

DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-49-48>

УДК 657

Цятковська Олена Віталіївна

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8825-9778>

Примаченко Олена Леонідівна

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7180-1225>

Olena Tsiatkovska, Olena Prymachenko

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

**ОСОБЛИВОСТІ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ
НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ В УКРАЇНІ****FEATURES OF THE STATE AUDIT
OF NON-FINANCIAL ASSETS IN UKRAINE**

Анотація. Державні установи реалізують свою діяльність за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, тобто за рахунок бюджетних коштів. Відповідно контроль за використанням цих коштів є вкрай важливим елементом ефективної діяльності установи. Тому питання державного аудиту державних установ на сьогодні залишається актуальним не тільки з точки зору цільового використання бюджетних коштів, але і з урахування бюджетного планування. Оскільки основою бюджетного планування є ефективність та результативність реалізації бюджетних програм, тому оцінювати діяльність установ необхідно і за цим напрямком. У статті досліджено особливості здійснення державного аудиту та проведено аналіз результатів аудиту з формуванням теоретичних та методичних рекомендацій щодо удосконалення процедур проведення аудиту. Зокрема проаналізовано заходи державного фінансового контролю за 2018–2023 рр. за видами. Крім того проаналізовано кількість проведених заходів щодо державного фінансового аудиту, та за результатами аналізу виокремлено основні види та форми порушень. Систематизовано основні напрямки державного аудиту з урахуванням особливостей порушень за різними напрямками з метою ефективного використання бюджетних коштів та цільового їх використання з урахуванням того, що стратегія розвитку державного аудиту нефінансових активів державних установ має ґрунтуватися на принципах бюджетної системи, принципах бухгалтерського обліку та аудиту. А також при формуванні стратегії розвитку аудиту нефінансових активів державних установ доцільно враховувати особливості публічного управління установами загалом, а також нефінансовими активами зокрема.

Ключові слова: державний контроль, державний аудит, бухгалтерський облік, бюджетне планування, державні установи, державні фінанси, видатки, нефінансові активи.

Summary. State institutions implement their activities at the expense of state or local budgets, that is, at the expense of budget funds. Accordingly, control over the use of these funds is an extremely important element of the institution's effective activity. Therefore, the issue of state audit of state institutions remains relevant today not only from the point of view of the targeted use of budget funds, but also from the point of view of budget planning. Since the basis of budget planning is the efficiency and effectiveness of the implementation of budget programs, it is necessary to evaluate the activities of institutions in this direction as well. The purpose of this article is to study the specifics of the state audit and analyze the audit results with the formation of theoretical, methodological and practical recommendations for improving audit procedures. A necessary task is to generalize information about the essence of the concept of state audit in general for the institution, as well as non-financial assets in particular. According to the results of the analysis of scientific and practical literature, approaches to determining the economic essence of such concepts as state audit, state control, state financial control and audit of the activities of economic entities are summarized. The article examines the specifics of the state audit and analyzes the audit results with the formation of theoretical and methodological recommendations for improving audit procedures. In particular, measures of state financial control for 2018–2023 were analyzed by type. In addition, the number of measures taken in relation to the state financial audit was analyzed, and based on the results of the analysis, the main types and forms of violations were identified. The main areas of state audit have been systematized, taking into account the specifics of violations

in various areas with the aim of effective use of budget funds and their targeted use, taking into account the fact that the strategy for the development of state audit of non-financial assets of state institutions should be based on the principles of the budget system, principles of accounting and auditing. Also, when forming a strategy for the development of the audit of non-financial assets of state institutions, it is advisable to take into account the peculiarities of public management of institutions in general, as well as non-financial assets in particular.

Keywords: state control, state audit, accounting, budget planning, state institutions, state finances, expenditures, non-financial assets.

Постановка проблеми. Державні установи реалізують свою діяльність за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, тобто за рахунок бюджетних коштів. Відповідно контроль за використанням цих коштів є вкрай важливим елементом ефективної діяльності установи. Тому питання державного аудиту державних установ на сьогодні залишається актуальним не тільки з точки зору цільового використання бюджетних коштів, але і з урахування бюджетного планування. Оскільки основою бюджетного планування є ефективність та результативність реалізації бюджетних програм, тому оцінювати діяльність установ необхідно і за цим напрямком.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні аспекти проблематики державного аудиту в тій чи іншій мірі порушували як вітчизняні, так і зарубіжні науковці та практики, зокрема Білобровенко Т. розглядала перевірку державних закупівель як ефективну форму державного фінансового контролю [1]; Прасюк В.М. досліджував економічну сутність державного фінансового контролю [8], Дмитренко В.І. – міжнародний досвід державного аудиту у різних країнах та за різними моделями [4], Слободяник Ю.Б. – основні елементи теорії державного аудиту [9], Любенко А.М. – стандартизацію державного фінансового аудиту [5].

Метою статті є дослідження особливостей здійснення державного аудиту та аналіз результатів проведеного аудиту з формуванням теоретико-методичних та практичних рекомендацій щодо удосконалення процедур проведення аудиту. Необхідним завданням є узагальнення інформації щодо сутності поняття державного аудиту загалом по установі, а також нефінансових активів зокрема. А також систематизувати основні напрямки державного аудиту з урахуванням особливостей порушень за різними напрямками з метою ефективного використання бюджетних коштів та цільового їх використання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Слободяник Ю.Б. при дослідженні розвитку теорії державного аудиту акцентує увагу на тому, що стосовно смислової наповненості терміна «державний аудит», необхідно розрізняти державний аудит як суспільний інститут (сукупність норм, правил і відносин), як вид професійної діяльності та як процес здійснення незалежної оцінки і винесення об'єктивного висновку [9, с. 348].

Відповідно до БКУ контроль за дотриманням бюджетного законодавства, цільового викорис-

тання бюджетних коштів, ефективністю виконання бюджетних програм здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу. Саме контроль спрямований на оцінку управління бюджетними коштами, правильність ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, ефективність виконання бюджетних програм, а також запобігання та протидія нецільовому використанню бюджетних коштів [2].

Крім того, основними регуляторами, які забезпечують контроль за надходженням коштів до Державного бюджету та їх використанням здійснюється Рахунковою палатою, а Державна аудиторська служба від імені Кабінету міністрів України через Міністра фінансів здійснює контроль за діяльністю центральних органів виконавчої влади.

Відповідно до Положення про державну аудиторську службу України, основним її завданням є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю та здійснення його, зі спрямуванням на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, досягнення економії бюджетних коштів, внесення пропозицій Міністру фінансів щодо формування державної політики у цій сфері [6].

Варто відзначити, що Державна аудиторська служба України здійснює державний фінансовий контроль через здійснення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель, інспектування (ревізії) та моніторингу закупівель [6].

Інформація щодо проведених заходів з державного фінансового контролю за період 2018–2023 рр. наведено у табл. 1.

За результатами аналізу проведених заходів з державного фінансового контролю встановлено, що загальна кількість у 2023 році зросла у 725,51% у порівнянні з 2018 роком, що свідчить про значне збільшення кількості заходів, які проводить Державна аудиторська служба України. Така потужна позитивна динаміка відбулася за рахунок збільшення заходів щодо ревізій виконання місцевих бюджетів, а саме на 266,67%. Проте найбільшу частку становлять саме перевірки закупівель, які у 2023 році збільшилися на 392 од. у порівнянні з 3 од. у 2018 році. Що свідчить про активну участь державних установ у процесі державних закупівель у 2023 році у порівнянні з 2018 роком. Але моніторинг закупівель у 2023 році у порівнянні з 2018 роком збільшився на 11 084,40%.

Ревізія фінансово-господарської діяльності у 2023 році у порівнянні з 2018 роком зменшилася на 48,78%.

Таблиця 1 – Кількість проведених заходів з державного фінансового контролю Державною аудиторською службою України за період 2018–2023 рр.

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Відхилення	
							Абс., од.	Відн., %
1. Проведено заходів державного фінансового контролю (всього), <i>у тому числі:</i>	1611	10276	10744	12039	12991	13299	11688	725,51
1.1. Ревізій певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності (всього)	1392	1392	917	1024	446	713	-679	-48,78
1.2. Ревізій виконання місцевих бюджетів	9	4	11	9	2	33	24	266,67
1.3. Перевірок закупівель	3	118	122	528	587	395	392	13066,67
1.4. Перевірок у складі робочих груп (комісійних перевірок)	98	0	1	2	0	0	-98	-100,00
1.5. Моніторингів закупівель	109	8762	9693	10485	11958	12191	12082	11084,40

Джерело: сформовано авторами на основі [3]

Отже позитивна динаміка у заходах з державного фінансового контролю спричинена запровадженням механізму державних закупівель в державних установах. І відповідно дії державних установ щодо закупівель мають контролюватися, перевірятися та підлягати моніторингу щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання процедур закупівель та виконання зобов'язань за укладеними договорами.

Іншим видом державного фінансового контролю є державний фінансовий аудит. Загалом залежно від виду, форми та напрямку державний фінансовий аудит проводиться щодо виконання місцевих бюджетів, виконання бюджетних програм та діяльності суб'єктів господарювання, а також аудит інвестиційних проектів.

Відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання – це вид державного фінансового аудиту, який здійснюється за допомогою перевірки та аналізу стану справ щодо законного, цільового та ефективного використання бюджетних коштів, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, стану внутрішнього контролю суб'єктів господарювання [7].

Інформація щодо кількості проведених державних фінансових аудитів Державною аудиторською службою України за період 2014–2023 рр.

наведено у табл. 2.

Якщо аналізувати кількість проведених заходів щодо державного фінансового аудиту, то загалом динаміка стабільна і суттєвих відмінностей не спостерігається. Проте у 2023 році у порівнянні з 2014 роком відбулося зменшення державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання на 25 од. Але в той же час відбулося збільшення кількості державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів на 7 од., та виконання бюджетних програм на 5 од.

Під час державного фінансового контролю та встановлення фінансових порушень необхідно проаналізувати структуру та причини виникнення фінансових порушень. Зокрема, у табл. 3 наведено інформацію щодо виявлених порушень законодавства, що призвело до втрат фінансових і матеріальних ресурсів в установах які охоплені державним фінансовим контролем за період 2018–2023 рр.

Стратегія розвитку державного аудиту нефінансових активів державних установ має ґрунтуватися на принципах бюджетної системи, принципах бухгалтерського обліку та аудиту. А також при формуванні стратегії розвитку аудиту нефінансових активів державних установ доцільно враховувати особливості публічного управління установами загалом, а також нефінансовими активами зокрема.

Відповідно до Стратегії модернізації бухгалтерського обліку системи бухгалтерського обліку та

Таблиця 2 – Кількість проведених державних фінансових аудитів Державною аудиторською службою України за період 2014–2023 рр. (кількість фактично перевірених об'єктів)

Показник	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Проведено державних фінансових аудитів (всього), <i>у тому числі:</i>	218	139	122	287	382	449	207	191	159	205
виконання місцевих бюджетів	40	18	17	38	73	86	43	53	14	47
виконання бюджетних програм	31	24	19	60	97	137	45	32	20	36
діяльності суб'єктів господарювання	147	97	86	189	212	225	117	106	125	122
інвестиційних проектів	0	0	0	0	0	1	2	0	0	0

Джерело: сформовано авторами на основі [3]

Таблиця 3 – Кількість установ в яких виявлено порушень законодавства, що призвело до втрат фінансових і матеріальних ресурсів в установах, які охоплені державним фінансовим контролем за період 2018–2023 рр.

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Відхилення	
							Абс., од.	Відн., %
1. Кількість установ в яких виявлено порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	1 260	1 288	891	1 148	777	899	-361,00	-28,65
1.1. Недоотримано фінансових ресурсів (всього), у тому числі:	678	502	490	441	264	351	-327,00	-48,23
– загальним фондом бюджету	353	266	250	202	109	164	-189,00	-53,54
– спеціальним фондом бюджету	341	218	216	178	77	121	-220,00	-64,52
1.2. Проведено витрат з порушенням законодавства (всього), у тому числі:	1 218	1 266	862	1 122	753	867	-351,00	-28,82
– у бюджетних установах і організаціях	879	928	536	614	422	557	-322,00	-36,63
1.2.1. Нецільові витрати державних ресурсів (всього), у тому числі:	114	137	125	150	60	81	-33,00	-28,95
– у бюджетних установах і організаціях	107	126	101	112	44	51	-56,00	-52,34
1.2.2. Незаконні витрати (всього), у тому числі:	1 190	1 253	852	1 107	732	844	-346,00	-29,08
– у бюджетних установах і організаціях	867	920	530	602	409	540	-327,00	-37,72
1.2.3. Недостачі (всього), у тому числі:	275	168	159	132	84	131	-144,00	-52,36
– у бюджетних установах і організаціях	189	106	89	64	38	94	-95,00	-50,26

Джерело: сформовано та розраховано авторами на основі [3]

фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року виокремлено серед ризиків невиконання даної Стратегії ризик щодо недостатнього рівня координації між заходами з реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, державного фінансового контролю та зовнішнього аудиту [10]. І як результат всі ці три складові, а саме бухгалтерський облік, державний фінансовий контроль та внутрішній аудит мають доповнювати, підтримувати та взаємодіяти один з одним. Крім того, має бути встановлено причинно-наслідковий зв'язок між зазначеними складовими з своєчасним реагуванням на конкретні виклики та зміни, які пов'язані з однією чи іншою складовою [11].

Нефінансові активи державних установ є одними з ключових елементів активів державної установи, і від правильності оцінки, визнання та ефективності їх використання залежить не тільки діяльність установи, але і відображається дотримання принципу цільового використання бюджетних коштів. Крім того, щодо обліку та визнання нефінансових активів доцільно зважати на те, що строк корисного використання нефінансових активів в більшій мірі є тривалим. Тому при виявленні порушень доцільно буде проводити аудит не одного періоду.

І як результат дослідження державного аудиту нефінансових активів доцільно відзначити, що метою стратегії розвитку державного аудиту нефінансових активів в суб'єктів державного сектору є створення сучасної та дієвої системи державного аудиту, спрямованої на створення ефективної системи управління державними фінансами шляхом законного, ефективного та цільового викорис-

тання бюджетних коштів у результаті придбання, володіння, розпорядження, використання та відчуження нефінансових активів.

Висновки. У статті досліджено особливості здійснення державного аудиту та проведено аналіз результатів аудиту з формуванням теоретичних та методичних рекомендацій щодо удосконалення процедур проведення аудиту. Зокрема проаналізовано заходи державного фінансового контролю за 2018–2023 рр. за їх видами. Крім того проаналізовано кількість проведених заходів щодо державного фінансового аудиту, та за результатами аналізу виокремлено основні види та форми порушень, а також обґрунтовано зміни у їх кількості і акцентовано увагу щодо необхідності реагування на них.

Систематизовано основні напрямки державного аудиту з урахуванням особливостей порушень за різними напрямками з метою ефективного використання бюджетних коштів та цільового їх використання з урахуванням того, що стратегія розвитку державного аудиту нефінансових активів державних установ має ґрунтуватися на принципах бюджетної системи, принципах бухгалтерського обліку та аудиту. А також при формуванні стратегії розвитку аудиту нефінансових активів державних установ доцільно враховувати особливості публічного управління установами загалом, а також нефінансовими активами зокрема. Подальші дослідження щодо державного аудиту нефінансових активів доцільно проводити через дослідження внутрішнього аудиту та формування системи внутрішнього аудиту в установах з метою формування ефективної системи обліку, а відповідно для прийняття ефективних управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Білобровенко Т.В. Перевірка державних закупівель як ефективна форма державного фінансового контролю. *Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування*. 2018. Вип. 2. С. 21–29. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ehsfat_2018_2_6
2. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 01.01.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 02.02.2024).
3. Державна аудиторська служба України URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/53> (дата звернення: 02.02.2024).
4. Дмитренко В. І. Імплементация міжнародного досвіду державного аудиту для забезпечення економічної безпеки України. *Агросвіт*. 2020. № 10. С. 65–70. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2020.10.65>
5. Любенко А.М. Стандартизація державного фінансового аудиту. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. № 6. С. 167–170.
6. Положення про державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету міністрів України від 03.02.2016 року № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 03.02.2024).
7. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Постанова Кабінету міністрів України від 27.03.2019 № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 31.01.2024).
8. Прасюк В.М. Державний фінансовий контроль: визначення поняття. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Вип. 3(28). Т. 2. С. 97–102. DOI: [https://doi.org/10.32837/pyuv.v2i3\(28\).367](https://doi.org/10.32837/pyuv.v2i3(28).367)
9. Слободяник Ю.Б. Розвиток теорії державного аудиту. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. № 2(32). С. 342–355. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2015-2\(32\)-342-355](https://doi.org/10.26642/pbo-2015-2(32)-342-355)
10. Стратегія модернізації бухгалтерського обліку системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : Розпорядження Кабінету міністрів України від 20.06.2018 р. № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>
11. The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. URL: <https://www.issai.org/>

References:

1. Bilobrovenko T. V. (2018) Perevirka derzhavnykh zakupivelj jak efektyvna forma derzhavnogho finansovogho kontrolju [Inspection of public procurement as an effective form of public financial control]. *Ekonomichnyj visnyk. Serija: Finansy, oblik, opodatkuvannja*, vol. 2, pp. 21–29. (in Ukrainian)
2. Bjudzhetnyj kodeks Ukrajinny (2021) [Budget Code of Ukraine 2021 (Verkhovna Rada of Ukraine)]. *Ofitsiynnyj sayt Verkhovnoyi Rady Ukrajinny*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (in Ukrainian)
3. Derzhavna audytorsjka sluzhba Ukrajinny [State Audit Service of Ukraine]. Available at: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/53> (in Ukrainian)
4. Dmytrenko V. I. (2020) Implementacija mizhnarodnogho dosvidu derzhavnogho audytu dlja zabezpechennja ekonomichnoji bezpeky Ukrajinny [Implementation of international experience of state audit to ensure economic security of Ukraine]. *Aghrosvit*, no. 10, pp. 65–70. (in Ukrainian)
5. Ljubenko A. M. (2014) Standartyzacija derzhavnogho finansovogho audytu [Standardization of state financial audit]. *Naukovyj visnyk Khersonsjkogho derzhavnogho universytetu*, no. 6, pp. 167–170. (in Ukrainian)
6. Cabinet of Ministers of Ukraine (2016) Polozhennja pro derzhavnu audytorsjku sluzhbu Ukrajinny: Postanova Kabinetu ministriv Ukrajinny vid 03.02.2016 roku No. 43. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text> (in Ukrainian)
7. Cabinet of Ministers of Ukraine (2019) Porjadok provedennja Derzhavnoju audytorsjkoju sluzhboju, jiji mizhregionaljnymy terytorialjnymy orghanamy derzhavnogho finansovogho audytu dijajnosti sub'ektiv goshpodarjuvannja: Postanova Kabinetu ministriv Ukrajinny vid 27.03.2019 No. 252. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text> (in Ukrainian)
8. Prasjuk V.M. (2019) Derzhavnyj finansovyj kontrolj: vyznachennja ponjattja [State financial control: definition of the concept]. *Prykarpatsjkyj jurydychnyj visnyk*, vol. 3(28), tom 2, pp. 97–102. DOI: [https://doi.org/10.32837/pyuv.v2i3\(28\).367](https://doi.org/10.32837/pyuv.v2i3(28).367) (in Ukrainian)
9. Slobodjanyk, Ju. B. (2016) Rozvytok teoriji derzhavnogho audytu [Development of the theory of state audit]. *Problemy teoriji ta metodologiji bukhghaltersjvogho obliku, kontrolju i analizu*, no. 2(32), pp. 342–355. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2015-2\(32\)-342-355](https://doi.org/10.26642/pbo-2015-2(32)-342-355) (in Ukrainian)
10. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018) Strateghiji modernizaciji bukhghaltersjvogho obliku systemy bukhghaltersjvogho obliku ta finansovoi zvitnosti v derzhavnomu sektori na period do 2025 roku: Rozporjadzhennja Kabinetu ministriv Ukrajinny vid 20.06.2018 r. No. 437-r. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text> (in Ukrainian)
11. The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. Available at: <https://www.issai.org/>

Стаття надійшла до редакції 12.04.2024