

УДК 336.148.477

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-2-35>**Коцюрубенко Г.М.***кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансів**Одеського національного економічного університету***Іоргачова М.І.***кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансового менеджменту та фондового ринку  
Одеського національного економічного університету***Ковальова О.М.***кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту  
Одеського національного політехнічного університету***Kotsiurubenko Ganna***Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor,  
Associate Professor of Department of Finance  
Odessa National Economic University***Iorgachova Maria***Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor,  
Associate Professor of Financial Management and Stock Market Department  
Odessa National Economic University***Kovalova Olena***Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor,  
Associate Professor of Accounting, Analysis and Audit Department  
Odessa National Polytechnic University*

## **ПРАКТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ (НА ПРИКЛАДІ АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ АПАРАТУ ПІВДЕННОГО ОФІСУ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ)**

## **PRACTICE OF REALIZATION OF FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE (ON THE EXAMPLE OF ANALYSIS OF ACTIVITY OF THE SOUTHERN OFFICE OF THE STATE AUDIT OFFICE)**

### **АНОТАЦІЯ**

Важливим завданням фінансової політики держави щодо мінімізації ризиків послаблення фінансової безпеки є розвиток державного фінансового контролю. Адже саме дієвий фінансовий контроль забезпечить країні таку систему управління державними фінансовими ресурсами, яка зможе дозволити підприємствам, установам, організаціям розширити свої можливості та працювати на благо держави, а не шукати шляхи тінізації своїх доходів; зможе підвищити добробут звичайних українських громадян, а отже, і всієї країни загалом. У статті проаналізовано результати діяльності Держаудитслужби на прикладі Апарату Південного офісу. Розглянуто проблемні аспекти реалізації фінансового контролю у вигляді проведення аудитів. Визначено проблему рекомендаційного характеру частини висновків перевірки, що знижує ефективність проведених аудитів. Наголошено на можливості підготовки до відбору об'єктів аудиту з використанням наявної інформації у мережі та у зведених звітах щодо суб'єктів господарювання інших державних органів.

**Ключові слова:** фінансовий контроль, аудит, ефективність, Держаудитслужба, економічний ефект.

### **АННОТАЦИЯ**

Важной задачей финансовой политики государства в сфере минимизации рисков ослабления финансовой безопасности является развитие государственного финансового контроля. Ведь именно действенный финансовый контроль обеспечит в государстве такую систему управления государ-

ственными финансовыми ресурсами, которая сможет позволить предприятиям, учреждениям, организациям расширить свои возможности и работать на благо государства, а не искать пути тенезации своих доходов; сможет повысить благосостояние обычных украинских граждан, а следовательно, и всей страны в целом. В статье проанализированы результаты деятельности Держаудитслужбы на примере Апарата Южного офиса. Рассмотрены проблемные аспекты реализации финансового контроля в виде проведения аудитов. Обосновано предложение при подготовке к отбору объектов аудита использовать имеющуюся информацию в сети и в сводных отчетах о субъектах хозяйствования других государственных органов.

**Ключевые слова:** финансовый контроль, аудит, эффективность, Держаудитслужба, экономический эффект.

### **ANNOTATION**

An important task of the state's financial policy in order to minimize the risks of financial security is the development of state financial control. Indeed, effective financial control will provide the country with a system of public financial management that will allow enterprises, institutions, organizations to expand their capabilities and to work to the maximum positive effect as for their own development, without searching ways to minimize their own income; and to improve the well-being of ordinary Ukrainian citizens, and therefore of the whole country as a whole. The article analyzes the results of the activity of the State Audit Office on the example of the Office of the Southern Office. The main performance indicators of the conducted state financial audits in the Odessa region for the

period of audits implementation are analyzed. The effectiveness of the implementation of the state financial control over the last five years has been evaluated using the calculations of the following indicators: control efficiency, control implementation factor, control efficiency ratio, quality of control measures. There was a rapid decrease in the total number of audits, which was one of the consequences of the reform of the controlling body, and the number of audits is gradually increasing. The number of detected violations is increasing. More than every other control measure, auditors turn to law enforcement. The percentage of eliminated financial irregularities in the last two years has significantly increased, which undoubtedly indicates a positive trend in the effectiveness of the control. The article deals with the problematic aspects of the implementation of financial control in the form of audits. The problem of the advisory nature of part of the audit searching is noted, which reduces the effectiveness of the audits carried out. The problematic aspect of providing recommendations for institutions receiving budget funding is highlighted. Emphasis is placed on the ability to prepare for the selection of audit entities using the available information on the network and in the consolidated reports on entities of other government bodies.

**Key words:** financial control, audit, efficiency, State Audit Service, economic impact.

#### **Постановка проблеми у загальному вигляді.**

Нині економіка України знаходиться на такому етапі розвитку, що наявних державних фінансових ресурсів недостатньо для забезпечення стійкої фінансової безпеки держави та високого ступеня захищеності фінансових інтересів господарюючих суб'єктів.

Важливим інструментом забезпечення найбільш повного надходження коштів до державного бюджету та їх раціонального використання, управління державним майном та боротьби зі злочинами у сфері фінансових відносин виступає державний фінансовий контроль, який у провідних країнах світу є пріоритетною сферою розвитку фінансово-бюджетних відносин. Від ефективності його функціонування значною мірою залежить стан фінансової системи держави загалом. В Україні фінансовий контроль залишається однією із головних функцій державного управління, що спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни, достовірності операцій в ході утворення, розподілу і використання фінансових ресурсів.

А саме Держаудитслужба є центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Від ефективності державного фінансового контролю залежить ефективність соціально-економічного розвитку країни, окремих регіонів, а також господарюючих суб'єктів зокрема. Практика та проблематика розвитку та дієвості фінансового контролю не лише перебуває в колі інтересів науковців, але й досліджується та розробляється на рівні профільних державних органів та установ, зокрема у вигляді перспективних планів розвитку та концепцій реформування [1–2].

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Протягом останніх років у системі державного фінансового контролю в Україні виникли проблеми нормативно-правового, органі-

заційно-технічного, інформаційного та кадрового характеру [2]. Важливим кроком у напрямі реформування стало переведення основ роботи органів фінансового контролю з ревізійної діяльності на проведення аудитів. Такі зміни потребують проведення оцінки їх результативності.

**Формулювання цілей статті.** Оцінити дієвість проведених заходів можливо саме на основі аналізу показників діяльності, який буде проведено у статті на прикладі дослідження діяльності Апарату Південного офісу Держаудитслужби. Поряд із тим, окрему увагу приділено виділенню існуючих проблем у здійсненні роботи Держаудитслужби та забезпеченні дієвості фінансового контролю, що дасть змогу окреслити перспективні напрями подальшого розвитку.

**Виклад основного матеріалу.** У жовтні 2015 року Державну фінансову інспекцію було реорганізовано шляхом перетворення її в Державну аудиторську службу України – центральний орган виконавчої влади. З того моменту змінилися і поставлені пріоритети в роботі органу. Перевага стала поступово віддаватися проведенню аудитів, а кількість ревізій відповідно зменшувалась.

Слід зазначити, що зведеною статистична звітність за результатами проведених державних фінансових аудитів було запроваджено лише з 2018 року, що не дає змоги повноцінного дослідження у динаміці протягом тривалого проміжку часу, проте варто відзначити, що деякі показники за три квартали 2019 року вже перевищують значення 2018 року, що свідчить про правильно вибраний напрям розвитку контролюючого органу.

До 2018 року аудити також проводились, але в основному це були аудити окремих господарських операцій (операційний аудит). Головним методом проведення операційного аудиту був моніторинг господарських операцій та платіжних доручень. Такий вид аудиту суттєво відрізнявся від існуючих на даний момент видів та передбачав тривале знаходження аудиторів на об'єкті контролю. Кількість проведених аудитів за рік органами Держаудитслужби загалом була приблизно 3–4 од. Статистична звітність певної форми за такими аудитами не зводилась, а результативні показники операційного аудиту висвітлені лише в самих аудиторських звітах.

З моменту надання переваги проведенню аудитів та розвитку цього напрямку оцінити результати роботи контролюючого органу, окрім показників звітності, також можливо за допомогою показників отриманих від впровадження пропозицій, наданих за результатами проведених аудитів, економічного ефекту (додаткового результату).

Так, за 2018 рік було отримано економічного ефекту на загальну суму 21 223,31 тис. гривень. За даними роботи відділів Апарату за 9 місяців 2019 року вже отримано економічного ефекту у сумі щонайменше 108 717,58 тис. гривень.

Кількість проведених аудитів по Одеській області з 2017 року наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

**Динаміка кількості проведених державних фінансових аудитів  
Апаратом Південного офісу ДАСУ**

Показник	Період			
	2017 рік	2018 рік	9 місяців 2018 року	9 місяців 2019 року
1. Проведено державних фінансових аудитів (всього), у тому числі:	19	20	9	18
1.1. виконання місцевих бюджетів	2	3	2	3
1.2. виконання бюджетних програм	5	4	0	2
1.3. діяльності суб'єктів господарювання	12	13	7	13

Джерело: складено за даними [3–4]

Аналізуючи дані таблиці, можна зазначити, що результати 2019 року за кількістю проведених контрольних заходів в частині аудитів будуть на рівні або перевищать показник 2018 року. Порівнюючи кількість проведених аудитів за 9 місяців 2019 року із аналогічним періодом 2018 року, можна зазначити, що їх кількість збільшилася вдвічі. За результатами проведеного аудиту аудиторі надають підприємству рекомендації щодо вирішення проблемних питань, розглянутих у ході аудиту.

Так, ще одним показником, за яким можна проаналізувати ефективність проведення аудитів, є виконання підконтрольними установами наданих рекомендацій і наскільки вони є дієви-

ми (про це свідчить «отриманий економічний ефект», що формується завдяки впровадженню пропозицій, спрямованих на його досягнення) (таблиця 2).

Так, можна сказати, що врахування пропозицій знаходиться на належному рівні (більше 50%) та вже має тенденцію до зростання.

У таблиці 3 наведено основні результативні показники проведених аудитів по Одеській області, аналіз значення яких свідчить про позитивну динаміку в частині проведення аудитів, а також взаємодії із правоохоронними органами.

З метою аналізу стану та визначення ефективності контрольної діяльності в частині проведення ревізій по Одеській області доцільно

Таблиця 2

**Динаміка наданих/виконаних пропозицій за результатами державних фінансових аудитів  
Південного офісу Держаудитслужби**

Показник	Період			
	2017 рік	2018 рік	9 місяців 2018 року	9 місяців 2019 року
1. Кількість наданих пропозицій за результатами державних фінансових аудитів (всього), у тому числі:	139	189	82	204
1.1. пропозицій, направлених на досягнення додаткового результату (економічного /соціального ефекту)	99	81	43	76
1.2. пропозицій нормативно-методологічного характеру	40	32	17	13
2. Кількість виконаних пропозицій за результатами державних фінансових аудитів (всього), у тому числі:	101	103	60	155
2.1. пропозицій, за якими досягнуто підтверджених додатковий результат (економічного /соціального ефекту)	65	40	27	50
2.2. пропозицій нормативно-методологічного характеру	36	20	18	12

Джерело: складено за даними [3–4]

Таблиця 3

**Результативні показники проведених державних фінансових аудитів по Одеській області  
(вибірково)**

Показник	Період			
	2017 рік	2018 рік	9 місяців 2018 року	9 місяців 2019 року
Виявлено порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, тис. грн.	515 312,64	3 418,35	2 854,44	3 760,78
Кількість переданих до правоохоронних органів (за їх зверненням) аудиторських звітів (од.)	6	4	1	4
Кількість розпочатих досудових розслідувань за переданими до правоохоронних органів (за їх зверненням) аудиторськими звітами (од.)	2	0	0	2
Інформування правоохоронних органів про результати аудитів (од.)	5	2	2	4
Кількість долучених аудиторських звітів та матеріалів аудитів до кримінальних проваджень (од.)	2	3	1	3

Джерело: складено за даними [3–4]

Таблиця 4

## Аналіз показники ефективності роботи Апарату Південного офісу Держаудитслужби

№	Показник	Спосіб розрахунку	2014	2015	2016	2017	2018
1	Коефіцієнт якості контрольних заходів (од.)	Кількість проведених контрольних заходів, за результатами яких були виявлені фінансові порушення, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів / Кількість проведених контрольних заходів	0,18	0,81	0,81	0,73	0,9
2	Коефіцієнт результативності контролю (млн. грн.)	Обсяг виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів / Обсяг охоплених контролем коштів	0,0025	0,0029	0,0025	0,0062	0,0118
3	Коефіцієнт реалізації контролю (млн. грн.)	Кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів / Кількість проведених контрольних заходів	0,1	0,48	0,42	0,65	0,74
4	Коефіцієнт дієвості контролю	Обсяг усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів / Обсяг виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	0,4	0,46	0,36	0,77	0,82

Джерело: розраховано за даними [3–4]

скористатися відповідними коефіцієнтами, що розроблені та запропоновані у науковій літературі [1, с. 152]. Збільшення значення коефіцієнта у динаміці свідчить про підвищення ефективності діяльності (таблиця 4).

Так, зокрема, коефіцієнт якості контрольних заходів показує, яку частку становлять контрольні заходи, за результатами яких були виявлені фінансові порушення, що привели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, у загальній кількості проведених контрольних заходів.

Зміну цього показника в цілому можна пояснити процесами реформування органів Держаудитслужби та відмітити позитивну динаміку зміни значень коефіцієнта у 2018 році. Зауважимо, що під час оцінювання ефективності діяльності важливим є порівняння обсягу виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів та загального обсягу перевірених коштів. Порівняти ці значення можна за допомогою коефіцієнта результативності контролю.

Коефіцієнт результативності контролю показує, скільки виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів (в грошовому виразі), припадає на 1 грн. загального обсягу перевірених коштів. Позитивним можна вважати зростання цього коефіцієнта, що є свідченням покращення роботи Апарату саме після останнього реформування та утворення Держаудитслужби.

Якщо проаналізувати результативність проведених ревізій в розрахунку на один контрольний захід (ревізію), то можна сказати, що за зменшення кількості проведених ревізій, кількість виявлених порушень зростає, що свідчить про підвищення результативності роботи контролюючого органу в цілому (рис. 1).

Також важливим етапом в процесі контролю є етап реалізації, оскільки після виявлення порушень фінансової дисципліни важливо вжити конкретних заходів, які безпосередньо знаходяться у компетенції правоохоронних органів. Поряд з цим ревізори проводять перевірки та-

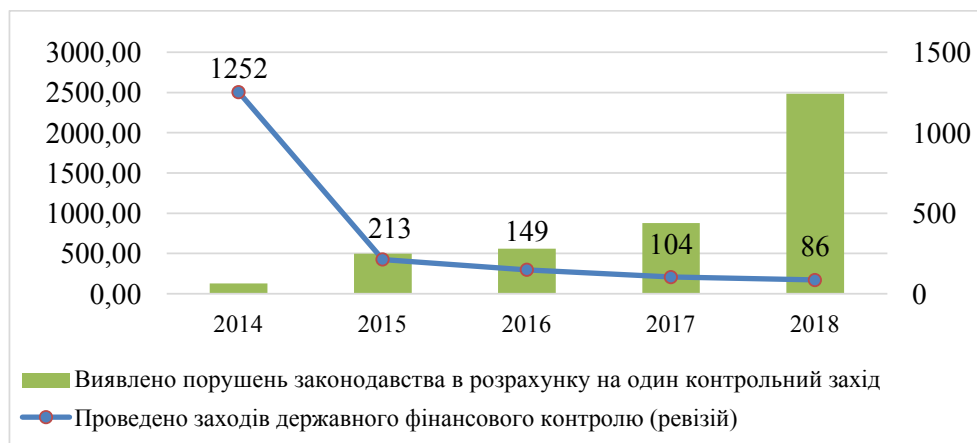


Рис. 1. Результативність проведених ревізій в розрахунку на один контрольний захід, за результатами діяльності Південного офісу Держаудитслужби

Джерело: складено за даними [3–4]

кож за зверненнями самих правоохоронних органів. Тому налагодження взаємодії між цими структурами є важливим аспектом діяльності служби. З цією метою необхідно розрахувати коефіцієнт реалізації контролю.

Коефіцієнт реалізації контролю показує, скільки подань до правоохоронних органів припадає на 1 контрольний захід. В цілому цей показник зростає і вже перебільшує 70%. Це означає, що більше ніж по кожному другому контрольному заходу ревізори звертаються до правоохоронних органів, що, з одного боку, свідчить про низький рівень фінансової дисципліни розпорядників бюджетних коштів, а з іншого – про покращення співпраці контролюючого органу із правоохоронними.

З метою комплексного оцінювання ефективності контрольно-перевірочної діяльності необхідно розрахувати коефіцієнт дієвості контролю. Він показує, яку частку коштів було відшкодовано за підсумками контрольних заходів у загальній сумі виявлених порушень

Коефіцієнт дієвості контролю показує, скільки відшкодованих коштів припадає на 1 грн. виявлених порушень фінансової дисципліни у грошовому виразі. Отже, можемо бачити, що відсоток усунутих фінансових порушень за останні два роки суттєво виріс що, беззаперечно, свідчить про позитивну тенденцію дієвості проведеного контролю.

**Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямку.** Показники результативності фінансового контролю на прикладі Одеського регіону дають змогу констатувати позитивні тенденції у діяльності Держаудитслужби та можуть свідчити про дієвий вектор розвитку фінансового контролю в Україні взагалі. Поряд із тим, реформування не є сталим процесом, а вимагає подальших кроків відповідно до тих викликів та проблем, що знижують результативність реалізації державного фінансового контролю.

Окрему увагу слід приділити такій особливості аудитів, як рекомендації по завершенню. Особливістю аудитів є те, що вони є не фіскальною формою контролю, а навпаки – аудит носить рекомендаційний характер, його результати дозволяють господарюючому суб'єкту провести «роботу над помилками» та зменшити існуючі недоліки у системі внутрішнього контролю. Натомість, беручи до уваги традиції вітчизняного господарювання та фінансову «культуру», досить висока вірогідність, що значна частина рекомендацій за результатами аудитів може просто ігноруватись у подальшій роботі. Оскільки аудитори, надаючи рекомендації, визначають їх так, щоб їх можливо було виконати в середньому протягом року. Проте, є низка пропозицій, які не визначено у відповідному розділі аудиторського звіту, а висвітлюється у вигляді проблемного питання, або навіть передбачається у вигляді обговорення із керівником можливості розвитку підприємства, які потребують певного

часу та зусиль не лише керівника підприємства, а й зазвичай його засновника.

Враховуючи результати майже двох років, що були спрямовані на приділення уваги аудиторам, можна зазначити, що за таких умов «ігнорування» рекомендацій аудиторського висновку, інструменти та процедура інспектування є більш примусовими та мають в цій частині більше результативності упровадження у діяльність та прийняття до виконання. Крім того, досить дискусійним є питання щодо доцільності формулювання рекомендації із поліпшення діяльності підприємств, які напряду залежать від бюджетного фінансування.

Також важливим аспектом діяльності є відбір об'єктів контролю під час підготовки планів проведення заходів державного фінансового контролю. Досягти якості та прогнозування результатів можливо шляхом збору корисної для планування інформації про об'єкт контролю з відкритих онлайн-реєстрів.

Інформацію про обсяги бюджетних коштів, які перераховані розпорядником одержувачу бюджетних коштів з Єдиного веб-порталу використання публічних коштів, можливо порівняти з інформацією про загальну суму коштів, на яку за відповідний період одержувачем оголошено про проведення публічних закупівель, яка публікується на різних відкритих площадках в електронній системі публічних закупівель «Прозоро».

Якщо обсяг бюджетного фінансування перевищує обсяг оголошених одержувачем публічних закупівель, обґрунтовано можливо прогнозувати потенційні порушення під час здійснення одержувачем бюджетних коштів закупівель товарів, робіт і послуг.

Багато корисної для планування інформації про діяльність об'єкта контролю можливо почерпнути з Єдиного державного реєстру судових рішень (кримінальні і господарські справи), Єдиного реєстру підприємств, щодо яких порушено впровадження у справі про банкрутство, Єдиного ліцензійного реєстру, Єдиного реєстру боржників, Реєстру винаходів та корисних моделей, знаків для товарів і послуг, промислових зразків та інших баз даних інтелектуальної власності.

Названий перелік публічних даних не є вичерпним. Нині, не надсилаючи запити до об'єкта контролю, в інтернет-мережі можливо віднайти велику кількість інформації, аналіз якої дасть змогу виділити об'єкти для включення їх до плану.

Далі відбір ризикових операцій або напрямів контролю здійснюється на стадії підготовки до проведення ревізії. Зазначена робота в основному виконується вже безпосередньо під час виходу на об'єкт контролю. Проте цілком логічно проводити відбір ризикових операцій ще до виходу на об'єкт контролю, адже така робота дасть можливість чітко спланувати роботу ревізорів, суттєво скоротити витрати робочого часу.

З огляду на зазначене, подальше реформування діяльності Держаудитслужби має відбуватися лише з урахуванням існуючих результатів, діючої практики та виявлених проблемних аспектів, що має бути враховано під час розроблення подальших стратегій реформування та коригування існуючих відповідно до вимог сучасності і спиратися на прийняті у всьому світі нормативи. Адже саме дієве реформування контрольних функцій держави та досягнення їх ефективності має потенціал позитивного впливу на стан економічної ситуації в країні загалом.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Хомутенко А. Критеріальний апарат для оцінювання ефективності контрольно-перевірочної діяльності органів державної аудиторської служби України / А. Хомутенко, А. Пашура // Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]. 2016. № 8. С. 150–163. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nv\\_2016\\_8\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nv_2016_8_14) (дата звернення: 23.03.2020).
2. Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року: Розпорядження КМУ від 10 травня 2018 року № 310 р. / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/310-2018-r> (дата звернення: 23.03.2020).
3. Офіційний веб-сайт Державної аудиторської служби України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua> (дата звернення: 26.03.2020).
4. Офіційний веб-сайт Південного офісу Державної аудиторської служби України. URL: <https://www.odoblkru.gov.ua/index> (дата звернення: 26.03.2020).

#### REFERENCES:

1. Khomutenko A., Pashura A. (2016) Kryterialnyj aparat dlja ocinjuvannja efektyvnosti kontroljno-perevirochnoji dijalnosti orghaniv derzhavnoji audytorsjkoji sluzhby Ukrainy [Criteria for assessing the effectiveness of the control and audit activities of the bodies of the State Audit Service of Ukraine]. Naukovyj visnyk (Odesjkojho nacionalnogho ekonomichnogho universytetu) [Scientific Bulletin of Odessa National Economic University] (electronic journal), no. 8, 150–163 pp. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nv\\_2016\\_8\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nv_2016_8_14) (accessed 23 March 2020).
2. Konceptija realizaciji derzhavnoji polityky u cferi reformuvannja systemy derzhavnogho finansovogho kontrolju do 2020 roku: Rozporjadzhennja KМУ vid 10 travnja 2018 roku # 310-r [The Concept of Implementation of Public Policy in the Field of Reforming the System of Public Financial Control by 2020: Cabinet of Ministers of Ukraine Order No. 310-r of May 10, 2018] / Verkhovna Rada Ukrainy [The Verkhovna Rada of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/go/310-2018-r> (accessed: 23 March 2020).
3. Oficijnyj veb-sajt Derzhavnoji audytorsjkoji sluzhby Ukrainy. Available at: <http://www.dkrs.gov.ua> (accessed: 26 March 2020).
4. Oficijnyj veb-sajt Pivdennogho ofisu Derzhavnoji audytorsjkoji sluzhby Ukrainy. Available at: <https://www.odoblkru.gov.ua/index> (accessed: 26 March 2020).