

УДК 336.1:657

DOI: <https://doi.org/10.32782/2520-2200/2018-4-23>**Костишин Н.С.**кандидат економічних наук,  
доцент кафедри фундаментальних  
та спеціальних дисциплінЧортківського навчально-наукового інституту  
підприємництва і бізнесу

Тернопільського національного економічного університету

## СУЧАСНИЙ СТАН ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО ЙОГО РОЗВИТКУ

У статті проведено аналіз чинної системи державного фінансового контролю, окреслено її наявну структуру в Україні, що має вигляд трирівневої моделі: зовнішній державний контроль, фінансовий контроль (аудит) за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням, внутрішній державний контроль (аудит). Визначено низку проблемних аспектів, зокрема недосконалість чинного законодавства, невідповідність проведення інспектування з урахуванням ризик-орієнтованого підходу під час вибору об'єктів для перевірки, необхідність зміни системи навчання майбутніх державних аудиторів. Запропоновано напрями подальшого розвитку системи державного фінансового контролю в частині уточнень Проекту Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю», які сприятимуть ефективному управлінню та контролю за використанням державних ресурсів.

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль, державний аудит, державний внутрішній контроль, аудит ефективності, інспектування, ревізія, ризики.

В статье проведен анализ действующей системы государственного финансового контроля, определена ее структура в Украине, которая выглядит как трехуровневая модель: внешний государственный контроль, финансовый контроль (аудит) за управлением государственными (местными) ресурсами и их использованием, внутренний государственный контроль (аудит). Определен ряд проблемных аспектов, в частности несовершенство действующего законодательства, несоответствие проведения инспектирования с учетом риск-ориентированного подхода при выборе объектов для проверки, необходимость изменения системы обучения будущих государственных auditors. Предложены направления дальнейшего развития системы государственного финансового контроля в части уточнений проекта Закона Украины «Об основных принципах деятельности органов государственного финансового контроля», способствующих эффективному управлению и контролю за использованием государственных ресурсов.

**Ключевые слова:** государственный финансовый контроль, государственный аудит, государственный внутренний контроль, аудит эффективности, инспектирование, ревизия, риски.

The current state and efficiency of the existing state control bodies, which mainly depend on the quality and perfection of the regulatory and legislative framework, require additional research. Therefore, this article is devoted to the analysis of the current state of the current system of state financial control, to determining the problem aspects and outlining the proposals for their further development, which will promote effective management and control over the use of state resources. Today, the state conducts a series of reforms in the field of public finance management aimed at developing an efficient and effective system of financial control, which should be based on the fundamental principles and best practices of the countries of the European Union. This involves changing the vector from the control function to the audit. In Ukraine, the system of state financial control has been formed as a set of control and analytical and expert actions of bodies of the three-tier model: state external financial control (audit), financial control over management (local) resources and their use, state internal financial control (internal control and internal audit). A key role in conducting state financial control is given by the Cabinet to the bodies of the State Service. Functional duties of these bodies consist in carrying out of state financial audits, inspection and monitoring of purchases and inspections (revision). Today, there are a number of problems that hinder the further development of the State Service, in particular, we want to highlight the following: the imperfection of regulatory, organizational-methodological, information support of the state control system; the imperfect level of reorientation of inspections into significant

financial disturbances and conducting audits solely on the basis of risks; the need to change the system of training and advanced training of state auditors. To resolve them, in our opinion, a number of clarifications should be introduced into the Draft Law of Ukraine "On the Basic Principles of Activities of State Financial Controls" and the development of normative acts that reflect the methodology of conducting inspections using a risk-oriented approach in selecting objects for carrying out inspections by authorities of the State Service. In turn, the draft Law will provide an opportunity to create a coherent, effective, and efficient system of state financial control, to ensure the development of the legal and methodological basis for the functioning and activities of the State Service.

**Keywords:** state financial control, public audit, internal state control, performance audit, inspection, audit, risks.

**Постановка проблеми.** Складні економічні умови України, обмеженість фінансових ресурсів, спрямованих на реалізацію соціальних програм, вимагають підвищення ефективності державного фінансового контролю, котрий займає чільне місце у системі державного регулювання економіки. Його головною метою є забезпечення стабільності фінансової системи, підвищення економічного добробуту країни, виконання функцій держави шляхом контролю за станом управління державними (місцевими) ресурсами, їх законного, економічного й ефективного використання, збільшення дохідної частини бюджетів усіх рівнів.

Тому питання побудови на демократичних принципах ефективного, системного державного фінансового контролю, який буде основним засобом для зміцнення довіри суспільства до державної влади в особі органів управління, запорукою приєднання до міжнародної спільноти, й надалі залишається актуальним.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання реформування державного фінансового контролю є предметом широких дискусій серед таких вітчизняних економістів, як Н.П. Владімірова [1], Г.В. Дмитренко [2], І.І. Іванова [3], Х.І. Іваськевич [4], О.В. Натарова [5], І.Є. Труш [6], А.В. Хмельникова [7], а також закордонних: А.-Д. Кохен [8], М. Симмоні [9]. Вагомий внесок цих досліджень здійснено в напрямі теоретичного обґрунтування необхідності подальших реформ державного контролю з урахуванням досвіду інших країн світу та удосконалення організації системи управління й використання державних ресурсів з метою забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. Однак сучасний стан та ефективність діяльності чинних органів державного контролю, що головним чином залежить від якості та досконалості нормативно-законодавчої бази, потребує проведення додаткових досліджень.

**Мета статті.** Проаналізувати сучасний стан чинної системи державного фінансового контролю, визначити проблемні аспекти та запропонувати напрями їх подальшого розвитку, що сприятиме ефективному управлінню та контролю за використанням державних ресурсів.

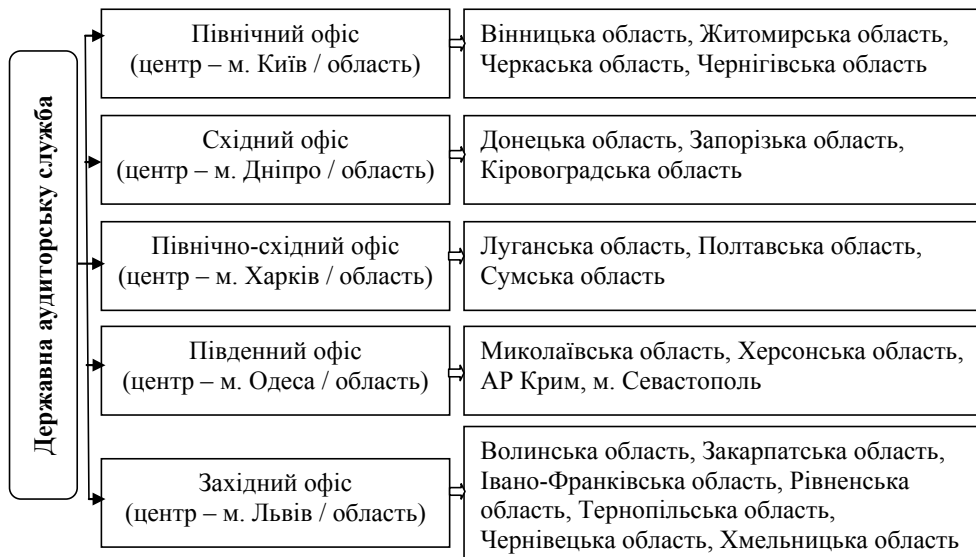
#### **Виклад основного матеріалу дослідження.**

Сьогодні державою проводиться низка реформ у частині управління державними фінансами, що мають на меті розбудову дієвої та ефективної системи фінансового контролю, яка повинна базуватися на фундаментальних принципах та кращих практиках країн Європейського Союзу. При цьому передбачено зміну вектора із функції контролю до аудиту. Така зміна повинна сприяти запобіганню неефективному, нецільовому використанню бюджетних ресурсів, переорієнтуванню проведення інспектування (ревізій) з урахуванням рівня ризиків для визначення значних фінансових порушень.

Для реалізації цілей в обраному напрямі, а також підвищення фінансової дисципліни у державному секторі економіки у червні 2016 року Кабінет Міністрів України реорганізував колишню Державну фінансову інспекцію у Державну аудиторську службу. Першочерговим завданням останньої є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю та здійснення відповідних заходів, спрямованих на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів. Держаудитслужба є центральним органом виконавчої влади з державного фінансового контролю, що діє у межах наявного правового поля від імені Кабінету Міністрів України, включаючи її міжрегіональні територіальні органи (рис. 1).

Її діяльність регламентується Бюджетним кодексом України [10], Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (1993 р.) [11], постановою Кабінету Міністрів України № 43 «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» (2016 р.) тощо.

Загалом в Україні сформовано систему державного фінансового контролю як сукупність контрольних-аналітичних і експертних дій органів, що прописані у Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року й мають вигляд трирівневої моделі:



**Рис. 1. Структура міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби**

1) державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата України від імені Верховної Ради;

2) фінансовий контроль за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використання, який здійснюють органи Держаудитслужби;

3) державний внутрішній фінансовий контроль (внутрішній контроль та внутрішній аудит), який забезпечується відповідно розпорядниками коштів та підрозділами внутрішнього аудиту в бюджетній установі [12].

Детальне вивчення повноважень та завдань Рахункової палати та органів Держаудитслужби показує їх подібність в окремих сферах контролю за станом управління й використання державних фінансів. Підхід наділення подібними повноваженнями перевірки органів, які є представниками різних гілок влади, вітчизняна практика державного контролю вважає негативним. Однак досвід провідних країн світу сприяє розвитку такого дублювання, адже за умов його мінімізації в практичній діяльності контрольних заходів органів, що функціонують від різних гілок влади, діє як механізм стримування та противаг, що в кінцевому підсумку забезпечує прозорість та результативність аудиту. Вважаємо, що для подальшого успішного розвитку вітчизняного фінансового контролю за такої моделі слід налагодити між вказаними органами ефективну систему взаємодії, яка матиме конструктивний характер в частині планування та проведення контрольних заходів, оновлення законодавчо-правового й методологічного поля.

Успішність модернізації системи державного фінансового контролю залежить не тільки

від досконалого вивчення новітнього досвіду контролю (публічного аудиту) країн ЄС, а й від належного та дбайливого ставлення до накопиченого в нашій країні досвіду державно-управлінської діяльності. Ми поділяємо думку В.В. Нікітіна, котрий, досліджуючи організацію державного контролю в Українських землях у XIX – на початку XX ст., доводить, що деякі конкретні функціональні особливості організації державного контролю, для прикладу в Російській імперії, якщо абстрагуватися від їх бюрократичної сутності, не суперечать наявним принципам публічного аудиту, прийнятим INTOSAI. Зокрема: забезпечена на найвищому рівні та зафіксована у Зводі законів незалежність державного контролю від урядових та інших адміністративних структур; контрольні палати як територіальні органи державного контролю (на відміну від казенних палат попереднього періоду) також були за законом позбавлені адміністративного впливу будь-яких місцевих органів державної влади з гарантованим найвищою волею правом перших повною мірою ревізувати діяльність останніх; наявність сталої нормативно-правової бази діяльності контрольних інституцій як на загальнодержавному, так і відомчому рівні; законодавча правова захищеність державних контролерів від будь-якого стороннього тиску під час виконання службових обов'язків; колективна (колегіальна) форма ухвалення остаточних рішень щодо підсумків контрольних дій, доповнена правовим механізмом оскарження таких рішень у вищих адміністративних та судових органах імперії тощо [13].

Отже, адаптація вітчизняної системи державного фінансового контролю (аудиту) до

правил країн Європейського союзу, особливо у виділенні внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, базуючись на наявному досвіді контрольних норм, сприятиме посиленню відповідного рівня фінансової дисципліни в державі, а також виступає передумовою вступу України до ЄС.

Ключову роль у проведенні державного фінансового контролю Кабмін відводить органам Держаудитслужби, з ефективною роботою яких пов'язує успішне проведення реформ. Функціональні обов'язки цих органів полягають у проведенні державних фінансових аудитів, перевірки і моніторингу закупівель та інспектування (ревізії). При цьому законодавець зобов'язує їх збільшити аудиторські перевірки, а інспектування проводити, фокусуючись на найбільших фінансових ризиках. Результати діяльності органів Держаудитслужби зображено у табл. 1.

Отже, у 2017 році працівниками Держаудитслужби проведено перевірку 287 суб'єктів господарювання у формі державного фінансового аудиту загалом, що у 2,4 раза більше, ніж у 2016 році. Також спостерігаємо й скорочення проведення ревізій у 2017 р. в 1,3 раза. Хоча результати роботи контролюючих органів показують виконання поставлених перед ними завдань, проте сьогодні є низка проблем, які перешкоджають подальшому розвитку Держаудитслужби, серед яких хочемо виділити такі:

- недосконалість нормативно-правового, організаційного-методологічного, інформаційного забезпечення системи державного контролю;
- недосконалий рівень переорієнтації інспектування на значні фінансові порушення та проведення ревізій винятково на основі ризиків;
- необхідність зміни системи навчання та підвищення кваліфікації державних аудиторів.

Необхідною умовою системності державного фінансового контролю є дієва законодавча база, яка забезпечувала б його легітимність, цілісність і чітко визначала взаємозв'язки

всіх елементів цієї системи. Як зазначає більшість дослідників, в Україні чинна нормативно-правова база у сфері державного фінансового контролю характеризується недосконалістю, розрізненістю у підходах і принципах, протиріччями в законодавчих актах. Часта зміна законодавства, що відбувається в Україні, не сприяє, а, навпаки, гальмує формування правової цілісної системи державного фінансового контролю та стратегії її розвитку [15].

З метою забезпечення створення та розвитку консолідованої та гармонізованої законодавчої бази разом із дієвими механізмами імплементації у сфері державного фінансового контролю, що є осередком стратегічних реформ розвитку держави, а також виконуючи завдання Концепції [12], Держаудитслужба розробила проект Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю», який запропоновано у відкритому доступі для громадського обговорення [14] (Проект Закону). Цей документ містить шість розділів, в яких, крім загальних та прикінцевих положень, значна увага приділена статусу органів державного контролю, їх повноваженням, правовому захисту посадових осіб цих органів.

Основні аспекти планування та проведення державних фінансових аудитів, ревізій, зустрічних звірок виокремлено в розділі IV. Тут прописані особливості проведення органами державного фінансового контролю планових та позапланових виїзних ревізій, зустрічних звірок. Щодо ж проведення державного фінансового аудиту вказано на дотримання загальних та процедурних стандартів, останні повинні затверджуватися (а попередньо розроблятися) Держаудитслужбою. Стосовно засад проведення перевірок та моніторингу державних закупівель інформація взагалі відсутня.

Вважаємо за доцільне у Проекті Закону детальніше прописати механізм, критерії оцінювання та методи дослідження щодо особливостей організації, планування, здійснення

Таблиця 1

**Діяльність органів Держаудитслужби за 2016–2017 рр.**

Проведено контрольних заходів	Кількість (фактів, об'єктів контролю)	
	2016 р.	2017 р.
Інспектування (ревізії) фінансово-господарської діяльності	2388	1809
Державні фінансові аудити виконання місцевих бюджетів	17	38
Державні фінансові аудити виконання бюджетних програм	19	60
Державні фінансові аудити діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	86	189
Перевірки державних закупівель	147	63
Зустрічні звірки	10308	6122

*Джерело: розроблено автором на основі даних Держаудитслужби [14]*

конкретних форм державного аудиту (фінансового аудиту, аудиту ефективності, аудиту відповідності), звітування про результати аудиту та їх реалізацію. Термін «аудит ефективності» слід застосовувати як у разі проведення органами ДФК контрольних заходів, спрямованих на оцінку ефективності витрачання бюджетних коштів, так і під час оцінювання результативності діяльності державних (муніципальних) інституцій [16, с. 39].

Інспектування як захід державного фінансового контролю проводиться у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу чи окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Відповідно у чинному законодавстві нічого більше не прописано, тільки те, що результати такої перевірки оформляються актом [11, ст. 4]. У «новому» Законі інвестуванню приділено ст. 8, яка скорочена до фрази: «Інспектування є заходом державного фінансового контролю, що здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії» [14]. При цьому взагалі не згадується використання ризикоорієнтованого підходу щодо проведення такого роду перевірок, не прописано й механізму визначення самих ризиків та якими нормативними актами вони повинні регулюватися.

Сьогодні під час проведення інспектування (ревізій) працівники органів Держаудитслужби для визначення ризиків керуються Протоколом № 7 засідання Методологічної ради щодо концепції ризик-орієнтованого відбору об'єктів контролю до плану контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції України та її територіальних органів [17]. Відбір підконтрольних установ за ризиками здійснюється відповідно до наведених додатків. Відповідно до цього Протоколу, ризик-орієнтований відбір об'єктів контролю не поширюється на проведення ревізій за дорученням Президента України, Адміністрації Президента, Кабміну тощо. Такі об'єкти перевіряють у позачерговому порядку. Усі ризики розділено на високі, середні та низькі залежно від критеріїв ризику та мають власні бали за шкалою 5; 0,5; 0,05 відповідно. Перевага для включення до плану перевірки надається тим об'єктам, де кількість ризиків високого ступеня є найбільшою. При цьому, складаючи план ревізії, працівники органів Держаудитслужби повинні врахувати показники залежно від ризику за результатами діяльності об'єктів контролю за 3 попередніх роки (за сумарними показниками звітності та/або станом на відпо-

відну дату (дати) звітного періоду). Варто зауважити, що відповідний аналіз діяльності об'єктів, які підлягатимуть перевірці, слід здійснювати не менше як за місяць. Такий механізм проведення ризик-орієнтованого відбору вимагає наявності відповідної інформації про суб'єктів господарювання органами Держаудитслужби. Сьогодні така інформація відсутня, водночас методика самого відбору є недосконалою.

Отже, з метою удосконалення майбутнього законодавства вважаємо за доречне в Проекті Закону ст. 8 доповнити в частині, що інспектування проводиться у формі ревізії із використанням ризик-орієнтованого підходу, який здійснюється на основі затвердженої відповідної методики Держаудитслужбою. Зі свого боку, останній слід розробити та прийняти новий нормативний акт, в якому має бути чітко прописана методика проведення ризик-орієнтованого відбору із використанням автоматизованої інформаційно-аналітичної системи. Ефективність таких змін підтверджує прийнята Кабміном Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки [18].

Ефективне виконання поставлених завдань та вимог законодавцем щодо реформування державного фінансового контролю потребує не тільки оновлення робочих кадрів органів Держаудитслужби, але й зміни у навчальних програмах і планах під час підготовки майбутніх працівників у сфері проведення державного контролю та аудиту.

Сьогодні під час підготовки молодшого спеціаліста (в майбутньому молодшого бакалавра) у галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» передбачено вибіркову дисципліну «Контроль та ревізія» з відповідними завданнями та змістом. Враховуючи сучасні зміни, вважаємо за доцільне перейменувати дисципліну у «Державний фінансовий аудит та інспектування (ревізія)» з метою формування знань і практичних навичок у студентів з виконання державного аудиту, інспектування та моніторингу державних закупівель. Така дисципліна забезпечить вивчення теоретичних засад організації роботи органів Держаудитслужби та інших органів державного фінансового контролю в Україні. За такої умови, формуючи зміст дисципліни, слід врахувати сучасні зміни не тільки в організації державного фінансового контролю, а й в методиці його проведення.

**Висновки.** Таким чином, сьогодні в нашій країні відбувається реформування системи державного фінансового контролю, що вже має низку позитивних змін. Зокрема, сформовано структуру органів ДФК у вигляді трирівневої моделі, прийнято низку законодавчих актів,

які спрямовані на розвиток системи контролю. Однак є ще чимало проблем, для вирішення деяких із них, на наш погляд, слід внести низку уточнень у Проект Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» та розробити нормативні акти, які відобразатимуть методику проведення інспектування з використанням ризик-орієн-

тованого підходу під час відбору об'єктів для проведення перевірок органами Держаудитслужби. Прийняття Проекту Закону дасть можливість створити цілісну, дієву та ефективну систему державного фінансового контролю, забезпечити розвиток правової та методологічної бази функціонування й діяльності органів Держаудитслужби.

#### Список використаних джерел:

1. Владімірова Н.П. Напрями реформування державного фінансового контролю задля забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання / Н.П. Владімірова // Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 16. С. 48–52.
2. Дмитренко Г.В. Фінансовий контроль в Україні: проблеми і шляхи розвитку : [монографія] / Г.В. Дмитренко. К.: «К. І. С.», 2010. 374 с.
3. Іванова І.І. Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку : [монографія] / І.І. Іванова. К.: Академвидав, 2010. 168 с.
4. Іваськевич Х.І. Система органів державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні / Х.І. Іваськевич // Економіка і суспільство. 2017. № 11. С. 421–424.
5. Натарова О.В. Оцінка стану фінансового контролю державного сектору / О.В. Натарова // Економічний часопис. XXI. 2015. № 1–2 (1). С. 106–109.
6. Труш І.Є. Державний фінансовий контроль в умовах економічних трансформацій / І.Є. Труш // Причорноморські економічні студії. 2017. Випуск 14. С. 141–144.
7. Хмельков А.В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : [монографія] / А.В. Хмельков. Х.: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2012. 292 с.
8. Cohen A.-G. Control Interne et Audit Publics / Alain-Gerard Cohen. Paris, France : L.G.D.J, 2005. 184 p.
9. Simmony M. Le Controle Financier Public dans le cadre de l' Union Europeenne de son elargissement / Marc Simmony // Revue Francaise de Finances Publiques. 2002. No 77. 312 p.
10. Бюджетний кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
11. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.93 р. № 2940XII № 3202IV (зі змінами станом на 16.10.2012). URL: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)
12. Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 10 травня 2018 р. № 310-р. URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-p](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-p)
13. Нікітін В.В. Організація державного контролю в українських землях у XIX – на початку XX ст. / В.В. Нікітін // Державне будівництво. 2017. № 1. С. 1–19.
14. Офіційний веб-сайт Державної аудиторської служби України. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/uk/publish/article/13292>
15. Слободяник Ю.Б. Формування системи державного аудиту в Україні : монографія / Ю.Б. Слободяник. Суми: ФОП Наталуха А.С. 2014. 321 с.
16. Сухарева Л.О. Державний аудит ефективності: системність, організація, методика: Монографія / Л.О. Сухарева, Т.В. Федченко. Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. 289 с.
17. Протоколом № 7 засідання Методологічної ради щодо концепції ризик-орієнтованого відбору об'єктів контролю до плану контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції України та її територіальних органів. URL: <http://cons.parus.ua/map/doc/08DKX521BE/Protokol--7-zasidannya-Metodologichnoyi-radi-schodo-kontseptsiyi>
18. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р.: URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p)