

УДК 657.6:336.025

Бессонова С. І.

bessonovasvitlana71@gmail.com, ORCID ID: 0000-0003-4938-3375

к.е.н., професор, професор кафедри обліку та аудиту,

ДВНЗ «Приазовський державний технічний університет», м. Маріуполь

Кленін О. В.

vipsenat@gmail.com, ORCID ID: 0000-0003-3146-4847

д.е.н., професор кафедри обліку та аудиту,

ДВНЗ «Приазовський державний технічний університет», м. Маріуполь

РОЛЬ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Анотація. У статті розкрито контрольну функцію державного фінансового контролю, визначено основні завдання аудиту, такі як: відповідність ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності на основі національних стандартів державного сектору; контроль над використанням бюджетних коштів згідно з кошторисом та нормативно-законодавчою базою; перевірка держзакупівель; перевірка доцільності використання матеріальних ресурсів бюджетного закладу; виявлення фактів неефективного витрачання ресурсів та нецільового їх використання; визначення ефективності управління внутрішнім фінансовим контролем. Проаналізовано діяльність Державної фінансової служби аудиту за останні п'ять років. Спостерігається поступове зниження тиску на розпорядників бюджетних коштів. Перевірки державного фінансового контролю замінюють аудитом, який спрямований на попередження порушень та їх недопущення у діяльності бюджетної установи, надання рекомендації щодо організації ефективного внутрішньогосподарського контролю. Зростання правопорушень також може свідчити про різне трактування та нечітке розуміння нормативних документів, тому саме вдосконалення законодавчої бази державної аудиторської служби, розвиток методичного інструментарію, стандартизація державного фінансового аудиту повинні сприяти усуненню цих недоліків. Для оцінки ефективності фінансово-бюджетного контролю може бути використано низку показників ефективності роботи інспекторського складу органу фінансово-бюджетного контролю. Вирішення основних проблем може бути досягнуте лише завдяки розробленій стратегії вдосконалення, яка має відповідати вимогам сучасності та спиратися на прийняті у всьому світі норми. Необхідність упровадження норм міжнародних стандартів у національні стандарти зумовлена необхідністю підвищення ефективності діяльності державного фінансового аудиту, підвищення його результативності, прозорості, формування довіри суб'єктів аудиторської перевірки. Особливо це стає актуальним в умовах реформування місцевого самоврядування та територіальних органів виконавчої влади. Фінансовий контроль бюджетної сфери, що здійснюється державою, служить інструментом виявлення неефективного використання нефінансових та фінансових ресурсів бюджетної організації, недотримання або неправильного трактування законодавчої бази, нецільового використання грошових коштів.

Ключові слова: державний фінансовий аудит, аудит, контроль, моніторинг, ревізія.

Bessonova Svitlana

bessonovasvitlana71@gmail.com, ORCID ID: 0000-0003-4938-3375

Ph.D., Professor, Professor at the Department of Accounting and Audit,

Pryazovskyi State Technical University, Mariupol

Klenin Oleh

vipsenat@gmail.com, ORCID ID: 0000-0003-3146-4847

Doctor of Economics, Professor at the Department of Accounting and Audit,

Pryazovskyi State Technical University, Mariupol

THE ROLE OF PUBLIC FINANCIAL AUDIT IN THE SYSTEM OF CONTROL OF BUDGETARY INSTITUTIONS

Abstract. The article reveals the control function of public financial control, identifies the main objectives of the audit, such as: compliance with accounting and financial reporting based on national standards of the public sector; control over the use of budget funds according to the budget and regulatory framework; public procurement verification; checking the feasibility of using the material resources of the budgetary institution; identification of facts of inefficient use of resources and their misuse; determining the effectiveness of internal financial control. The activity of the state financial

audit service for the last five years is analyzed. There is a gradual decrease in pressure on budget managers. Checks of state financial control are replaced by audits, the focus of which is aimed at preventing violations in the activities of the budgetary institution, providing recommendations on organization of effective internal control. The growth of offenses may also indicate a different interpretation and unclear understanding of regulations, so the improvement of the legal framework of the state audit service, the development of methodological tools, standardization of public financial audit should help eliminate these shortcomings. To assess the effectiveness of financial and budgetary control, several indicators of the effectiveness of the inspection staff of the financial and budgetary control body can be used. The solution of the basic problems can be reached only because of the developed strategy of improvement which has to meet modern requirements and to be based on the norms accepted all over the world. The need of implementation of the norms of international standards in national standards is due to the need to increase the efficiency of public financial audit, increase its effectiveness, transparency, confidence in the subjects of audit. This is especially relevant in the context of reforming local self-government and territorial executive bodies. Financial control of the budget sphere carried out by the state serves as a tool to identify inefficient use of non-financial and financial resources of the budget organization, non-compliance or misinterpretation of the legal framework, misuse of funds.

Key words: state financial audit, audit, control, monitoring, revision.

JEL Classification: M40, F38

DOI: <https://doi.org/10.36477/2522-1256-2021-29-03>

Постановка проблеми. Ефективність діяльності фінансового контролю залежить від багатьох чинників: методики перевірки, професійної освіти та практики аудиторів, форми проведення фінансового контролю та ін. Діяльність державного фінансового аудиту розкривається через такі форми контролю, як перевірка, ревізія, аудит, моніторинг та ін. Але досі не існує чіткої нормативно-законодавчої бази, де визначено єдині трактування понятійного інструментарію державного фінансового аудиту, повільно проводяться стандартизація та гармонізація з міжнародними стандартами, упровадження в діяльність нових видів та форм аудиту. А це дуже важливо, бо саме функції державного аудиту спрямовані на запобігання передкризовим явищам, помилкам і порушенням, оцінку 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].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам діяльності фінансового контролю, його сутності, особливостям, ефективності присвячено багато наукових досліджень таких вітчизняних науковців, як: І.В. Басанцов, М.Ф. Базась, Ф.Ф. Бутинець, Л.А. Будник, Н.С. Вітвицька, Н.В. Виговська, І.Д. Голяш, Л.В. Гуцаленко, І.М. Микитюк, Р.А. Сагайдак, І.Б. Стефанюк, В.П. Хомутенко та ін.

Постановка завдання. Метою статті є визначення ролі державного аудиту у системі фінансового контролю, аналіз діяльності державного фінансового аудиту та розроблення пропозицій щодо підвищення ефективності системи державного фінансового контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Роль діяльності державного фінансового контролю бюджетної сфери важко недооцінити, адже саме даний вид контролю впливає на виявлення таких негативних проблем, як неефективне використання нефінансових та фінансових ресурсів бюджетної організації, недотримання або неправильне трактування законодавчої бази, нецільове використання грошових коштів.

Діяльність державного фінансового аудиту спрямована на виконання чинного фінансово-бюджетного

законодавства, дотримання законності фінансової дисципліни, встановлення порушень та недоліків, виявлення фактів неефективного витрачання ресурсів та нецільового їх використання, попередження втрат від неефективних управлінських рішень, надання пропозицій та рекомендацій відносно раціональності та ефективності використання коштів і майна бюджетних установ із метою досягнення економії бюджетних коштів.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю. До завдань аудиту відносяться:

- відповідність ведення бухгалтерського обліку згідно з національними стандартами державного сектору;
- контроль над використанням бюджетних коштів згідно з кошторисом та нормативно-законодавчою базою;
- визначення доцільності використання матеріальних ресурсів бюджетного закладу;
- перевірка правильності складання фінансової звітності;
- визначення ефективності управління внутрішнім фінансовим контролем;
- перевірка держзакупівель.

До основних проблем державного фінансового контролю в Україні слід віднести: фіскальний характер переважної більшості контрольних процедур; відсутність системного контролю, коли основним є подальший контроль, а процедури попереднього та поточного контролю є досить слабкими та нерегульованими; неусвідомлення важливості внутрішнього фінансового контролю як у системі управління державними фінансами, так і керівниками підприємств, установ, організацій; низький рівень дієвості механізму адміністративних стягнень, коли сума штрафу за нецільове або незаконне використання бюджетних коштів значно менша за обсяги бюджетних коштів, які держава втрачає через зловживання посадових осіб і не може забезпечити повною мірою відшкодування цих збитків; зростання фінансових порушень у сфері використання бюджетних коштів; неврегульованість діяльності та перетин функцій суб'єктів фінансового контролю; слабка взаємодія органів зовнішнього та внутрішнього контролю [4, с. 66].

Виконуючи контрольну функцію, державний фінансовий контроль на відміну від аудиту не передбачає надання консультаційних послуг щодо усунення недоліків та помилок у роботі бухгалтера, оптимізації ведення бухгалтерського обліку, ефективності використання фінансових та нефінансових ресурсів бюджетної організації, проведення досліджень та надання пропозицій щодо оптимізації стратегічних перспектив розвитку й ефективного управління суб'єктами державного сектору.

Аналіз діяльності державної фінансової служби аудиту за останні п'ять років довів таке: спостерігається поступове зниження тиску на розпорядників бюджетних коштів – перевірки державного фінансового контролю замінують аудитом, спрямованість якого націлена, по-перше, на попередження порушень та, по-друге, їх недопущення у фінансовій діяльності бюджетної установи. Але в 2020 р. кількість проведених державних аудитів була значно зменшена (рис. 1).

Значне зменшення кількості державних фінансових аудитів зумовлено значним збільшенням обсягів перевірок закупівель, які здійснює Державна аудиторська служба України.

Для оцінки ефективності фінансово-бюджетного контролю можуть бути використані такі показники: макроекономічна ефективність фінансово-бюджетного контролю, критерії ефективності діяльності органів фінансово-бюджетного контролю (результативність, дієвість, економічність), а також критерії інтенсивності та динамічності їхньої діяльності; показник нецільового використання коштів бюджетів усіх рівнів; показники ефективності роботи інспекторського складу органу фінансово-бюджетного контролю: коефіцієнт інтенсивності роботи аудитора, результативність його роботи, дієвості [4, с. 67].

Доцільно також провести обстеження обсягів контролю ресурсів, які були охоплені державним фінансовим аудитом.

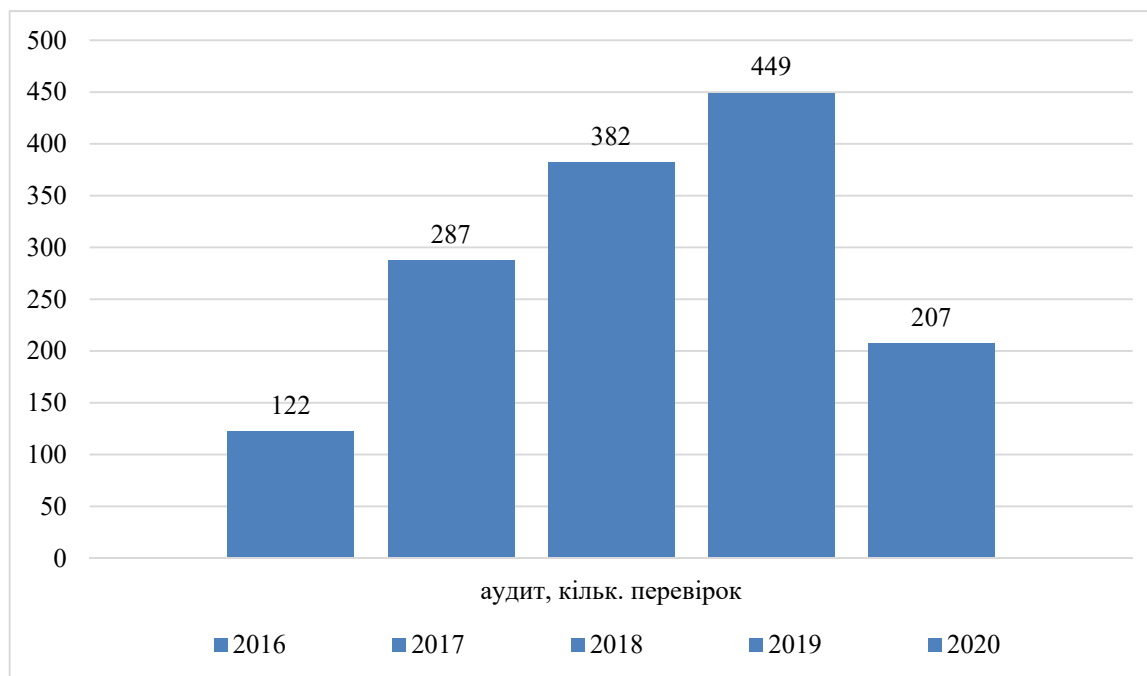


Рис. 1. Кількість проведених державних фінансових аудитів за період 2016–2020 рр.

Джерело: складено за результатами звітів [5–9]

Таблиця 1

Основні показники діяльності Державної аудиторської служби України за період 2016–2020 рр.

Показники	2016	2017	2018	2019	2020
Обсяг охоплення ресурсів аудитом, млрд грн	32	140	679,5	365,1	227,7
Виявлено правопорушень, млрд грн	2,6	11,2	15,9	1,7	154,4
Загальна сума відшкодованих втрат, млн грн	611,5	787,1	960,3	950,4	1072,6
у т. ч. за результатами завершених державних фінансових аудитів, млн грн	297,1	271,9	340,7	296,4	251,4
Упереджено потенційних втрат, млн грн	275,9	377,7	463	740,3	895,9
У середньому на 1 перевірку відшкодовано втрат, млн грн	259,5	488,8	1778,8	629,4	1031,4
Частка виявлених правопорушень у загальному обсязі охоплення ресурсів аудитом, %	2	8	6	0,4	68,0
Частка відшкодування в загальній сумі виявлених правопорушень, %	23,5	7	6	55,9	69,4

Джерело: складено за результатами звітів [5–9]

Дослідження за період 2016–2020 рр. довели таке: незважаючи на скорочення обсягів охоплення аудитом ресурсів, спостерігається збільшення попереджень потенційних утрат майже у три рази. Це доводить мету функціонування державної аудиторської служби, а саме не тільки виконання контролю, а й надання пропозицій щодо стратегічних заходів, спрямованих на ефективний розвиток як окремого суб'єкта, так і держави у цілому.

Але збільшення фінансових порушень, особливо у сфері моніторингу процедур закупівель та виконання бюджетних програм, не завжди свідчить про порушення законодавства. Суб'єкти перевірок завжди можуть обґрунтувати свій вибір закупівель, пояснити доцільність використання матеріальних ресурсів бюджетного закладу. Це підтверджено показником відшкодування у загальній сумі виявлених правопорушень, і треба відзначити, що за 2020 р. вона значно збільшилася.

Вирішення основних проблем може бути досягнуто лише завдяки розробленій стратегії вдосконалення, яка має відповідати вимогам сучасності та спиратися на прийняті у всьому світі норми. У діяльності органів державного фінансового контролю варто вдосконалити такі напрями роботи, як:

- ширше впровадження ризикоорієнтованого підходу до проведення дистанційного аудиту бюджетної ефективності, що спрямований на організацію фінансового контролю не за всіма об'єктами, а за найбільш ризикованими;

- посилення кадрового складу органів фінансового контролю, розроблення навчальних програм і програм сертифікації працівників за міжнародними зразками;

- поліпшення матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю;

- урегулювання питання належного відшкодування фінансових ресурсів за вчинені фінансові порушення, у тому числі за розтрату державних коштів;

- активізація співробітництва з міжнародними спеціалізованими організаціями у цій сфері, запозичуючи й адаптуючи найкращі світові напрацювання [10, с. 21].

Зростання правопорушень також може свідчити про різне трактування та нечітке розуміння нормативних документів, тому саме вдосконалення законодавчої бази державної аудиторської служби, розвиток методичного інструментарію, стандартизація державного фінансового аудиту повинні сприяти усуненню цих недоліків. Необхідність упровадження норм міжнародних стандартів у національні стандарти зумовлена необхідністю підвищення ефективності діяльності державного фінансового аудиту, підвищення його результативності, прозорості, формування довіри суб'єктів аудиторської перевірки.

Висновки з проведеного дослідження. Упровадження ефективного світового досвіду функціонування системи державного фінансового контролю сприятиме підвищенню результативності контрольної діяльності, створенню умов забезпечення держави та суспільства якісною, об'єктивною інформацією з метою підвищення ефективності державного управління й прийняття важливих управлінських рішень на всіх рівнях влади. Із метою удосконалення державного фінансо-

вого аудиту варто: впроваджувати практичні ризикоорієнтовані дії проведення дистанційного аудиту бюджетної ефективності, що спрямований на організацію фінансового контролю не за всіма об'єктами, а за найбільш ризикованими; прагнути посилення кадрового складу органів фінансового контролю, розроблення навчальних програм і програм сертифікації працівників за міжнародними зразками; поліпшувати матеріально-технічне і фінансове забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю; упорядкувати питання належного відшкодування фінансових ресурсів за вчинені фінансові порушення, у тому числі за розтрату державних коштів; сприяти активізації співробітництва з міжнародними спеціалізованими організаціями. Упровадження професійних стандартів у діяльність державного фінансового аудиту, застосування передових технологій зумовлені сучасними вимогами громадського суспільства. Особливо це стає актуальним в умовах реформування місцевого самоврядування та територіальних органів виконавчої влади.

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 доп.) / уклад., гол. ред. В. Т. Бусел. Ірпінь : Перун, 2005. 1728 с.
3. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» в Україні. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T293900?an=1> (дата звернення: 05.04.2021).
4. Микитюк І. Державний фінансовий контроль у бюджетній сфері. *Світ фінансів*. 2018. № 1(54). С. 58–69.
5. Публічний звіт «Про діяльність аудиторської служби України за 2016 рік». URL: <https://cutt.ly/jb8Dnr7> (дата звернення: 05.04.2021).
6. Публічний звіт «Про діяльність аудиторської служби України за 2017 рік». URL: <https://cutt.ly/ub8DQqo> (дата звернення: 09.04.2021).
7. Публічний звіт «Про діяльність аудиторської служби України за 2018 рік». URL: <https://cutt.ly/mb8DWv2> (дата звернення: 09.04.2021).
8. Публічний звіт «Про діяльність аудиторської служби України за 2019 рік». URL: <https://cutt.ly/Uneg4Uc> (дата звернення: 10.04.2021).
9. Публічний звіт за 2020 рік «Про діяльність аудиторської служби України». URL: https://dasu.gov.ua/attachments/60567d79-9784-4c4f-8d5c-abb9af46d467_%D0%9F%D0%A3%D0%91%D0%9B%D0%86%D0%A7%D0%9D%D0%98%D0%99%20%D0%97%D0%92%D0%86%D0%A2_2020_.pdf (дата звернення: 11.04.2021).
10. Корень Н. В. Концептуальні засади формування системи державного фінансового контролю в умовах економічних реформ. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 8. С. 21–25.

REFERENCES

1. Budnyk, L. A. and Holiash, I. D. (2016), “Classification of state audit”, *Economics and society*, № 2, s. 661–665.
2. Busel, V. T. (Ed.) (2005), *Great Dictionary of Modern Ukrainian language*. (ed., rev.), “Perun”, Irpin, Ukraine.
3. Law of Ukraine on the basic principles of public financial control in Ukraine, available at: <https://ips.ligazakon.net/document/T293900?an=1> (accessed 05.04.2021)
4. Mykytiuk, I. (2018), “State financial control in the budget sphere”, *World Finance*, № 1(54), s. 58–69.

5. Public report on the activities of the audit service of Ukraine for 2016, available at: <https://cutt.ly/jb8Dnr7> (accessed 05.04.2021)

6. Public report on the activities of the audit service of Ukraine for 2017, available at: <https://cutt.ly/ub8DQqo> (accessed 06.04.2021)

7. Public report on the activities of the audit service of Ukraine for 2018, available at: <https://cutt.ly/mb8DWv2> (accessed 06.04.2021)

8. Public report on the activities of the audit service of Ukraine for 2019, available at: <https://cutt.ly/zb8DTk5> (accessed 10.04.2021)

9. Public report on the activities of the audit service of Ukraine for 2020, available at: https://dasu.gov.ua/attachments/60567d79-9784-4c4f-8d5c-abb9af46d467_%D0%9F%D0%A3%D0%91%D0%9B%D0%86%D0%A7%D0%9D%D0%98%D0%99%20%D0%97%D0%92%D0%86%D0%A2_2020_.pdf (accessed 11.04.2021)

10. Koren, N. V. (2012), "Conceptual bases of formation of public financial control system in terms of economic reforms", *Formation of market relations in Ukraine*, № 8, s. 21–25.

Стаття надійшла до редакції 16 березня 2021 р.