

Д.О. Грицишен, д.е.н., проф.
С.В. Свірко, д.е.н., проф.
І.М. Яремчук, здобувач

Державний університет «Житомирська політехніка»

Попередній аудит як запорука ефективного управління публічними коштами та іншим майном, що перебуває у державній власності

У роботі обґрунтовано виокремлення у межах попереднього державного аудиту таких підвидів, як: попередній аудит проєкту головного фінансово-планового документа країни – Державного бюджету країни; попередній аудит проведення фактичних трансакцій щодо публічних коштів та іншого майна, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільних коштів). На розбудову теоретичного підґрунтя механізму попереднього державного аудиту сформовано термінологічні його компоненти, як-от: бюджетна заборгованість, бюджетна фінансова заборгованість, майбутня нелегітимна заборгованість, фактична нелегітимна заборгованість з таким їх трактуванням. З метою оптимізації робіт з проведення попереднього аудиту проведення фактичних трансакцій запропоновано виокремлення таких його напрямів: попередній аудит використання публічних коштів у межах виконання Державного бюджету (витрати Державного бюджету); попередній аудит використання публічних коштів у межах виконання кошторисів та планів використання бюджетних коштів (витрати розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів); попередній аудит іншого майна, що перебуває у державній власності. Умотивовано, що попередній аудит використання публічних коштів у межах виконання Державного бюджету (витрати Державного бюджету) найбільш доречно фактично здійснювати на етапі взаємодії Міністерства фінансів України як організатора управління виконанням Державного бюджету України та Державної казначейської служби України як головного «бюджетного банку країни». У межах вказаного напрямку в роботі сформовано механізм дій з перевірки на етапах: відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету; відкриття асигнувань за рахунок інших надходжень спеціального фонду державного бюджету; здійснення окремих видатків державного бюджету; здійснення витрат з погашення і обслуговування боргових та гарантійних зобов'язань держави; здійснення операцій з надання кредитів за рахунок коштів державного бюджету. Попередній аудит використання публічних коштів у межах виконання кошторисів та планів використання бюджетних коштів (витрати розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів) логічно, згідно з загальним порядком бюджетного процесу, здійснювати на етапі взаємодії власне розпорядників бюджетних коштів або одержувачів бюджетних коштів з одного боку, та органів Казначейства з другого. Сформований порядок передбачає відповідні дії з перевірки фахівцями Рахункової палати на етапі процедури здійснення видатків. Попередній аудит іншого майна, що перебуває у державній власності, пропонується здійснювати на етапі його списання з балансу зі встановленням відповідних вартісних меж майна та згідно з запропонованим порядком його проведення.

Ключові слова: попередній державний аудит; Рахункова палата; бюджетний процес; публічні кошти; інше майно, що перебуває у державній власності.

Актуальність теми. Сучасний стан функціонування системи управління державними фінансами України свідчить про необхідність посилення контрольної функції, у тому числі через активізацію та модернізацію ролі вищого органу аудиту в Україні, яким є Рахункова палата. Задля реалізації цього завдання логічним вбачається розбудова раніше неопрацьованих видів аудиту ВОА, що не зазнали розвитку в нашій країні. Йдеться про попередній державний аудит, який є дієвим способом попередження неправомірних, протизаконних або корупційних дій, які логічно, відповідно до своєї природи та їх мети, призводять до надзвичайно великих втрат публічних коштів та іншого майна, що перебуває у державній власності.

Аналіз останніх досліджень. Проблеми попереднього державного аудиту не знайшли широкого висвітлення у працях вчених. А втім, поодинокі згадки щодо останнього зустрічаються у працях: Д.Чернікова, М.Кузьо [1], Ю.О. Коляди [2], Н.І. Обушної [3], С.К. Базики [4], О.С. Койчевої [5], Ю.В. Піхоцького [6]. Такий стан речей, а отже низький рівень опрацювання вказаної проблеми, потребує акцентуації останньої.

Метою статті є дослідження проблематики попереднього державного аудиту як виду діяльності Рахункової палати.

Викладення основного матеріалу. Поняття «попереднього державного аудиту» є досить новим та незвичайним для вітчизняного державного аудиту. Фактична невизначеність вказаного поняття у вітчизняному термінологічному полі призводить до певних непорозумінь, зокрема такого характеру: так поважні автори чи не єдиного в Україні друкованого навчального посібника з державного аудиту публічних фінансів В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко (2016 р. видання) під час розгляду методики аудиту ефективності виконання бюджетних програм, зазначають, що «...Підготовка до аудиту полягає у попередньому вивченні питань, пов'язаних із досліджуваною програмою (попередній аудит), та в подальшій розробці програми аудиту... Попередній аудит починається зі збору даних про досліджувану бюджетну програму для збільшення знань аудитора про неї, визначення результативних показників бюджетної програми або критеріїв оцінки ... [9, с. 121]». Отже, вочевидь, автори ототожнюють попереднє дослідження та попередній аудит, віддаючи останньому статус етапу державного аудиту. Подальший розгляд вказаними авторами порядку проведення аудиту ефективності виконання місцевого бюджету підтверджує це припущення: так серед його етапів вони виокремлюють: «... 1 етап: попередній аудит; 2 етап: проведення аудиту; 3 етап: реалізація результатів аудиту ...» [9, с. 151].

Звернімо увагу на те, що за відсутності попереднього аудиту в цілому сфера державного аудиту набуває дисбалансу у бік «каральних» заходів, що суперечить постулатам ISSAI, оскільки однією з основних функцій останнього інституту є попереджувально-профілактична функція, без якої він стає лише реєстратором порушень [3, с. 254; 4, с. 88; 5, с. 32, 180; 6, с. 256; 10, с. 308; 11, с. 74].

Офіційно щодо діяльності ВОА попередній аудит був легітимізований Лімською декларацією керівних принципів аудиту [12]. Звернімося до цього документа; так ст. 2 останнього зазначає: «1. Попередній аудит являє собою перевірку до здійснення адміністративних і фінансових дій... 2. Ефективний попередній аудит необхідний для надійного управління громадськими коштами, довіреними державі. Він може бути проведений вищим органом аудиту або іншими аудиторськими організаціями... 3. Попередній аудит, проведений вищим органом аудиту, має перевагу, оскільки здатний запобігти матеріальним збиткам до того, як вони сталися. Однак його недоліком є перевантаження в роботі вищого органу аудиту та розмитість юридичної відповідальності... 4. Повноваження здійснювати попередній аудит визначається правовим положенням, умовами роботи та вимогами до вищого органу аудиту в кожній окремій країні».

Розглянемо питання попереднього аудиту більш детально. Вітчизняні науково-практичні джерела містять таку інформацію про цей вид державного аудиту (табл. 1).

Таблиця 1

Характеристика попереднього державного аудиту

Автори та джерело	Характеристика
1	2
Д.Черніков, М.Кузьо [1, с. 7–8]	«...Попередній аудит має місце, коли вищий орган фінансового контролю надає дозвіл або рекомендації щодо державних видатків: орган може отримувати копії усіх платіжних доручень разом із супровідними документами і перевіряти акуратність, правомірність та регулярність всіх транзакцій; орган також має переконатися, що існують достатні бюджетні асигнування для проведення транзакції. Практика проведення попереднього аудиту характерна для вищих органів фінансового контролю Німеччини, Бельгії, Греції, Італії, Португалії»
Ю.О. Коляда [2, с. 87]	«Мета попереднього контролю полягає у попередженні та профілактиці можливих фінансових порушень. Цей різновид контролю полягає у визначенні правил, процедур, ліній поведінки, тобто здійснюється на початкових стадіях управління фінансами та використовують щодо фінансових ресурсів, необхідних для функціонування організації щодо її діяльності під час обігу публічних грошових коштів. Органи фінансового контролю, які застосовують попередній контроль, вбачають у ньому переваги – легше попередити неправомірні витрати, ніж потім вишукувати кошти на покриття збитків. Специфічна форма попереднього контролю органів контролю існує в Ірландії та Великій Британії, де Головний контролер має додаткове повноваження і відповідає за те, щоб кошти спрямовувалися органам виконавчої влади лише на цілі, затверджені парламентом»
Н.І. Обушна [3, с. 159]	«...При здійсненні своїх повноважень ЕСА та інші національні ВОА країн-членів ЄС вдаються до різних видів аудиту, а саме: попередній аудит – проводиться, коли ВОА надає дозвіл або рекомендації щодо планування та здійснення публічних видатків»

1	2
С.К. Базика [4, с. 199]	«...Функцію попереднього аудиту, який має профілактичний характер у сфері управління публічними фінансами ...»
О.С. Койчева [5, с. 46]	«...Результат констатував ситуацію, вплинути на яку було вже неможливо. Зазначена необхідність більш ефективного контролю, який мав би упереджувачий характер, і підвищував відповідальність державних чиновників за результати своєї діяльності. Таким став попередній контроль, який найбільш широкого розвитку набув у Бельгії та Великобританії»
Ю.В. Піхоцький [6, с. 310]	«...Здійснення попереднього контролю дозволяє попередити можливі порушення до моменту їх виникнення. Одним із видів здійснення такого контролю є, наприклад, експертиза проекту державного бюджету, перевірка технічно-економічних обґрунтувань проектів, програм тощо. Ефективний попередній контроль є невід'ємним елементом досконалого управління державними фінансами, але це не є винятковим завданням Вищих органів фінансового контролю»

Отже, попередній аудит є дієвим способом попередження неправомірних, протизаконних або корупційних дій, які логічно, відповідно до своєї природи та їх мети, призводять до надзвичайно великих втрат публічних коштів та іншого майна, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільних коштів).

Зауважимо, що згідно зі ст. 7 Закону України «Про Рахункову палату» вказаний державний колегіальний орган «...проводить експертизу поданого до Верховної Ради України проекту закону про Державний бюджет України (враховуючи матеріали, що додаються до цього проекту закону) та готує відповідні висновки», що свідчить про реалізацію певних окремих опосередкованих завдань попереднього аудиту. Для їх легітимізації як підвиду попереднього аудиту пропонуємо в його межах виокремлювати такі напрями: попередній аудит проекту головного фінансово-планового документа країни – Державного бюджету країни; попередній аудит проведення фактичних трансакцій щодо публічних коштів та іншого майна, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільних коштів).

Зауважимо, що практика попереднього контролю щодо фактичних операцій характерна для бюджетного процесу, що закріплено статтями 23, 46–49, 112–117 Бюджетного кодексу України, а також Порядком реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів і одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309, Порядком казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407, та Порядком казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938 [7, 8, 13–15].

Згідно з наказом МФУ № 309 поточний контроль базується, перш за все, на ідентифікації таких понять [16, с. 348–350, 203; 8]:

– бюджетне фінансове зобов'язання – зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства;

– зобов'язання – будь-яке розміщення замовлення, укладення договору чи виконання інших аналогічних операцій, здійснене розпорядником або одержувачем бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет;

– фінансове зобов'язання – будь-яке придбання товару, послуги чи виконання інших аналогічних операцій, здійснених розпорядником або одержувачем бюджетних коштів протягом бюджетного періоду з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет.

Згідно з положеннями ст. 48, 49 Бюджетного кодексу України розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, довгострокових зобов'язань за енергосервісом, узятих на облік органами Казначейства України; щодо завдань (проектів) Національної програми інформатизації – після їх погодження з Генеральним державним замовником Національної програми інформатизації [16, с. 348–350, 138, 203].

Довгострокове зобов'язання за енергосервісом на підставі документального підтвердження в установленому порядку скорочення обсягів споживання комунальних послуг та енергоносіїв і видатків на їх оплату за звітний період (порівняно з такими обсягами (видатками), які були б спожиті (здійснені)

за відсутності енергосервісу) набуває статусу бюджетного зобов'язання у сумі, визначеній згідно з умовами договору енергосервісу, виходячи з цін (тарифів), діючих у періоді, за який здійснюється розрахунок, у межах фактичного скорочення таких видатків.

Розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання за спеціальним фондом бюджету виключно в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету.

За бюджетними програмами, які здійснюються із залученням державою кредитів (позик) від іноземних держав, банків, міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проєктів, термін дії яких завершується у поточному бюджетному періоді, розпорядники бюджетних коштів мають право брати відповідні бюджетні зобов'язання у четвертому кварталі поточного бюджетного періоду понад фактичні надходження таких кредитів (позик) за умови наявності письмової згоди кредитора на оплату цих зобов'язань протягом першого кварталу наступного бюджетного періоду.

Розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, за якими розпорядником бюджетних коштів взято зобов'язання без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, є недійсними. За такими операціями не виникають бюджетні зобов'язання та не утворюється бюджетна заборгованість.

Зобов'язання, взяті учасником бюджетного процесу без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених цим Кодексом та законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), не вважаються бюджетними зобов'язаннями і не підлягають оплаті за рахунок бюджетних коштів. Взяття таких зобов'язань є порушенням бюджетного законодавства. Витрати бюджету на покриття таких зобов'язань не здійснюються.

Казначейство України проводить реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів і відображає їх у звітності про виконання бюджету. Під час реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань здійснюється перевірка відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі). Порядок здійснення реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів регулюється вказаним вище Наказом МФУ від 02.03.2012 р. № 309 [16, с. 348–350, 138, 203; 8].

Розпорядник бюджетних коштів після отримання товарів, робіт і послуг відповідно до умов взятого бюджетного зобов'язання ухвалює рішення про їх оплату та надає доручення на здійснення платежу органу Казначейства України, яке відбувається за умов:

- наявності відповідного бюджетного зобов'язання для платежу у бухгалтерському обліку виконання бюджету;

- наявності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

- наявності у розпорядників бюджетних коштів відповідних бюджетних асигнувань.

А втім, навіть така, на перший погляд, відпрацьована схема поточного контролю вочевидь не є бездоганною, про що свідчать численні випадки зловживань. Зокрема, варто звернути увагу на останні з них у контексті діяльності Рахункової палати України. Так голова останнього ВОА України Валерій Паскан у своєму інтерв'ю заявив, що проведені більше ніж 20 тис. платежів у межах заходів із подолання пандемії COVID-19 на суму більше ніж 1,3 млрд гривень (800 млн – кошти місцевих бюджетів та 500 млн – кошти державного бюджету) потребують ретельного вивчення на предмет ефективного використання бюджетних коштів [18, 19]. Але вже на перший погляд, без застосування спеціальних аудиторських процедур, стає зрозумілим сумнівність певних закупівель, як-от [18, 19]:

- ✓ відомчого характеру (МВС України здійснило закупівлі на 250 млн гривень, при цьому постачальниками відповідних товарів для боротьби з пандемією стали: КНВО «Форт» – 132,7 млн (казенне науково-виробниче об'єднання для виробництва зброї та боєприпасів здійснило на вказану суму тільки передплату відповідних медичних засобів); ТОВ «Мрія МЕДКАЛ» – 51,15 млн гривень (цей суб'єкт господарювання був створений у кінці січня 2020 р. зі статутним капіталом у 20 тис. гривень; основним видом його діяльності є «торгівля іншими машинами та устаткуванням»); ТОВ «Технополіс 15» – 46,49 млн гривень (співзасновниками цього суб'єкта господарювання є кіпрські компанії «Потнеф Ентерпрайзес Лімітед» і ТОВ «Діеса» (його бенефіціаром є кіпріот)); ТОВ «Медсервіс груп» – 17,25 млн гривень; ТОВ «Медтехніка – Кривий Ріг» – 17,25 млн гривень; ТОВ «Софімед» – 14 млн гривень; ТОВ «Медгарант» – 13,95 млн гривень; ТОВ «МК – МЕДГРУПП» – 12,5 млн гривень; ТОВ «Ти енд Ай Партнери» – 12 млн гривень; ТОВ «Оптимед сервіс» – 11,9 млн гривень);

- ✓ об'єктного характеру щодо юридичних осіб (одним з основних постачальників товарів та послуг стало ТОВ «Епіцентр», якому, у тому числі, було перераховано такі обсяги бюджетних коштів такими розпорядниками бюджетних коштів різного рівня та державними підприємствами, а саме: Компанією «Укренерго» – 192 300 масок Віола, виробництво Китай, більш ніж на 2,6 млн гривень, двома договорами від 6 і 16 квітня (з 16 по 12 гривень за штуку); Компанією «Укртрансфаста» – 110 000 масок ТМ EXPERT, виробництво Китай, на 1,7 млн гривень за договором від 14 квітня (за 16,2 гривні за

штуку); Нацбанком України – 75 000 масок Віола майже на 1,2 млн гривень, за договором від 8 квітня (за 15,96 за штуку); КП «Київський метрополітен» – 40 000 масок Віола № 50 на понад 600 тис. гривень за договором від 16 квітня (за 15,88 гривень за штуку); Управлінням справами Апарату Верховної Ради – 10 000 масок Віола на майже 170 тис. гривень, за договором від 8 квітня (за 15,88 гривень за штуку); ЦНАП Голосіївського району Києва – 7800 масок ТМ EXPERT на понад 130 тис. гривень за договором від 10 квітня (майже по 17 гривень за штуку); Південною регіональною службою державного ветеринарно-санітарного контролю та нагляду на державному кордоні та транспорті – 7500 штук масок ТМ EXPERT на 112,5 тис. гривень за договором від 21 квітня (по 15 гривень за штуку без ПДВ); Управлінням з питань надзвичайних ситуацій та цивільного захисту населення міськради міста Кропивницького – 5600 масок ТМ EXPERT за договором від 14 квітня, а також рукавички, окуляри і дезінфектант майже на 100 тис. гривень (по 15 гривень 30 копійок за штуку); Державною міграційною службою – 2600 масок на 39 тис. гривень за договором від 15 квітня; всього масок, рукавичок та інших засобів захисту на 102 тис. гривень; державною компанією «Укргазвидобування» – за двома договорами на постачання медичних товарів на загальну суму майже 58 млн гривень, з яких масок було закуплено на 12,4 млн. гривень);

✓ об'єктного характеру щодо фізичних осіб-підприємців (наявність численних фізичних осіб-підприємців, ланцюжок з таких нікому невідомих посередників дозволяє непогано заробити; створення постачальників під конкретний контракт, які через якийсь час змінюють спеціалізацію або взагалі закривають бізнес; кардинальне термінове реперофілювання через зміну виду діяльності тощо).

Отже, потреба поточного аудиту не викликає сумніву та заперечень.

Почнемо розгляд термінологічних основ облікового забезпечення поточного аудиту. Крім наведених визначень різних видів зобов'язань, маємо ще три дефініції, визначені Цивільним кодексом України, Бюджетним кодексом України та Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення» (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» від 28.12.2009 р. № 1541 відповідно, а саме [20, 7, 17]:

- зобов'язанням є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від вчинення певної дії (негативне зобов'язання), а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку. Сторонами у зобов'язанні є боржник і кредитор;

- бюджетне зобов'язання – будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому;

- зобов'язання – заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності.

Останнє поняття фактично дублює термін, закріплений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно з яким, зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [22].

Зауважимо, що наведене Порядком реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України визначення поняття «зобов'язання» в цілому суперечить загальновизнаному економічному тезаурусу, оскільки трактує його як дії, що суперечать бюджетному законодавству.

Нагадаймо, що згідно з методологічним положенням бухгалтерського обліку зобов'язання – це насамперед заборгованість власне суб'єкта господарювання перед іншими економічними суб'єктами, а тому «будь-яке розміщення замовлення, укладення договору чи виконання інших аналогічних операцій», або ж «будь-яке придбання товару, послуги чи виконання інших аналогічних операцій» не завжди є зобов'язанням, оскільки як перше, так і друге може бути здійснено на засадах попередньої оплати, як-от в порядку планових платежів, через підзвітних осіб, через авансування або повної оплати майбутнього придбання тощо. Помилковість закріпленого вказаними вище нормативними документами термінологічно-методологічного підходу додатково підтверджує Лист Державної казначейської служби України від 19.03.2018 р. № 16-09/286-4539 «Про відшкодування коштів працівникам установи на підставі звіту», згідно з яким підзвітні суми до отримання на відрядження мають бути зареєстровані як бюджетні фінансові зобов'язання у відповідних органах Державної казначейської служби України відповідно до встановленого порядку [13, 21]. Таким чином, вочевидь досить вагомими нормативні документи пропонують активи (дебіторську заборгованість) ідентифікувати як пасиви (кредиторську заборгованість), що призводить до заперечення балансового рівняння та, власне, методологічних засад сучасного бухгалтерського обліку в цілому.

Окрім того, власне «будь-яке розміщення замовлення», або момент «укладення договору чи виконання інших аналогічних операцій» до певного часу не є підставою для миттєвого виникнення зобов'язань, оскільки вони не пройшли етапи відображення, визнання та оцінки в системі бухгалтерського обліку.

На підставі вказаного вище пропонується така сукупність термінів для розбудови теоретичного базису поточного аудиту Рахунковою палатою (табл. 2).

Таблиця 2

Характеристика термінологічних компонентів попереднього аудиту Рахункової палати в межах бюджетного законодавства України

Поняття		Характеристика поняття
нормативно закріплений варіант	пропозиція автора	
Бюджетне зобов'язання	Бюджетна заборгованість	Будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому
Бюджетне фінансове зобов'язання	Бюджетна фінансова заборгованість	Зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства
Зобов'язання	Майбутня нелегітимна заборгованість	Будь-яке розміщення замовлення, укладення договору чи виконання інших аналогічних операцій, здійснене розпорядником або одержувачем бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет
Фінансове зобов'язання	Фактична нелегітимна заборгованість	Будь-яке придбання товару, послуги чи виконання інших аналогічних операцій, здійснених розпорядником або одержувачем бюджетних коштів протягом бюджетного періоду з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет

Для визначення потенційних напрямів дослідження попереднього аудиту звернімося до звітних даних найбільш активного органу у сфері державного фінансового контролю – Державної аудиторської служби України. Згідно з публічними звітами щодо її діяльності за 2016–2020 рр. питома вага державних грошових втрат від кожного з 19 видів фінансових порушень в середньому є такою (табл. 3); зауважимо, що при цьому загальний обсяг втрат становить близько 2 млрд гривень [23].

Таблиця 3

Питома вага грошових втрат від кожного з фінансових порушень, що призвели до втрати державних ресурсів [23]

№ з/п	Вид порушення	Питома вага, %
1	2	3
1	Незаконні витрати внаслідок оплати завищеної вартості виконаних робіт та/або наданих послуг, а також завищення кількості чи вартості придбаних товарів	22,9
2	Використання грошових кредитів, позик міжнародних фінансових організацій, отриманих під гарантію Уряду України, всупереч їх цільовому призначенню	21,6
3	Ненарахування і неперерахування (неповне перерахування) надходжень до загального та спеціального (крім спецфонду бюджетних установ) фондів бюджету	7,6
4	Реалізація суб'єктами господарювання товарів, робіт чи послуг (крім користування, оренди) безоплатно або за заниженими цінами	6,4
5	Проведення незаконних (зайвих) виплат по заробітній платі	6,3
6	Списання коштів на видатки / витрати без отримання товарів, робіт чи послуг або в обсягах, вищих від їх фактичної вартості	4,9

1	2	3
7	Незаконні виплати фізичним особам (компенсацій, допомог, пільг та субсидій, пенсій, стипендій), в тому числі які не мали права на їх отримання або у завищених розмірах	4,6
8	Зайве виділення (отримання) бюджетних коштів юридичним особам, одержувачам внаслідок завищення відповідних розрахунків або які не мали права на їх отримання	4,2
9	Безпідставне покриття витрат фізичних або юридичних осіб, в тому числі за відсутності в обліку дебіторської заборгованості	3,4
10	Покриття за рахунок загального фонду кошторису витрат спеціального фонду (без відновлення касових видатків загального фонду)	3,3
11	Реалізація за заниженою вартістю або безоплатно послуг (крім адміністративних), які надаються на платній основі	2,2
12	Сплата внесків до державних цільових фондів незаконних сумам по оплаті праці або за завищеною ставкою збору	2,1
13	Реалізація (використання) без відповідних дозволів майна бюджетних установ, підприємств державної та комунальної форми власності, що знаходяться на відповідальному зберіганні	2
14	Ненарахування та неперерахування державними та комунальними підприємствами частини прибутку до бюджету	2
15	Здійснення за рахунок бюджету одного рівня видатків, які відповідно до бюджетного законодавства мають здійснюватися з бюджету іншого рівня	1,7
16	Ліквідація (знищення, розбирання) майна, проведена всупереч законодавству	1,4
17	Недостачі коштів та матеріальних цінностей	1,3
18	Недоотримання доходів від реалізації бюджетними установами безоплатно товарів, послуг від господарської діяльності	1,1
19	Понаднормове списання по обліку матеріальних цінностей, що відсутні в наявності	1

Оскільки попередній аудит має за мету запобігти втратам публічних коштів та іншого майна, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільних коштів), а лєвова частка фінансових порушень пов'язана з безпосередніми маніпуляціями щодо фінансових ресурсів (позиції 1–12, 14, 15, 18 у табл. 3), за певної обмеженості операцій з матеріальними цінностями (позиції 13, 16, 17, 19 у табл. 3), насамперед варто акцентувати увагу саме на операціях з публічними коштами.

Нагадаймо, що переважна більшість платежів сьогодні здійснюється у безготівковій формі, при цьому на сьогодні в Україні на їх частку припадає 90 % всього грошового обігу; окрім того, за прогнозами фахівців їх частка буде неухильно збільшуватися з остаточним фактично повним зникненням готівкових коштів вже до 2030 р. в окремих країнах світу, наприклад, Данії [24, с. 152, 157].

Згідно з вітчизняним законодавством безготівкові розрахунки здійснюються за допомогою розрахункових документів, до яких належать: платіжні доручення, платіжні вимоги, платіжні вимоги-доручення, меморіальні ордери [25, 26]. Як свідчать дані «...в безготівкових міжгосподарських розрахунках чи не найголовнішу роль відіграють платіжні доручення (розрахунковий інструмент, який містить доручення платника банку здійснити переказ визначеної суми коштів зі свого рахунка на рахунок отримувача): 67,2 % від загальної кількості платежів у СЕП і 75,5 % від суми платежів. Меморіальний ордер (як розрахунковий документ, який складається за ініціативою банку для оформлення операцій щодо списання коштів з рахунка платника і внутрішньобанківських операцій) також займає питому вагу в загальній кількості платежів СЕП – 32,7 %, проте за сумами цей показник є значно нижчим – 24,4 %. Використання таких платіжних інструментів, як платіжна вимога (розрахунковий інструмент, що містить вимогу стягувача або при договірному списанні отримувача до обслуговуючого платника банку здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунка платника на рахунок отримувача) і платіжна вимога-доручення (розрахунковий документ, що містить вимогу отримувача безпосередньо до платника сплатити суму коштів та доручення платника банку, що його обслуговує, здійснити переказ визначеної платником суми коштів зі свого рахунка на рахунок отримувача), не мають значного поширення у вітчизняних міжгосподарських розрахунках, про що свідчить як незначна питома вага у кількості, так і сумах здійснених платежів...» [27, с. 82].

Як зазначає законодавство, підготовчими процедурами суб'єктів господарювання в цілому та в бюджетній сфері зокрема до проведення платежів розпорядників та одержувачів бюджетних коштів є, як і зазначалось, реєстрація зобов'язань у відповідних органах Державної казначейської служби України.

Водночас такий порядок не застосовується у процесі здійснення платежів з бюджету, які, згідно з бюджетним законодавством, також здійснюються через Державну казначейську службу України.

З огляду на вказане вище пропонується виокремлення таких напрямів попереднього аудиту проведення фактичних трансакцій:

- попередній аудит використання публічних коштів у межах виконання Державного бюджету (витрати Державного бюджету);
- попередній аудит використання публічних коштів у межах виконання кошторисів та планів використання бюджетних коштів (витрати розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів);
- попередній аудит іншого майна, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільних коштів).

Попередній аудит використання публічних коштів у межах виконання Державного бюджету (витрати Державного бюджету) найбільш доречно фактично здійснювати на етапі взаємодії Міністерства фінансів України як організатора управління виконанням Державного бюджету України та Державної казначейської служби України як головного «бюджетного банку країни» [28, 29]. Зокрема, дії з перевірки мають здійснюватися:

- на етапі відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету:
- пропозиції щодо відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету (складаються Казначейством та затверджуються Мінфіном) на предмет їх відповідності дійсним плановим потребам Головних розпорядників бюджетних коштів (об'єктом вивчення та аналізу слугують зведені кошториси та зведені плани асигнувань загального фонду бюджету розпорядників коштів вказаного рівня на предмет обґрунтованості та виправданості пропозицій). Перевірка вказаних документів має здійснюватися фахівцями Рахункової палати після первинного опрацювання їх Мінфіном, після чого останній центральний орган виконавчої влади з урахуванням зауважень Рахункової палати разом з Казначейством додатково опрацює пропозиції і затверджує останні;
- на етапі відкриття асигнувань за рахунок інших надходжень спеціального фонду державного бюджету:
- розпорядчий документ Казначейства щодо зарахування на рахунки, відкриті головним розпорядником коштів для обліку відкритих асигнувань за узагальненими показниками спеціального фонду державного бюджету, сум відкритих асигнувань (готує Казначейство) на предмет їх відповідності фактичним та плановим показникам (об'єктом вивчення є виписки із зазначених вище рахунків, а також помісячний розпис спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків на предмет фактичної наявності коштів та відповідності плановим показникам) у розрізі головних розпорядників та видів надходжень. Перевірки вказаних документів мають здійснювати фахівці Рахункової палати, які сповіщають Казначейству результати такої перевірки та зауваження щодо вказаного вище розпорядчого документа для його опрацювання та кінцевого формування;
- на етапі здійснення окремих видатків державного бюджету:
- помісячного розподілу міжбюджетних трансфертів, які надаються з державного бюджету місцевим бюджетам, за кодами бюджетів за відповідними місцевими бюджетами (готує Мінфін та передає Казначейству) на предмет їх відповідності плановим потребам місцевих бюджетів (об'єктом вивчення та аналізу є розпис державного бюджету в частині міжбюджетних трансфертів). Перевірка вказаного документа фахівцями Рахункової палати має здійснюватися після їх підготовки Мінфіном, доопрацювання цих документів з урахуванням зауважень фахівців Рахункової палати та передачі Казначейству до подальшого виконання;
- на етапі здійснення витрат з погашення і обслуговування боргових та гарантійних зобов'язань держави:
- реєстри на відкриття асигнувань (виділення коштів) із загального фонду державного бюджету по державному боргу / виконанню державою гарантійних зобов'язань за позичальників, що отримали кредити (позики) під державні гарантії за державним зовнішнім боргом та державним внутрішнім боргом, що готуються Казначейством на предмет їх обґрунтованості (об'єктом вивчення є графіки витрат за державним боргом та виконання державою гарантійних зобов'язань, а також похідні від останніх графіки проведення платежів за державним боргом та виконання державою гарантійних зобов'язань складені Мінфіном). Їх перевірка має здійснюватися фахівцями Рахункової палати, після чого реєстри на відкриття асигнувань із зауваженнями передаються Казначейству для подальшого опрацювання та кінцевого оформлення;
- розпорядження Мінфіну Казначейству на здійснення витрат з погашення та обслуговування державного боргу на предмет їх обґрунтованості та своєчасності таких витрат (об'єктом для вивчення та аналізу є копії кредитних договорів, укладених між Кабінетом Міністрів України (в особі Мінфіну) та іноземними кредиторами, банками-агентами; платіжних інструкцій іноземних кредиторів; рахунків-

фактур; договорів про придбання товарів, виконання робіт, надання послуг; актів виконаних робіт та інших документів, які є підставою для здійснення платежів згідно з законодавством). Результатом перевірки фахівців Рахункової палати має стати, як і в попередніх випадках, або схвалення досліджуваного документа, зокрема розпорядження, або формування зауважень, що передаються Мінфіну для доопрацювання розпорядження та кінцевого його оформлення;

- на етапі здійснення операцій з надання кредитів за рахунок коштів державного бюджету:
- пропозиції щодо відкриття асигнувань для надання кредитів із загального фонду державного бюджету (складаються Казначейством та затверджуються Мінфіном) на предмет їх відповідності дійсним плановим потребам Головних розпорядників бюджетних коштів (об'єктом вивчення та аналізу слугують зведені кошториси та зведені плани асигнувань загального фонду бюджету розпорядників коштів вказаного рівня на предмет обґрунтованості та виправданості пропозицій). Перевірка вказаних документів має здійснюватися фахівцями Рахункової палати після первинного опрацювання їх Мінфіном, після чого останній центральний орган виконавчої влади з урахуванням зауважень Рахункової палати разом з Казначейством додатково опрацьовує пропозиції і затверджує останні;

- платіжні доручення, підготовлені власниками рахунків-кредиторами (розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів), що передаються органам Казначейства для здійснення платежів за дорученнями у разі наявності в обліку останніх зареєстрованих бюджетних зобов'язань (об'єктом для дослідження є укладені кредитні угоди та інші підтверджувальні документи, передбачені бюджетним законодавством, а також Реєстри бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів та Реєстри бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів). Фахівці Рахункової палати здійснюють перевірку платіжних доручень на предмет їх відповідності вказаним вище супровідним документами та правомочності таких перерахувань і дають дозвіл на здійснення платежів Казначейству.

Попередній аудит використання публічних коштів у межах виконання кошторисів та планів використання бюджетних коштів (витрати розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів) логічно, згідно з загальним порядком бюджетного процесу, здійснювати на етапі взаємодії власне розпорядників бюджетних коштів або одержувачів бюджетних коштів, з одного боку, та органів Казначейства – з другого [28, 29]. Фахівцями Рахункової палати мають здійснюватися такі дії з перевірки:

- у межах процедури здійснення видатків:
- платіжні доручення, підготовлені розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів, що передаються органам Казначейства для здійснення платежів за дорученнями у разі наявності в обліку останніх зареєстрованих бюджетних зобов'язань (об'єктом для дослідження слугують укладені угоди та інші підтверджувальні документи, передбачені бюджетним законодавством, а також відповідні Реєстри бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів та Реєстри бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, а також оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання та бюджетного фінансового зобов'язання; у зв'язку з обґрунтованими та запропонованими раніше термінологічними змінами пропонується надалі посилатися на вказані реєстри у такій редакції їх назви «Реєстр бюджетної заборгованості розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів» та «Реєстр бюджетної фінансової заборгованості розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів»). Фахівці Рахункової палати здійснюють перевірку платіжних доручень, що надаються їм розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, на предмет їх відповідності вказаним вище супровідним документами та правомочності таких перерахувань і дають дозвіл на здійснення платежів Казначейству.

Нагадаймо, що, згідно з бюджетним законодавством, видатки бюджету в межах економічної класифікації поділяються за кодами економічної класифікації видатків бюджету [7, 30, 31]. Однією з основних особливостей діяльності розпорядників бюджетних коштів є лєвова частка видатків на оплату праці – КЕКВ 2110 – в загальному обсязі видатків [8, 16]. Зважаючи на досить значний обсяг втрат державних ресурсів через незаконні (зайві) виплати по заробітній платі (табл. 3), вважаємо за необхідне акцентувати на цьому увагу. За сучасних умов функціонування бюджетної сфери, досить показовою щодо вказаного вище правопорушення є ситуація призначення представникам керівництва Головних розпорядників бюджетних коштів, розпорядників бюджетних коштів та державних підприємств надзвичайно високих посадових окладів та здійснення нарахування встановлення невинуватих колосальних надбавок, як-от за інтенсивність праці, виконання особливо важливої роботи тощо [32]. З метою запобігання фактичного незаконного привласнення державних коштів у такий спосіб пропонуємо зробити об'єктом попереднього аудиту з боку фахівців Рахункової палати всі виплати щодо оплати праці адміністративного персоналу державного сектору, посадовий оклад яких перевищує 10 мінімальних заробітних плат або сума до виплати яким сягають більше 20 мінімальних заробітних плат. Об'єктом для дослідження фахівцями Рахункової палати крім платіжних доручень та вказаних

вище «Реєстру бюджетної заборгованості розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів» та «Реєстру бюджетної фінансової заборгованості розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів» є: штатний розпис, дозволи Міністерства фінансів України, накази та інші підтверджувальні документи, а також Звіт про виконання паспорта бюджетної програми [7]. У разі встановлення порушень під час нарахуванні виплат працівникам, а також невиконанні результативних показників паспорта бюджетної програми фахівці Рахункової палати мають право призупиняти здійснення таких видатків та рекомендувати їх коригування при одночасному долученні до цього процесу головного розпорядника бюджетних коштів або Міністерства фінансів України (відповідно до статусу розпорядника коштів).

Зауважимо, що обсяг втрат ресурсів від порушень щодо закупівлі товарів, робіт та послуг сумарно перевищує 40 % всіх грошових втрат, а тому, зважаючи на значну кількість розпорядників бюджетних коштів і одержувачів бюджетних коштів в Україні – більше 47 тис. розпорядників та близько 24 тис. одержувачів – безапеляційно потребує уваги фахівців Рахункової палати [33]. Нагадаймо, що відповідно до бюджетного законодавства, такі закупівлі здійснюються згідно з Законом України «Про публічні закупівлі», яким передбачено відповідний детально прописаний механізм публічних закупівель, суб'єктами якого є, у тому числі, розпорядники бюджетних коштів і одержувачі бюджетних коштів. Оскільки, зі ст. 8 вказаного вище Закону, «...моніторинг процедури закупівлі здійснюють центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю...» (яким на сьогодні формально є Державна аудиторська служба України) «...протягом проведення процедури закупівлі, укладення договору про закупівлю та його дії...» за рішенням керівника органу державного фінансового контролю за наявності таких підстав [34]: «...даних автоматичних індикаторів ризиків; інформації, отримана від органів державної влади, народних депутатів України, органів місцевого самоврядування, про наявність ознак порушення (порушень) законодавства у сфері публічних закупівель; повідомлення в засобах масової інформації, що містять відомості про наявність ознаки порушення (порушень) законодавства у сфері публічних закупівель; виявлених органом державного фінансового контролю ознаки порушення (порушень) законодавства у сфері публічних закупівель в інформації, оприлюдненій в електронній системі закупівель; інформація, отриманої від громадських об'єднань, про наявність ознак порушення (порушень) законодавства у сфері публічних закупівель, виявлених за результатами громадського контролю у сфері публічних закупівель...». Для запобігання незаконного привласнення державних коштів у цей спосіб пропонуємо зробити об'єктом попереднього аудиту з боку фахівців Рахункової палати всі закупівлі товарів, робіт та послуг, обсяг яких становить 10 або більше мінімальних заробітних плат. Об'єктом для дослідження фахівцями Рахункової палати, крім платіжних доручень та вказаних вище «Реєстру бюджетної заборгованості розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів» та «Реєстру бюджетної фінансової заборгованості розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів», є: звіт про договір про закупівлю, звіт про результати проведення процедури закупівлі, а також довідка щодо діяльності постачальника товарів, робіт та послуг (у довідці має бути зазначена інформація щодо: дати початку господарської діяльності; видів діяльності постачальника та їх зміни впродовж усього періоду функціонування; реквізити останньої транзакції щодо аналогічної закупівлі товарів, робіт та послуг), а також інформаційні дані (електронної системи закупівель, відповідних баз даних, мережі «Інтернет», друкованих видань тощо) на предмет пропозиції за аналогічними товарами, послугами та роботами [34]. У випадку встановлення порушень на етапі підготовки до здійснення таких поточних видатків КЕКВ 2000 фахівці Рахункової палати мають право призупиняти здійснення таких видатків та рекомендувати їх коригування під час одночасному долученні до цього процесу головного розпорядника бюджетних коштів або Міністерства фінансів України (відповідно до статусу розпорядника коштів).

Попередній аудит іншого майна, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільних коштів) пропонується здійснювати на етапі його списання з балансу, при цьому авторами пропонується встановлення вартісної такого цього майна – 20 мінімальних заробітних плат і вище. Зауважимо, що списання об'єктів державної власності відбувається згідно з Порядком списання об'єктів державної власності, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 08.11.2007 р. № 1314. Об'єктом для дослідження фахівцями Рахункової палати має бути такий пакет документів [35]: 1) підписане керівником суб'єкта господарювання техніко-економічне обґрунтування необхідності списання майна, в якому містяться розрахунки та/або інша інформація про очікуваний фінансовий результат списання майна та про те, як воно вплине на фінансовий план (для державних підприємств), напрями використання коштів, які передбачається одержати в результаті списання, а також інформація про вплив списання майна на цілісність майнового комплексу і провадження суб'єктом господарювання виробничої та іншої діяльності; 2) відомості про майно, що пропонується списати за даними бухгалтерського обліку (крім об'єктів незавершеного будівництва); 3) акт інвентаризації майна, що пропонується до списання; 4) акт технічного стану майна, затверджений керівником суб'єкта господарювання (не подається у разі списання майна, виявленого в результаті інвентаризації як нестача); 5) відомості про наявність обтяжень чи обмежень стосовно розпорядження майном, що пропонується

списати (разом з відповідними підтвердними документами); 6) відомості про земельну ділянку, на якій розташоване нерухоме майно, із зазначенням напрямів подальшого використання земельних ділянок, які вивільняються, та у разі наявності – копії відповідних підтвердних документів, зокрема державного акта на право постійного користування землею, кадастрового плану або договору оренди землі; 7) відомості про об'єкти незавершеного будівництва, а саме: дата початку і припинення будівництва, затверджена загальна вартість, вартість робіт, виконаних станом на дату припинення будівництва (ким і коли затверджено завдання на проектування, загальна кошторисна вартість проектно-вишукувальних робіт, кошторисна вартість проектно-вишукувальних робіт, виконаних до їх припинення, стадії виконання робіт); 8) відомості про вчинення дій, спрямованих на визначення можливості застосування інших способів управління щодо нерухомого майна, об'єктів незавершеного будівництва, зокрема вивчення попиту щодо їх відчуження, оренди, безоплатної передачі іншим суб'єктам господарювання; 9) документи, на підставі яких здійснюється будівництво або реконструкція чи технічне переоснащення діючих об'єктів (у разі, коли майно списується у зв'язку з будівництвом, реконструкцією та технічним переоснащенням); 10) висновок спеціалізованої організації про технічний стан об'єкта нерухомості, що пропонується до списання, із визначенням витрат, необхідних для відновлення такого об'єкта (подається за вимогою суб'єкта управління або державного органу приватизації за місцезнаходженням суб'єкта господарювання); 11) висновок суб'єкта управління щодо необхідності списання такого майна, який надається суб'єктом управління. У разі встановлення порушень під час здійснення списання майна, що перебуває у державній власності, фахівці Рахункової палати мають право призупиняти здійснення видатків за КЕКВ 3000 під час одночасного сповіщення про порушення головному розпоряднику бюджетних коштів або Міністерства фінансів України (відповідно до статусу розпорядника коштів).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Сформований механізм попереднього аудиту публічних коштів та іншого майна, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільних коштів) відображає процесуально-процедурний характер бюджетного процесу та субординаційні особливості бюджетної системи, враховує специфіку управління публічними коштами та майном у бюджетній сфері і порядок документального оформлення трансакцій за ними, а також основні контрольні маркери (ситуаційні та вартісні) і ризики. Реалізація запропонованого механізму на практиці сприятиме збереженню публічних коштів та іншого майна, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільних коштів), а отже забезпечить зміцнення системи державних фінансів України.

Список використаної літератури:

1. Черніков Д.О. Державний зовнішній аудит у контексті європейської інтеграції / Д.О. Черніков, М.С. Кузьо. – Київ : Лабораторія законодавчих ініціатив, 2015. – 31 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2016/04/10.pdf>.
2. Коляда Ю.О. Факторы влияния на осуществление контрольных полномочий Счетной палаты Украины / Ю.О. Коляда // Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. Серія : Економіка. – 2018. – Вип. 95. – С. 84–90.
3. Обушина Н.І. Механізми формування та розвитку публічного аудиту в Україні : дис. ... ддерж.упр. / Н.І. Обушина // Національна академія державного управління при Президентіві України. – Київ, 2018. – 470 с.
4. Бази́ка С.К. Механізми парламентського контролю у сфері публічних фінансів в Україні: дис. ... к.держ.упр. / С.К. Бази́ка // Хмельницький університет управління та права. – Хмельницький, 2019. – 241 с.
5. Койчева О.С. Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю: дис. ... к.ю.н. : 12.00.07 / О.С. Койчева. – Одеса, 2016. – 236 с.
6. Піхоцький Ю.В. Подальший розвиток державного фінансового контролю – через державний аудит / Ю.В. Піхоцький // Бізнес Інформ. – 2016. – № 2. – С. 306–311.
7. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
8. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України : навч. посіб. / С.В. Свірко, І.О. Кондратюк, О.О. Дорошенко, Н.М. Старченко. – К. : ДННУ Акад. фін. управління, 2012. – 940 с.
9. Хому́тенко В.П. Державний аудит публічних фінансів : навч. посіб. / В.П. Хому́тенко, І.С. Луценко, А.В. Хому́тенко. – Одеса : Кримполіграфпапір, 2016. – 412 с.
10. Юрій С.І. Казначейська система : підручник / С.І. Юрій, В.І. Стоян, М.Й. Мац. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 394 с.
11. Гриценко О.І. Рахункова палата: державно-правова природа, сучасний стан, перспективи розвитку / О.І. Гриценко. – Запоріжжя : Видавництво ВАТ «Мотор Січ», 2004. – 138 с.
12. The Lima Declaration [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/unabhängigkeit/ISSAI_1_E.pdf.
13. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України : Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>.

14. Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів ; затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1569-12>.
15. Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>.
16. *Євдокимов В.В.* Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України : підручник / *В.В. Євдокимов, Д.О. Грицишен, С.В. Свірко*. – Житомир : Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.
17. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>.
18. Дети чиновников, «Эпицентр» и тысячи ФОПов. Кто в Украине освоил больше миллиарда бюджетных денег на коронавирус // Страна. Уа. – 2020 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://strana.ua/news/264962-deti-chinovnikov-epitsentr-i-tysjachi-fopov-kto-v-ukraine-osvoil-bolshe-milliarda-bjudzhetnykh-deneh-na-koronavirus.html>.
19. Оперативна інформація про видатки на боротьбу з COVID-19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://public.tableau.com/profile/ua.gov.covid19#!/vizhome/COVID-19UKRAINE/COVID_19.
20. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
21. Про відшкодування коштів працівникам установи на підставі звіту : Лист ДКСУ від 19.03.2018 р. № 16-09/286-4539 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2018/may/issue-18-19/article-36613.html>.
22. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.06.99 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
23. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131387>.
24. *Пиріг С.О.* Безготівкові розрахунки: показник економічного зростання країни / *С.О. Пиріг, А.М. Ніколаєва, І.В. Олександренко* // Економічний форум. – 2019. – № 1. – С. 151–158.
25. Платежі та розрахунки: безготівкові розрахунки / Національний банк України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://bank.gov.ua/payments/nocash>.
26. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні у національній валюті : Постанова Національного банку України 21.01.2004 № 22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>.
27. *Марич М.Г.* Особливості організації безготівкового обороту в Україні в сучасних умовах господарювання / *М.Г. Марич, А.В. Марич* // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Економічні науки. – 2018. – Вип. 30 (2). – С. 79–83.
28. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : Постанова КМУ № 375 від 20.08.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-p>.
29. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України : Постанова КМУ № 215 від 15.04.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-p>.
30. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.12 № 333 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.
31. Про бюджетну класифікацію : Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.11 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11>.
32. Нефьодов призначив собі і заступникам премії в 600 % від розміру окладу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://zik.ua/news/economics/nefodov_pryznachyv_sobi_i_zastupnykam_premii_v_600_vid_rozmiru_okladu_965500.
33. Єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів (крім інформації з обмеженим доступом) станом на 01.05.2020 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.treasury.gov.ua/ua/kaznachejstvo-informuye/yediniy-reyestr-rozporjadnikov-ta-oderzhuvachiv-byudzhethnih-koshtiv>.
34. Про публічні закупівлі : Закон України № 922-VIII від 25.12.15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19?find=1&text=звіт+#w11>.
35. Порядок списання об'єктів державної власності : Постанова Кабінету Міністрів України від 08.11.2007 р. № 1314 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1314-2007-p>.

References:

1. Chernikov, D.O. and Kuz'o, M.S. (2015), *Derzhavnyj zovnishnij audyt u konteksti jevropejs'koi' integracii'*, Laboratorija zakonodavchyh iniciatyv, Kyi'v, 31 p., [Online], available at: <http://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2016/04/10.pdf>
2. Koljada, Ju.O. (2018), «Faktory vlijanija na osushhestvlenie kontrol'nyh polnomochij Schetnoj palaty Ukrainy», *Visnyk Harkivs'kogo nacional'nogo universytetu imeni V.N. Karazina, Serija Ekonomika*, Issue 95, pp. 84–90.
3. Obushna, N.I. (2018), *Mehanizmy formuvannja ta rozvytku public'nogo audytu v Ukraïni*, D.Sc Thesis, Nacional'na akademija derzhavnogo upravlinnja pry Prezydentovi Ukraïny, Kyi'v, 470 p.

4. Bazyka, S.K. (2019), *Mechanizmy parlaments'kogo kontrolju u sferi publichnyh finansiv v Ukraini*, Ph.D. Thesis, Hmel'nyckyj universytet upravlinnja ta prava, Hmel'nyckyj, 241 p.
5. Kojcheva, O.S. (2016), *Rahunkova palata jak sub'jekt finansovogo kontrolju*, Ph.D. Thesis, 12.00.07, Odesa, 236 p.
6. Pihoc'kyj, Ju.V. (2016), «Podal'shyj rozvytok derzhavnogo finansovogo kontrolju – cherez derzhavnyj audyt», *Biznes Inform*, No. 2, pp. 306–311.
7. Bjudzhetnyj kodeks Ukrainy, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
8. Svirko, S.V., Kondratjuk, I.O., Doroshenko, O.O. and Starchenko, N.M. (2012), *Buhgalters'kyj oblik i kontrol' u konteksti Bjudzhetnogo kodeksu Ukrainy*, navch. posib., DNNU Akad. fin. upravlinnja, Kyi'v, 940 p.
9. Homutenko, V.P., Lucenko, I.S. and Homutenko, A.V. (2016), *Derzhavnyj audyt publichnyh finansiv*, navch. posib., Krympoligrafpapier, Odesa, 412 p.
10. Jurij, S.I., Stojan, V.I. and Mac, M.J. (2002), *Kaznachejs'ka systema*, pidruchnyk, Kart-blansh, Ternopil', 394 p.
11. Grycenko, O.I. (2004), *Rahunkova palata: derzhavno-pravova pryroda, suchasnyj stan, perspektyvy rozvytku*, Vydavnyctvo VAT «Motor Sich», Zaporizhzhja, 138 p.
12. The Lima Declaration, [Online], available at: https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/unabhängi_gkeit/ISSAI_1_E.pdf
13. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2012), *Porjadok rejestracij ta obliku bjudzhetnyh zobov'jazan' rozporjadnykiv bjudzhetnyh koshtiv ta oderzhuvachiv bjudzhetnyh koshtiv v organah Derzhavnoi' kaznachejs'koi' sluzhby Ukrainy*, Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 02.03. No. 309, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>
14. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2012), *Porjadok kaznachejs'kogo obslugovuvannja miscevyh bjudzhetiv*, zatverdzeno Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 23.08. No. 938, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1569-12>
15. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2012), *Porjadok kaznachejs'kogo obslugovuvannja derzhavnogo bjudzhetu za vytratamy*, Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 24.12. No. 1407, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>
16. Ievdokymov, V.V., Grycyszen, D.O. and Svirko, S.V. (2017), *Buhgalters'kyj oblik v sektori zagal'nogo derzhavnogo upravlinnja Ukrainy. Tom 1: buhgalters'kyj oblik v bjudzhetnyh ustanovah Ukrainy*, pidruchnyk, Vydavec' O.O. Jevenok, Zhytomyr, 1380 p.
17. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2009), *Pro zatverdzhennja Nacional'nogo polozhennja (standartu) buhgalters'kogo obliku v derzhavnomu sektori 101 «Podannja finansovoi' zvitnosti»*, Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28.12. No. 1541, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>
18. Strana.Ua (2020), «Deti chinovnikov, "Jepicentr" i tysjachi FOPov. Kto v Ukraine osvoil bol'she milliarda bjudzhetnyh deneg na koronavirus», [Online], available at: <https://strana.ua/news/264962-deti-chinovnikov-epitsentr-i-tysjachi-fopov-kto-v-ukraine-osvoil-bolshe-milliarda-bjudzhetnykh-deneh-na-koronavirus.html>
19. Operatyvna informacija pro vydatky na borot'bu z COVID-19, [Online], available at: https://public.tableau.com/profile/ua.gov.covid19#!/vizhome/COVID-19UKRAINE/COVID_19
20. Cyvil'nyj kodeks Ukrainy, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
21. DKSU (2018), *Pro vidshkoduvannja koshtiv pracivnykam ustanovy na pidstavi zvitnu*, Lyst DKSU vid 19.03. No. 16-09/286-4539, [Online], available at: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2018/may/issue-18-19/article-36613.html>
22. Verhovna Rada Ukrainy (1999), *Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini*, Zakon Ukrainy vid 16.06. No. 996-XIV, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
23. Publichnyj zvit pro dijal'nist' Derzhavnoi' audytors'koi' sluzhby Ukrainy, [Online], available at: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131387>
24. Pyrig, S.O., Nikolajeva, A.M. and Oleksandrenko, I.V. (2019), «Bezgotivkovi rozrahunky: pokaznyk ekonomichnogo zrostantnja krajiny», *Ekonomichnyj forum*, No 1, pp. 151–158.
25. Nacional'nyj bank Ukrainy, *Platezhi ta rozrahunky: bezgotivkovi rozrahunky*, [Online], available at: <https://bank.gov.ua/payments/nocash>
26. Nacional'nyj bank Ukrainy (2004), *Pro zatverdzhennja Instrukcii' pro bezgotivkovi rozrahunky v Ukraini u nacional'nij valjuti*, Postanova Nacional'nogo banku Ukrainy 21.01. No. 22, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>
27. Marych, M.G. and Marych, A.V. (2018), «Osoblyvosti organizacij bezgotivkovogo oborotu v Ukraini v suchasnyh umovah gospodarjuvannja», *Naukovyj visnyk Hersons'kogo derzhavnogo universytetu*, Serija Ekonomichni nauky, Issue 30 (2), pp. 79–83.
28. KMU (2014), *Pro zatverdzhennja Polozhennja pro Ministerstvo finansiv Ukrainy*, Postanova KMU No. 375 vid 20.08., [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-p>
29. KMU (2015), *Pro zatverdzhennja Polozhennja pro Derzhavnu kaznachejs'ku sluzhbu Ukrainy*, Postanova KMU No. 215 vid 15.04., [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-p>
30. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2012), *Pro zatverdzhennja Instrukcii' shhodo zastosuvannja ekonomichnoi' klasifikacij' vydatkiv bjudzhetu ta Instrukcii' shhodo zastosuvannja klasifikacij' kredyтуvannja bjudzhetu*, Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 12.03. No. 333, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>
31. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2011), *Pro bjudzhetnu klasifikaciju*, Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 14.01. No. 11, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11>
32. Nefodov pryznachyv sobi i zastupnykam premii' v 600 % vid rozmiru okladu, [Online], available at: https://zik.ua/news/economics/nefodov_pryznachyv_sobi_i_zastupnykam_premii_v_600_vid_rozmiru_okladu_965500

33. Jedynyj rejestr rozporjadnykiv bjudzhetnyh koshtiv ta oderzhuvachiv bjudzhetnyh koshtiv (krim informacii' z obmezhenym dostupom) stanom na 01.05.2020, [Online], available at: <https://www.treasury.gov.ua/ua/kaznachejstvo-informuye/yediniy-reyestr-rozporyadnikiv-ta-oderzhuvachiv-byudzhetnih-koshtiv>
34. Verhovna Rada Ukrainy (2015), *Pro publichni zakupivli*, Zakon Ukrainy No. 922-VIII vid 25.12., [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19?find=1&text=zvit+#w11>
35. Kabinet Ministriv Ukrainy (2007), *Porjadok spysannja ob'ektiv derzhavnoi' vlasnosti*, Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 08.11. No. 1314, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1314-2007-p>

Грицишен Дмитрій Олександрович – доктор економічних наук, професор, декан факультету публічного управління та права Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік, аналіз та аудит;
- публічне управління та адміністрування.

Свірко Світлана Володимирівна – доктор економічних наук, професор, професор кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік, аналіз та аудит у секторі загальнодержавного управління;
- державні фінанси;
- бюджетна система.

Яремчук Ігор Миколайович – здобувач кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

- особливості розвитку та діяльність Рахункової палати України;
- державний аудит.

Стаття надійшла до редакції 16.03.2020.