



<https://doi.org/10.15407/economyukr.2020.11.021>
УДК 336.148

Ю.Д. РАДІОНОВ, д-р екон. наук,
начальник відділу адаптації та імплементації міжнародних стандартів,
Рахункова палата України,
вул. М. Коцюбинського, 7, 01601, Київ, Україна,
e-mail: radud@ukr.net,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1691-1090>

ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ І СТАНОВЛЕННЯ АУДИТУ ВІДПОВІДНОСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ БЮДЖЕТНИМИ КОШТАМИ

Проаналізовано систему державного фінансового контролю України, його понятійний апарат, статус контролюючих органів. Здійснено аналіз видів бюджетних порушень, яких припускаються учасники бюджетного процесу при використанні бюджетних коштів. Акцентовано увагу на необхідності зміни парадигми контролю з метою запобігання виникненню бюджетних порушень, а не лише констатації факту їх здійснення. Обґрунтовано доцільність запровадження аудиту відповідності як важливого інструменту забезпечення дотримання учасниками бюджетного процесу законодавчих норм, правил, процедур щодо ефективності управління та використання бюджетних коштів.

Ключові слова: бюджет; бюджетна система; бюджетний процес; бюджетні кошти; фінансовий контроль; аудит; ефективність використання бюджетних коштів; соціально-економічний розвиток.

Контроль як важлива функція державного управління допомагає управлінському апарату у своєчасній реалізації завдань, обґрунтованості прийняття рішень, вказує на наявність і шляхи розв'язання проблем, надає інформацію про ступінь виконання бюджетних програм, проєктів, досягнення цілей соціально-економічного розвитку країни, підвищує виконавську дисципліну учасників бюджетного процесу тощо.

Ефективність роботи органів державної влади, місцевого самоврядування залежить від дієвості заходів контролю. Ослаблення системи контролю, нестабільність її організаційно-правового регулювання становлять загрозу не тільки для економіки та соціальної сфери, а й національним інтересам держави.

Ц и т у в а н н я: Радіонов Ю.Д. Фінансовий контроль і становлення аудиту відповідності забезпечення ефективного управління бюджетними коштами. *Економіка України*. 2020. № 11. С. 21—40. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2020.11.021>

ви. Держава не може повноцінно функціонувати й розвиватися без чітко організованої системи контролю, адже контроль є невід'ємним елементом надбудови суспільства і зазнає серйозних змін у процесі розвитку політичної системи, органів законодавчої та виконавчої влади, господарського управління.

Питання розбудови ефективної системи державного фінансового контролю, у тому числі діяльності Рахункової палати, перебувають у полі зору широкого кола науковців. Так, В.К. Симоненко, О.І. Барановський і П.С. Петренко розглядають питання реформування системи державного фінансового контролю в Україні [1]. З. Варналій і К. Коваленко висвітлюють механізм імплементації досвіду пострадянських країн у систему зовнішнього державного фінансового контролю України [2]. Ю.Б. Слободяник окреслює проблемні питання методології, забезпечення якості державного аудиту України [3]. О. Койчева справедливо досліджує питання відсутності засобів впливу Рахункової палати на порушників бюджетного процесу [4]. О.Д. Шевчук акцентує увагу на необхідності узгодження завдань, функцій, повноважень і сучасної методики фінансового контролю в роботі Рахункової палати [5]. У своїх працях не оминули увагою окреслені питання й такі науковці, як Ю.М. Воронін [6], В.Д. Макогон [7], В.Ф. Максимова [8], В.М. Опарін [9], Н.Б. Ярошевич [10] та інші. Проте, незважаючи на вагомий здобуток вчених, деякі питання є дискусійними, полемічними, а отже, потребують більш ретельного підходу для розгляду і розкриття зазначеної тематики. Крім того, досі не сформовано дієву систему ефективного державного фінансового контролю країни, яка б запобігала шахрайству і бюджетним порушенням. Не вистачає наукових праць, де б комплексно розглядалося питання ефективності функціонування системи державного фінансового контролю України, її відповідності суспільним запитам, здійснювався аналіз бюджетних порушень, а також проводилося дослідження сумісності системи з міжнародними стандартами INTOSAI (ІНТОСАІ — Міжнародна організація вищих органів аудиту), особливо щодо впровадження аудиту відповідності. Таким чином, є потреба в подальшому продовженні відповідних наукових розвідок.

Отже, **мета статті** — проаналізувати стан системи державного фінансового контролю в Україні, структуру бюджетних порушень, обґрунтувати доцільність впровадження міжнародних стандартів INTOSAI щодо становлення і розвитку аудиту відповідності як важливого інструменту запобігання бюджетним порушенням і забезпечення ефективного управління та використання бюджетних коштів.

Для цього застосовано сукупність методів і підходів, що дозволило реалізувати концептуальну єдність дослідження: зокрема, системний і структурний методи використано при розкритті стану державного фінансового контролю. За допомогою порівняльного і факторного методів узагальнено та систематизовано досвід зарубіжних вищих органів аудиту, а також здійснено аналіз структури бюджетних порушень з урахуванням принципів, на яких засновано міжнародні стандарти INTOSAI, обґрунтовано доцільність імплементації аудиту відповідності як важливого інструменту забезпечення ефективного управління та використання бюджетних коштів.

Інформаційною основою дослідження стали наукові праці вчених, офіційні документи, звіти державних органів, положення міжнародних стан-

дартів вищих органів аудиту (ISSAI). Аналіз економічної літератури свідчить про відсутність єдиної думки стосовно понятійного апарату державного фінансового контролю, що характеризує різноплановість, складність системи та елементів її функціонування.

У фінансово-економічному словнику зазначається, що «контроль» (від лат. *controle* — перевірка) — це елемент управління економічними об'єктами і процесами, що полягає в спостереженні за об'єктами (процесом) з метою перевірки відповідності реального стану діяльності підприємства нормативним та інструктивним документам [11, с. 283]. Аналогічне визначення дається в Економічній енциклопедії за редакцією С.В. Мочерного [12, с. 829].

В.Ф. Максимова розділяє і дає окремі визначення контролю, фінансовому контролю, державному фінансовому контролю [8, с. 9—10]. Такий самий розподіл і, власне, визначення дає російський дослідник Ю.М. Воронін [6, с. 28, 37, 50].

Аналіз інтерпретацій термінів «контроль», «фінансовий контроль», «державний фінансовий контроль» свідчить про їх складність, різнобічність, багатогранність. Деякі науковці вважають, що державний фінансовий контроль — це сукупність дій та операцій, що використовуються державними фінансовими органами при перевірці фінансових та суміжних з ними видів діяльності суб'єктів господарювання, установ та організацій, діяльність яких пов'язана з використанням бюджетних коштів і власності держави та управлінням із застосуванням специфічних форм і методів [10, с. 162]. Інші дослідники вживають більш ліберальний термін «бюджетний контроль», під яким, на їхню думку, слід розуміти сукупність заходів, що проводять контролюючі органи з перевірки законності, доцільності та ефективності формування і використання грошових фондів держави, органів місцевого самоврядування, установ, які фінансуються з бюджетів різних рівнів [13, с. 155].

Аналіз понятійного апарату і термінологічних визначень показав, що, незважаючи на зміну соціально-економічного устрою держави і тривалу трансформацію системи державного фінансового контролю, науковці досі ототожнюють поняття «контроль», «фінансовий контроль», «державний фінансовий контроль», що вносить певну плутанину в їх сприйняття і тлумачення. Натомість, лише деякі дослідники застосовують в обігу нові поняття, зокрема «аудит», який, на наш погляд, відображає еволюцію контролю як виду діяльності і як наукового поняття та є більш сучасним терміном на даному етапі суспільного розвитку.

Початок ХХІ ст. ознаменувався оновленням повноважень вищих контрольних органів багатьох країн, їх переорієнтацією на здійснення державного аудиту. На порядок денний виходять стратегічні завдання: визначення економічності, ефективності, результативності використання ресурсів країни та якості державного управління. Відбувається оновлення міжнародних стандартів державного аудиту з урахуванням глобальних потреб розвитку цивілізації, розширення кола підконтрольних суб'єктів, яке включає не лише органи влади, державні установи та підприємства, а й приватних суб'єктів господарювання [14, с. 1].

Державний фінансовий контроль (аудит) — це, по суті, законодавчо встановлена діяльність відповідних органів (інституцій), скерована на недопущення суб'єктами господарювання зловживань, порушень, недоліків при

управлінні та використанні фінансових ресурсів, майна, інших цінностей і активів держави або муніципалітету. Контроль (аудит) є ключовою функцією управління у сфері фінансів. Фінансовий контроль — своєрідний універсальний феномен, який застосовується в різних сферах суспільного життя — від політичної до соціально-економічної, наукової та ін. Сутність контролю розкривається у взаємозв'язку застосування і функціонування фінансів, тобто контроль є там, де є фінансові ресурси. Формування і використання грошей як фінансових ресурсів здійснюються під впливом різнобічних факторів, що зумовлює організацію фінансового контролю як особливої сфери фінансової діяльності, інструменту забезпечення розвитку соціально-економічних процесів. Виходячи із завдань, які стоять перед фінансовим контролем, він є:

- складовою ланкою економічного процесу;
- чинником процесів формування, розподілу та перерозподілу ВВП;
- ключовою функцією управління;
- визначальним чинником результативної діяльності суб'єкта контролю.

Контроль у сфері фінансів ґрунтується на таких принципах: поєднання державних і приватних інтересів, об'єктивності та законності використання фінансових ресурсів. Сучасні тенденції у суспільному розвитку зумовили розширення інтеграційних процесів. Так, міжнародні організації, такі як INTOSAI та EUROSAI (Європейська організація вищих органів аудиту), формують загальні принципи контролю, зокрема:

- закріплення на законодавчому рівні принципу незалежності як обов'язкового елемента управління фінансовими ресурсами та розвитку демократії;
- здійснення попереднього контролю за результатами діяльності суб'єкта контролю (аудиту);
- проведення зовнішнього і внутрішнього контролю (аудиту) як необхідна умова функціонування державного фінансового контролю;
- застосування принципів відкритості та гласності контролюючих органів з дотриманням вимог державної таємниці.

Незалежно від форм контролю (аудиту), основним його завданням є створення такої системи, яка б допомагала управлінській вертикалі у реалізації державної економічної політики, повною мірою відповідала його соціально-економічній сутності, забезпечувала єдність і стійкість організаційно-економічних зв'язків, забезпечувала ефективність управління та використання бюджетних коштів. Аналіз стану фінансового контролю в Україні показав, що чинна система є недостатньо ефективною, оскільки не впливає на обсяги бюджетних порушень. Навпаки, бюджетні порушення останніми роками мають стійку тенденцію до зростання, хоча в минулому цей показник коливався в різні боки (рис. 1), що є певним доказом того, що проблема бюджетних порушень у бюджетній системі країни не зникла. Тим часом, обсяги бюджетних порушень є дестабілізуючим чинником для соціально-економічного розвитку країни, оскільки вони не дають можливості досягати пріоритетних цілей суспільного розвитку.

Як видно з рис. 1, за досліджуваний нами десятирічний період найменший обсяг бюджетних порушень був виявлений у 2012 р. і його сума становила 12,9 млрд грн, а найбільший — у 2010 р. з сумою 52 млрд грн. У 2019 р. порівняно з 2018 р. обсяг бюджетних порушень зріс у 2,9 рази. Обсяги

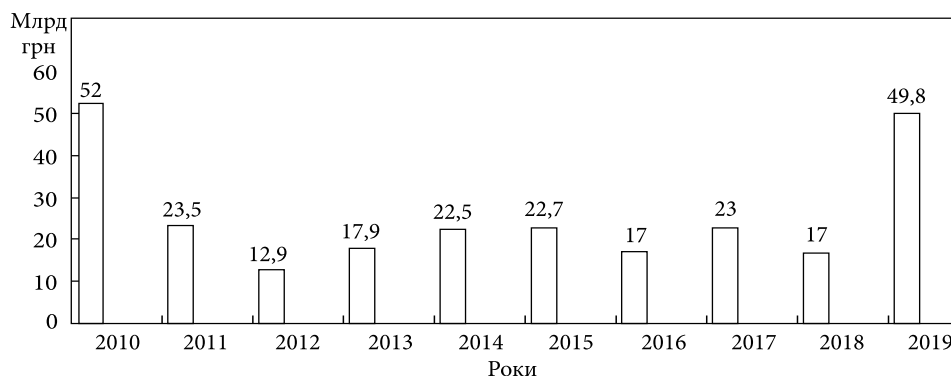


Рис. 1. Обсяги виявлених бюджетних порушень в Україні у 2010—2019 рр.

Джерело: побудовано автором за: Звіт Рахункової палати України за 2019 рік. — С. 17 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=876>

бюджетних порушень є вражаючими для будь-якої країни, а для України особливо, з огляду на обмеженість фінансових ресурсів на вирішення актуальних питань соціально-економічного розвитку. Серед значного переліку причин виникнення бюджетних порушень у тому числі є недотримання учасниками бюджетного процесу норм Бюджетного кодексу, законів, нормативно-правових актів.

З установлених у 2019 р. бюджетних порушень на загальну суму 49,76 млрд грн 6% (або 2,97 млрд грн) припадало на порушення та недоліки при адмініструванні дохідної частини державного бюджету; 29,5% (або 14,7 млрд грн) — на неефективне управління та використання бюджетних коштів і 64,5% (або 32,1 млрд грн) — на порушення бюджетного законодавства¹.

Структура виявлених порушень бюджетного законодавства є такою:

- 60,9% (або 19 552,2 млн грн) — це порушення, допущені при плануванні бюджетних коштів;
- 30,3% (або 9732,3 млн грн) — використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства;
- 4,8% (або 1530,2 млн грн) — порушення під час здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- 1,8% (або 584,1 млн грн) — порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку;
- 1,2% (або 402,6 млн грн) — інші порушення;
- 1,0% (або 307,1 млн грн) — нецільове використання бюджетних коштів².

Аналіз структури і обсягів бюджетних порушень дає підстави для висновку про значну проблему бюджетної системи, недосконалий бюджетний процес і необхідність вжиття відповідних заходів з метою зменшення обсягів порушень і впровадження аудиту відповідності. Ми проаналізували основні порушення бюджетного законодавства, які мали місце в минулі роки, і встановили, що його структура щороку змінювалась і залежить від кожного аудиту, виду економічної діяльності суб'єкта господарювання, обсягу затверджених бюджетних асигнувань (табл. 1).

¹ Звіт Рахункової палати України за 2019 рік. — С. 6—7 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=876>

² Там само. — С. 9.

Таблиця 1. Основні порушення бюджетного законодавства в Україні у 2011—2018 рр. (%)

Види порушень
<p>У сь о г о</p> <p>Бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням і виконанням державного замовлення</p> <p>Порушення під час здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за бюджетні кошти</p> <p>Використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав</p> <p>Втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень</p> <p>Планування з порушенням чинного законодавства</p> <p>Використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства</p> <p>Заплановані та використані кошти, не передбачені жодною державною програмою</p> <p>Недотримання встановлених порядку і строків складання, затвердження і подання документів</p> <p>Порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку</p> <p>Нецільове використання коштів державного бюджету, передбачених на виконання державних програм</p> <p>Відволікання коштів державного бюджету в дебіторську заборгованість</p> <p>Недотримання встановлених порядку і строків перерахування міжбюджетних трансфертів</p> <p>Недотримання принципу пропорційності фінансування (розподілу) бюджетних коштів</p> <p>Нецільове використання кредитних ресурсів</p> <p>Незаконні виплати заробітної плати</p> <p>Перерозподіл коштів між бюджетними програмами і кодами економічної класифікації</p> <p>Незаконне збільшення обсягів дотацій та субвенцій</p> <p>Незаконне недофінансування захищених статей держбюджету</p> <p>Інші</p>

Джерело: розраховано автором за: Звіт Рахункової палати України за 2011 рік [Електронний pdf; Звіт Рахункової палати України за 2012 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : ти за 2013 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/> ресурс]. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16747166/Zvit_2014. http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16748714/Zvit_RP_2015.pdf; Звіт Рахункової ua/doccatalog/document/16751480/Zvit_RP_2016.pdf; Звіт Рахункової палати України за 2017 ment/16755497/Zvit_RP_2017.pdf?subportal=main; Звіт Рахункової палати України за 2018 рік 16760161/ZVIT%20RP%202018.pdf

Так, якщо у 2019 р. 60,9% (а це 19 552,2 млн грн) бюджетних порушень було допущено при плануванні бюджетних коштів, то і за період з 2011 по 2018 р. ситуація була аналогічною, оскільки найбільший обсяг порушень мав місце у сферах планування (31,4%), використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав (22%), використання коштів з порушенням чинного законодавства (12,4%), здійснення державних закупівель (11,5%) тощо.

На наш погляд, запровадження аудиту відповідності дасть змогу покращити планування бюджетних коштів, сприятиме належному веденню бухгалтерського обліку, вдосконаленню нормативно-правової бази щодо проходження стадій бюджетного процесу, вчасному виявленню недоліків, обґрунтуванню необхідності аналізу причин виникнення порушень.

У Бюджетному кодексі України (ст. 2 п. 49) визначено поняття «управління бюджетними коштами»³, яке передбачає виконання учасниками

³ Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

	Роки								Разом за 2011—2018 рр.
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
	100	100	100	100	100	100	100	100	100
	40,9	—	1,6	9,6	—	—	—	—	6,5
	19,1	24,9	18,1	13,2	10,4	1,8	1,0	3,2	11,5
	13,1	27,9	25,8	2,4	32,6	48,2	26,1	—	22,0
	6,0	1,7	—	—	—	—	—	2,0	1,6
	5,5	8,9	34,3	28,7	33,6	35,8	40,7	64,1	31,4
	3,9	6,9	—	16,6	13,9	11,1	24,8	21,6	12,4
	3,2	—	—	—	—	—	—	—	0,4
	—	12,7	—	7,6	5,5	—	3,8	—	3,6
	—	9,8	4,5	1,4	—	2,0	1,0	4,3	2,8
	—	3,0	—	—	—	—	—	—	0,4
	—	1,7	3,9	—	1,1	—	—	—	0,9
	—	—	2,1	—	—	—	—	—	0,3
	—	—	2,1	2,0	—	—	—	—	0,5
	—	—	4,6	—	—	—	—	—	0,5
	—	—	1,2	—	2,1	—	—	—	0,4
	—	—	—	—	—	—	—	3,5	0,4
	—	—	—	11,1	—	—	—	—	1,4
	—	—	—	5,7	—	—	—	—	0,6
	8,3	2,5	1,8	1,7	0,8	1,1	2,6	1,3	2,4

ресурс]. — Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16740480/Zvit_2011.
http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16742074/Zvit_2012.pdf; Звіт Рахункової пала-
[document/16744990/Zvit_2013.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16744990/Zvit_2013.pdf); Звіт Рахункової палати України за 2014 рік [Електронний
pdf; Звіт Рахункової палати України за 2015 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу :
палати України за 2016 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov>.
рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/docu-
\[Електронний ресурс\]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/>](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/docu-)

бюджетного процесу тих функцій і завдань, які на них покладаються в межах окреслених повноважень. Що стосується визначення безпосередньо терміна «бюджетні кошти» (п. 11)⁴, то це той фінансовий ресурс, який формується при наповненні бюджету і у вигляді бюджетних видатків використовується на відповідні напрями та заходи соціально-економічного розвитку країни.

Позабюджетні кошти, кошти державного і місцевих бюджетів, майно громад, земля, нерухомість, інша власність держави або муніципалітету є об'єктами контролю. Суб'єктами контролю є уповноважені бюджетним законодавством органи, наприклад: Державна аудиторська служба України, Міністерство фінансів України, Рахункова палата, підрозділи внутрішнього контролю міністерств, відомств та інших установ і організацій. Важливими суб'єктами контролю, особливо в розвинутих демократіях, де населення бере активну участь у бюджетному процесі, є громадськість та добровільно створе-

⁴ Там само.

ні незалежні спілки, професійні організації, об'єднання громад, інші групи активістів, які виконують контролюючу функцію в бюджетному процесі.

Контролюючі органи та інституції в системі державного фінансового контролю країни мають єдину мету: спонукати учасників бюджетного процесу дотримуватися законодавчих норм, принципів щодо законного, цільового та ефективного використання бюджетних коштів, управління державною та комунальною власністю.

Проведений нами аналіз законодавства у сфері державного фінансового контролю свідчить, що в Україні відсутній закон про систему державного фінансового контролю, яким би врегулювалися комплексні питання статусу кожного контролюючого органу в системі державного фінансового контролю з чіткими функціями здійснення аудитів, перевірок, ревізій, експертних та інших контрольно-аналітичних заходів. Наприклад, у ст. 1 Закону Латвії «Про Державний контроль» зазначено, що цей орган є незалежною, колегіальною, вищою аудиторською інституцією в Латвійській Республіці (The State Audit Office shall be the independent, collegial supreme audit institution in the Republic of Latvia), яка проводить аудити відповідно до міжнародних стандартів аудиту державного сектору, затверджених Конгресом INTOSAI та визнаних у Латвії Генеральним аудитором⁵.

В Україні поміж органів державного фінансового контролю питання статусу чітко не врегульовано, хоча деякі науковці акцентують, що Рахункова палата є вищим органом аудиту в країні, але це твердження, скоріше за все, базується на тому, що Рахункова палата України є членом Міжнародної організації вищих аудиторських інституцій (INTOSAI), проте в Законі України «Про Рахункову палату» цей статус чітко не встановлений, зокрема, у ст. 1 п. 3 зазначено, що Рахункова палата є державним колегіальним органом⁶.

На наш погляд, прийняття такого закону врегулювало б питання правового статусу контролюючих органів, сприяло б уникненню дублювання функцій, економії бюджетних коштів, раціональному розподілу фінансових ресурсів, підвищенню ефективності заходів контролю (аудиту), формуванню прозорого середовища в бюджетній системі. Створити прозоре середовище в бюджетній системі без посилення ролі контролю за бюджетними операціями досить складно. Адже, бюджетний контроль — це сукупність заходів, що проводять відповідні органи з метою встановлення законності, доцільності й ефективності дій у формуванні та використанні бюджетних потоків [15, с. 20].

За даними Міжнародного валютного фонду, в Україні через корупцію щороку втрачається близько 2% економічного зростання⁷. Це підриває національну економіку, негативно впливає на ефективність управління бюджетними коштами, динаміку соціально-економічного розвитку країни.

⁵ Про Державний контроль : Закон Латвії від 09.05.2020 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://lrvk.gov.lv> (дата звернення: 20.09.2020).

⁶ Про Рахункову палату : Закон України № 576-VIII від 02.07.2015 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page>

⁷ У МВФ порахували, скільки відсотків економічного зростання в Україні «з'їдає» корупція [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://tsn.ua/groshi/u-mvf-porahuvai-skilki-vidsotkiv-ekonomichnogo-zrostannya-v-ukrayini-z-yidaye-korupciya-1030025.html> (дата звернення: 15.06.2020).

У Бюджетному кодексі України (ст. 116)⁸ вписано деякі види порушень бюджетного законодавства, проте цей перелік не повний. Як свідчать результати нашого дослідження, бюджетні порушення здійснюються в різних сферах економічної діяльності і весь час змінюються. На них впливають напрями використання коштів, а також існуючі прогалини в законодавстві та інші «слабкі» місця, які дають можливість деяким розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів застосовувати незаконні схеми їх використання. Ст. 117 і 118 Бюджетного кодексу України⁹ визначено заходи впливу на порушників бюджетного законодавства, проте дієвого механізму немає, а отже, бюджетні порушення не зменшуються. Як свідчить міжнародна практика, органи фінансового контролю мають зосереджувати свою увагу на законності дій кожного учасника бюджетного процесу незалежно від рівня його компетенції та відповідальності.

Посилення дієвості фінансового контролю за бюджетними коштами забезпечить відповідність бюджетних планів і фактичних результатів, що є умовою прийняття обґрунтованих управлінських рішень і запорукою ефективного бюджетного планування [7, с. 122]. Ми також погоджуємося з думкою, що, крім відпрацьованого законодавства, мають сформуватись і відповідна культура бюджетного процесу, повага до законів з боку всіх гілок влади, у тому числі й у самих виконавців [9, с. 181].

У сучасних умовах дуже важливо навчитись ефективно управляти бюджетними коштами, оскільки це уможливить сталий, динамічний соціально-економічний розвиток країни, досягнення запланованих стратегічних цілей, забезпечить належний рівень соціальних послуг, підвищить добробут населення. При складанні проєктів державного і місцевих бюджетів повинні враховуватись прогнози соціально-економічного розвитку країни, перспективи фіскальної та пріоритети бюджетної політики, засади розвитку державного сектору економіки.

Від імені уряду проєкт Державного бюджету України складає Міністерство фінансів, а від імені Верховної Ради України (згідно із ст. 98 Конституції України) державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) здійснює Рахункова палата¹⁰. Таким чином, законодавча гілка влади контролює виконавчу.

У світі ситуація здебільшого є аналогічною, і залежно від специфіки територіального устрою країни існують різні системи державного фінансового контролю. Проте їх організаційно-методологічна діяльність у сучасних умовах здійснюється з урахуванням загальних принципів міжнародних стандартів INTOSAI (ISSAI), вироблених на основі багаторічного досвіду.

Наприклад, у Туреччині функціонує Рахунковий суд, аналогічна установа є у Франції. У США функціонує Офіс урядової підзвітності, у Латвії — Державний контроль, аналогічна інституція є в Естонії, у Великій Британії цими питаннями опікується Національний аудиторський офіс, у Канаді — відомство Генерального аудитора, у Польщі — Вища палата контролю, в

⁸ Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

⁹ Там само.

¹⁰ Конституція України № 254к/96-ВР від 28.06.1996 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

Угорщині — Державний аудиторський офіс, у Німеччині — рахункові палати при Бундестазі та парламенті. Крім парламентського контролю діють система контролю в межах виконавчої гілки влади (урядовий контроль), а також органи фінансового контролю при главі держави (президентський контроль). У Росії це Рахункова палата, а також рахункові палати в усіх суб'єктах Російської Федерації, у Білорусі — Комітет державного контролю.

В Україні з 1996 р. функціонує Рахункова палата. Згідно з відповідним Законом України¹¹, інституція виступає незалежним органом парламентського контролю. Основним її завданням (ст. 1) є: здійснення від імені Верховної Ради України контролю за надходженням коштів до державного бюджету України та їх використанням¹²; результатом її діяльності має бути зменшення незаконного, нецільового та неефективного використання бюджетних коштів.

Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення двох видів аудиту: фінансового і аудиту ефективності, а також експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. *Фінансовий аудит* полягає в перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами. *Аудит ефективності* передбачає встановлення фактичного стану справ і надання оцінки щодо своєчасності та повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками і одержувачами, законності, своєчасності та повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів¹³. Нормами даного Закону не встановлюються строки проведення аудитів, періодичність здійснення контрольних заходів; визначення аудитів не повністю відповідають положенням міжнародних стандартів ISSAI.

Так, відповідно до положень ISSAI, фінансовий аудит встановлює відповідність фінансової інформації суб'єкта господарювання фінансовій звітності та нормативній базі (ISSAI 100.22)¹⁴. Аудитори під час проведення фінансового аудиту здійснюють пошук викривлень і помилок, які можуть справляти суттєвий вплив на інформацію, подану у фінансовій звітності. Цей аудит охоплює: перевірку фінансової звітності підзвітних організацій і державного управління в цілому, фінансових систем і операцій; внутрішній контроль і функції внутрішнього аудиту; а також сумлінність і правомірність адміністративних рішень, прийнятих в організації, що перевіряється. Аудит встановлює, чи відповідає фінансова інформація організації вимогам складання фінансової звітності та нормативно-правових документів. Суттєве викривлення або помилки — це те, що може призвести до зміни поглядів зацікавлених сторін на твердження, зроблені у фінансовій звітності.

¹¹ Про Рахункову палату : Закон України № 576-VIII від 02.07.2015 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page>

¹² Там само.

¹³ Там само.

¹⁴ ISSAI 100 Fundamental Principles of Public Sector Auditing [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.intosai.org (дата звернення: 10.06.2020).

На відміну від фінансового аудиту, аудит ефективності являє собою незалежну, об'єктивну, надійну перевірку того, чи діють державні підприємства, системи, операції, програми або організації у відповідності з принципами економності, ефективності та результативності, а також чи є можливість для їх покращення (ISSAI 300.9)¹⁵. Аудитори розглядають будь-який предмет з точки зору економності, ефективності та результативності, а також наявності потенціалу для їх покращення. Чи використовує організація, управлінець ресурси економно, яке співвідношення для оптимуму в державних операціях, що охоплені аудитом? Чи спроможний державний орган забезпечити передбачуваний результат і вплив?

В економічно розвинутих країнах, ураховуючи національну ментальність населення так званої «західної демократії», фінансовий аудит є одним з основних видів контролю, хоча останніми роками становить дедалі менший інтерес для парламентів, оскільки аудитори не фіксують значних системних порушень у фінансовій звітності. Наприклад, у Державному контролі (Національному аудиторському офісі) Естонії вважають, що фінансовий аудит доцільний для великих приватних компаній, а для малої країни є ризик виконання непотрібної роботи, якої слід уникати, тому там проводиться один фінансовий аудит, орієнтований на консолідовану звітність держави. В установі вважають, що фінансовий аудит значною мірою спрямований на внутрішній контроль, тому його вдосконалення примножує цінність (додану вартість) і покращує роботу в майбутньому.

На відміну від західноєвропейських країн, в Україні фінансовий аудит тільки розвивається. Так, у 2019 р. Рахунковою палатою здійснено всього шість таких аудитів¹⁶, або 7,8% від усіх проведених аудитів. На даний час популярності набуває аудит ефективності, який проводиться з метою встановлення соціально-економічного ефекту, результату від використання бюджетних коштів. За результатами аудиту ефективності парламентарі отримують інформацію, яка характеризує ефективність використання бюджетних коштів з позиції основних інтересів і потреб суспільства. Рахункова палата України провела свій перший аудит ефективності у 2003 р. за методологічної підтримки Національного аудиторського офісу Швеції на тему: «Аудит ефективності управління лісовими ресурсами Карпатського регіону України». За його результатами було встановлено, що чинна система управління лісовими ресурсами Карпатського регіону є недосконалою і потребує реформування (відсутня цілісна лісова політика, сформована на засадах збалансованості лісівничих, економічних, екологічних і соціальних аспектів, з визначенням завдань і цілей; не виконується третина обсягу лісогосподарських заходів вартістю понад 30 млн грн). Такий стан призводить до втрати продуктивності лісів та загострює проблеми, оскільки перекладає їх вирішення на майбутні покоління¹⁷.

¹⁵ ISSAI 300 Performance Audit Principles [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.intosai.org (дата звернення: 11.06.2020).

¹⁶ Звіт Рахункової палати України за 2019 рік. — С. 190—191 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=876>

¹⁷ Звіт про результати аудиту ефективності управління лісовими ресурсами Карпатського регіону України. — К. : Рахункова палата України. — 2004. — Вип. 1. — 44 с. — С. 41 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://old.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/38974?cat_id=38962

Таблиця 2. Основні принципи проведення аудитів

Функціональні характеристики	Аудит ефективності	Фінансовий аудит	Аудит відповідності
Повноваження	Необхідність застосування внутрішнього самоконтролю головних розпорядників (міністерств та відомств)	Домінує зовнішній контроль за діяльністю головних розпорядників бюджетних коштів (міністерств та відомств)	Домінує зовнішній контроль (аудит) за об'єктом аудиту
Мета	Належна оцінка бюджетних програм, діяльності розпорядників бюджетних коштів і досягнення високих результативних показників	Цільове використання коштів згідно із затвердженими бюджетними призначеннями, заходами, напрямками	Оцінка відповідності визначеним критеріям
Основні об'єкти	Оцінювання системи внутрішнього контролю (аудиту), обсяг використаних бюджетних коштів та досягнутий результат, соціально-економічний (екологічний) ефект	Напрями використання бюджетних коштів	Оцінка стану суттєвої невідповідності або відхід від встановлених критеріїв, правил, процедур
Кінцевий результат (висновки)	Зосередження уваги на досягнутих соціально-економічних показниках (результатах), аналіз причин відхилень (недоліків) та, в разі необхідності, коригування програмних заходів і бюджетних показників	Фактичне використання бюджетних коштів (затверджено бюджетом або виконано)	Дотримання об'єктом аудиту критеріїв, норм, правил, політики, заснованих на відповідних законодавчих, нормативно-правових актах, принципах надійного фінансового управління або найкращої практики

Джерело: складено автором за міжнародними стандартами (ISSAI).

Отже, аудит і його результати засвідчили необхідність здійснення такого виду контрольного заходу для України.

У цілому, згідно з міжнародними стандартами (ISSAI), вищі органи аудиту (ВОА) проводять три види аудитів: фінансовий аудит, аудит відповідності та аудит ефективності (ISSAI 100)¹⁸. Кожен з них аудиторі зобов'язані знати і розрізняти. Ми спробували схематично показати основні принципи проведення цих видів аудиту для кращого розуміння їх характерних рис і визначення відмінностей (табл. 2).

¹⁸ ISSAI 100 Fundamental Principles of Public Sector Auditing [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.intosai.org (дата звернення: 05.06.2020).

Серед трьох окреслених видів аудиту Рахункова палата не проводить аудит відповідності. Хоча, на нашу думку, його впровадження назріло давно, оскільки в сучасних умовах він є важливим інструментом забезпечення ефективності управління бюджетними коштами. Згідно з міжнародними стандартами (ISSAI), *аудит відповідності* — це незалежна оцінка відповідності предмета органу влади визначеним критеріям. Цей аудит виконується за допомогою отримання оцінки відповідності діяльності, фінансових операцій та інформації в усіх значимих аспектах вимогам, що регулюють діяльність суб'єкта господарювання. Оцінюється діяльність, фінансові операції, інформація щодо узгодження в усіх вагомих аспектах з органом влади, який здійснює управління суб'єктом аудиту (ISSAI 400.12)¹⁹. Аудитор здійснює пошук суттєвої невідповідності або відхід від встановлених критеріїв, які можуть базуватися на законах і нормативних актах, принципах надійного фінансового управління або найкращій практиці. Основною метою здійснення аудиту відповідності є забезпечення законодавчих органів та інших заінтересованих осіб (користувачів) інформацією щодо виконання об'єктом аудиту рішень парламенту, кодексів, законів, встановлених термінів, визначених повноважень (ISSAI 4000.24)²⁰.

Аудит державного сектору є систематичним процесом об'єктивного отримання та оцінки доказів, щоб визначити, чи відповідають інформація або фактичний стан і умови встановленим критеріям (ISSAI 100.18)²¹.

Аудит не є самоціллю, це невід'ємна частина регуляторної системи, метою якої є виявлення невідповідностей затвердженим стандартам. Ефективність аудиту, на наш погляд, буде відчутною, якщо органи контролю дотримуватимуться загальноприйнятих принципів (табл. 3) і неупереджено виконуватимуть покладені на них функції. Їх якісне виконання суб'єктом контролю допомагатиме державі ставати більш ефективною та продуктивною.

Відповідальність органів державного сектору і призначених ними посадових осіб має бути прозорою, а їх дії — підзвітними громадянам; вони повинні належним чином управляти тими коштами, які їм (органам) довірені (ISSAI 400.16)²².

Варто зазначити, що певні елементи аудиту відповідності присутні й у фінансовому аудиті та аудиті ефективності. Проте повноцінне впровадження аудиту відповідності з визначенням дефініцій згідно з положеннями міжнародних стандартів (ISSAI) у Законі України «Про Рахункову палату» означатиме перехід до іншої форми проведення аудитів, доцільність встановлення нових соціально-економічних критеріїв, індикаторів оцінки діяльності, виокремлення предмета та застосування іншої, порівняно з існуючою практикою, методології проведення аудитів.

Стратегія розвитку Рахункової палати на 2019—2024 роки, затверджена рішенням Рахункової палати від 29 липня 2019 р., основним завданням пріоритетним є

¹⁹ ISSAI 400 Fundamental Principles of Compliance Auditing [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.intosai.org (дата звернення: 15.06.2020).

²⁰ ISSAI 4000 General Introduction to Guidelines on Compliance Audit [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.intosai.org (дата звернення: 11.06.2020).

²¹ ISSAI 100 Fundamental Principles of Public Sector Auditing [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.intosai.org (дата звернення: 10.06.2020).

²² ISSAI 400 Fundamental Principles of Compliance Auditing [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.intosai.org (дата звернення: 15.06.2020).

Таблиця 3. Основні принципи забезпечення ефективного контролю

Принципи	Значення
Незалежності	Суб'єкти контролю мають проводити контрольні заходи в межах чинного законодавства. Їх діяльність не повинна залежати від будь-яких інституцій або персон
Об'єктивності	Бути неупередженим у своїй діяльності та чесно відображати у своїх звітах реальний стан об'єкта, що перевіряється
Безсторонності	Уникати необ'єктивності та можливих втягувань у корупційні діяння об'єкта контролю. При проведенні контрольного заходу не надавати перевагу будь-яким стороннім особам, державним органам, установам, об'єднанням чи іншим організаціям
Повноти	Контрольними заходами має бути охоплена вся діяльність, куди направляються бюджетні кошти
Безперервності	Контроль має здійснюватися на постійній основі
Системності	З початком нового контрольного заходу аналізувати попередній і досягнуті результати
Результативності	Проведені контрольні заходи мають бути ефективні, виявляти недоліки бюджетної та фінансової системи, поліпшувати систему управління фінансами
Професіоналізму	Контрольні заходи повинні проводити професійно підготовлені спеціалісти, які мають практичний досвід у сфері бюджету, фінансів і добре володіють специфічними знаннями і навичками
Підзвітності	Про результати своєї роботи суб'єкти контролю звітують перед державними органами в межах визначених законодавством повноважень
Прозорості	Діяльність суб'єктів контролю має бути чесною і відкритою для суспільства
Гласності	Результати діяльності суб'єктів контролю мають бути доступні для суспільства і постійно оприлюднюватися через засоби масової інформації

Джерело: складено автором.

ритету 1 Стратегічної цілі 1 «Посилення ролі Рахункової палати як вищого органу аудиту в Україні» визначає внести до 1 листопада 2020 р. зміни у законодавство стосовно проведення аудиту відповідності як одного з видів зовнішнього аудиту²³. При внесенні змін до Закону України «Про Рахункову палату» важливо правильно визначити кожний вид аудиту згідно з положеннями міжнародних стандартів (ISSAI). Так, з досвіду внесення змін у Латвійській Республіці відомо, що в Законі Латвії «Про Державний контроль» були допущені значні помилки. Наприклад, аудит відповідності поділяється на *regularity* (законність) і *propriety* (пристойність), тобто передбачає застосування кращої міжнародної практики. Останній (*propriety*) не був врахований у законі, і це позначилося на якості самого закону, повноті виконання аудиту відповідності й повноваженнях Державного контролю Латвійської Республіки.

Імплементация аудиту відповідності в діяльність Рахункової палати дасть можливість розширити види аудитів, забезпечить незалежність інституції, прозорість її функціонування і створить основу для кращої взаємодії з

²³ Стратегія розвитку Рахункової палати на 2019—2024 роки. — С. 11 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : https://rp.gov.ua/Strategy/Strategy_2019—2024/?id=796

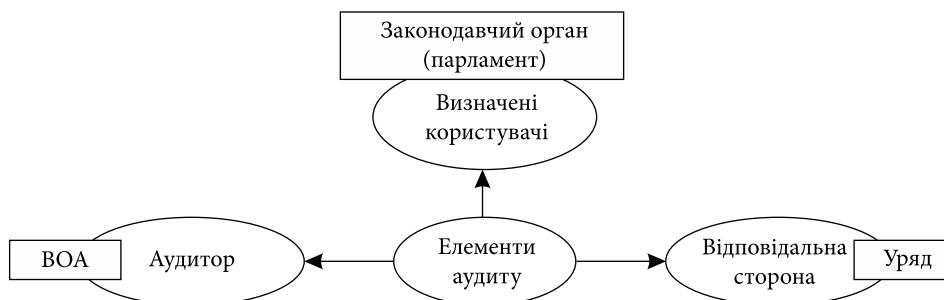


Рис. 2. Тристороння основа аудиту відповідності

Джерело: розроблено автором за: ISSAI Implementation handbook. Compliance audit [Електронний ресурс]. — Режим доступу : https://www.academia.edu/35255472/ISSAI_IMPLEMENTATION_HANDBOOK_COMPLIANCE_AUDIT_IDI_e_Learning_course_on_Implementing_Compliance_Audit_ISSAIs_ISSAI_Certification_Programme

громадянським суспільством, підвищить рівень довіри суспільства в середньо- і довгостроковій перспективі.

Міжнародні стандарти (ISSAI) засновані на певних принципах і описують методологію проведення аудитів. Вибір кожного виду аудиту — це прерогатива вищого органу аудиту, який повинен бути передбачений у стратегії його розвитку. В цьому сенсі найважливішим є стандарт INTOSAI — P 12 (раніше відомий як ISSAI 12 «The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions — making a difference to the lives of citizens» — «Значення та переваги вищих аудиторських інституцій, які впливають на життя громадян»). Стратегія будь-якого ВОО повинна враховувати основні вимоги цього стандарту. Наприклад, у Стратегії розвитку Державного контролю (Національного аудиторського офісу) Естонії зазначено, що кожен аудит (чи інша діяльність) має справляти певний позитивний вплив на управління (must have some kind of positive impact on governance). Якщо аудити не приносять будь-якої цінності, вони не повинні проводитись, оскільки це марнотратство бюджетних коштів (it is a waste of public money).

На наш погляд, усі аудити, що проводяться в країні, повинні забезпечувати ефективність державного управління. Якщо цього не відбувається, це означає, що аудити проведені марно і, відповідно, кошти використані неефективно. Особливістю системи державного фінансового контролю в Україні є те, що органи контролю при здійсненні контрольно-аналітичних заходів констатують факт бюджетного порушення, коли виправити, відкоригувати або змінити щось практично неможливо. Отже, втрачається регуляторна функція системи контролю щодо недопущення порушення і вчасного припинення можливого завдання збитків і втрат державі. У сучасних умовах постала необхідність змінити парадигму контролю, щоб система державного фінансового контролю запобігала виникненню бюджетного порушення, а не констатувала факт його здійснення.

За міжнародними стандартами (ISSAI), аудит відповідності базується на тристоронній основі (рис. 2), де аудитор має намір отримати достатні аудиторські докази для висновку, чим підвищується ступінь упевненості користувачів з вимірювання (оцінки) предмета за критеріями (ISSAI 400.35)²⁴.

²⁴ ISSAI 400 Fundamental Principles of Compliance Auditing [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.intosai.org (дата звернення: 15.06.2020).

Тристороння основа аудиту відповідності включає:

- відповідальну сторону — державних посадових осіб (державного органу, який перевіряється), що несуть відповідальність за предмет аудиту;
- аудитора (уповноваженого від ВОА на проведення аудиту);
- визначених користувачів — осіб організації чи класів, для яких аудитор готують звіт про результати аудиту. В багатьох країнах законодавча гілка влади, яка формує законодавче поле, вважається основним визначеним користувачем. Однак, згідно з міжнародними стандартами (ISSAI), до користувачів можуть відноситися наглядові органи, відповідальні за управління, або все суспільство (ISSAI 100.25)²⁵.

В умовах різних моделей парламент, затвердивши бюджет, формує відповідну законодавчу базу для уряду, на підставі якої він управлятиме бюджетними коштами. Виконавча влада (в особі уповноважених державних службовців) несе відповідальність за це управління, тобто теоретично реалізація державними службовцями владних повноважень перебуває під контролем законодавчого органу (парламенту). Втім на практиці встановлення цього контролю залежить від отримання інформації про те, як суб'єкти господарювання реалізують свої повноваження. Законодавчому органу потрібна інформація про цих суб'єктів та їх діяльність для прийняття відповідних рішень. Натомість, аудиторі від імені ВОА забезпечують користувачів цією інформацією. Тому важливо, щоб головний аудитор мав належне розуміння потреб та очікувань визначених користувачів, адже зацікавлена сторона використовуватиме аудиторські звіти у своїх інтересах, для реалізації своїх завдань, для прийняття відповідних рішень. З огляду на це, ВОА має бути в курсі, яку інформацію потребує користувач і як він її використовуватиме. Аудиторі повинні розуміти визначеного користувача і який вид інформації (результати аудиту) можуть змінити його рішення. Отже, сфера застосування аудиту відповідності залежить від потреб користувачів, визначеного рівня забезпечення, оціночного ризику, компетенції, ресурсів головного аудитора (ISSAI 4000.44)²⁶.

Застосування аудиту відповідності паралельно з фінансовим аудитом і аудитом ефективності дасть можливість комплексно розглядати питання дієвості бюджетного процесу в Україні, більш детально аналізувати існуючі прогалини, застосовувати відповідні інструменти і здійснювати оцінку діяльності учасників бюджетного процесу на предмет ефективності та результативності виконання ними бюджетних програм, встановлення причинно-наслідкових зв'язків та їх впливу на соціально-економічний розвиток країни. Інформація щодо порушень бюджетного законодавства з розкриттям причин їх виникнення та впливу на соціально-економічні процеси в країні буде надзвичайно корисною для правоохоронних органів, особливо САП, НАБУ, ДБР, для посилення боротьби з корупцією і шахрайством, оскільки дані щодо діяльності суб'єкта аудиту, дотримання ним відповідних критеріїв будуть об'єктивними і міститимуть аналіз поведінки посадовців за критерієм оцінки їх пристойності.

²⁵ ISSAI 100 Fundamental Principles of Public Sector Auditing [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.intosai.org (дата звернення: 10.06.2020).

²⁶ ISSAI 4000 General Introduction to Guidelines on Compliance Audit [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.intosai.org (дата звернення: 11.06.2020).

На даний час в Україні відсутнє прозоре «економічне поле», яке б унеможливило корупцію, шахрайство, бюджетні порушення. Це вимагає вдосконалення законодавчої, нормативно-правової бази, визначення державою чітких правил ведення економічної діяльності, пошуку надійних економічних важелів, способів та методів боротьби з неефективним управлінням бюджетними коштами. У свою чергу, це потребує покращення існуючих механізмів і методів проведення аудитів і взагалі перегляду системи функціонування державного фінансового контролю.

В Україні, за результатами дослідження компанії Ernst & Young, проведеного в рамках Меморандуму про співробітництво з Міністерством розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України, Національним банком України та Державною службою статистики України, 23,8% від офіційного ВВП (або 846 млрд грн) перебуває в тіні, з них 19,7% ВВП (або 702 млрд грн) — це тіньова економіка, 4,1% ВВП (або 144 млрд грн) — домашнє виробництво товарів для власного кінцевого використання, тобто негрошова тіньова економіка²⁷. Такі цифри вказують на необхідність вирішення проблеми зниження бюджетних порушень, що повинно бути одним з першочергових завдань системи управління державними фінансами. Державний фінансовий контроль як невід’ємна частина системи регулювання соціально-економічних процесів повинен бути дієвим та ефективним.

В Україні ж досі не сформовано базових принципів теорії та практики державного фінансового контролю, існують розбіжності в дефініціях, трактуванні того чи іншого терміна в різних законодавчих актах, що гальмує процес осучаснення системи державного фінансового контролю. Таким чином, має місце ситуація, яка, на наш погляд, не дозволяє формувати ефективну систему державного фінансового контролю, боротися з корупцією, шахрайством, бюджетними порушеннями. Кожен з контролюючих органів діє в межах своїх повноважень і не несе повної відповідальності за якісне здійснення бюджетного процесу, ефективне управління бюджетними коштами, об’єктами державної та комунальної власності. Відсутній комплексний підхід у вирішенні проблеми ефективного управління та використання бюджетних коштів. Не ведеться аналіз причин недотримання учасниками бюджетного процесу норм, правил, принципів бюджетного законодавства, а тому достатньою мірою не здійснюються заходи щодо виправлення становища і недопущення бюджетних порушень у майбутньому.

У Бюджетному кодексі України (ст. 7)²⁸ визначено 10 принципів, на яких ґрунтується бюджетна система держави, а саме: єдності бюджетної системи; збалансованості; самостійності; повноти; обґрунтованості; ефективності та результативності; субсидіарності; цільового використання бюджетних коштів; справедливості й неупередженості; публічності та прозорості. Візьмемо, наприклад, принцип повноти, який означає, що до складу бюджетів повинні

²⁷ Дослідження тіньової економіки в Україні: майже чверть ВВП або 846 млрд гривень перебуває в тіні / Національний банк України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/doslidjennya-tinovoyi-ekonomiki-v-ukrayini-mayje-chvert-vvp-abo-846-mlrd-griven-perebuvaye-v-tini>

²⁸ Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

включатися всі надходження і витрати бюджетів, що здійснюються відповідно до нормативно-правових актів органів державної влади та місцевого самоврядування. Принцип обґрунтованості передбачає формування бюджету на реалістичних макропоказниках економічного та соціального розвитку України і розрахунках надходжень і витрат бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик і правил. Проте взяті нами для прикладу принципи бюджетної системи потребують конкретного механізму їх реалізації, тобто визначення в системі органів державного фінансового контролю підстав для збирання належних і певною мірою достатніх аудиторських доказів щодо невідповідностей дотримання методик, правил, політики, процедур, законодавчих, нормативно-правових актів. Нечіткість і неясність виписаного законодавства, відсутність дієвого механізму реалізації бюджетних принципів стримують динаміку соціально-економічного розвитку країни, впливають на вирішення актуальних питань, у тому числі щодо підвищення рівня життя і добробуту громадян.

ВИСНОВКИ

Результати дослідження засвідчили, що система державного фінансового контролю країни є недостатньо ефективною, оскільки у проведенні контрольних заходів відсутня цілісність, не визначено статус контролюючих органів, а сама система не спроможна дієво впливати і регулювати стан бюджетного процесу. Як результат, обсяги бюджетних порушень хоча щороку і варіюються, проте мають стабільно стійку тенденцію до зростання, що в умовах обмеженості бюджетних коштів та необхідності розв'язання назрілих соціально-економічних проблем є неприпустимим.

У сучасних умовах проведення різних видів аудитів з відповідною методологічною базою є суспільною необхідністю і відображенням еволюції контролю як наукового поняття і виду діяльності. Запропоновані нами визначення трьох видів аудиту (фінансового, ефективності та відповідності) згідно з положеннями міжнародних стандартів (ISSAI) дають можливість краще розуміти кожен, бачити їх основні характеристики і відмінності між ними.

Необхідність запровадження аудиту відповідності викликана системними бюджетними порушеннями з боку учасників бюджетного процесу при управлінні та використанні бюджетних коштів. Обсяги цих порушень свідчать про вагомий недолік функціонування бюджетної системи, які заважають якомога повнішому виконанню завдань соціально-економічної політики держави.

Специфіка аудиту відповідності дає можливість посилювати вплив на учасників бюджетного процесу стосовно дотримання відповідних критеріїв, норм, правил, процедур. Цей вид аудиту, поряд з іншими, розчищає простір для запобігання виникненню бюджетних порушень, формування конкурентного середовища в бюджетній сфері, ефективного, цільового, результативного використання бюджетних коштів. Його застосування дозволить комплексно розглядати питання дієвості бюджетного процесу в Україні, більш детально аналізувати причини прогалин, невідповідностей, недосконалостей, встановлювати причинно-наслідкові зв'язки і не допускати бюджетні порушення в майбутньому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Симоненко В.К., Барановський О.І., Петренко П.С. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні : моногр. — К. : Знання України, 2006. — 280 с.
2. Варналій З., Коваленко К. Імплементация досвіду країн пострадянського простору у систему зовнішнього державного фінансового контролю України // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. — Сер.: Економіка. — 2015. — Вип. 2 (167). — С. 6—11.
3. Слободяник Ю.Б. Професійні стандарти державного аудиту // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. — 2012. — № 3 (15). — С. 249—252.
4. Койчева О. Взаємна відповідальність у діяльності Рахункової палати // *Evropsky politicky a pravni diskurz*. — 2015. — Vol. 2. — Iss. 2. — P. 275—281.
5. Шевчук О.Д. Рахункова палата України: наближення до вимог міжнародних стандартів // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. — 2018. — № 3. — С. 61—75.
6. Воронин Ю.М. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики. — М. : Финансовый контроль, 2005. — 432 с.
7. Макогон В.Д. Бюджетні видатки у системі соціально-економічного розвитку країни // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. — 2016. — № 3. — С. 114—124.
8. Максимова В.Ф. Організація державного фінансового контролю : навч. посібник. — Одеса : ОНЕУ, 2012. — 276 с.
9. Опарін В.М. Фінансова система України (теоретико-методологічні аспекти) : моногр. — К. : КНЕУ, 2005. — 240 с.
10. Ярошевич Н.Б. Бюджетний менеджмент : навч.-метод. посібник ; [Н.Б. Ярошевич, Н.О. Шпак, В.Є. Матвіїшин]. — Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2012. — 224 с.
11. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. — Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. — 714 с.
12. Економічна енциклопедія. — У 3 т. — Т. 1 ; [С.В. Мочерний (відп. ред.)]. — К. : Видавничий центр «Академія», 2000. — 864 с.
13. Благун І.Г., Воронко Р.М., Бучкович М.Л. Бюджетний менеджмент : навч. посібник. — Львів : Магнолія — 2006, 2017. — 224 с.
14. Слободяник Ю.Б. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація : автореферат дисер. ... д. е. н. (спеціальність 08.00.09). — Одеса, 2014. — 41 с.
15. Радіонов Ю.Д. Прозорість бюджетної системи — гарантія її ефективності // Інвестиції: практика та досвід. — 2013. — № 14. — С. 14—21.

Стаття надійшла 13.07.2020

REFERENCES

1. Symonenko V., Baranovsky O., Petrenko P. Fundamentals of a Unified System of Public Financial Control in Ukraine. Kyiv, Znannya Ukrayiny, 2006 [in Ukrainian].
2. Varnalii Z., Kovalenko K. Implementation of post soviet countries' experience to the public audit system of Ukraine. *Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Ser: Economics*, Iss. 2 (167), 2015, pp. 6-11 [in Ukrainian].
3. Slobodyanyk Yu. Professional standards of state audit. *The Banking University Bulletin*, No. 3 (15), 2012, pp. 249-252 [in Ukrainian].
4. Koicheva O. Mutual responsibility in activity of the accounting chamber. *Evropsky politicky a pravni diskurz*, Vol. 2, Iss. 2, 2015, pp. 275-281 [in Ukrainian].
5. Shevchuk O. Accounting chamber of Ukraine: approximation to the requirements of international standards. *Economy. Finances. Management: Actual Issues of Science and Practical Activity*, No. 3, 2018, pp. 61-75 [in Ukrainian].
6. Voronin Yu. State Financial Control: Issues of Theory and Practice. Moscow, Financial Control, 2005 [in Russian].
7. Makogon V. Budget expenditures in a system of social and economic development of a country. *Foreign Trade: Economics, Finance, Law*, No. 3, 2016, pp. 114-124 [in Ukrainian].

8. Maksimova V. Organization of State Financial Control. Odessa, ONEU, 2012 [in Ukrainian].
9. Oparin V. Financial System of Ukraine (Theoretical and Methodological Aspects). Kyiv, KNEU, 2005 [in Ukrainian].
10. Yaroshevych N. Budget Management. Lviv, Lviv Polytechnic Publishing, 2012 [in Ukrainian].
11. Zagorodniy A., Voznyuk G. Financial and Economic Dictionary. Lviv, Lviv Polytechnic Publishing, 2005 [in Ukrainian].
12. Economic Encyclopedia. Vol. 1. S.V. Mochernyi (Ed.). Kyiv, Publishing Center «Akademia», 2000 [in Ukrainian].
13. Blagun I., Voronko R., Buchkovych M. Budget Management. Lviv, Magnolia - 2006, 2017 [in Ukrainian].
14. Slobodyanik Yu. State audit in Ukraine: theory, methodology, organization. Odessa, 2014 [in Ukrainian].
15. Radionov Yu. Transparency of the budget system - a guarantee of its effectiveness. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*, No. 14, 2013, pp. 14-21 [in Ukrainian].

Received on July 13, 2020

Yurii Radionov, Dr. Sci. (Econ.),
Head of the International Standards Adaptation and Implementation Unit,
Accounting Chamber of Ukraine,
7, Mykhaila Kotsyubyns'koho St., Kyiv, 01601, Ukraine

FINANCIAL CONTROL AND FORMATION OF COMPLIANCE AUDIT TO ENSURE EFFECTIVE MANAGEMENT OF BUDGET FUNDS

The system of state financial control of Ukraine is investigated, its conceptual apparatus is analyzed. It is noted that a significant lever of influence on the efficiency of budget management is control as an important component of the public financial management system. The control function in the budget expenditure management system helps to effectively manage finances within the current legislation. However, despite the current legislative and regulatory framework, in the field of public financial control there remain issues that require a separate legislative regulation of the status of each regulatory body with clear functions of audits, expert and other control and analytical measures. The need for such a law is dictated by the desire to avoid duplication of functions of regulatory authorities, increase the efficiency of their interaction, conduct quality control measures, form transparent environment in the budget system.

Particular attention is drawn to the lack of a transparent «economic field» in the country, which would prevent corruption, fraud, budget violations. The volumes of budget violations based on the results of audits of the Accounting Chamber are given. Emphasis is placed on the need to improve the legislative and regulatory framework, the state to defining clear rules for conducting economic activities, finding reliable economic levers, ways and methods to combat violations of budget legislation, inefficient management and use of budget funds.

The necessity of introduction of compliance audit as an important tool of ensuring the observance by the participants of the budget process of legally defined norms, rules, procedures on the efficiency of management and use of budget funds is substantiated. The definition of three main types of audits (financial, performance and compliance) according to international standards is given, the methodological scheme of the main features and principles of audits and their differences is proposed, which will allow to identify each one separately.

Keywords: *budget; budget system; budget process; budget funds; financial control; audit; efficient use of budget funds; socio-economic development.*