

АУДИТ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ: ОЦІНКА СТАНУ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

THE AUDIT OF PUBLIC FINANCES: ASSESSMENT OF THE STATE AND PERSPECTIVES IN THE DEVELOPMENT

Лядова Ю.О.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу,
Харківський національний економічний університет
імені Семена Кузнеця

Liadova Yuliia

Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting
and Business Consulting,
Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics
ORCID ID: orcid.org/0000-0002-7330-764X

Оцінено стан аудиту державних фінансів в Україні за основними показниками результатів діяльності Державної аудиторської служби. Установлено, що аудит на сучасному етапі розвитку фінансового контролю в країні є дієвим засобом профілактики незаконного та неефективного управління і використання державних ресурсів. Висвітлено принципи аудиту в державному секторі. Узагальнено проблеми розвитку аудиту державних фінансів за двома критеріями (законодавчого й організаційно-управлінського характеру). Обґрунтовано шляхи розвитку аудиту державних фінансів та намічено організаційні та методологічні заходи щодо їх реалізації. Запропоновані заходи є змістовним і можуть застосовуватися в діяльності контролюючих органів України для подальшого реформування системи управління державними фінансами.

Ключові слова: аудит державних фінансів, державний фінансовий контроль, державний фінансовий аудит, аудит ефективності, операційний аудит, аудит інвестиційних проектів.

В статье оценено состояние аудита государственных финансов в Украине по основным показателям результатов деятельности Государственной аудиторской службы. Определено, что аудит на современном этапе развития финансового контроля в стране является действенным средством профилактики незаконного и неэффективного управления и использования государственных ресурсов. Освещены принципы аудита в государственном секторе. Проведен обзор проблемы развития аудита государственных финансов по двум критериям (законодательного и организационно-управленческого характера). Обоснованы пути развития аудита государственных финансов и намечены организационные и методологические мероприятия по их реализации. Предложенные мероприятия являются содержательным и могут применяться в деятельности контролирующих органов Украины для дальнейшего реформирования системы управления государственными финансами.

Ключевые слова: государственный аудит, государственный финансовый контроль, государственный финансовый аудит, аудит эффективности, операционный аудит, аудит инвестиционных проектов.

Financial control development is the main assumption of an effective financial management system in the government sector. Audition in public finance is it's key component. There is sufficient theoretical and regulatory providing audition in public finance in Ukraine for the moment. However there are many problems, which have to be identified and solved on time. The article presents problems of audition in public finance. They are consolidated by two criteria – by legislative and institutional managerial character. For the purpose, components of financial control in the government sector are consolidated by criteria of subordination to controlling authorities. At the same time, the place of audition in public finance is determined in the proposed classification. State of audition in public finance in Ukraine is gauged by key indicators of operation results of The State Audit Service of Ukraine. It has been established that auditing is an effective means of preventing the illegal management and inefficient use of public resources at the present stage of development of financial control in the country. Audit performance depends on the principles, which govern state auditors are guided by during the audit. Compliance with the principles and requirements for the organization of control measures will contribute to achieving the objective of audit and the formation of a system of rela-

tions between objects and subjects of control. The article highlights the principles of public sector auditing, which are aggregated into two groups: general principles and principles related to the audit process. Evaluation of the current state of the audit in public finances in terms of performance indicators of the conducted audit studies and the results of the analysis of existing regulatory legal acts allowed to summarize the problems of the development of the audit in public finances and outlined ways to solve them. The ways of development of the public finance audit are grounded and organizational and methodological measures for their implementation are proposed. The proposed measures are meaningful and can be applied in the activities of the controlling authorities of Ukraine for further reforming of the public financial management system.

Key words: *audit of public finances, state financial control, state financial audit, efficiency audit, operational audit, audit of investment projects.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Ефективне фінансове управління в державному секторі є невід'ємною умовою стабільності національної економіки та підґрунтям розвитку економічного потенціалу країни. Побудова новітньої та ефективної системи фінансового управління в державному секторі вимагає реформування значної кількості її складників. Розвиток бухгалтерського обліку та фінансового контролю у цьому аспекті є домінуючими напрямками забезпечення ефективності фінансового управління та підвищення якості надання державних послуг згідно з вимогами Європейського Співтовариства. Перспективним складником сучасної системи фінансового контролю в державному секторі є аудит державних фінансів як комплекс оздоровчих заходів з оптимізації державних фінансових ресурсів (публічних коштів, необоротних та інших активів), а також мінімізації порушень і розкрадань у державному секторі.

Аудит державних фінансів широко використовується в європейській практиці, проте для України це досить нова сфера діяльності. Сьогодні вже існує низка документів уніфікованого та нормативно-правового характеру стосовно засад здійснення аудиту державних фінансів в Україні, що відповідають на багато питань. Проте нові виклики сьогодення породжують нові проблеми, зокрема в ході практичного здійснення аудиту, що необхідно вчасно ідентифікувати та намітити шляхи їх вирішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Питання аудиту державних фінансів розглянуто переважно в рамках досліджень державного фінансового контролю і в роботах, присвячених розвитку фінансового контролю в державному управлінні. Разом із тим сама проблема становлення та розвитку аудиту державних фінансів знайшла відображення в працях вітчизняних науковців. Серед сучасних дослідників аудиту як складника державного фінансового контролю можна назвати П.П. Андрєєва, І.В. Басанцова, М.Т. Білуху, Л.В. Гуцаленко, Л.В. Дікань, О.О. Ільченко, Є.В. Калюгу, В.К. Симоненко, В.М. Соболева, І.Б. Стефанюка, О.О. Чечуліну, І.Ю. Чумакову та ін. Особливості сутнісного та змістовного напо-

внення аудиту державних фінансів досліджували С.В. Бардаш, Ю.Р. Бардаш, С.О. Левицька, В.Ф. Максимова, Ю.Г. Петренко, Ю.Б. Слободяник, О.Д. Шевчук та ін. Організаційно-методичні засади аудиту державних фінансів аналізували Г. Блакита, Н.С. Барабаш, Є.В. Мних та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. У всіх указаних роботах автори так чи інакше висвітлювали теоретичні аспекти аудиту державних фінансів, розглядаючи зміст поняття, значення та еволюцію становлення, а також визначали місце в системі державного фінансового контролю, узагальнювали проблеми та напрями розвитку аудиту державних фінансів. Однак необхідно відзначити, що дослідження оцінки стану аудиту державних фінансів проводилися недостатньо, до того ж мають місце певні прогалини у сфері вирішення проблем стандартизації та методології аудиту державних фінансів у сучасних євроінтеграційних умовах.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою роботи є оцінка стану аудиту державних фінансів в Україні за основними показниками результатів діяльності контролюючих органів, а також визначення перспективних напрямів розвитку аудиту державних фінансів залежно від результатів оцінки. Для досягнення поставленої мети у статті визначено місце аудиту державних фінансів у системі фінансового контролю над управлінням і використанням державних ресурсів; проаналізовано основні показники діяльності Держаудитслужби в частині здійснення аудитів; узагальнено недоліки та намічено перспективи розвитку аудиту державних фінансів у сучасних умовах.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Аудит державних фінансів займає вагомe місце в загальній системі фінансового контролю над використанням та управлінням державними ресурсами. Така гіпотеза підтверджується численним міжнародним досвідом, зокрема Міжнародним стандартами вищих органів державного аудиту ISSAI, Стандартами з аудиту державних фінансів INTOSAI [1], вітчизняними доробками в нормативно-правовій сфері та результатами діяльності контролюючих органів протягом останнього десятиріччя.

Перш ніж оцінити стан аудиту державних фінансів, доцільно визначити місце такої інноваційної та вкрай важливої для нашої країни форми контролю в загальній системі фінансового контролю в державному секторі України.

Аналіз сучасних нормативно-правових актів, спрямованих на реформування загальної системи управління державними фінансами [2], а також реформування системи державного фінансового контролю [3], дав змогу узагальнити ключові компоненти фінансового контролю в державному секторі.

Так, на рис. 1 подано компоненти фінансового контролю в державному секторі, враховуючи рівень підпорядкованості органів, що здійснюють контроль (урядовий, парламентський контроль, контроль власника). При цьому чітко визначено місце аудиту державних фінансів на різних рівнях використання та управління державними ресурсами.

Отже, фінансовий контроль у державному секторі представлений такими компонентами:

державним фінансовим контролем, який здійснюється Державною аудиторською службою України, що підпорядковується уряду;

державним внутрішнім фінансовим контролем, який здійснюється розпорядниками бюджет-

них коштів та підрозділами внутрішнього аудиту в бюджетних установах;

державним (незалежним) зовнішнім фінансовим контролем, який здійснюється Рахунковою палатою України, що підзвітна Верховній Раді України.

Важливо відзначити, що всі представлені компоненти фінансового контролю поєднують дієвий та вкрай важливий інструмент контролю – аудит. Із боку урядового контролю – це державний фінансовий аудит, із боку власника – це внутрішній аудит, а з боку парламентського контролю – це аудит ефективності, аудит результативності та фінансовий аудит.

Аудит у державному секторі на відміну від традиційного контролю (ревізії, перевірки тощо) передбачає проведення низки заходів, що забезпечують цільове, ефективне використання державних коштів та майна і, як наслідок, сприяють підвищенню якості надання державних послуг. Незважаючи на те що в ході аудиту можуть вирішуватися різні завдання, застосовуватися спеціальні методики та стандарти, кінцева його мета в державному секторі є універсальною. До того ж на сучасному етапі в державному секторі здійснюється не лише аудит достовірності звітності, а й провадиться аудит відповідності та аудит діяльності (аудит ефективності, опе-



Рис. 1. Компоненти фінансового контролю в державному секторі України

раційний аудит), тобто аудит усіх операцій, що здійснюються господарськими структурами в державному секторі. Такий шлях є запорукою становлення європейської системи державного фінансового контролю в нашій країні.

Повноваженнями щодо здійснення аудиторських заходів у бюджетному процесі, згідно з чинним законодавством [4], наділена низка контролюючих органів, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади. Ураховуючи те, що головним завданням країни сьогодні є успішне проведення реформ у системі державного фінансового контролю, провідним органом фінансового контролю є Держаудитслужба, діяльність якої повинна забезпечувати проведення якісного контролю в частині ефективного (результативного, ефективного та економного) управління та законного використання державних ресурсів (переважно на місцевому рівні).

Оцінити стан аудиту державних фінансів можливо на основі аналізу основних показників діяльності контролюючих органів, що здійснюють аудит у державному секторі. Досить цінними у вирішенні цього питання є доробки Д.А. Горшеніної [5], яка пропонує оцінювати ефективність діяльності контролюючого суб'єкта за показниками регулятивних функцій та правозастосовуючих функцій. Дещо інший підхід до оцінки діяльності контролюючих органів демонструє І.Б. Стефанюк [6], який стверджує, що під час оцінки ефективності діяльності контролюючих органів необхідно враховувати соціальний, організаційний та економічний ефекти, скориговані на коефіцієнт довіри громадськості. Такий підхід дійсно дасть змогу визначити ефективність діяльності контролюючого органу. У рамках нашого дослідження достатньо оцінити результативність діяльності Держаудитслужби за основними показниками проведених аудиторських досліджень.

Під час оцінки стану аудиту державних фінансів можуть бути оцінені показники результативності діяльності Держаудитслужби за

2014–2018 рр. (табл. 1). Статистичні дані отримані зі звітів Держаудитслужби за відповідний період [7–12].

За результатами аналізу встановлено, що всього протягом 2014–2018 рр. Держаудитслужба здійснила 1 049 державних фінансових аудитів на різних об'єктах (у 2014 р. – 218, у 2018 р. – 382). За результатами проведення аудиторських досліджень було упереджено втрат фінансових і матеріальних ресурсів унаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій на суму понад 1 млрд. грн.

Динаміка отриманого економічного ефекту від упровадження пропозицій за результатами державних фінансових аудитів за 2014–2018 рр. демонструє планомірне збільшення впливу рекомендацій державних аудиторів на процес використання та управління державними ресурсами розпорядниками бюджетних коштів, що свідчить про належне та своєчасне реагування об'єктів контролю на рекомендації державних аудиторів, адже за п'ять років, що аналізуються, надано понад 10 тис. пропозицій, з яких враховано майже 70% та прийнято 2 224 управлінських рішення.

Отже, аудит у державному секторі набуває великого значення як інструмент для усунення та упередження втрат фінансових і матеріальних ресурсів унаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій фінансової діяльності та в кінцевому підсумку сприяє поліпшенню такої діяльності.

За результатами державних фінансових аудитів Держаудитслужба виявляє ризикові операції у фінансовій діяльності, обґрунтовує неефективність управлінських рішень та розробляє пропозиції щодо підвищення ефективності використання фінансових і матеріальних ресурсів для поліпшення добробуту громадян.

Найбільш значущим аспектом у ході підвищення ефективності використання та управління державними фінансовими ресурсами є дотримання принципів і вимог до організації контр-

Таблиця 1

**Показники результативності діяльності Держаудитслужби
(у частині здійснення державних фінансових аудитів) за 2014–2018 рр.**

Показник	Од-виміру	2014 рік	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік
Проведено ДФА, з них:	шт.	218	139	109	201	382
аудитів місцевих бюджетів	шт.	40	18	17	38	73
аудитів виконання бюджетних програм	шт.	31	24	19	60	97
аудитів діяльності суб'єктів господарювання	шт.	147	97	86	189	212
аудитів інвестиційних проектів	шт.	-	-	-	-	0
Надано пропозицій	шт.	2000	1400	1200	3200	3892
Прийнято управлінських рішень	шт.	524	343	275	424	658
Отримано економічний ефект від впровадження пропозицій	млн. грн	59,9	161,3	133,9	207,6	463,0

ольних заходів, що сприятиме досягненню мети шляхом реалізації завдань фінансового контролю, а також формуванню системи взаємовідносин між об'єктами та суб'єктами контролю.

При цьому базовими є такі принципи аудиту державних фінансів:

1) етичності – полягає у необхідності дотримання етичних норм державними аудиторами в ході здійснення контрольних заходів;

2) незалежності – відображає відсутність будь-яких зовнішніх чи внутрішніх чинників, що призведуть до викривлення результатів аудиту;

3) професійності – встановлює вимоги до аудиторів стосовно необхідності дотримуватися професійної поведінки, застосовуючи професійний скептицизм, професійне судження і належну обережність у ході аудиту;

4) об'єктивності – передбачає здатність повно та правильно інтерпретувати результати аудиторського дослідження згідно з вимогами та нормами чинного законодавства;

5) плановості – полягає у тому, що всі аудити повинні проводитися згідно з річними та квартальними планами роботи контролюючих органів;

6) системності – передбачає вивчення об'єкта аудиту як системи, тобто дослідження всіх особливостей його діяльності, а також взаємозв'язків з іншими об'єктами;

7) відповідальності – відображає міру відповідальності державних аудиторів, а також розпорядників бюджетних коштів за результати аудиторських досліджень та прийняті управлінські рішення;

8) гласності – передбачає доступність результатів аудиту для розпорядників бюджетних коштів різних рівнів управління, працівників та широкої громадськості.

Перші чотири принципи можна назвати загальними принципами аудиту державних фінансів, наступні – принципами, пов'язаними з процесом здійснення аудиту.

Усупереч численним здобуткам у частині розвитку аудиту в державному секторі (згідно з [13] – упровадження внутрішнього аудиту в бюджетних установах; згідно з [14] – реорганізація Державної фінансової інспекції у Держаудитслужбу та, як наслідок, уніфікація аудиту; згідно з [15] – розширення повноважень Рахункової палати в частині проведення фінансових аудитів та аудитів ефективності відповідно до міжнародних стандартів тощо), залишається низка проблем, які потребують негайного розв'язання. Серед проблем законодавчого характеру можна виділити недостатній розвиток правового поля, необхідність унормування понятійного апарату, застосування методики, максимально наближеної до міжнародних стандартів та практики ЄС. Разом із цим залишається необхідною уніфікація діяльності стосовно обміну інформацією між контролюючими органами в ході здійснення аудиту (проблеми організаційно-управлінського характеру).

Для вирішення означених та низки інших проблем урядом схвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр. [2], відповідно до якої в перспективі відбудеться розвиток таких напрямів здійснення аудиту в державному секторі:

внутрішнього аудиту – посилення ефективності, що передбачає для підрозділів внутрішнього аудиту підвищення незалежності, а для внутрішніх аудиторів – підвищення кваліфікації;

державного фінансового аудиту – вдосконалення Держаудитслужбою інформаційного, організаційного та методологічного забезпечення аудиту, розвиток діючих та впровадження нових напрямів аудиту згідно зі стандартами та найкращим практичним досвідом ЄС;

фінансового аудиту та аудитів ефективності – визначення підходів до проведення фінансових аудитів виконання державного бюджету Рахунковою палатою та вдосконалення методології аудиту відповідно до міжнародних стандартів.

Ще одним документом на шляху побудови ефективної системи фінансового управління в державному секторі стала Концепція реалізації державної політики у сфері реформування державного фінансового контролю до 2020 р. [3]. Реалізація цього документу якраз має на меті розвиток аудиту як складової частини державного фінансового контролю, що здійснюється Держаудитслужбою. Передусім це стосується розроблення нормативно-методологічного забезпечення та стандартизації державного фінансового аудиту.

Важливо зазначити, що за мету уряд ставить упровадження нових видів і форм аудиту, відповідно цього, визначення об'єктів аудиту та реалізацію пілотних проектів. Сьогодні Держаудитслужбою здійснюється державний фінансовий аудит за видами: аудит виконання бюджетних програм, аудит місцевих бюджетів, аудит діяльності суб'єктів господарювання. У 2018 р. розроблено та ухвалено порядок проведення аудиту інвестиційних проектів [16], що має на меті встановлення законності та ефективності реалізації інвестиційних проектів за державним чи місцевим інвестуванням розпорядниками коштів, а також аналіз стану досягнення результативних показників, управління та використання інвестицій.

Планується проведення таких аудитів: ІТ-аудит, аудит коштів ЄС, аудит державних (регіональних) цільових програм тощо. Запроваджені та перспективні види аудиту потребують досконалої методології, гармонізації з міжнародними стандартами та доступу до залучення технічної допомоги міжнародних фахівців.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. У результаті проведеного дослідження узагальнено компоненти фінансового контролю в державному секторі за критерієм підпорядкованості контролюючих органів, а також визначено місце

аудиту державних фінансів у запропонованій класифікації, що сприяє усвідомленню значущості такої форми контролю в процесі реформування. Запропоновано та здійснено аналіз показників результативності діяльності Держаудитслужби, що дає змогу оцінити стан розвитку аудиту в державному секторі як високий.

Розгляд основних здобутків розвитку аудиту в державному секторі дав змогу узагальнити проблеми законодавчого й організаційно-управлінського характеру, а також запропонувати

основні напрями вирішення проблемних питань та уточнити перспективи розвитку аудиту як інструменту забезпечення фінансового управління в державному секторі в сучасних економічних умовах.

У ході впровадження нових видів і форм аудиту державних фінансів, а також уніфікації та стандартизації аудиту в державному секторі необхідно продовжувати послідовне проведення реформ у системі управління державними фінансами.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Стандарти з аудиту INTOSAI, новий переклад, підготовлений для Рахункової палати України Проектом TESIS «Аудит державних фінансів». Київ : Рахункова палата України, 2002. 48 с.
2. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npras/249797370> (дата звернення: 06.05.2019).
3. 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: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-p> (дата звернення: 06.05.2019).
4. Бюджетний кодекс України від 09.07.2010 № 2478-VI. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 06.05.2019).
5. Горшенина Д.А. Совершенствование инструментария оценки и контроля эффективности использования бюджетных средств в современных условиях. *МИР (Модернизация. Инновации. Развитие)*. 2015. Т.6. № 2. С. 112–115.
6. Стефанюк І.Б. Оцінка діяльності органів державного фінансового контролю. *Фінанси України*. 2018. № 1. С. 100–111.
7. Звіт про результати роботи Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів за 2014 рік. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/115346>.
8. Звіт про результати роботи Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів за 2015 рік. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/122325>.
9. Звіт про результати роботи Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів за 2015 р.
10. Звіт про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних підрозділів та управлінь в областях за 2016 рік (I том). URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/128466>.
11. Звіт про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних підрозділів та управлінь в областях за 2017 рік. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/132210>.
12. Звіт про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних підрозділів та управлінь в областях за 2018 рік. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139470>.
13. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-p> (дата звернення: 06.05.2019).
14. Про утворення Державної аудиторської служби України : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 р. № 868 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-p> (дата звернення: 06.05.2019).
15. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII – ВР URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення: 06.05.2019).
16. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 вересня 2018 р. № 740. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/740-2018-p> (дата звернення: 06.05.2019).