

## УДОСКОНАЛЕННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ АКТІВ – ЗАПОРУКА РОЗВИТКУ АУДИТУ ЯК ФОРМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

ШПИТКО Марія Миколаївна - завідувач сектору податкового консультування Навчально-практичного центру «Юридична клініка» Національного університету ДПС України, викладач кафедри кримінально-правових дисциплін Академії муніципального управління

*В статті проаналізовані окремі нормативно-правові акти, що забезпечують організацію та проведення державного фінансового аудиту, вказані їх недостатки. Предложено внести зміни, які можуть знайти застосування в сучасних умовах та сприяти удосконаленню державного аудиту як цілісної та ефективною форми державного фінансового контролю.*

**Ключові слова:** фінансовий контроль, державний фінансовий аудит, зовнішній аудит, внутрішній аудит, аудит ефективності, принцип політичної неупередженості, принцип самостійності, принцип ефективності, Вищий орган фінансового контролю.

### Постановка проблеми

Розвиток фінансового контролю залежить від рівня ефективності його форм, як важливих інструментів державного управління, що забезпечують виконання фінансових завдань держави за допомогою зв'язку з нею, суспільством та людиною. З урахуванням позитивного світового досвіду у сфері контролю державних фінансів у нашій країні запроваджено нову форму контролю – державний фінансовий аудит, що вирізняється високим рівнем ефективності та превентивним характером. Однак через незначний період існування ця широко використовувана контролюючими суб'єктами форма фінансового контролю не досить повно описана у літературних джерелах та потребує більш ретельного дослідження. Потребує удоско-

налення й нормативно-правова основа, що регламентує організацію та проведення фінансового аудиту з боку держави, зокрема Рахунковою палатою України (зовнішній аудит) та підрозділами Державної фінансової інспекції України (внутрішній аудит), адже в текстах нормативно-правового характеру наявна плутанина в термінології, не зовсім чітким є розподіл аудиторських повноважень між цими контрольними органами.

**Метою статті** є аналіз окремих нормативно-правових актів, що регламентують здійснення фінансового аудиту державними органами, зокрема Рахунковою палатою та Державною фінансовою інспекцією України, а також визначення проблем, які виникають внаслідок недосконалості цих документів.

### Виклад основного матеріалу

Нині в Україні наявна низка нормативно-правових актів, що визначають поняття державного фінансового аудиту, регламентують порядок його організації та проведення, а також вказують на державні органи, уповноважені здійснювати дану форму фінансового контролю. Правову основу проведення аудиту складають як закони, так і підзаконні нормативно-правові акти, чисельність останніх значно перевищує перші.

Першим кодифікованим актом, у якому заговорили про аудит у контексті державних фінансів, став Бюджетний кодекс України, а саме ч. 4 ст. 26, де зазначено, що зовнішній

контроль і аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюється Рахунковою палатою в частині контролю за використанням коштів державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України відповідно до його повноважень, визначеним законом [1]. Тобто вже у 2001 році Бюджетним кодексом України було окреслено коло органів, уповноважених здійснювати державний фінансовий аудит, одним з яких за міжнародними нормами має бути Вищий орган фінансового контролю (Рахункова палата України).- У той же час у ст. 113 Кодексу були визначені повноваження органів Державної контрольно-ревізійної служби України (далі КРУ) (з 2011 року – Державної фінансової інспекції України) за дотриманням бюджетного законодавства, зокрема, в абзаці першому частини першої цієї статті зазначалось, що органи КРУ здійснюють контроль за цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів [1], що вже в 2011 році було доповнено словами «включаючи проведення державного фінансового аудиту», а змінами, внесеними у 2012 році назва 113 статті була викладена у такій редакції: «Повноваження органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства», хоча сам зміст її не змінився. Зміни торкнулися і статті 26, зокрема, теж її назви «Контроль та аудит у бюджетному процесі», а нині в ч.1 п.1 статті зазначено, що контроль за дотриманням бюджетного законодавства забезпечує оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту) [2].

Отже, як бачимо, удосконалення Бюджетного процесу України шляхом введення нових форм контролю відбувається поступово, однак із цього нормативного акту як основи закладення і регулювання бюджетних відносин незрозуміла позиція законодавця щодо відсутності визначення в ньому поняття аудиту, а також особливостей та порядку його проведення зазначеними у ст. 26 органами, що свідчить про довільну процедуру такого проведення протягом щонайменше чотирьох років, адже лише з прийняттям у 2005 р. Закону України «Про

внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» [9] відбулося офіційне тлумачення терміна «державний фінансовий аудит», що знайшло своє відображення в - ст. 2 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [10], де зазначено: «Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю». У той же час аналогічне визначення державного аудиту міститься і у ст. 363 Господарського кодексу України [3], у якій додатково ще й розмежовуються поняття «державний фінансовий аудит» та «аудит».

Слід зазначити, що саме прийняття зазначеного вище закону стало результатом повернення КРУ повноважень у сфері здійснення аудиторської діяльності та встановлено, що положення Закону України «Про аудиторську діяльність» не поширюватимуться на аудиторську діяльність державних органів, їхніх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами на здійснення фінансового контролю у формі аудиту. Відбулося також розмежування правового поля аудиту, що здійснюється суб'єктами господарювання як такого, що направлений на отримання прибутку, та аудиту органів державного фінансового контролю, спрямованого на попередження фінансових порушень у державному секторі та забезпечення законного й ефективного використання державних ресурсів [13, с. 282–289].

Потреба підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи, зокрема в частині проведення державного фінансового аудиту, зумовила прийняття Кабінетом Міністрів України низки постанов, у яких вдалося виокремити його види. Так, державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм регламентовано Поряд-

ком проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017 зі змінами, внесеними згідно з Постановою Кабінету Міністрів України № 968 від 07.09.2011) [6]. Відповідно до п. 1 вищевказаного Порядку цей вид аудиту отримав назву аудит ефективності, оскільки спрямований на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають.

Особливості проведення аудиту діяльності бюджетних установ, як окремого виду державного фінансового аудиту, врегульовано Порядком проведення органами контролю-ревізійної служби державного фінансового аудиту бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 32.12.2004 № 1777 із наступними змінами [8]. У п. 2 вказаного Порядку цей вид аудиту визначається як фінансово-господарський, основним завданням якого є сприяння державній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів тощо (п. 3). Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів регламентується Порядком проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів (затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 № 698 із наступними змінами) [7], метою якого є перевірка та аналіз фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю (п.1).

Як бачимо, проведення державного фінансового аудиту Державною фінансовою інспекцією України сьогодні має дещо вищий рівень правового забезпечення, чого не скажеш про Рахункову палату, яка, відповідно до чинного законодавства, має бути Вищим органом фінансового контролю (далі

ВОФК). Створення ВОФК є однією з умов інтеграції України у світове співтовариство, адже вже понад у 200 країнах світу створені такі органи, незалежність діяльності яких законодавчо гарантована та забезпечує суспільство інформацією про рівень демократичності, відкритості та ефективності діяльності органів державної влади, шляхом проведення зовнішнього державного фінансового аудиту. Про те, що Рахункова палата має стати ВОФК України, ми, звичайно, можемо говорити, адже це єдиний орган фінансового контролю, про який йдеться у ст. 98 Конституції України [4], у якій зазначено, що саме Рахункова палата України здійснює контроль за надходженням та використанням коштів Державного бюджету України. Про це вказується і в ст. 26 Бюджетного кодексу України [2] та в ст. 363 Господарського кодексу України [3]. Однак навіть із прийняттям Закону України «Про Рахункову палату» чіткої вказівки на мету та основні засади її діяльності, основні повноваження з питань державного аудиту, верховенство серед інших органів державної влади, що здійснюють державний фінансовий контроль, не має. Про це не йдеться і в Основному законі нашої держави. Основною проблемою таких законодавчих прогалин є, насамперед, неврахування положень міжнародних документів, зокрема Лімської декларації про керівні принципи фінансового контролю, якою керується Міжнародна організація ВОФК (INTOSAI) [3] та членом якої у 1998 році стала Україна. Основною метою документа є заклик до незалежності аудиту державних фінансів. Питання незалежності Рахункової палати як ВОФК і досі залишається суперечливим, хоча і в ст. 1 Закону України «Про Рахункову палату» [12] міститься саме цей принцип. Проаналізувавши зміст ст. 98 Конституції України «Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата» [4], переконуємося у неоднозначності питання незалежності Рахункової палати, адже зі слів «від імені Верховної Ради України» стає зрозумілим, що вона (тобто Рахункова палата) якраз і є залежним, а не тільки підзвітним їй органом.

Варто зазначити, що тільки зі змінами, прийнятими 07.04.2015, ст. 2 Закону України «Про Рахункову палату» [12] доповнена новим абзацом, у якому розширено контрольні повноваження Палати в частині надходження коштів до Державного бюджету України. Відсутність контролю за надходженням коштів була причиною невідповідності Закону Конституції України, адже ст. 98 ще у 2013 році було передбачено здійснення контролю Рахунковою палатою за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Виходячи з цих положень, Рахункова палата не могла відповідати статусу Вищого органу фінансового контролю, адже саме в контексті рекомендацій INTOSAI під ВОФК слід розуміти державний орган, основною функцією якого є контроль за законністю, ефективністю та економією управління державними фінансовими ресурсами [5], під якими слід розуміти цілісну систему суспільних відносин, пов'язаних із формуванням, розподілом і використанням централізованих та децентралізованих фондів грошових коштів з метою виконання завдань і функцій держави. Отже, як бачимо, Рахункова палата України в процесі реалізації контрольних повноважень охоплювала лише один аспект фінансової діяльності держави – використання державних коштів, що суперечить вимогам ВОФК.

У Законі України «Про Рахункову палату» [12], зокрема у п. 11,12, 14 ст. 7, зазначено, що матеріали перевірок, ревізій та обслідувань направляються Кабінету Міністрів України, відповідним центральним органам виконавчої влади, Національному банку України, Фонду державного майна України, підприємствам, установам і організаціям для розгляду і вжиття необхідних заходів. Перед Верховною Радою України, Президентом України, а також органами виконавчої влади порушується клопотання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні вимог чинного законодавства України, внаслідок чого завдано матеріальної шкоди державі. Отже, у даному випадку чітко простежується обмеження самостійності Рахункової палати, що дозволило б їй приймати рішення щодо

осіб-порушників бюджетного законодавства та виносити приписи про усунення цих порушень. Поза увагою також залишається максимальна ефективність такого контролю ВОФК, який повинен охоплювати як контрольні повноваження, так і повноваження по усуненню недоліків у результаті його проведення.

Не дотримується і вимога аполітичності, як невід'ємна ознака ВОФК, адже передача матеріалів перевірок вищезазначеним органам державної влади, здійснення контрольних дій за їхніми ж дорученнями свідчить про служіння Рахункової палати окремим політичним групам, а не інтересам українського суспільства. Про аполітичність ВОФК зазначено і в ст. 3 проекту Закону «Про Рахункову палату» від 07.02.15 [11], де вперше говориться про принцип політичної неупередженості, що вимагає недопущення впливу політичних поглядів і рішень, демонстрації власного ставлення до політики під час виконання членами Рахункової палати посадових обов'язків.

Таких прогалин, як у Законі України «Про Рахункову палату» і у законодавстві про державний фінансовий контроль, загалом знайдеться чимало. Однак, враховуючи розвиток України як правової держави, у нас є універсальний інструмент реформування – право, за допомогою якого можна подолати недосконалість різних правових механізмів держави, одним з яких є державний фінансовий контроль. Тому на шляху до підвищення ефективності державного фінансового контролю через призму державного фінансового аудиту вважаємо за необхідне:

- сконцентрувати основні поняття державного фінансового аудиту, визначити його завдання, мету, об'єкти, принципи, органи та види в одному законодавчому акті – Законі України «Про державний фінансовий аудит»;

- виокремити повноваження Державної фінансової інспекції України щодо здійснення державного фінансового аудиту, зокрема його видів (аудит ефективності виконання бюджетних програм, аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, аудит виконання місцевих

бюджетів тощо) та з метою гарантування правильності і законності його проведення, систематизувати зазначені вище нормативно-правові акти у єдиний документ під назвою «Порядок проведення державного фінансового аудиту Державною фінансовою інспекцією України»;

- врахувати положення Лімської декларації та внести зміни до Основного Закону держави, зокрема, в окремій статті зазначити: «Рахункова палата України є Вищим органом фінансового контролю України, незалежним від інших органів державної влади, створюється Верховною Радою України і підзвітна їй. Мета, завдання та основні засади діяльності Рахункової палати України як ВОФК, визначені Законом України «Про Рахункову палату», у якому їх конкретизувати;

- якнайшвидше прийняти запропоновані зміни до Закону Про Рахункову палату від 07. 02. 2015, що знаходяться на розгляді у Верховній Раді України, які в окремих положеннях наближені до Лімської декларації INTOSAI, а саме: щодо застосування її принципів, охоплення тих же об'єктів контролю. Важливим є й те що ст. 1 проекту визначає контроль Рахункової палати за надходженням та використанням коштів Державного бюджету, що притаманно ВОФК. У проекті розширено повноваження контрольного органу, визначено поняття фінансового аудиту та аудиту ефективності, особливості здійснення зовнішнього контролю за визначеними об'єктами, передбачається взаємодія з правоохоронними органами в частині звітування їх про вжиті заходи реагування у разі вчинення неправомірних дій (п.2 ч.3 ст. 6) тощо [11];

- статтю 3 проекту Закону «Про Рахункову палату», крім принципів законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності, політичної неупередженості, що знайшли своє відображення у цій статті [11], слід доповнити не менш важливими принципами: самостійності, компетентності, що виражається у відповідності певним кваліфікаційним вимогам співробітників ВОФК, наявності у них професійних знань та підготовки; повноти та всеосяжності (маючи компетенцію, ВОФК проводить всеохо-

плюючі перевірки); ефективності (оскільки основним завданням державного фінансового аудиту є здійснення контролю за ефективністю витрачання бюджетних коштів); конфіденційності (оскільки ВОФК приймає рішення про нерозголошення окремих фактів).

Отже, як бачимо, система державного фінансового аудиту в Україні ще не досконала, тому з урахуванням проблем нормативно-правового забезпечення (зокрема, йдеться про основні закони) можна зробити висновок, що розв'язання цих проблем можливе і необхідне, адже удосконалення державного фінансового аудиту в Україні – це запорука фінансової стабільності нашої держави, розкриття корупційних схем, забезпечення постійної участі громадськості у житті держави, міжнародний досвід і співпраця, а загалом – прямий і правильний шлях України в європейський простір.

### Література

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 21.червня 2001 р. № 2542-III-ВР. Втрата чинності від 01.01.2011, підстава 2456-17 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>.

2. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI (Редакція від 1 лютого 2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua>.

3. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV (Редакція від 6 лютого 2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

4. Конституція України : Закон України від 28.червня 1996 р. № 254к/96-ВР (Тлумачення від 15 травня 2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

5. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. – Режим доступу : [http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat\\_id=32836](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836).

### АНОТАЦІЯ

У статті проаналізовано окремі нормативно-правові акти, які забезпечують організацію та проведення державного фінансового аудиту, вказано на їх недоліки. Запропоновано внести зміни, які можуть знайти застосування в сучасних умовах та сприяти вдосконаленню державного аудиту як цілісної й ефективної форми державного фінансового контролю.

### SUMMARY

The certain normative legal acts, that provide organization and conduction of the state financial audit, were analyzed in the article and their disadvantages were shown. Amendments, which can be applied in the modern conditions and promote of state audit improvement as an integral and effective form of financial control, were proposed.

6. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п>.

7. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів : затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 р. № 668 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-п>.

8. Порядок проведення органами контролю-ревізійної служби державного фінансового аудиту бюджетних установ : затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2004 р. № 1777 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-п>.

9. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефек-

тивного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : Закон України від 15 грудня 2005 р. № 3202-IV-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3202-15>.

10. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII. Втрата чинності від 01.01.2011, підстава 2856-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12/ed20120429>

11. Проект Закону про Рахункову палату від 7 лютого 2015 р. № 2072-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_2?pf3516=2072&skl=9](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=2072&skl=9).

12. Про Рахункову палату: Закон України від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР (Редакція від 19 квітня 2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>.

13. Чумакова І.Ю. Дослідження змісту поняття аудиту в контексті його застосування у державному секторі економіки // Фінанси, облік і аудит : Зб. наук. праць / Відп. ред. А.М. Мороз. – К. : КНЕУ, 2006. – Вип. 8. – С. 282–289.

14. [http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/232351?cat\\_id=32836](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/232351?cat_id=32836).