загальними та можуть бути прийнятними для будь-якої демократичної правової держави, оскільки вони спрямовані на визначення гарантій ефективності державного фінансового контролю (аудиту), як для інформаційного відображення реального стану фінансових справ держави, так і для внутрішнього контролю, тобто перевірки всіх державних органів та установ, що виконують функції державної влади. Досвід розвинених економік країн з довготривалими традиціями державного фінансового контролю, таких як Франція, Німеччина, Великобританія, Австрія, США, Японія, підтверджує, що структурна організація органів фінансового контролю визначається, передусім, розмежуванням об'єктів контролю та потребою створення архітектури горизонтальних і вертикальних владних відносин на основі чіткого розподілу контрольних повноважень [1].

Функції органів державного фінансового контролю у зарубіжних країнах, визнані загальними, включають [1]:

- контроль доходів, що надходять у бюджет;

контроль бюджетних видатків;  
контроль ефективності та законності використання податкових пільг;  
аналіз нормативно-правових актів, оцінка їх відповідності бюджетному законодавству.

У провідних європейських країнах спостерігається тенденція модернізації функцій контрольно-ревізійних органів з метою підвищення ефективності управління публічними фінансами (наприклад, у Франції, Австрії, Бельгії, Швеції, Румунії тощо). Розглянемо досвід окремих країн у сфері організації та функціонування державного фінансового контролю (аудиту).

У Франції спостерігається висока ступінь централізації та наявність жорстких вертикальних міжвідомчих зв'язків у системі державного фінансового контролю. Важливою є роль Генеральної інспекції фінансів і Генеральної інспекції адміністрації. Генеральна інспекція фінансів, підпорядкована міністру економіки і фінансів, здійснює контроль на місцях за діяльністю служб Міністерства економіки і фінансів, контролює бухгалтерську діяльність усіх призначених державою бухгалтерів, а також досліджує економічні і фінансові проблеми на замовлення відомств та за власною ініціативою [12].

У Франції контрольні обов'язки покладені на Рахункову Палату (Cour des Comptes), що діє незалежно від уряду та парламенту. Цей орган державного фінансового контролю має широкі повноваження у самостійному плануванні та здійсненні своєї діяльності. Рахункова Палата є судовим органом, відповідальним за загальний контроль над державними фінансами, а її головна мета - виявлення та запобігання бюджетно-фінансовим зловживанням. Орган надає підтримку парламенту та уряду в контролі за виконанням фінансових законів, включаючи закони щодо фінансування соціального забезпечення [12].

Територіальні відділи Рахункової Палати Франції мають значний досвід у сфері контролю витрат бюджетних коштів. Їх персонал має відповідний статус державних службовців [1].

У Великобританії контроль за фінансово-господарською діяльністю державного сектора здійснюється Національним контрольно-ревізійним управлінням, що є урядовим органом, діючим відповідно до Закону "Про фінансовий контроль". Цьому управлінню надано право перевіряти рахунки всіх урядових установ та широкого кола державних органів, які здійснюють більше ніж 60% державних витрат. Також воно контролює надання субсидій місцевим органам влади в системі охорони здоров'я, націоналізованим галузям промисловості та державним корпораціям [28].

Національний аудиторський офіс (НАО) виконує завдання зовнішнього аудиту на доручення парламенту, зосереджуючись на фінансовому аудиті та аудиті ефективності. Головний аудитор керує НАО і проводить аудит фінансових звітів центральних урядових департаментів, агентств та інших державних органів, регулярно звітує перед парламентом про результати. Перевірені звіти разом із висновком Генерального аудитора включаються до річного звіту та негайно оприлюднюються на веб-сайтах органів [8].

Особливий інтерес викликає шведська система фінансового контролю, оскільки Швеція пододала багато викликів, характерних для перехідної економіки України. У Швеції ключовим органом у справах державного контролю та обліку є Державне ревізійне управління (або Національне бюро аудиту). Метою цього управління є досягнення високоякісного управління фінансовою діяльністю. Головні напрямки його діяльності включають щорічні ревізії фінансово-господарської діяльності національних установ і підприємств та перевірку ефективності державних закупівель [28].

У Литві Генеральний аудитор очолює державний фінансовий контроль і має двох заступників, яким безпосередньо підпорядковані відповідні департаменти, включаючи департаменти організації аудиту ефективності та фінансового аудиту. Департаменти фінансового аудиту та аудиту ефективності спеціалізуються на галузевому поділі сфер контролю, зокрема застосовуючи перевірки використання коштів ЄС [28].

Вищий орган фінансового контролю Польщі, згідно з Конституцією 1997 року, також не входить до системи трьох гілок державної влади, аналогічно вищим органам фінансового контролю Румунії, Чехії та Угорщини. Органи зовнішнього фінансового контролю, об'єднані спільним завданням, предметом і формами контролю, у багатьох випадках утворюють так звану "контрольну владу". Застосовуючи, хоч із певними обмеженнями, до інституційної структури Європейського Союзу (ЄС) традиційну систему поділу влади на три гілки: законодавчу (Європейський парламент та Рада ЄС), виконавчу (Європейська Комісія) та судову (Європейський суд), деякі дослідники визнають, що Європейська Рахункова Палата разом із національними внутрішніми органами фінансового контролю держав-членів ЄС формують четверту – контрольну гілку влади, що становить ще одну правову особливість Євросоюзу [1]. Важливий і практично застосовний досвід державного фінансового контролю накопичено в країнах ЄС, таких як Швеція, Франція, Великобританія, Німеччина, Польща, Литва та інші. Однак кожна з цих країн має свої особливості в організації державного фінансового контролю, які можна узагальнити у відповідні таблиці 3.1.

Найкращим прикладом щодо організації державного фінансового контролю в президентській республіці є Сполучені Штати Америки. У цій системі фінансовий контроль не обмежується лише казначейськими службами, але також включає Головне контрольно-фінансове управління Конгресу (ГКФУ), Адміністративне бюджетне управління (АБУ) при Президентові США, Управління з добору і розстановки кадрів, Президентську раду у справах боротьби з фінансовими зловживаннями в державних установах ("Рада честі та ефективності"), інспекторів Федеральної резервної системи, службу внутрішніх доходів (податкову службу) та інші органи. Основною метою Головного контрольно-фінансового управління (ГКФУ) є проведення перевірок у сфері укладання та виконання державних контрактів, оцінка та узагальнення результатів федеральних програм, а також здійснення спеціальних обстежень, включаючи перевірку обґрунтованості цін на продукцію.

Таблиця 3.1 Особливості державного фінансового контролю в деяких країнах ЄС

Країна ЄС	Наявність вищого органу контролю	Конституційно-правовий статус	Диференціація системи контролюючих фінансових органів	Особливості фінансового контролю
Німеччина	+	+	+	В межах Федеральної рахункової палати функції розподілені між восьмима окремими функціональними напрямками. Кожна з рахункових палат одинадцяти федеральних земель функціонує як самостійний та незалежний орган фінансового контролю.
Франція	+	+/-	+	Рахункова палата виступає судовою інстанцією, яка проводить загальний контроль за фінансами держави. Аналогічний вид контролю здійснюється на рівні муніципалітетів, департаментів і регіонів.
Англія	+	+	+	Унікальність англійської правової системи дозволяє вважати будь-який акт парламенту, що регулює питання фінансового контролю, конституційним. Неписана частина конституції включає прецедентне право. Периферійним апаратом державного контролю є контролери, що відповідають за місцеві пункти державних замовлень, бази постачання, військові округи та підприємства.
Швеція	+			Основною метою аудиту є оцінка ефективності та результативності державних операцій. Особливий акцент робиться на тих операціях, які, хоча прибуткові і зовні вигідні, але не досягають висунутих соціально-політичних цілей даної держави. ДФК визначає 54 критерії дієвості для оцінки цих аспектів.

Джерело: складено за даними [60].

Об'єктами контролю є урядові агентства, установи і підприємства у сферах оборони, енергетики, сільського господарства, охорони здоров'я, житлового будівництва та інше. Органи ГКФУ здійснюють перевірки, спрямовані на визначення законності, доцільності та ефективності витрат у сферах державних фінансів, податків та бухгалтерського обліку.

В системі контрольно-ревізійної системи США існують функціонально незалежні контрольні органи, які інтегровані у державно-правову систему як невід'ємна частина механізму регулювання балансу повноважень між виконавчою та законодавчою владою (Президентом та Конгресом США). Системи фінансового контролю в іноземних країнах будуються за різними моделями, але в цілому вони відзначаються тенденцією до децентралізації та виділення функцій державного аудиту як самостійного напряму контрольної діяльності. Це сприяє визначенню ефективності діяльності органів влади зі збору, належного розподілу доходів та витрат бюджетних коштів, а також виконанню прийнятих рішень та положень відповідних законодавчих актів.

Проведений аналіз у рамках дослідження виявив, що організація контрольно-ревізійних установ у закордонних країнах базується на двох взаємовиключних моделях [1]:

1. Централізована модель: передбачає існування монократичної системи, де центральний (федеральний) контрольно-ревізійний орган, здійснюючи зовнішній контроль, має організаційно підпорядковані регіональні установи (як, наприклад, в Австралії та Франції). Наприклад, у Франції контроль над місцевими фінансами здійснюється регіональними рахунковими палатами. Ця модель забезпечує реалізацію бюджетно-фінансового контролю на всій території країни за єдиним системним планом та на підставі єдиної системи критеріїв, що є гарантією законного та належного управління всіма державними фінансами.

2. Автономна модель передбачає, що федеральні контрольно-ревізійні органи, які створені для контролю за бюджетами країн та їхніх політико-територіальних або адміністративно-територіальних суб'єктів, можуть не бути

включені до загальної організаційної структури. Члени контрольного органу, як правило, призначаються законодавчим органом влади відповідної території, і мають незалежність у зовнішніх та внутрішніх питаннях їхньої діяльності. Наприклад, Аудиторський суд Королівства Бельгія, який створений відповідно до статті 180 конституції, існує паралельно з парламентом. Цей суд здійснює контроль бюджетних та фінансових операцій держави, регіонів, провінцій, а також державних підприємств, установ та організацій, проте контроль за діяльністю комун не входить до компетенції Аудиторського суду.

Аналіз міжнародного досвіду у створенні систем державного аудиту показує, що в країнах Європейського союзу існує чотири основних типи вищих органів фінансового контролю:

Аудиторський суд (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія та Греція).

Колегіальний орган без судових функцій (Нідерланди, Німеччина).

Незалежне контрольне управління, яке очолюється Генеральним контролером (Великобританія, Ірландія, Данія).

Контрольне управління, яке входить до складу урядової структури і очолюється Генеральним контролером (Швеція, Фінляндія).

Незалежно від обраної моделі організації контрольно-ревізійних органів, ключовим елементом для ефективного і оперативного проведення державного фінансового аудиту у більшості країн є існування регіональних підрозділів органів контролю. Ці підрозділи можуть повністю або частково підпорядковуватися центральному органу, проте залишають самостійність у виконанні своїх функцій і спрямовані на перевірку витрат коштів місцевих бюджетів. У разі необхідності вони можуть виконувати оперативні завдання центральної контрольної установи. Подібні регіональні представництва верховного органу державного фінансового контролю успішно функціонують у Франції, Німеччині, Канаді, Монголії, Болгарії, Бразилії, Польщі, Китаї, Чехії та інших країнах [30]. На сьогодні основними характеристиками більшості вищих органів фінансового контролю за кордоном є:

незалежність від виконавчої та законодавчої влади;

ефективність діяльності контрольно-ревізійних органів визначається порівнянням витрат на їхню реалізацію та отриманих доходів (повернуті кошти до бюджету та/або невитрачені з порушенням бюджетного законодавства, можлива упущена вигода від розпорядження державним або комунальним майном тощо);

акцент на цільовому використанні, економічності та ефективності програм витрат фінансових засобів з обов'язковим вказанням критеріїв.

Висока ефективність системи бюджетно-фінансового контролю в іноземних країнах забезпечується завдяки тривалому терміну повноважень керівників вищих органів державного фінансового контролю, які призначаються і затверджуються парламентами на період, перевищуючий терміни повноважень самих парламентів. Наприклад, у США цей термін становить 15 років, у Німеччині, Австралії та Угорщині – 12 років, у Канаді – 10 років, у Болгарії – 9 років, у Мексиці – 8 років, у Туреччині – 7 років, а в Швейцарії, Польщі, Румунії та Монголії – 6 років [42].

Важливо відзначити, що для уникнення упередженості та інших суб'єктивних факторів в роботі системи контролю важливо забезпечити високий рівень оплати праці аудиторів. Зокрема, близько третини бюджету Національного управління аудиту Великобританії напряму витрачається на оплату персоналу. У Туреччині оплата праці професійного персоналу органів державного фінансового контролю вдвічі перевищує зарплату адміністративного персоналу [42]. З метою підвищення ефективності контролю і зниження навантаження на об'єкти, в багатьох країнах Європи впроваджено нові підходи до планування перевірок, переходячи від періодичності проведення до відбору найбільш ризикових об'єктів контролю.

Підсумовуючи зазначимо, що в різних країнах сформувалися різні системи державних органів фінансового контролю, але усі вони мають спільні риси: незалежність вищих органів фінансового контролю, яка дозволяє їм виконувати завдання об'єктивно та ефективно, будучи захищеними від

зовнішніх впливів та фінансово незалежними від перевіряючих органів, включаючи тих, кого вони перевіряють; підзвітність безпосередньо перед парламентом та громадськістю, зокрема через ЗМІ; чітко визначені повноваження, закріплені в національних конституціях та законах; налагоджена система найму кваліфікованого персоналу, їх навчання та мотивація; розроблена методологія та чіткі стандарти для проведення аудиту; чіткість та однозначність формулювань положень звітів та висновків.

Слід зазначити, що вітчизняна система державного фінансового контролю розвивається в напрямку, що відповідає міжнародній практиці. Досвід провідних країн світу, які вже давно реформували інститут державного фінансового контролю та державного аудиту, вказує на те, що в рамках реформування системи державного аудиту як ефективного інструменту запобігання бюджетним порушенням і мінімізації наслідків зловживань бюджетними коштами для суспільства необхідно: розробити відповідне методологічне забезпечення для проведення різних видів державного аудиту; проводити регулярні навчально-наукові заходи для підвищення кваліфікації перевіряючих, спрямовані на ліквідацію застарілих пріоритетів в ревізійній діяльності, таких як покарання за бюджетні порушення, і формування нового менталітету, спрямованого на запобігання та своєчасне виявлення порушень, а також надання рекомендацій керівнику щодо способів мінімізації можливих наслідків для держави та суспільства; підвищення ефективності роботи внутрішнього аудиту та делегування всіх повноважень здійснення державного фінансового аудиту Рахунковій палаті України спрямоване на зниження рівня втручання держави в функціонування інституцій державного сектору економіки та інших аспектів.

## ВИСНОВКИ

У магістерській роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення актуальної наукової та практичної проблеми функціонування державного фінансового аудиту, підвищення його ефективності та реалізації механізмів взаємодії Держаудитслужби з правоохоронними органами. Основні висновки, що підтверджують результати дослідження, полягають у наступному:

1. Розглянуто сутність, завдання і функції Державної аудиторської служби України. Встановлено, що основними завданнями Державної аудиторської служби України є забезпечення формування і реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю; здійснення контролю за ефективним, законним, цільовим, результативним використанням та збереженням державних (бюджетних) ресурсів, досягненням економії бюджетних коштів; усунення причин і умов, які призвели або можуть призвести до вчинення порушень та виникнення недоліків у діяльності суб'єктів контролю.

2. Розглянуто особливості діяльності органів Державної аудиторської служби України як суб'єктів забезпечення економічної безпеки держави. Опрацьовано правові основи здійснення державного фінансового контролю в Україні: проведення державного фінансового аудиту, перевірки та моніторингу державних закупівель; інспектування (ревізії). Розглянуто основні положення Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року, що актуалізує завдання формування дієвого механізму взаємодії органів Державної аудиторської служби України з іншими органами державної влади. Охарактеризовано правову основу взаємодії органів Державної аудиторської служби України з правоохоронними органами, зокрема опрацьовано порядок взаємодії між органами державної контрольної-ревізійної служби та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України.

3. Проведений аналіз ефективності функціонування Держаудитслужби України у період 2019-2021 років показав значне зменшення обсягу контрольних заходів, здійснених цією установою. Виявлено, що частка проведених державних фінансових аудитів постійно зменшується, складаючи 19,1% у 2021 році, що обумовлено загальним зменшенням кількості таких аудитів. Зокрема, понад 50% від усіх державних фінансових аудитів спрямовані на діяльність суб'єктів господарювання. Результати аналізу якісних і кількісних параметрів проведення державних аудитів Держаудитслужбою вказують на підвищення ефективності та результативності державного аудиту як форми державного фінансового контролю. Спостерігається значне збільшення обсягу фінансових ресурсів, які піддаються аудиторському обстеженню, а також зростання економічного виграшу внаслідок впровадження рекомендацій та пропозицій, поданих державними аудиторами.

4. Зазначено, що протягом розглянутого періоду відзначається активна співпраця Держаудитслужби з правоохоронними органами, органами прокуратури і судами після проведення контрольних заходів, включаючи державні аудити. Зокрема, підкреслено важливість удосконалення механізмів контролю та строгості застосування санкцій щодо осіб, які порушують фінансово-бюджетне законодавство. Це, в свою чергу, повинно сприяти підвищенню розумінню керівників бюджетних установ, державних підприємств та інших розпорядників та одержувачів бюджетних коштів у виконанні їхніх закономірностей і обов'язків..

5. Для забезпечення ефективності проведення контрольних заходів та вдосконалення інституту державного аудиту, необхідно розробити програму створення та розвитку інформаційно-комунікаційної системи Держаудитслужби, а також створити єдиний державний інформаційно-аналітичний центр. Ми вважаємо, що організація ефективної діяльності Державної аудиторської служби за допомогою сучасних технологій, засобів обчислювальної техніки і автоматизації методів перевірок базується на ідеї

створення єдиної концепції, спрямованої на удосконалення інформаційно-комунікаційної системи.

6. Досвід провідних країн світу, які вже давно реалізували значні трансформації інституту державного фінансового контролю та державного аудиту, вказує на те, що у рамках реформування системи державного аудиту як ефективного інструменту запобігання бюджетних порушень і мінімізації наслідків зловживань бюджетними коштами для суспільства необхідно: розробити відповідне методологічне забезпечення здійснення окремих видів державного аудиту; проводити на постійній основі навчально-наукові заходи, спрямовані на підвищення кваліфікації перевіряючих і на ліквідацію застарілих пріоритетів у сфері ревізійної діяльності. Ці заходи мають сприяти формуванню нового менталітету, спрямованого на запобігання і вчасне виявлення порушень, а також надання рекомендацій керівництву щодо способів мінімізації можливих наслідків для держави та суспільства; підвищувати ефективність діяльності підрозділів внутрішнього аудиту та передати всі повноваження здійснення державного фінансового аудиту Рахунковій палаті України з метою зменшення рівня втручання держави в діяльність інституцій державного сектора економіки тощо.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александрович О.О. Особливості організації та функціонування систем державного фінансового контролю: світовий досвід. Теорія та практика державного управління. Вип. 4 (47). 2016. С. 1-8.

2. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту : / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю. К.: Центр учбової літератури, 2012. 540 с.

3. Бутник О.О. Державне управління організацією фінансового контролю: аналіз зарубіжного досвіду для України. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 16. С. 79-81.

4. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI (зі змінами і доповненнями). 4

5. Веремчук О. Напрями вдосконалення внутрішнього аудиту на підприємствах України. Удосконалення системи бухгалтерського обліку, аналізу і контролю як інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання: збірник тез наукових доповідей студентів ФУФБ ЛНУ ім. Івана Франка, м. Львів, 19.05.2016 р. Львів : ФУФБ, 2016. – С 10-11.

6. Веремчук О. Проблеми та перспективи розвитку державного фінансового контролю в Україні: сучасний аспект. Перспективи обліку, аналізу і контролю в умовах інтеграції та глобалізаційних процесів: збірник тез наукових доповідей студентів за результатами проведення круглого столу, 16.05.2017 р. Львів : ФУФБ, 2017. С. 20-23.

7. Веремчук О.О. Сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку державного аудиту в Україні. Проблеми обліку, аналізу і контролю в умовах інтеграційних та глобалізаційних процесів: Збірник наукових праць за результатами круглого столу, 21.05.2019 р. Львів: ЛНУ, 2019. С. 50-53.

8. Веремчук О. Перспективи застосування ризикоорієнтованого підходу у державному аудиті. Інструментарій дослідження підходів до забезпечення

економічної безпеки підприємств України: Збірник наукових праць за результатами круглого столу, 9.10.2019 р. Львів: ФУФБ, 2019. С. 14-17.

9. Голядова Т.О. Міжнародний досвід вищих органів державного фінансового контролю США, Франції, Великобританії, Німеччини та перспективи розвитку державного фінансового контролю в Україні. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. : Юриспруденція. 2014. № 11 (Том 1). С. 105-107. 9

10. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами і доповненнями).

11. Граніт О. Індивідуальна програма держслужбовця. Частина друга: чим серце заспокоїться URL: <https://blog.liga.net/user/ogranit/article/32054>

12. Губанова Т.О. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах. Науковий вісник Чернівецького університету. 2012. Вип. 636. С. 99-104.

13. Дейнеко Є.В. Внутрішній контроль в умовах реформування системи державного фінансового контролю в Україні : Дис. канд. екон. наук: 08.00.08 / Є.В. Дейнеко; Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця. Х., 2014. 238 с.

14. Дікань Л.В. Держаний аудит : [навч. посіб.] / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна; за заг. ред. проф. Л.В. Дікань. К. : Знання, 2011. 503 с.

15. Дікань Л.В. Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку : [монографія] / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна, Н.М. Шульга, Т.В. Мултанівська, Т.С. Воїнова; за заг. ред. к.е.н., проф. Дікань Л. В. Харків : Вид. ХНЕУ, 2010. 96 с.

16. Дмитренко Г.В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти) : Дис. док. наук з держ. управління: 25.00.02. / О.В. Дмитренко; Національна академія державного управління при Президентіві України. К.: 2010. 347 с.

17. Завистовська Г.І. Зарубіжний досвід функціонування системи професійної освіти з урядового фінансового контролю. Журнал науковий огляд. 2018. № 10 (53). С. 127-142.

18. Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

19. Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна" від 15.12.2005 р. № 3202-ІV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3202-15>

20. Закон України "Про Рахункову палату" від 02.07.2015 р. № 576-ІІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>

21. Закон України "Про державну службу" від 10.12.2015 р. № 889-ІІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19>

22. Іванова І.М. Державний фінансовий контроль : Парадигми розвитку : [монографія] / І.М. Іванова. К. : Академвидав, 2010. –68 с.

23. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 80731-Х (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>

24. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

25. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005-2009 рр., затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. №. 158-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/17381979>

26. Кравченко Ю.П. Ризикоорієнтований підхід у державному фінансовому аудиті та інспектуванні діяльності бюджетних установ : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Ю.П. Кравченко; М-во освіти і науки України, Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана". Київ, 2016. 304 с.

27. Quality Control for SAIs ISSAI 100 URL: [http://www.issai.org/media/12938/issai\\_100\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/12938/issai_100_e.pdf) 27
28. Лазарева Н. Міжнародна практика фінансового контролю. Національний юридичний журнал : теорія і практика. 2015. № 12. С. 84-88.
29. Лімська декларація керівних принципів контролю: Міжнародний документ від 01.01.1977 р. № 604-001. 30. Мамишев А.В. Шляхи європеїзації державного аудиту. Фінанси України. 2014. № 8. С. 144-150.
31. Мних Є.В. Державний фінансовий аудит : методологія та організація : [монографія] / Є.В. Мних. К. : Вид. нац. торг.-екон. унів., 2009. 319 с
32. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження стандартів внутрішнього аудиту" від 04.10.2011 р. № 1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>
33. Наказ Державної аудиторської служби України "Про затвердження зразку направлення для посадових осіб органів Державної аудиторської служби України на проведення ревізії, державного фінансового аудиту, перевірки закупівель, зустрічної звірки" від 01.08.2016 р. № 45. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1104-16>
34. Наказ Державної аудиторської служби України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України "Про затвердження Порядку взаємодії між органами державної аудиторської служби та органами прокуратури, внутрішніх справ і Служби безпеки України" від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06#Text>
35. Наказ Державної аудиторської служби України " Про затвердження Порядку оформлення Державною аудиторською службою України та її міжрегіональними територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення" від 01.12.2016 р. № 168. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1674-16>
36. Наказ Державної аудиторської служби України "Про утворення Ради постійного професійного розвитку персоналу Державної аудиторської служби

України " від 18.05.2017 р. № 111. URL:  
<https://ips.ligazakon.net/document/view/FN032080>

37. Наказ Державної аудиторської служби України "Про Затвердження Програми постійного професійного розвитку працівників Держаудитслужби України" від 22.06.2017 р. № 142. URL:  
<https://ips.ligazakon.net/document/view/FN032080>

38. Наказ Державної аудиторської служби України " Стратегія розвитку Державної аудиторської служби на період до 2024 року " від 05.01.2021 № 2. URL:  
[https://dasu.gov.ua/attachments/f7b9e944-036f-42f2-9227-738cb82fde20\\_%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%8F\\_2024.pdf](https://dasu.gov.ua/attachments/f7b9e944-036f-42f2-9227-738cb82fde20_%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%8F_2024.pdf)

39. Наказ Державної аудиторської служби України "Про Затвердження Порядку організації та обліку результатів навчальних заходів Програми постійного професійного розвитку працівників Державної аудиторської служби України та її міжрегіональних територіальних органів" від 25.10.2018 р. № 243.

40. Офіційний сайт Державної аудиторської служби URL:  
<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/122898>.

41. Офіційний сайт Міністерства фінансів Республіки Молдова. URL::  
<http://www.mf.gov.md/>

42. Піхоцький В.Ф. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливості його використання в Україні. Економіст. 2016. № 1. – С. 31-34.

43. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами" від 08.08.2001 р. № 955 (зі змінами і доповненнями). URL:  
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF#Text>

44. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання

бюджетних програм" від 10.08.2004 р. № 1017 (зі змінами і доповненнями).  
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text>

45. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання" від 25.03.2006 р. № 361 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text>

46. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів" від 12.05.2007 р. № 698 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/596>

47. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій" від 25.06.2014 р. № 214 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/КР090506>

48. Постанова Кабінету Міністрів України "Про утворення Державної аудиторської служби України" від 28.10.2015 р. № 868 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF#Text>

49. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України" від 03.02.2016 р. № 43 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>

50. Постанова Кабінету Міністрів України "Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби" від 06.04.2016 р. № 266 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/266-2016-%D0%BF#Text>

51. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними

територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання" від 27.03.2019 р. № 252 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/596>

52. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій" від 22.05.2019 р. № 517 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-%D0%BF#Text>

53. Протокол засідання Методологічної ради Держфінінспекції України "Про Затвердження Концепції ризик-орієнтованого відбору об'єктів контролю до Плану контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції України та її територіальних органів" від 23.04.2012 р. № 7. URL: <http://surl.li/ojcnq>

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

55. Романів Є.М. Державний аудит : [навч. посібник] / Є.М. Романів, І.Є. Труш. – Львів : Ліга-Прес, 2017. 235 с.

56. Романів Є.М. Розвиток державного фінансового контролю в Україні : [монографія] / Є.М. Романів, С.М. Гончарук, С.В. Приймак, Л.Я. Даниляк; за заг. ред. проф. Романіва Є.М. Львів : Простір-М, 2015. 174 с.

57. Слободяник Ю.Б. Формування системи державного аудиту в Україні [монографія] : / Ю.Б. Слободяник. – Суми : ФОП Наталуха А.С., 2014. 321 с.

58. Стандарти державного аудиту INTOSAI. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk /publish/article/1140201> 58

59. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 р. № 142.

60. Стрекаль О.О. Лімська декларація та її вплив на формування сучасних моделей державного фінансового контролю в країнах ЄС. Ефективна

економіка. 2016. № 9. URL.: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5159>  
60

61. Трайтлі В.Ю. Планування державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм з позиції ризик-орієнтованого підходу. URL: [http://www.rusnauka.com/8\\_SNP\\_2016/Economics/3\\_209192.doc.htm](http://www.rusnauka.com/8_SNP_2016/Economics/3_209192.doc.htm)

62. Шевців Л.Ю., Веремчук О.О. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасна парадигма публічного управління», (Львів, 17-18 жовтня 2019 р.). Львів: С. 388-391.

63. Шевченко І.О. Розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.08 / Шевченко І.О.; Харків. нац. екон. ун-т ім. Семена Кузнеця. Харків, 2018. 20 с.

64. Реформування фінансового контролю в Україні : проблемні питання та напрями їх вирішення: [монографія] / Л.В. Дікань, О.В. Кожушко, Т.О. Кривцова та ін.; за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Л.В. Дікань. Х.: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 220 с.

## ДОДАТКИ

## Додаток А

## Порівняльна характеристика основних форм фінансового контролю

Критерії оцінки	Незалежний аудит	Державний аудит	Інспектування (ревізія)
<b>Законодавча база</b>	Закон України "Про аудиторську діяльність", міжнародні стандарти аудиту	Господарський кодекс, Бюджетний кодекс, Закон України " Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні "	Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні", Постанова Кабінету Міністрів "Про порядок проведення інспектування"
<b>Завдання</b>	визначення достовірності і законності фінансово-господарської діяльності підприємств усіх форм власності, діагностика і попередження передкризових ситуацій; оцінювання системи обліку і внутрішнього контролю, аудиторського ризику; встановлення достовірності і законності обліку і звітності; розробка рекомендацій для зміцнення фінансового стану	оцінка ефективності і законності використання бюджетних коштів; розробка рекомендацій бюджетним установам для забезпечення правильності ведення бухгалтерського обліку, формування достовірної фінансової звітності і організації внутрішньо - господарського фінансового контролю	Визначення достовірності і законності фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, розкриття недочетів, крадіжок товарно-матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань підприємств Встановлення достовірності і законності обліку і звітності; оцінювання організації бухгалтерського обліку з погляду забезпечення збереження державної власності; вжиття механізму реалізації виявлених порушень у вигляді штрафів, кримінальних покарань і т. ін.
<b>Суб'єкти</b>	Аудиторські фірми, приватні аудитори	Державні аудитори Державної аудиторської служби і Рахункової палати України	Ревізори Державної аудиторської служби України
<b>Об'єкти</b>	Система обліку і внутрішнього контролю, інформаційні системи	Бюджетні програми, бюджети, системи обліку і внутрішньо-господарського фінансового контролю бюджетних установ, суб'єктів господарювання,	Система обліку і внутрішньо-господарського фінансового контролю бюджетних установ, суб'єктів господарювання, державна і комунальна

**Продовження додатку А**

		державна і комунальна власність	власність
<b>Порядок проведення</b>	Проводиться на основі укладеного договору з підприємством-замовником	Проводиться планово на основі наказу керівника органу Держаудитслужби України, органу Рахункової палати	Проводиться планово (за винятком "ревізії на прохання правоохоронних органів") на основі наказу керівника органу Держаудитслужби України
<b>Порядок узагальнення контрольної інформації</b>	Аудиторський звіт, аудиторський висновок	Аудиторський звіт	Акт ревізії
<b>Методичні прийоми</b>	Прийоми і способи документального і фактичного контролю, загальнонаукові методи		

**Виконав:** студент магістратури

спеціальності 281 Публічне  
управління та адміністрування  
заочної форми навчання  
« \_\_\_\_ » грудня 2023 р.

\_\_\_\_\_  
Підпис

**Черевичник  
Павло Леонідович**  
\_\_\_\_\_  
Ініціали, прізвище

**Науковий керівник:**

докторка наук з державного  
управління, доцентка, професорка  
кафедри публічного управління та  
адміністрування  
« \_\_\_\_ » грудня 2023 р.

\_\_\_\_\_  
Підпис

**Шевчук Інна  
Володимирівна**  
\_\_\_\_\_  
Ініціали, прізвище

**Робота допущена до захисту:**

Завідувач кафедри публічного  
управління та адміністрування д.  
доктор з держ. управління,  
професор  
« \_\_\_\_ » грудня 2023 р.

\_\_\_\_\_  
Підпис

**Щепанський  
Едуард  
Валерійович**  
\_\_\_\_\_  
Ініціали, прізвище