

e-mail: lrv@vsau.vin.ua).

PRONKO Lyudmila – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Dean of the Faculty of Management and Law, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: pronkol@ukr.net).

УДК: 657.6: 336

DOI: 10.37128/2411-4413-2022-3-6

**АНАЛІТИЧНА
ОЦІНКА
ДІЯЛЬНОСТІ
ДЕРЖАВНОЇ
АУДИТОРСЬКОЇ
СЛУЖБИ УКРАЇНИ:
СТАН, ПРОБЛЕМИ,
ПЕРСПЕКТИВИ**

ЗДИРКО Н.Г.,
доктор економічних наук, професор,
професор кафедри аналізу та аудиту,
Вінницький національний аграрний університет
(м. Вінниця)

У статті здійснена аналітична оцінка діяльності Державної аудиторської служби України (далі – Держаудитслужба, ДАСУ) як одного з контролюючих суб'єктів у сфері державного фінансового контролю. Визначено місію, базові засади та фундаментальні принципи діяльності Держаудитслужби. Розкрито основні стратегічні цілі, а також пріоритети роботи установи. З'ясовано, що контроль із боку Держаудитслужби забезпечується через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки та моніторингу закупівель. Охарактеризовано основні завдання та функції Держаудитслужби в частині реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю. Досліджено, що в межах попереднього та поточного контролю Держаудитслужбою проводиться аудит окремих господарських операцій та моніторинг закупівель, а до постфактум контролю належить аудит виконання бюджетних програм, аудит виконання місцевих бюджетів, аудит діяльності суб'єктів господарювання, перевірка закупівель та ревізія. Досліджено склад міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби: Західний, Південний, Північний, Північно-східний та Східний офіси, які включають відповідні обласні управління. Наведено аналітичні дані щодо результативності роботи Держаудитслужби за 2012-2021 роки, зокрема щодо кількості контрольних заходів та виявлених порушень за їх видами. Представлена структура фінансових порушень у 2021 році, з яких найбільшу частку займають незаконні витрати та недоотримання фінансових ресурсів. Представлено аналітичні дані щодо стану усунення фінансових порушень, виявлених Держаудитслужбою за 2012-2021 роки, а також притягнення до дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних осіб. Візуалізовано цифрові дані щодо співвідношення виявлених Держаудитслужбою порушень, а також усунутих нецільових витрат державних ресурсів, незаконних витрат та недостач за аналогічний період. Деталізовано інформацію щодо вжиття відповідних заходів до порушників фінансової дисципліни органами Держаудитслужби, вручення письмових повідомлень про підозру у вчиненні кримінальних правопорушень, а також притягнення до адміністративної відповідальності. Ідентифіковано проблемні аспекти діяльності Держаудитслужби та запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: державний контроль, Державна аудиторська служба України, правопорушення, нестачі, незаконні витрати, нецільові витрати, відшкодування витрат, попередження порушень.

Табл.: 3. Рис.: 8. Літ.: 13.

ANALYTICAL ASSESSMENT OF THE STATE AUDIT SERVICE OF UKRAINE: STATUS, PROBLEMS, PROSPECTS

ZDYRKO Nataliya,
*Doctor of Economic Sciences, Professor,
Professor of the Department of Analysis and Audit,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)*

The article provides an analytical assessment of the activities of the State Audit Service of Ukraine (SAS of Ukraine), as one of the controlling entities in the field of state financial control. The mission, basic principles and fundamental principles of the State Audit Service of Ukraine are defined. The main strategic goals, as well as the main priorities of the work of the institution, are disclosed. It has been found that control by the State Audit Service is ensured through state financial audit, inspection, procurement review and monitoring. The main tasks and functions of the State Audit Service in the implementation of state policy in the field of state financial control are characterized. It has been investigated that within the scope of preliminary and current control, the State Audit Service conducts audits of individual business operations and monitoring of purchases, and post-facto control includes audits of the implementation of the budget programs, audits of the implementation of local budgets, audits of the activities of business entities, verification of purchases and audits. The composition of interregional territorial bodies of the State Audit Service was studied: the Western, Southern, Northern, Northeastern and Eastern offices, which include the relevant regional offices. Analytical data on the effectiveness of the work of the State Audit Service of Ukraine for 2012-2021 are given, in particular, on the number of control measures and detected violations by their types. The structure of financial violations in 2021 is presented, of which illegal expenses and lack of financial resources occupy the largest share. Analytical data on the state of elimination of financial violations detected by the State Audit Service for the years 2012-2021, as well as the disciplinary and financial responsibility of guilty persons are presented. Digital data is visualized on the ratio of violations detected by the State Audit Service, as well as eliminated non-targeted expenditures of state resources, illegal expenditures, and shortages for the same period. It is detailed information on taking appropriate measures against violators of financial discipline by the bodies of the State Audit Service, handing over written notices of suspicion of criminal offenses, as well as bringing them to the administrative responsibility. Problematic aspects of the activity of the State Audit Service were identified and ways of solving them were proposed.

Key words: state control, State Audit Service of Ukraine, offenses, shortages, illegal expenses, non-targeted expenses, reimbursement of expenses, prevention of violations.

Tabl.: 3. Fig.: 8. Ref.: 13.

Постановка проблеми. В умовах складної соціально-економічної ситуації в Україні, воєнного стану та спричиненого ним дефіциту бюджетних коштів особливо важливим є дослідження питань, пов'язаних із державним контролем за використанням фінансових ресурсів у частині забезпечення фінансової безпеки України. Одним із суб'єктів державного фінансового контролю (далі – ДФК) є Державна аудиторська служба України, яка є представником виконавчої влади та реалізує свої контрольні функції у різних формах та видах.

З метою формування комплексного бачення ефективності здійснення державного фінансового контролю варто проводити аналітичну оцінку діяльності та результативності суб'єктів контролю, що дозволить отримувати

повну й цілісну інформацію, а також ідентифікувати проблемні аспекти щодо дієвості державного фінансового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Висвітлення теоретико-методологічних та праксеологічних аспектів державного фінансового контролю, зокрема аналіз його змісту, форм та різновидів, класифікацію, а також подальші напрямки розвитку в Україні знайшли своє відображення в працях вітчизняних вчених Бардаша С.В., Височан О.С., Дрозд І.К., Левицької С.О., Максимової В.Ф., Слободяник Ю. Б., Піхоцького В.Ф., Шевчук В.О., у т.ч. науковців Вінницького національного аграрного університету Мулик Т.О. [4], Мулик Я.І. [4], Томчук О.Ф. [4]. Поряд із цим, незважаючи на наявність наукових публікацій із державного фінансового контролю, залишаються невирішеними питання щодо формування звітності контролюючими органами для здійснення достовірної аналітичної оцінки їх діяльності, що потребує подальшого дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є здійснення аналітичної оцінки результативності діяльності ДАСУ як одного з суб'єктів контролю; ідентифікація проблем у сфері контролю та пошук шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поміж важливих проблем економічного розвитку країни, особливу нішу займають питання поліпшення ефективності використання державних ресурсів для забезпечення стійкого розвитку національної економіки та її безпеки [4, с. 177].

Місією ДАСУ є забезпечення економічного добробуту країни шляхом реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю. Принципи Держаудитслужби: верховенство права, законність, професіоналізм, прозорість, політична неупередженість, незалежність, конфіденційність, доброчесність. До базових засад діяльності Держаудитслужби належать:

- 1) захист реальних (не формальних) державних інтересів;
- 2) виявлення втрат (збитків) та їх відшкодування;
- 3) попередження фінансових порушень та їх наслідків;
- 4) оперативність реагування на економічні загрози державі;
- 5) ризикоорієнтований підхід до планування;
- 6) мінімізація втручання в діяльність об'єктів контролю;
- 7) висока якість доказової бази, невідворотність відповідальності за вчинені порушення [7].

Основними стратегічними цілями Держаудитслужби є сприяння ефективному державному управлінню шляхом посилення урядового державного фінансового контролю за найбільш ризиковими сферами, а також посилення інституційної спроможності органів Держаудитслужби на центральному та місцевому рівнях (рис. 1).

Згідно з Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [8] ДФК забезпечується через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівель (рис. 2).

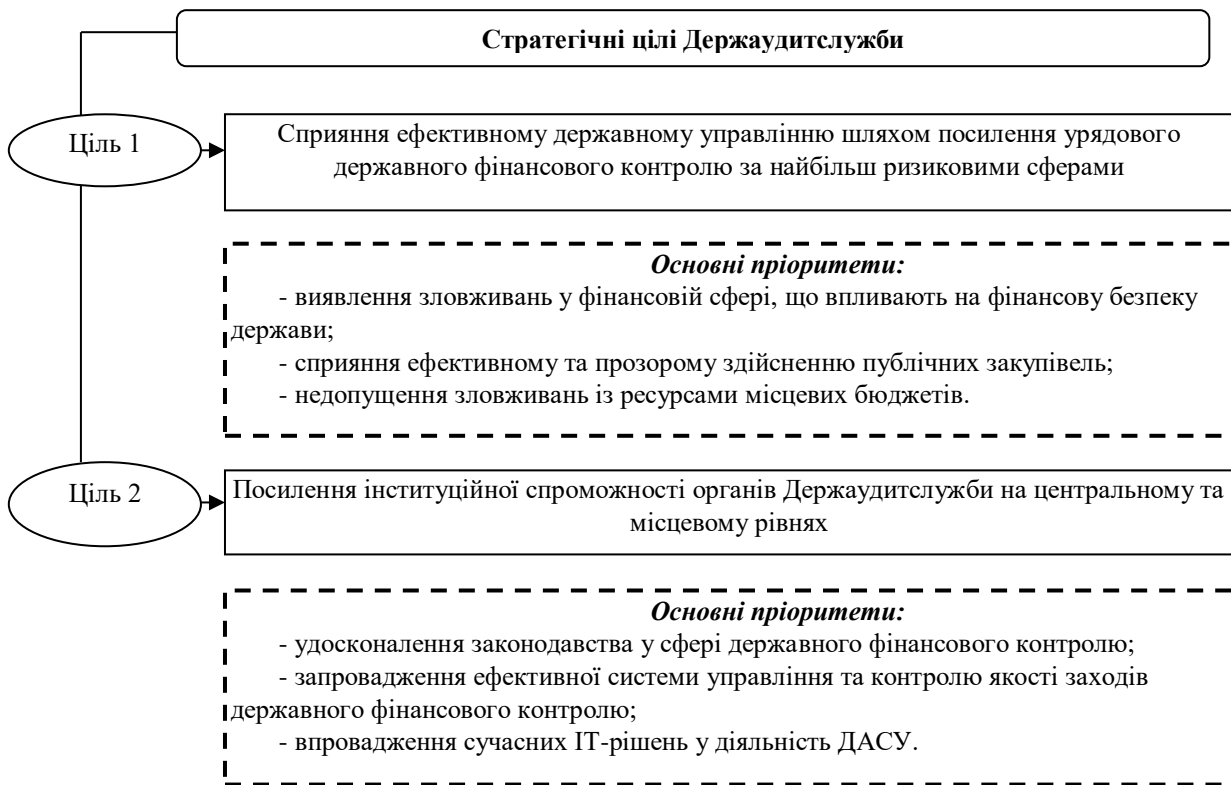


Рис. 1. Стратегічні цілі та основні пріоритети Держаудитслужби України

Джерело: узагальнено автором за [7]

Держаудитслужба здійснює контроль за органами виконавчої влади, державними фондами, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетними установами, суб'єктами господарювання державного сектора економіки, підприємствами, установами та організаціями, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують державне чи комунальне майно.

Положенням про Державну аудиторську службу України [6] визначені основні її завдання:

- забезпечення формування і реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- здійснення державного фінансового контролю, метою якого є оцінка ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів;
- надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг.

Відповідно до цього Положення [6] Держаудитслужба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовує і координує Кабінет Міністрів України через Міністра фінансів України, який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.



Рис. 2. Реалізація контрольної функції Державною аудиторською службою України

Джерело: узагальнено та сформовано автором на основі [1, 8]

До складу міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби належать: Західний офіс, Південний офіс, Північний офіс, Північно-східний офіс та Східний офіс (табл. 1) [7]. Усі територіальні органи утворені Кабінетом Міністрів України шляхом приєднання реорганізованих територіальних органів Державної фінансової інспекції України. Під час утворення даних територіальних органів функції щодо кадрової роботи, організаційної роботи, фінансового забезпечення та інші функції, безпосередньо не пов'язані з проведенням заходів державного фінансового контролю, залишились у підпорядкуванні відання центральних апаратів офісів, натомість до приєднання такі підрозділи були у складі всіх обласних фінансових інспекцій [3].

Таблиця 1

Територіальні органи Держаудитслужби України

№ п/п	Офіси	Управління
1	Північний офіс Держаудитслужби (м. Київ)	Управління Північного офісу Держаудитслужби у Вінницькій області
		Управління Північного офісу Держаудитслужби в Житомирській області
		Управління Північного офісу Держаудитслужби в Черкаській області
		Управління Північного офісу Держаудитслужби в Чернігівській області
2	Північно-східний офіс Держаудитслужби (м. Харків)	Управління Північно-східного офісу Держаудитслужби в Луганській області
		Управління Північно-східного офісу Держаудитслужби в Полтавській області
		Управління Північно-східного офісу Держаудитслужби в Сумській області
3	Східний офіс Держаудитслужби (м. Дніпро)	Управління Східного офісу Держаудитслужби в Донецькій області
		Управління Східного офісу Держаудитслужби в Запорізькій області
		Управління Східного офісу Держаудитслужби в Кіровоградській області
		Управління Східного офісу Держаудитслужби в Хмельницькій області
4	Західний офіс Держаудитслужби (м. Львів)	Управління Західного офісу Держаудитслужби у Волинській області
		Управління Західного офісу Держаудитслужби в Закарпатській області
		Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області
		Управління Західного офісу Держаудитслужби в Рівненській області
		Управління Західного офісу Держаудитслужби в Тернопільській області
		Управління Західного офісу Держаудитслужби в Чернівецькій області
5	Південний офіс Держаудитслужби (м. Одеса)	Управління Південного офісу Держаудитслужби в Миколаївській області
		Управління Південного офісу Держаудитслужби в Херсонській області

Джерело: узагальнено на основі даних Держаудитслужби [7]

Вважаємо за необхідне здійснити аналітичну оцінку діяльності Держаудитслужби за останні десять років для кращого розуміння проблем та перспектив розвитку (табл. 2).

Таблиця 2

Аналітичні дані щодо результативності роботи Державної аудиторської служби України за 2012-2021 р.

Показник	Роки										Відхилення, 2021 р. +/- 2012 р.
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
Проведено контрольних заходів, всього	9500	6460	23802	4002	2668	2181	1611	10276	10744	12039	2539
Виявлено порушень:	8053	5595	4128	3056	2007	1518	1260	1288	891	1148	-6905
- фактів											
- млн грн	3727,9	3689,2	7583,9	3870,6	2612,6	2281,2	2250,0	1723,7	154425,2	14850,6	11122,7
У розрахунку на 1 об'єкт, млн грн.	0,46	0,66	1,84	1,27	1,30	1,50	1,79	1,34	0,17	0,013	-0,447
Недоотримано фінансових ресурсів:											
- фактів	4478	3527	2139	1765	1076	804	678	502	490	441	-4037
- млн грн	813,6	1276,0	3159,4	790,5	1298,1	642,9	955,0	409,7	151632,9	5841,4	5027,8
Нецільові витрати державних ресурсів											
- фактів	678	676	447	357	203	125	114	137	125	150	-528
- млн грн	112,4	128,7	160,5	82,1	163,4	81,1	65,5	95,3	312,7	1746,6	1634,2
Незаконні витрати:											
- фактів	7643	5316	3913	2887	1899	1447	1190	1253	852	1107	-6536
- млн грн	2486,3	2068,0	3888,1	2737,2	1071,0	1122,6	1181,6	1105,9	2309,8	7124,9	4638,6
Недостачі:											
- фактів	1387	1406	877	819	451	316	275	168	159	132	-1255
- млн грн	315,2	216,5	301,6	260,6	80,1	24,1	47,8	107,7	161,7	137,7	-177,5

Джерело: за даними річних звітів Держаудитслужби [2]

Загальна сума виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у 2021 році, становить понад 14,8 млрд грн, що на 11,1 млрд грн більше, ніж у 2012 році, що свідчить про погіршення фінансової дисципліни на рівні об'єктів контролю. Натомість, говорячи про факти порушень, варто зазначити, що їх кількість за останні десять років зменшилася на 6905 од.

Аналізуючи загальну кількість проведених контрольних заходів варто зазначити, що у 2021 році органами Держаудитслужби здійснено 12039 заходів, що на 2539 заходів більше, ніж у 2012 році. Динаміка виявлених Держаудитслужбою фінансових порушень упродовж 2012-2021 років представлена на рис. 3.

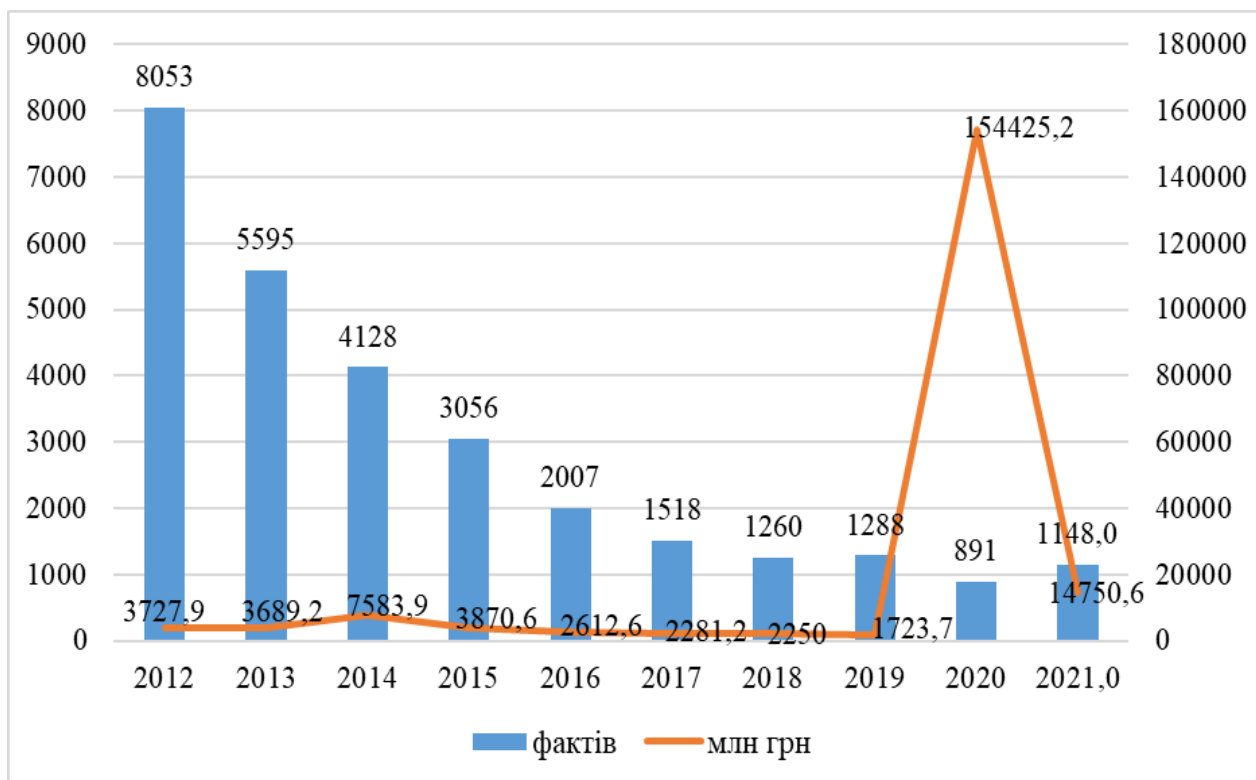


Рис. 3. Динаміка виявлених Держаудитслужбою України порушень протягом 2012-2021 років

Джерело: сформовано автором за даними річних звітів Держаудитслужби [2]

Отже, дані рис. 3 дають можливість бачити збільшення обсягів встановлених порушень із одночасним зменшенням фактів порушень.

Встановлені фінансові порушення включають чотири категорії:

- 1) недоотримання фінансових ресурсів;
- 2) нецільові витрати державних ресурсів;
- 3) незаконні витрати;
- 4) недостачі.

Таким чином, у 2021 році недоотримано фінансових ресурсів на суму 5841,4 млн грн, що на 5027,8 млн грн більше, ніж у 2012 році. Нецільові витрати державних ресурсів у 2021 році становили 1746,6 млн грн, що на 1634,2 млн грн більше, ніж у 2012 році, незважаючи на те, що кількість фактів порушень є меншою на 528 од. У 2021 році встановлено нецільових витрат на суму 7124,9 млн грн, що на 4638,6 млн грн більше, ніж у 2012 році. Єдиною категорією порушень, які в динаміці зменшилися, є недостачі, обсяг яких у 2021 році становив 137,7 млн грн, що на 177,5 млн грн менше, ніж у 2012 році.

Цікавою є структура встановлених фінансових порушень у 2021 році (рис. 4).

Отже, ми бачимо, що найбільшу частку в структурі виявлених порушень (48%) становлять незаконні витрати, недоотримання фінансових порушень складає 39,3%, нецільові витрати державних ресурсів складають 11,8%, а найменшу частку в структурі порушень займають недостачі (0,9%).

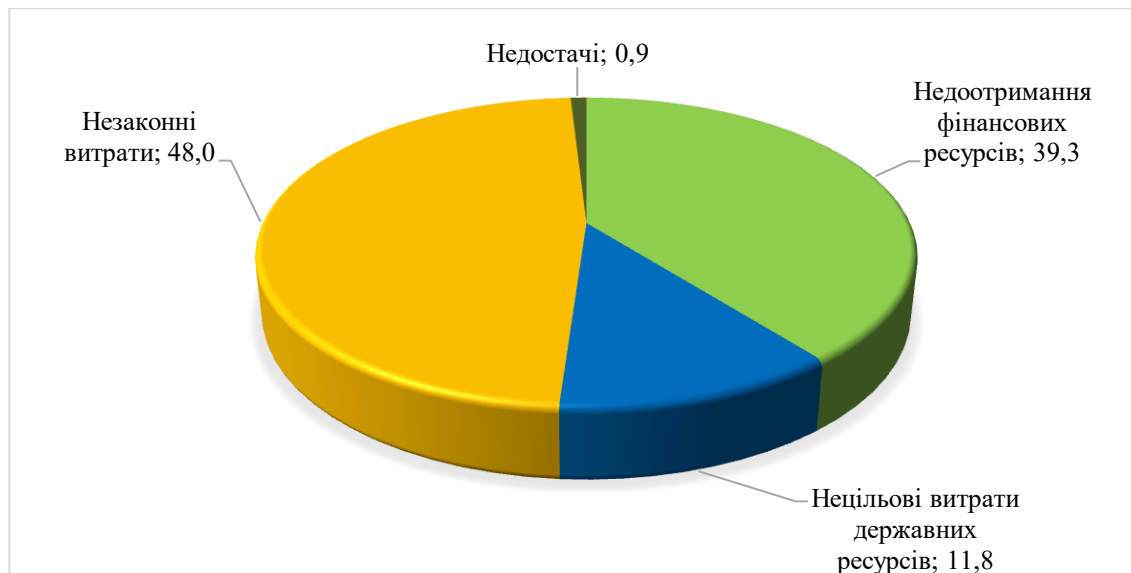


Рис. 4. Структура фінансових порушень, виявлених Держаудитслужбою України у 2021 році, %

Джерело: сформовано автором за даними річних звітів Держаудитслужби [2]

Проведеними заходами державного фінансового контролю на більш як 1,1 тис. об'єктів у 2021 році встановлено незаконні, нецільові витрати та недостачі ресурсів на загальну суму понад 9,0 млрд грн (майже 2,9 млрд грн у 2012 р.). Недостачі ресурсів виявлено на 132 об'єктах контролю на загальну суму близько 137,7 млн грн (понад 315,2 млн грн у 2012 році) (рис. 5).

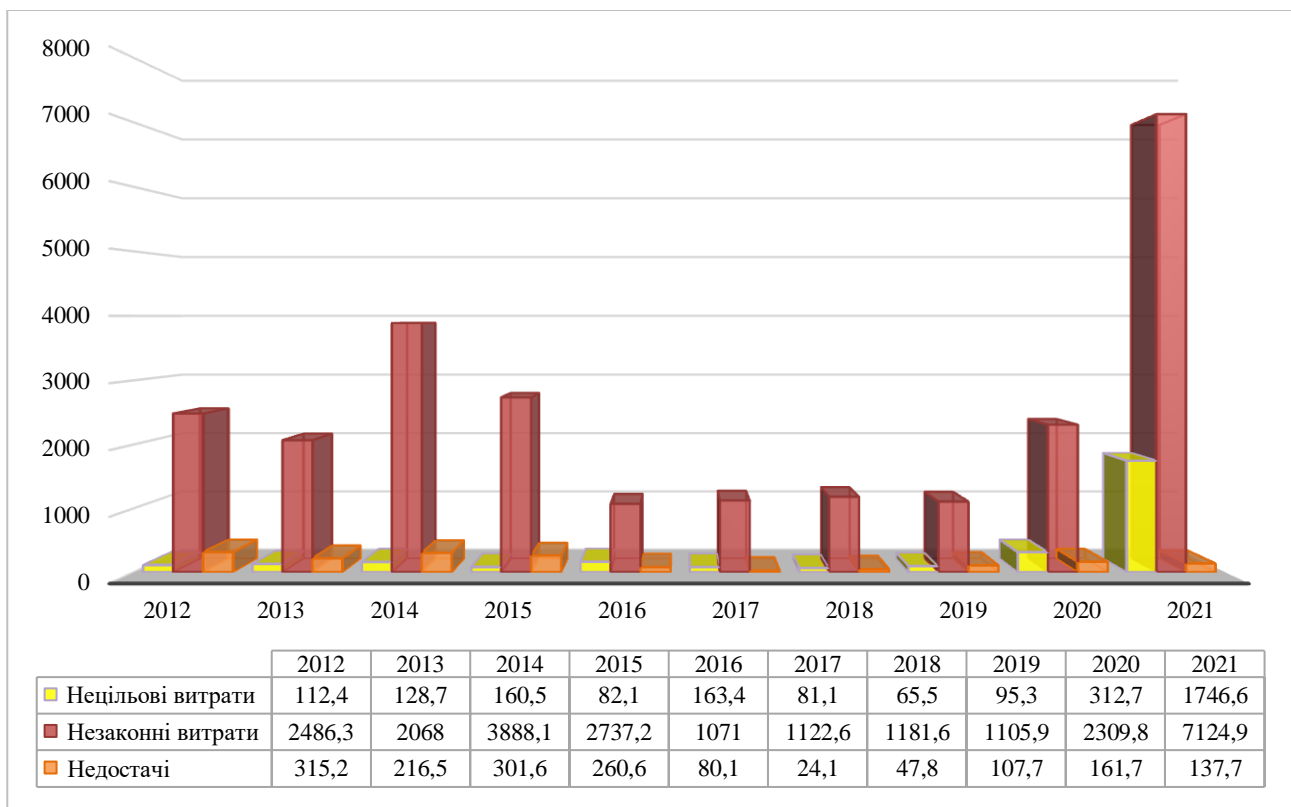


Рис. 5. Динаміка нецільових та незаконних витрат, недостач, виявлених Держаудитслужбою України протягом 2012-2021 років

Джерело: сформовано автором за даними річних звітів Держаудитслужби [2]

У результаті проведеної органами Держаудитслужби роботи у січні-грудні 2021 року відшкодовано фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на загальну суму майже 77,5 млрд грн (майже 1,9 млрд грн у 2012 році), з них понад 75,3 млрд грн – за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних періодах (табл. 3).

Таблиця 3

Стан усунення фінансових порушень, виявлених Держаудитслужбою України за 2012-2021 роки

Показники	Роки										Відхи- лення, 2021 р. +/- 2012 р.
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
1. Усунуто фінансових порушень, що призвели до втрат ресурсів, із них:											
- фактів	15601	11977	7929	6092	3881	3115	2516	2352	1685	1707	-13894
- млн грн	1927,4	1474	990,2	752,9	611,5	788	960,3	950,4	1072,6	77489,5	75562,1
1.1. Надійшло фінансових ресурсів,											
- фактів	5715	4224	2636	2080	1207	959	772	644	511	430	-5285
- млн грн	731,5	389,9	252,9	203,8	141,3	225,2	286,0	199,9	455,3	75747,8	75016,3
1.2. Відшкодовано і поновлено витрат ресурсів, у т.ч.											
- фактів	9886	7753	5293	4012	2674	2156	1744	1708	1174	1277	-8609
- млн грн	1195,9	1084,1	737,3	549,1	470,2	562,8	674,3	750,5	617,3	1741,7	545,8
Нецільових витрат державних ресурсів											
- фактів	767	719	420	334	216	121	112	134	111	118	-649
- млн грн	91,7	97,1	96,4	51,1	54,5	119,8	57,9	63,4	141,8	374,1	282,4
Незаконних витрат											
- фактів	9615	7 521	5140	3 895	2582	2089	1694	1667	1145	1248	-8367
- млн.грн	1075,4	854,1	620,6	478,5	407,4	434,3	601,7	669,0	471,2	1276,3	200,9
Недостач,											
- фактів	1380	1 423	859	751	423	305	241	168	133	119	-1261
- млн грн	28,5	132,9	20,2	19,6	8,3	8,7	14,7	18,1	4,3	91,4	62,9
2. Притягнуто до дисциплінарної та матеріальної відповідальності, осіб	7553	8819	14891	2878	1852	1428	908	708	619	539	-7014

Джерело: сформовано автором за даними річних звітів Держаудитслужби [2]

У межах прав та наданих повноважень органами Держаудитслужби за січень-грудень 2021 року забезпечено відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та недостач фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму понад 1,7 млрд грн (майже 617,3 млн грн у 2020 році), що становить 19,5% (22,1% у 2020 році) від виявлених таких порушень.

За результатами проведених заходів державного фінансового контролю загалом органами Держаудитслужби подано 335 пропозицій щодо застосування фінансових санкцій до порушників фінансово-бюджетної дисципліни, з яких застосовано 241, а саме: у 11 випадках призупинено бюджетні асигнування, у 213 – зупинено операції з бюджетними коштами та 17 об'єктам контролю – розпорядникам бюджетних коштів зменшено бюджетні призначення/асигнування на загальну суму майже 24,5 млн грн [2].

Проведемо оцінку співвідношення виявлених та усунутих фінансових порушень у частині нецільових та незаконних витрат, а також недостач.

Отже, в частині відшкодування нецільових витрат державних ресурсів (рис. 6) найбільша частка (98,4%) зафіксована у 2017 році, а найменша (21,4%) – у 2021 році, що свідчить про зниження відповідальності підконтрольних об'єктів перед державою та послаблення контрольних функцій Держаудитслужбою.

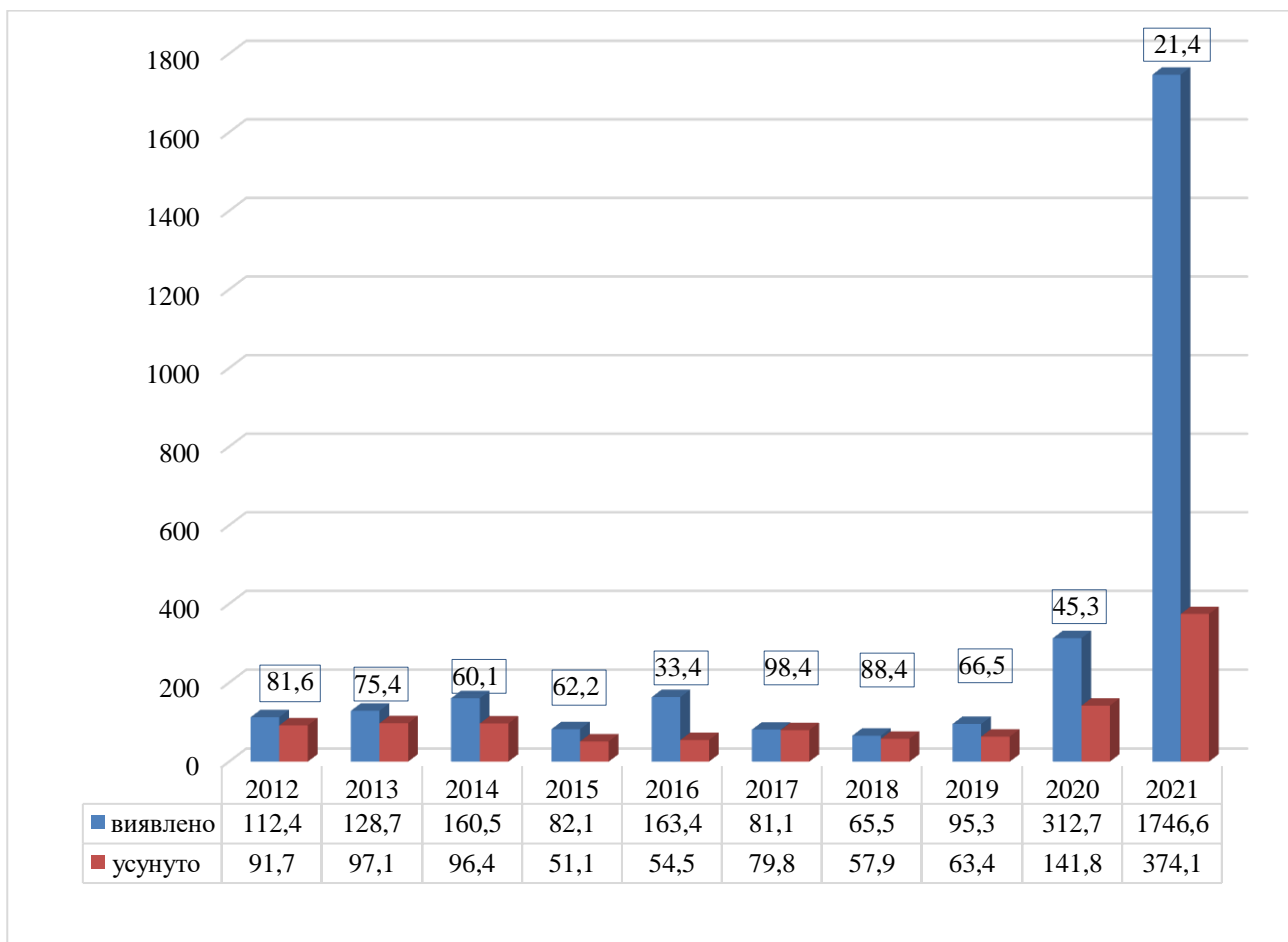


Рис. 6. Співвідношення виявлених Держаудитслужбою України та усунутих нецільових витрат державних ресурсів, 2012-2021 р., %
Джерело: сформовано автором за даними річних звітів Держаудитслужби [2]

Гіршою є ситуація в частині усунення незаконних витрат, оскільки максимальний відсоток виправлень становить лише 60,5%, а в 2021 році ця частина складала лише 17,9% (рис. 7).

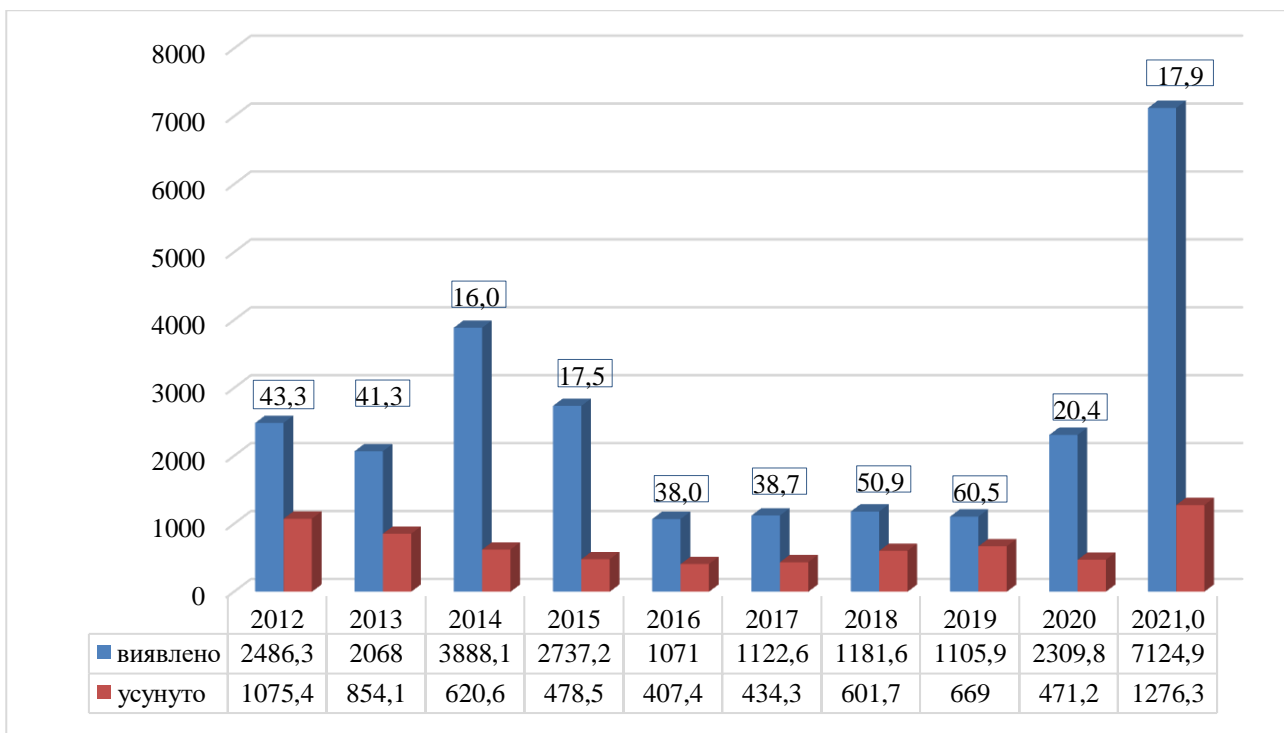


Рис. 7. Співвідношення виявлених Держаудитслужбою України та усунутих незаконних витрат, 2012-2021 р., %

Джерело: сформовано автором за даними річних звітів Держаудитслужби [2]

Негативні тенденції мають усунення недосаг, які практично за всі роки не досягали й третини від встановлених порушень, лише у 2013 та 2021 роках цей показник становив 61,4 та 66,4% відповідно (рис. 8).

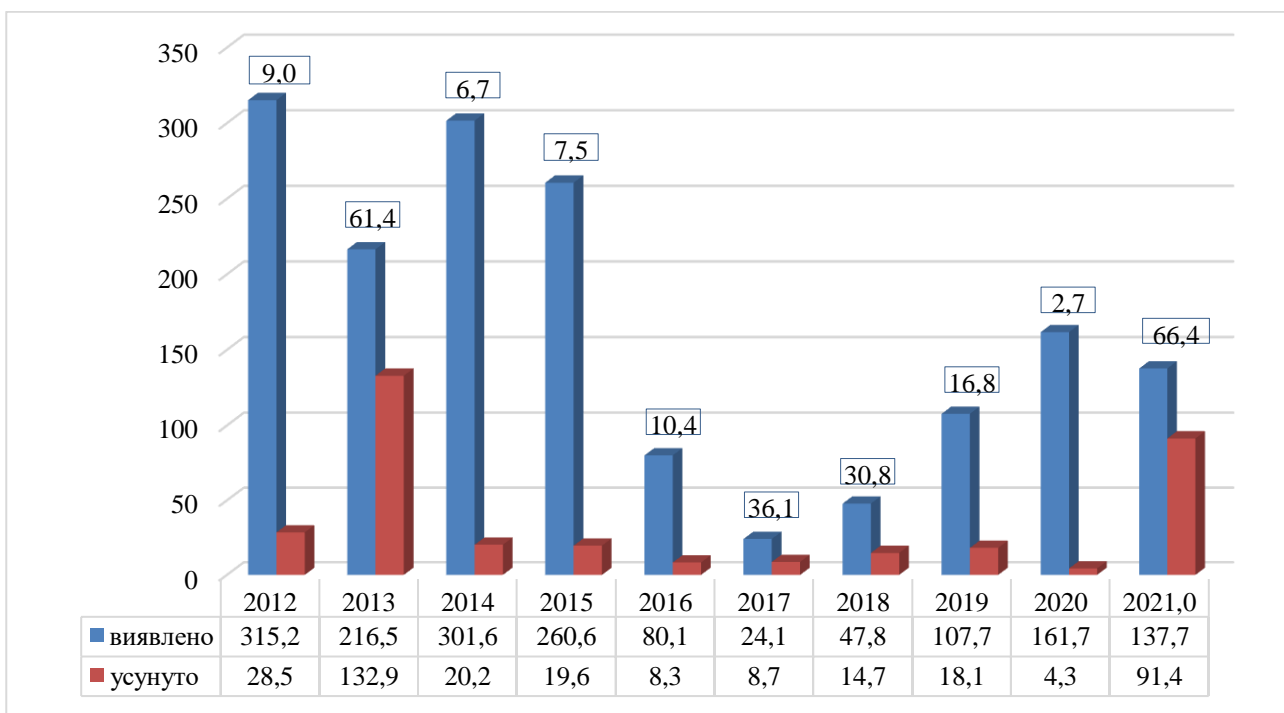


Рис. 8. Співвідношення виявлених Держаудитслужбою України та усунутих недосаг, 2012-2021 р., %

Джерело: сформовано автором за даними річних звітів Держаудитслужби [2]

Із метою вжиття відповідних заходів до порушників фінансової дисципліни, органами Держаудитслужби до правоохоронних органів у звітному періоді передано 921 матеріал ревізій та перевірок, зі свого боку правоохоронними органами у січні-грудні 2021 року за матеріалами проведених заходів розпочато 401 досудове розслідування та 111 досудових розслідувань – за результатами участі у перевірках правоохоронних органів.

Із початку 2021 року долучено до кримінальних проваджень матеріалів заходів контролю органів Держаудитслужби, вжито 45 інших заходів реагування та складено 46 протоколів про вчинення корупційних діянь.

У звітному періоді вручено 183 письмових повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення, в тому числі за матеріалами заходів, проведених за власною ініціативою – 90, за зверненням правоохоронних органів – 45. Крім цього, органи Держаудитслужби протягом січня-грудня 2021 року, реалізуючи право на звернення до суду в інтересах держави, пред'явили 31 позов до суду щодо відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму понад 516,8 млн грн. Ініційовано 296 цивільних позовів перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом [7].

За порушення фінансово-бюджетної дисципліни до адміністративної відповідальності притягнуто майже 1,9 тис. посадових осіб. Загальна сума накладених адміністративних стягнень становила близько 2,6 млн грн. До дисциплінарної відповідальності у 2021 році притягнуто 265 посадових осіб, із яких 45 – звільнено з посад, до матеріальної – 274 особи.

За результатами заходів державного фінансового контролю, якими виявлені порушення чинного законодавства, керівниками центральних і місцевих органів влади, підприємств, установ та організацій у 2021 році прийнято 801 управлінське рішення. Крім зазначеного, органами Держаудитслужби у січні-грудні 2021 року проведено майже 10,5 тис. моніторингів закупівель.

Згідно з результатами проведених моніторингів закупівель органами Держаудитслужби протягом 2021 року попереджено порушень, у тому числі шляхом відміни торгів, на суму майже 9,7 млрд грн та розірвання договорів на суму понад 3,2 млрд грн.

Підтримуємо думку Панькевич В. [5, с. 82], що одним із важливих шляхів зменшення правопорушень та підвищення рівня правової обізнаності суб'єктів може стати запровадження інституту бюджетної консультації, схожої на ту, що існує у Податковому кодексі України. Для цього в Бюджетному кодексі України необхідно закріпити такі положення:

– Держаудитслужба та її територіальні підрозділи надають розпорядникам бюджетних коштів безоплатні консультації з питань практичного використання окремих норм бюджетного законодавства протягом 10 календарних днів після дня отримання звернення;

– бюджетна консультація має індивідуальний характер і використовується винятково розпорядником бюджетних коштів, якому вона надана;

– консультація, надана в письмовій або електронній формі, обов’язково повинна містити опис питань, що порушуються розпорядником бюджетних коштів, із урахуванням фактичних обставин, указаних у його зверненні, обґрунтування застосування норм законодавства та висновок із питань практичного використання окремих норм фінансового законодавства;

– ця інформація підлягає обов’язковому розміщенню на сайті органу, який надав консультацію, у письмовій або електронній формі протягом 10 календарних днів після дня її надання без зазначення найменування (прізвища, ім’я, по батькові) розпорядника бюджетних коштів та його місцезнаходження [5, с. 82].

Підзвітність та прозорість щодо державного фінансового контролю можна було б забезпечити шляхом використання інформаційних технологій для створення відкритого порталу інтегрованого державного контролю. Відтак, інтерфейс порталу повинен дозволяти вибір меню за окремими додатками в межах запитів зацікавлених користувачів. Створення системи інтегрованого державного контролю зміщуватиме акценти від контролюючого суб’єкта до підконтрольного суб’єкта, адже даватиме можливість систематизувати інформацію щодо виявлених порушень із боку різних контролюючих інституцій на різних етапах їх здійснення в єдиному документі.

З метою підвищення рівня зрозумілості інформації щодо результатів державного контролю варто виходити за рамки pdf-звітів, які дають розгорнуту деталізовану інформацію щодо об’єктів перевірок. Вважаємо, що систематизація інформації за різними розрізами повинна мати текстове, графічне та табличне представлення для підвищення рівня доступності та розуміння потенційними користувачами.

Висновки. За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що Державна аудиторська служба України є органом контролю виконавчої влади і здійснює контроль через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівель.

Аналітична оцінка діяльності Держаудитслужби свідчить, що за останні десять років рівень фінансової дисципліни в державі погіршився, оскільки в рази збільшився обсяг встановлених фінансових порушень. Разом із тим, кількість проведених контрольних заходів у динаміці також зменшилася. За групами та видами правопорушень варто зазначити, що за останні десять років збільшилися обсяги недоотриманих фінансових ресурсів, нецільових та незаконних витрат. Мають місце негативні тенденції щодо частки усунення порушень підконтрольними суб’єктами, які в 2021 році за окремими напрямками становили не більше 20%. Низькі частки відшкодування витрат (втрат) бюджетних ресурсів свідчать про зниження відповідальності підконтрольних об’єктів перед державою та послаблення контрольних функцій Держаудитслужбою.

Одним із недоліків у сфері державного фінансового контролю є відсутність національного стандарту, який би давав можливість оцінювати дії підконтрольних суб’єктів згідно з законодавчими вимогами. Недоліком у сфері

державного контролю є відсутність ефективної взаємодії, що перешкоджає забезпеченню повноти інформації щодо функціонування цілісної системи державного контролю. Відтак, необхідно було б запроваджувати та використовувати інформаційно-комунікаційні автоматизовані системи, які сприяли б забезпеченню відкритості та прозорості діяльності органів державного контролю. Також, для забезпечення належного рівня державного фінансового контролю, його ефективності та дієвості суттєвого доопрацювання потребують законодавчі акти щодо посилення відповідальності за порушення фінансової дисципліни.

У перспективі, з метою недопущення ненавмисних порушень, рекомендується запровадження інституту бюджетної консультації, а також систематизація результативної інформації за різними розрізами в текстових, графічних та табличних форматах на сайтах суб'єктів контролю, що дозволить підвищувати рівень доступності даних та розуміння їх потенційними користувачами.

Список використаних джерел

1. Державна аудиторська служба України – ефективна інституція урядового контролю: презентація діяльності Держаудитслужби. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131380> (дата звернення: 10.11.2022).
2. Звіти про результати діяльності Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/51> (дата звернення 10.11.2022).
3. Міжрегіональні територіальні органи Держаудитслужби: URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1485> (дата звернення: 16.11.2022).
4. Мулик Т.О., Томчук О.Ф., Мулик Я. І. Аналітичні інструменти для контролю та моніторингу публічних закупівель. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 3 (53). С. 173-192. DOI: 10.37128/2411-4413-2020-3-13.
5. Панькевич В. Правове регулювання діяльності Державної аудиторської служби України. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2016. № 6. С. 75-84.
6. Положення про Державну аудиторську службу України: затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.11.2022).
7. Про службу: офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1414> (дата звернення: 15.11.2022).
8. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення 12.11.2022 р.).

References

1. Derzhavna audytorska sluzhba Ukrayiny – efektyvna instytutsiya

uryadovoho kontrolyu: prezentatsiya diyalnosti Derzhaudyt-sluzhby [The State Audit Service of Ukraine is an effective institution of government control: presentation of the activities of the State Audit Service]. *dkrs.gov.ua*. Retrieved from: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131380> [in Ukrainian].

2. Zvity pro rezultaty diyalnosti Derzhaudyt-sluzhby ta yiyi mizhrehionalnykh terytorialnykh orhaniv [Reports on the results of the State Audit Service and its interregional territorial bodies]. *dasu.gov.ua*. Retrieved from: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/51> [in Ukrainian].

3. Mizhrehionalni terytorialni orhany Derzhaudyt-sluzhby: [Interregional territorial bodies of the State Audit Service]. Retrieved from: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1485> [in Ukrainian].

4. Mulyk, T.O., Tomchuk, O.F., & Mulyk, Ya.I. (2020). Analitychni instrumenty dlya kontrolyu ta monitorynhu publichnykh zakupivel [Analytical tools for control and monitoring of public procurement]. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktualni pytannya nauky i praktyky – Economy, finances, management: topical issues of science and practical activity*, 3 (53), 173-192. DOI: 10.37128/2411-4413-2020-3-13 [in Ukrainian].

5. Pankevych, V. (2016). Pravove rehulyuvannya diyalnosti Derzhavnoyi audytorskoyi sluzhby Ukrayiny [Legal regulation of the State Audit Service of Ukraine]. *Zovnishnya torhivlya: ekonomika, finansy, pravo – Foreign trade: economy, finance, law*, 6, 75-84 [in Ukrainian].

6. Polozhennya pro Derzhavnu audytorsku sluzhbu Ukrayiny: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny № 43 [Regulations on the State Audit Service of Ukraine: Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine № 43]. (2016, February 3). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].

7. Pro sluzhbu: ofitsiynyy sayt Derzhavnoyi audytorskoyi sluzhby Ukrayiny [About the service: the official website of the State Audit Service of Ukraine]. *dasu.gov.ua*. Retrieved from: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1414> [in Ukrainian].

8. Pro osnovni zasady zdiysnennya derzhavnoho finansovoho kontrolyu v Ukrayini: Zakon Ukrainy № 2939-XII [Law of Ukraine «On the basic principles of public financial control in Ukraine» № 2939-XII]. (1993, January 26). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> [in Ukrainian].

Інформація про автора

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

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