

УДК 342.9

**А. В. Семенова**  
*аспірант кафедри адміністративного,  
господарського права та фінансово-економічної безпеки  
Навчально-наукового інституту права  
Сумського державного університету*

### **ЩОДО МЕТИ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНОЮ АУДИТОРСЬКОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ<sup>1</sup>**

Українська держава здобула свою незалежність вже майже три десятиліття тому. Проте процес перебудови тоталітарного ладу на демократичний не можна вважати завершеним. Крім того, досі триває боротьба з кризовими явищами перехідного періоду. Одним із кроків на шляху до демократизації та подолання складної економічної ситуації, що склалася за останні десятиліття в країні, стала реорганізація органів державного фінансового контролю. Так, у 2015 році на базі Державної фінансової інспекції було створено Державну аудиторську службу України. Згідно з пунктом 1 Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43, Державна аудиторська служба України є центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю [7].

Проте, на думку деяких дослідників, формальна реорганізація органів державного фінансового контролю не вирішує низку функціональних проблем. Так, наприклад, Г.В. Рак зазначає, що через відсутність на законодавчому рівні розуміння функцій аудиту, моніторингу та контролю ми можемо спостерігати певну хаотичність та непослідовність проведення в Україні реформи державного фінансового контролю. Він зазначає, що новоствореною Державною аудиторською службою одночасно виконуються несумісні функції контролю й аудиту, що суперечить світовій практиці фінансового контролю та міжнародним стандартам аудиту. Завдяки такому дисонансному поєднанню різних за своєю спрямованістю функцій нівелюється принцип контролю, а відповідальність набуває компенсаційно-карального характеру [9, с. 88]. Слід зазначити, що науковцем було допущено логічну помилку під час оперування поняттями контролю та аудиту, якщо брати до уваги їхнє законодавче визначення. Адже згідно зі статтею 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» державний фінансовий аудит є однією з форм державного фінансового контролю, так само як й інспектування, перевірка закупівель та моніторинг закупівлі. Згідно з Вели-

ким тлумачним словником сучасної Української мови аудитом є інститут зовнішнього незалежного контролю фінансово-господарської діяльності фізичних та юридичних осіб; перевірка фінансової діяльності комерційного підприємства, банку і т. ін. [2, с. 54], а інспектування – це здійснення контролю, перевірка правильності чиїх-небудь дій через нагляд [2, с. 507]. Зважаючи на ці визначення, ми можемо сказати, що цілком прийнятним є те, що аудит та інспектування розглядаються на законодавчому рівні як форми державного фінансового контролю. Якщо ж розглядати співвідношення понять аудиту та інспектування, то з Г.В. Раком не можна не погодитись. Адже ці процедури мають ряд відмінностей, основна з яких полягає в меті проведення. Тому здійснення їх одним і тим же органом викликає певні питання.

Слід зазначити, що сама проблема розмежування державного фінансового аудиту та інспектування ускладнена недосконалістю законодавчого визначення ключових понять. Так, у Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» відсутнє, власне, визначення державного фінансового контролю. З'ясувати це визначення ми можемо, скориставшись Великим тлумачним словником сучасної української мови, згідно з яким фінансовим контролем є контроль за дотриманням законів і нормативних актів під час здійснення фінансових операцій, угод юридичними і фізичними особами [2, с. 1545].

Із законодавчим визначенням поняття аудиту протилежна ситуація, адже воно тлумачиться одразу декількома нормативно-правовими актами. Так, згідно зі статтею 363 Господарського кодексу України аудитом є перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, що проводиться з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності законодавству та встановленим нормативам [3]. Згідно зі статтею 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитом є перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою вислов-

<sup>1</sup> Виконано в рамках проекту № 118u003575

лення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил [4]. Як ми бачимо, основна мета аудиту полягає в залученні незалежного експерта, який допоміг би виявити недоліки у фінансовій діяльності об'єкта аудиту, за допомогою аналізу даних бухгалтерського обліку, показників фінансової звітності та іншої, пов'язаної з цим інформації.

У статті 3 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» державний фінансовий аудит визначається як форма державного фінансового контролю, що полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [5]. Це законодавче визначення державного фінансового аудиту, що безпосередньо стосується діяльності Державної аудиторської служби України, не суперечить попереднім, але, на відміну від них, не вказує на мету його проведення. Хоча саме нею державний фінансовий аудит якісно вирізняється з-поміж інших форм державного фінансового контролю.

Слід зазначити, що питання сутності та призначення державного фінансового аудиту досліджувалось вітчизняними науковцями. Так,

Л.А. Будник та І.Д. Голяш зазначають, що порівняно з іншими формами фінансового контролю, державний аудит має інші ідеологію, мету і завдання. Його необхідно розуміти не як ревізійну діяльність контролюючих органів, а як інструмент державного управління, чітку систему і безперервний процес, що направлені на оцінку достовірності фінансової інформації, підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів. Науковці зазначають, що державний аудит повинен виконувати не лише завдання ретроспективного характеру, але й бути спрямованим на виявлення неефективності та визначення шляхів усунення проблем і ризиків, з якими зустрічається підконтрольний суб'єкт. Функції державного аудиту повинні бути направлені на запобігання передкризових явищ, помилок і порушень, оцінки стратегії розвитку підконтрольної установи, обґрунтування оптимальної або пропозицію альтернативної стратегії і перспективної програми розвитку суб'єкта господарювання, оцінку прогнозів і напрямів розвитку окремих галузей економіки, регіонів і держави в цілому [1, с. 664].

Слід зазначити, що в Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» дійсно відсутні вказівки на мету проведення державного фінансового аудиту. Проте припущення щодо його суті й призначення,

висловлені Л.А. Будником та І.Д. Голяшем, викладені в підзаконних нормативно-правових актах. Зокрема, опосередковано мета проведення державного фінансового аудиту вказана у функціях Державної аудиторської служби України. Так, згідно з підпунктами 5, 6 пункту 3 Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43, нею проводиться оцінка управління бюджетними коштами, досягнення їх економії, стану фінансової і господарської діяльності, ефективності та результативності в діяльності підконтрольних установ, а також оцінка достовірності фінансової звітності підконтрольних установ [7]. Також у пункті 2 Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 р. № 361, вказано критерії оцінки фактичного стану справ під час аудиту. Так, обов'язковій оцінці підлягає рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яке полягає в забезпеченні: дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та суб'єкта господарювання; достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; збереження активів; досягнення визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності й результативності [6]. При цьому в підпункті 8 пункту 4 Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43, зазначається, що в разі виявлення недоліків Державною аудиторською службою України вживаються заходи щодо їх усунення та запобігання їм у майбутньому, що полягають у: проведенні аналізу стану дотримання фінансової та бюджетної дисципліни, виявленні причин та умов, що призвели до недоліків і порушень та підготовці рекомендацій та пропозицій щодо їх усунення і запобігання їм у подальшому, в поданні цих рекомендацій відповідним суб'єктам та контролі за їх врахуванням [7].

Нами було опрацьовано низку аудиторських звітів за результатами державного фінансового аудиту, і ми можемо зробити висновок, що на практиці вищевикладені положення виконуються, адже кожен зі звітів обов'язково містить розділи: результати аудиту, висновки та рекомендації. Тобто формально Державною аудиторською службою України виконується основна мета державного фінансового аудиту, а саме – виявлення недоліків у фінансовій діяльності підконтрольного суб'єкта та надання рекомендацій щодо їх усунення.

Проте, на нашу думку, в діяльності Державною аудиторської служби України присутні певні організаційні недоліки, які можуть впливати на процес та фактичні результати проведення державного фінансового аудиту, а також на його сприйняття підконтрольними суб'єктами. Так, в результаті аналізу аудиторських звітів нами було виявлено, що до проведення цієї процедури залучаються не лише державні аудитори, але й державні фінансові інспектори. На нашу думку, такий підхід є невиправданим, адже хоча ці працівники і використовують схожі методи під час проведення державного фінансового контролю, проте мають принципово різні завдання.

Різниця між державним фінансовим аудитом та інспектуванням доволі принципова. Так, пунктом 2 Порядку проведення інспектування

Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами, затверджену Постановою Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550, встановлено, що інспектування здійснюється у формі ревізії, що полягає в документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних в їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб [8]. Після встановлення зазначених порушень складається акт, а всі матеріали передаються до відповідного уповноваженого органу.

Щоб спростити розуміння відмінностей між державним фінансовим аудитом та інспектуванням, ми склали наступну таблицю:

	Аудит	Інспектування
Мета	Виявлення недоліків у фінансовій діяльності підконтрольних суб'єктів та надання рекомендацій щодо їх усунення.	Виявлення порушень законодавства у фінансовій діяльності підконтрольних суб'єктів, встановлення винних осіб та вжиття заходів щодо притягнення їх до відповідальності.
Врегульовано	Постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. № 361 «Питання проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту».	Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550 «Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами».
Підконтрольні суб'єкти	Суб'єкти господарювання державного сектору економіки та інші суб'єкти господарювання, що отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують державне чи комунальне майно (крім бюджетних установ).	Міністерства та інші органи виконавчої влади, державні фонди, фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетні установи, суб'єкти господарювання державного сектору економіки, підприємства, установи та організації, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують державне чи комунальне майно.
Результат	Аудиторський звіт, що містить, зокрема, висновки та рекомендації для підконтрольних суб'єктів щодо усунення виявлених недоліків.	Акт ревізії, що в разі виявлення порушень передається разом з іншими матеріалами до відповідного уповноваженого органу (Прокуратура, підрозділи Національної поліції тощо).

Зважаючи на вищевикладені відмінності, ми вважаємо за доцільне поглиблення диференціації процедур державного фінансового аудиту та інспектування на законодавчому та організаційному рівнях.

Під поглибленою диференціацією державного фінансового аудиту та інспектування на законодавчому рівні мається на увазі уточнення окремих функцій Державної аудиторської служби України. Так, цілком логічним є те, що підпункти 5–8 пункту 4 Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43, стосуються саме процедури державного фінансового аудиту. На нашу думку, їх можна було б об'єднати в одному підпункті, в якому б зазначалось про те, що відповідно до своїх завдань Державна ау-

диторська служба України «здійснює державний фінансовий аудит, під час якого: ....» та перерахувати положення вищезгаданих підпунктів 5–8. За аналогією, необхідно окремо зазначити, що підпункт 9 пункту 4 Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43, стосується саме інспектування.

Диференціація державного фінансового аудиту та інспектування на організаційному рівні означає необхідність часткової перебудови структури апарату Державної аудиторської служби України. На даний час апарат органу державного фінансового контролю структурований за предметною, а не функціональною ознакою. Так, за основу взято поділ Департаментів у залежності від сфери діяльності підконтрольних суб'єктів (Департамент



контролю в галузі освіти, науки, спорту та інформації, Департамент контролю в соціальній галузі та сфері культури, Департамент контролю в галузі промисловості, енергетики, транспорту та фінансових послуг тощо) [10]. Вже у складі Департаментів функціонують відповідні відділи державного фінансового контролю, наприклад відділ державного фінансового аудиту в галузі оборони.

На нашу думку, підхід до побудови структури Державної аудиторської служби України повинен бути зворотнім. Так, в її складі мали б функціонувати окремі, незалежні один від одного підрозділи, що здійснюють різні види державного фінансового контролю (Департамент державного фінансового аудиту, Департамент інспектування тощо), які мали б вже внутрішній розподіл на відділи, залежно від сфери діяльності підконтрольних суб'єктів. Така структура повинна була б унеможливити участь державних фінансових інспекторів у проведенні державного фінансового аудиту, а державних аудиторів – у проведенні інспектування, що, на нашу думку, підвищило б ефективність державного фінансового контролю. Розглядаючи це питання, слід також звернути увагу і на назву органу, уповноваженого на здійснення державного фінансового контролю. Адже держава, використовуючи в його назві слово «аудиторська», вже формально зазначає про те, що пріоритет у його діяльності надається більш демократичним методам забезпечення фінансової стабільності держави. Так, ми можемо сказати, що заходи державного фінансового контролю, перш за все, спрямовані на виявлення і виправлення недоліків у діяльності підконтрольних суб'єктів, а вже потім – на застосування більш жорстких методів, що полягають у встановленні фактів порушень законодавства та вжитті заходів щодо притягнення винних осіб до відповідальності.

Отже, незважаючи на позитивні зміни, що відбулися в процесі реформування системи органів державного фінансового контролю, існує потреба в подальшому вдосконаленні механізму їх функціонування. Зокрема, в уточненні на законодавчому рівні мети проведення державного фінансового аудиту та уточненні його відмінностей від процедури інспектування. Крім того, задля підвищення ефективності заходів державного фінансового контролю існує необхідність у частковій перебудові структури апарату Державної аудиторської служби України за функціональною ознакою.

### Література

1. Будник Л.А., Голяш І.Д. Класифікація державного аудиту. Економіка та суспільство. 2016. № 2. С. 661–665.

2. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. голов. ред. В.Т. Бусел. Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.

3. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page> (дата звернення: 15.06.2018).

4. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. № 3125-ХІІ26 / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (дата звернення: 15.06.2018).

5. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення: 15.06.2018).

6. Питання проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту: Постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. № 361. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF> (дата звернення: 15.06.2018).

7. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Наказ Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF> (дата звернення: 15.06.2018).

8. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF> (дата звернення: 15.06.2018).

9. Рак Г.В. Організаційно-методичне забезпечення процедури зовнішнього контролю використання фінансових ресурсних бюджетних установ в Україні. Науковий вісник Ужгородського національного університету: Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2017. Вип. 14. № 2. С. 88–93.

10. Структура Державної аудиторської служби України / Державна аудиторська служба України: Офіційний сайт. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/138425> (дата звернення: 15.06.2018).

### Анотація

**Семенова А. В.** Щодо мети здійснення державного фінансового контролю Державною аудиторською службою України. – Стаття.

У статті розглянуто поняття і сутність основних форм державного фінансового контролю. Виявлено принципові відмінності між процедурами державного фінансового аудиту та інспектування, зокрема ті, що стосуються мети їх проведення. А також виявлено організаційні недоліки в діяльності Державної аудиторської служби України. Запропоновано зміни до діючих положень законодавства, спрямовані на уточнення окремих функцій Державної аудиторської служби України, залежно від мети та завдань проведення конкретної форми державного фінансового контролю. Крім того, запропоновано новий підхід у побудові структури апарату Державної аудиторської служби України, що має на меті підвищення ефективності заходів державного фінансового контролю.

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль, державний фінансовий аудит, інспектування, Державна аудиторська служба України.

### Аннотация

**Семенова А. В. К вопросу о цели осуществления государственного финансового контроля Государственной аудиторской службой Украины. – Статья.**

В статье рассмотрено понятие и сущность основных форм государственного финансового контроля. Выявлены принципиальные различия между процедурами государственного финансового аудита и инспектирования, в том числе те, которые касаются цели их проведения. Также выявлены организационные недостатки в деятельности Государственной аудиторской службы Украины. Предложено внесение изменений в действующее законодательство, направленных на уточнение отдельных функций Государственной аудиторской службы Украины, в зависимости от целей и задач проведения конкретной формы государственного финансового контроля. Кроме того, предложен новый подход в построении структуры аппарата Государственной аудиторской службы Украины, имеющий целью повышение эффективности мер государственного финансового контроля.

*Ключевые слова:* государственный финансовый контроль, государственный финансовый аудит,

инспектирование, Государственная аудиторская служба Украины.

### Summary

**Semenova A. V. Regarding the purpose of the state financial control conducting by the State Audit Service of Ukraine. – Article.**

The article discusses the concept and essence of the basic forms of state financial control. Revealed fundamental differences between the procedures of the state financial audit and inspection, in particular, regarding to the purpose of their conducting. Also, revealed organizational defects in the functioning of the State Audit Office of Ukraine. Were proposed changes to the current legislation directed towards the clarification of certain functions of the State Audit Service of Ukraine, depending on the purpose and tasks of conducting separate forms of state financial control. In addition, were proposed new approach in construction of the structure of the apparatus of the State Audit Service of Ukraine for improving the efficiency of the state financial control.

*Key words:* state financial control, state financial audit, inspection, the State Audit Service of Ukraine.