

ПЕРСПЕКТИВИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ Й РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ ФУНКЦІЇ АУДИТУ В УПРАВЛІННІ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ

© 2014 ПІХОЦЬКИЙ В. Ф.

УДК 336.148

Піхоцький В. Ф.

Перспективи запровадження й розвитку в Україні функції аудиту в управлінні державними фінансами

Метою статті є дослідження функцій аудиту в цілісній системі державного фінансового контролю держави, теоретичні і практичні аспекти регулювання фінансових відносин, виявлення наявних у даній сфері проблем, внесення пропозицій щодо способу їх розв'язання, а також пропозицій з реформування системи державного фінансового контролю. Обґрунтовано актуальність питання акцептування системи управління державними фінансами в Україні, шляхи досягнення соціально-економічних цілей та перспективні напрями розвитку системи державного фінансового контролю. Проведено аналіз існуючої системи державних фінансів держави, у тому числі оцінку функцій аудиту ефективності використання державних фінансових ресурсів та фінансового аудиту, необхідності посилення аудиторської спроможності Рахункової палати України. Підведено результат та зроблено висновок щодо формування державного управління і децентралізації систем контролю, інтегрованих з управлінням програмами і діяльністю розпорядників бюджетних коштів, як цього вимагають стандарти ЄС.

Ключові слова: система державного фінансового контролю, функції аудиту, фінансовий аудит, незалежний контроль, аудит ефективності використання державних фінансових ресурсів

Рис.: 1. **Табл.:** 3. **Бібл.:** 26.

Піхоцький Володимир Федорович – кандидат економічних наук, доцент, начальник, Територіальне управління Рахункової палати України по Львівській, Волинській, Рівненській, Івано-Франківській, Закарпатській та Тернопільській областях (вул. Лінкольна, 2, Львів, 79068, Україна)

Email: ltu@ac-rada.gov.ua

УДК 336.148

UDC 336.148

Піхоцький В. Ф. Перспективи внедрения и развития в Украине функции аудита в управлении государственными финансами

Целью статьи является исследование функций аудита в целостной системе государственного финансового контроля государства, теоретические и практические аспекты регулирования финансовых отношений, выявление имеющихся в данной сфере проблем, внесение предложений по способу их решения, а также предложений по реформированию системы государственного финансового контроля. Обоснована актуальность вопроса акцепта системы управления государственными финансами в Украине, пути достижения социально-экономических целей и перспективные направления развития системы государственного финансового контроля. Проведен анализ существующей системы государственных финансов государства, в том числе оценка функций аудита эффективности использования государственных финансовых ресурсов и финансового аудита, необходимости усиления аудиторской способности Счетной палаты Украины. Подведены результат и сделан вывод о формировании государственного управления и децентрализации систем контроля, интегрированных с управлением программами и деятельностью распорядителей бюджетных средств, как этого требуют стандарты ЕС.

Ключевые слова: система государственного финансового контроля, функции аудита, финансовый аудит, независимый контроль, аудит эффективности использования государственных финансовых ресурсов

Рис.: 1. **Табл.:** 3. **Библ.:** 26.

Піхоцький Володимир Федорович – кандидат економічних наук, доцент, начальник, Територіальне управління Счетной палаты Украины по Львовской, Волынской, Ровенской, Тернопольской, Ивано-Франковской и Закарпатской областям (ул. Линкольна, 2, Львов, 79068, Украина)

Email: ltu@ac-rada.gov.ua

Pikhotskiy V. F. Prospects for the Introduction and Development Audit Function in the Management of Public Finances in Ukraine

The aim of the article is to study the audit functions in the whole system of the state financial control, the theoretical and practical aspects of the regulation of financial relations, identification of existing problems in this sphere, making suggestions on how to address them, as well as proposals to reform the system of state financial control. The urgency of the issue of acceptance of public financial management in Ukraine, achieving social and economic objectives and future directions of development of the state financial control is studied. There is conducted the analysis of the current state of public finances, including evaluation of audit functions of the use of public financial resources and financial audit, the need to strengthen the ability of the audit of the Accounting Chamber of Ukraine. It is concluded that the state needs the formation of public administration and decentralization of control systems, integrated with the management of programs and activities of the budgetary funds, as required by EU standards.

Key words: state financial control system, audit functions, financial audit, independent monitoring, audit of the use of public funds

Pic.: 1. **Tabl.:** 3. **Bibl.:** 26.

Pikhotskiy Volodymyr F. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Head of the Department, Regional Office of the Accounting Chamber for Lviv, Volyn, Rivne Ternopil, Ivano-Frankovsk and Zakarpatska Oblasts (vul. Linkolna, 2, Lviv, 79068, Ukraine)

Email: ltu@ac-rada.gov.ua

Вступ. У сучасних умовах проведення економічних реформ в Україні стає необхідною і доцільною побудова інноваційної моделі управління державними фінансами. З прийняттям Програми економічних реформ Президента України «Заможне суспільство, конкурентоспроможна

економіка, ефективна держава» (далі – Програма реформ) [1] потребують кардинальних змін підходи до здійснення контролю у сфері управління державними фінансами. Суть і зміст такого контролю має полягати не лише у фіксації фактів порушення під час отримання і використання

бюджетних коштів, а й у підтвердженні досягнення поставленої мети з акцентом на ефективності прийняття управлінських рішень для ефективного використання цих коштів.

Системна організація державного фінансового контролю дасть можливість здійснювати систематичний контроль та моніторинг за рухом бюджетних коштів, завдяки чому стане можливим проведення оцінки результатів управління ними на об'єктах контролю, вчасне виявлення та попередження відхилення від чинного законодавства під час здійснення фінансово-господарських операцій та вживання заходів щодо усунення негативних наслідків.

Сьогодні особлива увага акцентується на системі управління державними фінансами (далі – СУДФ), яка через систему контролю має гарантувати її належне функціонування. Завдяки цьому стане можливим визначення необхідності проведення у межах звичайного бюджетного періоду регулярних незалежних аудитів ефективності та законності використання фінансів та майна, відповідності фінансової звітності, її правдивості.

Основною похідною запровадження такої системи і основною інновацією у перебудові системи державного фінансового контролю повинні стати законодавчо закріплені розширені повноваження керівників об'єктів контролю, надання більшої свободи дій і відповідної фінансової та кримінальної відповідальності за прийняття неефективних або неправомірних управлінських рішень, які спричинили нанесення збитків державі. Завдяки запровадженню таких умов значно збільшиться відповідальність конкретних державних органів, які будуть зобов'язані обґрунтовано довести, що надані їм фінансові ресурси використано ефективно, і підтвердити досягнення поставленої мети.

У країнах – членах Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) основна тенденція розвитку контролю саме і полягає у переході від прямих інструментів фінансового контролю за фінансуванням до більш збалансованої системи зовнішнього і внутрішнього контролю. Іншими словами, система контролю орієнтована на «Performance» – результативність виконання зобов'язань і є сучасним стратегічним підходом до управління, що серед іншого передбачає систематичне відслідковування та оцінювання діяльності у досягненні поставлених цілей діяльності згідно з визначеними критеріями (індикаторами, показниками) [2, с. 1].

З урахуванням зарубіжного досвіду організації і проведення аудиту ефективності використання державних фінансів в Україні необхідно змінити саму ідеологію в управлінні державними фінансами, а звідси відповідно і ідеологію контролю. Зокрема, аудит як один із механізмів контролю повинен стати надійним інструментом гарантування того, що державні кошти отримані і використані відповідно до кошторису та інших нормативно-правових актів. В такому контексті аудит виступає і як внутрішній – для органів виконавчої влади, і як зовнішній – для законодавчого органу, і тим самим дає відповідь на відповідність закріпленим нормам (аудит відповідності). Поряд із цим, при перевірці фінансової звітності про використання коштів дається достатньо об'єктивна оцінка фінансового стану державного органу або країни в цілому, що є предметом фінансового аудиту. Особлива увага при проведенні аудиту повинна бути приділена за-

безпеченню належного співвідношення ціни та якості досягнення поставленої мети завдяки економічному, ефективному й результативному прийняттю управлінських рішень по використанню державних коштів (аудит ефективності).

Існує низка принципових відмінностей між змістом фінансового аудиту й аудиту ефективності, суть яких полягає у такому.

Перш за все, слід зазначити, що фінансовий аудит є досить формалізованою процедурою порівняно з аудитом ефективності, який є більш гнучкою системою, що базується значною мірою на аналітичних процедурах. Завданням фінансового аудиту є підтвердження законності операцій з бюджетними коштами, дотримання відповідних законів, норм і правил, а також правильності складання фінансової звітності. Дане завдання вирішується зазвичай протягом поточного року, за поточного виконання бюджету.

Аудит ефективності містить не лише аналіз результативності бюджетних проектів. Під час його застосування здійснюється комплексний аналіз причин неефективного використання державних коштів, і на цій основі розробляються рекомендації з удосконалення бюджетного процесу та чинного законодавства.

Об'єктами аудиту ефективності стають органи державної влади, що є головними розпорядниками або розпорядниками бюджетних коштів, інші суб'єкти економічної діяльності, які використовують державні кошти та мають законодавчо надані податкові, митні та інші пільги та переваги.

У діяльності органів зовнішнього державного фінансового контролю іноземних країн фінансовий аудит та аудит ефективності нерідко проводиться одночасно під час перевірок виконання бюджету. Перш ніж перейти до аудиту ефективності, необхідно переконатися в достовірності звітності бюджетних організацій. Для правильних та обґрунтованих рішень потрібні реальні дані, які базуються на достовірній фінансовій звітності про обсяги та напрями використання коштів. При цьому обидва види фінансового контролю базуються на ревізійних стандартах INTOSAI, які є своєрідним скелетом, що визначає основні постулати, принципи, а також необхідні дії при проведенні контрольних заходів, а також підготовці звітів за їх результатами.

У ревізійних стандартах INTOSAI підкреслюється, що на відміну від фінансової ревізії, де вимоги й очікувані результати носять досить специфічний характер, ревізія ефективності використання коштів носить більш широкий та відкритий для обговорення характер.

Фінансовий аудит та аудит ефективності відрізняється постановкою завдань, предметами перевірок і методами, а також оформленням їх результатів (рис. 1).

Завданням фінансового контролю є визначення правильності ведення, повноти обліку та звітності доходів і витрат щодо виконання Державного бюджету, а також законності та цільового використання бюджетних коштів. Натомість завданнями аудиту ефективності є визначення економічності, продуктивності та результативності використання державних коштів. Тобто під час проведення аудиту ефективності основна увага приділяється оцінці різних аспектів використання державних коштів їх одержувачами – міністерствами та відомствами, організаціями та підприємствами.

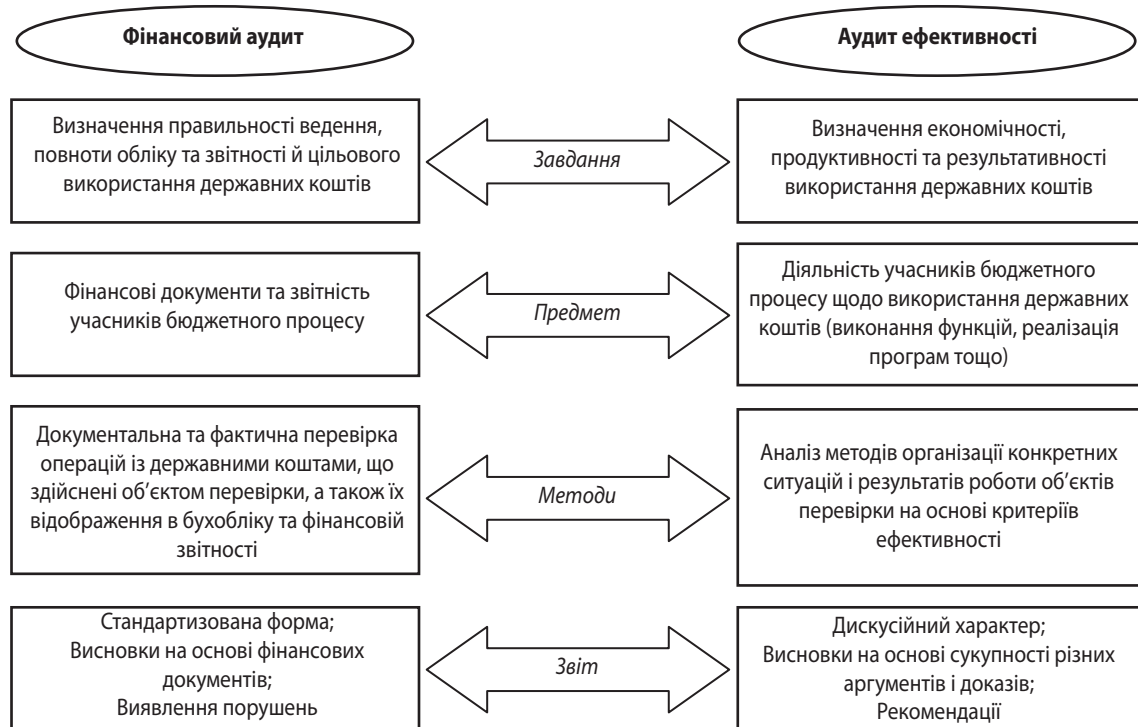


Рис. 1. Різниця між фінансовим аудитом та аудитом ефективності

Під час проведення аудиту ефективності використання державних фінансових ресурсів і державної власності за допомогою аналізу здійснюється якісна оцінка соціально-економічного процесу в довготерміновому часовому діапазоні (два – три роки, п'ять років). Це дозволяє оцінити:

- наскільки ефективно, результативно та повно використані державні кошти та матеріальні ресурси для досягнення соціально-економічних цілей, для яких суспільство їх виділило;
- наскільки виконавчі органи здатні використати кошти платників податків для досягнення поставленої соціально-економічної мети.

У зв'язку з цим, започаткування внутрішнього аудиту в державному секторі та подальший розвиток зовнішнього аудиту як одного із елементів, що формують концептуальну основу ефективності СУДФ, визначають пріоритети розвитку і становлення системи державного фінансового контролю. Слід зазначити, що в останні роки відбулися істотні зміни у процесі перебудови системи контролю у сфері управління державними фінансами в Україні. Про це свідчать кілька рішень, ухвалених урядом, присвячених питанням розвитку СУДФ, посилення бюджетної дисципліни і контролю за використанням бюджетних коштів, запровадження зовнішнього незалежного аудиту виконання бюджету за доходами і витратами згідно з міжнародними стандартами [4 – 8].

Сьогодні особливою актуальністю набуває питання приведення функцій зовнішнього аудиту у відповідність до стандартів міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) і розширення повноважень Рахункової палати як незалежного державного органу фінансового контролю визначеного в актах Уряду і Президента

України [3; 4] одним із основних напрямів побудови СУДФ відповідно до кращої практики зарубіжних держав.

У країнах – членах ОЕСР основна тенденція контролю полягає у переході від прямих інструментів центрального, переважно фінансового, контролю за фінансуванням до більш збалансованої системи зовнішнього й внутрішнього контролю, в якій контроль частково передається на рівень керівництва органу державного сектора. Основною інновацією у перебудові системи контролю вважається надання керівникам більшої свободи дій і фінансової відповідальності. За таких умов значно збільшується відповідальність (управлінська підзвітність) конкретних державних органів, які через різноманітні взаємопов'язані механізми мають довести, що вони використали надані їм ресурси у спосіб, що дає змогу ефективно виконувати покладені на них функції.

За таких обставин, аудит, як один із таких механізмів, є інструментом гарантування для органів виконавчої влади (внутрішній аудит) та законодавчого органу (зовнішній аудит) того, що державні кошти отримані й витрачені згідно з кошторисом, планом, контрактом, нормативним актом та іншими відповідними документами (аудит відповідності), звітність про використання коштів достатньо точно відображує фінансовий стан державного органу або країни в цілому (фінансовий аудит), а також того, що забезпечене належне співвідношення ціни і якості завдяки економічному, ефективному й результативному управлінню державними коштами (аудит ефективності).

Слід відмітити, що одне з центральних місць у комплексі заходів Програми реформ займає модернізація системи державних фінансів, до завдань якої від-

несено запровадження внутрішнього аудиту в секторі державного управління згідно зі стандартами ЄС. Приведення функції зовнішнього аудиту у відповідність до стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) і розширення повноважень Рахункової палати як незалежного державного органу фінансового контролю.

Історія розвитку державного фінансового контролю свідчить про те, що процеси реформування контролю у сфері управління державними фінансами розпочалися в Україні близько 10 років тому. Саме тоді були започатковані такі напрями реформування:

- розвиток системи державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК);
- напрацювання ефективного інструментарію адаптації міжнародної практики державного аудиту до української специфіки фінансового контролю суб'єктів державного сектора економіки;
- удосконалення методологічних засад контролю та започаткування аудиту ефективності виконання бюджетних програм в контексті зміни ідеології бюджетування й запровадження програмно-цільового методу формування і виконання Державного бюджету з використанням паспортів бюджетних програм.

Зокрема, в останні роки процеси перебудови системи контролю у сфері управління державними фінансами в Україні набули певного динамізму та поступу і були ознаменовані ухваленням кількох рішень Уряду, присвячених питанням розвитку СУДФ, посилення бюджетної дисципліни і контролю за витратами бюджету, формування системи ДВФК європейського зразку, запровадження зовнішнього незалежного аудиту виконання бюджету за доходами і витратами згідно з міжнародними стандартами [10; 11; 12].

Відповідно до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року (далі – Концепція) [6] і Плану заходів щодо її реалізації відбувається реформування вітчизняної системи ДВФК [7]. Концепція включає три основні складові європейської моделі ДВФК, які мають бути побудовані претендентом на вступ до ЄС, а саме:

- 1) запровадження підзвітності керівників у сфері фінансового управління і контролю;
- 2) поступова зміна інспектування на внутрішній аудит і його децентралізація;
- 3) координація та гармонізація внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту на центральному рівні.

У новій редакції Бюджетного кодексу України [9] започатковано інноваційні зміни в контролі за використанням бюджетних коштів, а також передбачено обов'язковість організації розпорядниками бюджетних коштів (далі – РБК) в особі їх керівників внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та забезпечення їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, тим самим закладено основи запровадження складових європейської моделі ДВФК.

Разом з тим, незважаючи на певний прогрес і позитивні зрушення й остаточну зміну пріоритетів у підходах до контролю у бюджетній сфері та його ідеології у бік попередження порушень, а не наступного їх виявлення, результати діяльності органів Державної казначейської служби України (далі – ДКСУ) [18], Державної фінансової інспекції України (далі – ДФІУ) [16; 19; 20] та Рахункової палати [26] свідчать про продовження на рівні розпорядників та одержувачів бюджетних коштів негативної практики поширення бюджетних правопорушень (табл. 1, 2, 3).

Зокрема, на виконання ст. 112 та вимог ст. 117 Бюджетного кодексу України органами ДКСУ у січні – грудні 2013 року за оперативними даними оформлено 13477 порушень бюджетного законодавства розпорядниками та одержувачами коштів Державного та місцевих бюджетів на загальну суму 3311,0 млн грн у т. ч.

Державний бюджет:

- у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань надано 2938 попереджень на суму 1856,3 млн грн;
- при прийнятті до виконання платіжних доручень – 703 попередження на суму 13,0 млн грн;
- місцеві бюджети:
- у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань надано 8927 попереджень на суму 1419,2 млн грн;

Таблиця 1

Дані про результати попереднього та поточного контролю Державної казначейської служби України в 2009 – 2013 роках (млн грн)

	Роки	Розпорядниками та одержувачами коштів					
		Державного бюджету		місцевих бюджетів		усього	
		кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума
1	2	3	4	5	6	7	8
І. Оформлено порушень бюджетного законодавства всього:	2009	13811	1512,5	35470	1128,3	49281	2640,8
	2010	1182,3	863,5	29455	989,4	41278	1852,9
	2011	4319	1636,9	11675	1248,9	15994	2885,8
	2012	2579	727,5	6353	889,3	8932	1616,8
	2013	3461	1869,3	9836	1441,7	13477	3311,0
В тому числі у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань	2009	6657	1346,4	16375	891,3	23032	2237,7
	2010	5375	706,1	12645	760,2	18020	1466,3

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8
	2011	3262	1033,6	9331	1201,9	12593	2235,5
	2012	2015	686,4	5166	837,3	7181	1523,7
	2013	2938	1856,3	8927	1419,2	11865	3275,5
При прийнятті до виконання платіжних доручень	2009	7154	166,1	19095	237,0	26249	403,1
	2010	6448	157,4	16810	229,2	23258	386,6
	2011	1057	603,3	2344	47,0	3401	650,3
	2012	564	41,1	1187	52,0	1751	93,1
	2013	703	13,0	909	22,5	1612	35,5
II. Надано попереджень щодо недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання фінансової і бюджетної звітностей та в інших випадках порушення бюджетного законодавства	2009	x	x	x	x	4971	53334,0
	2010	x	x	x	x	4835	52154,5
	2011	x	x	x	x	3825	39152,1
	2012	x	x	x	x	3261	35197,1
	2013	x	x	x	x	3437	37392,2

Складено автором

Таблиця 2

Окремі показники роботи органів Державної фінансової інспекції України (ДФІ) за 2001 – 2013 роки (млн грн)

№ з/п	Найменування	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Перевірено підприємств, установ і організацій (усього)	47302	36956	34556	28729	28270	31862	16624	15635	15335	14333	12473	8938	5980
	з них бюджетних установ і організацій	(52%) 24650	(61%) 22682	(53%) 1833	(62%) 17798	(54%) 15279	(50%) 15891	(60%) 9965	(68%) 10591	(65%) 10009	(66%) 9431	(64%) 8001	(59%) 5289	(65%) 3896
2	Виконано доручень Секретаріату Президента України, Верховної Ради України, КМУ	593	808	1085	1076	1592	1320	1244	1717	1835	2116	1767	1748	2077
3	Виявлено незаконних і нецільових витрат, нестач грошових коштів і матеріальних цінностей	1215,3	981,3	640,4	423,2	1356,9	1100,7	1880,3	2427,9	1976,5	32593,3	3888,6	2914,3	2413,1
	в т. ч. бюджетних коштів	349,8	472,7	180,7	226,1	440,7	394,3	890,3	980,2	1339	7639,4	1554	1288,6	1221,6
4	Відшкодовано і поновлено незаконних, нецільових витрат, нестач грошових коштів і матеріальних цінностей	647,9	628,6	449,9	235,3	537,3	281,5	724,9	1017,1	1008,8	1059,8	7537,1	1195,9	1084,1
5	Відшкодування у %	53,3	64,1	70,3	55,6	39,6	25,6	38,5	41,9	51	3,3	193,8	41	44,9
6	Недоотримання фінансових ресурсів	122	98,2	102,2	118,8	453,7	500,2	325,0	1275,2	1459	2533,7	1519,2	813,6	1276
7	Надходження фінансових ресурсів	57,7	31,2	32,5	36,7	59,9	89,2	159,2	259,9	437,5	691,7	653,7	731,5	389,9
8	Надходження у %	47,3	31,8	31,8	30,9	13,2	17,8	49,0	20,4	30	27,3	43	89,9	30,6
9	Передано ревізійних матеріалів на розгляд правоохоронним органам (кількість)	11607	10750	10466	10246	8950	8329	8232	6830	6186	6229	5446	2659	2613

Закінчення табл. 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
10	Притягнуто до дисциплінарної, матеріальної відповідальності (осіб)	16432	16318	15086	13685	11408	10711	13356	14353	13829	10745	10512	7553	8819
	у т. ч. звільнено з посад	703	292	231	134	105	71	136	100	109	96	146	666	1762
11	Притягнуто до адміністративної відповідальності (осіб)	16656	18197	19164	20288	17429	19483	22889	30941	35781	30614	29820	22030	22523
12	Загальна сума накладених адміністративних штрафів	2,4	2,7	2,8	3,1	2,5	2,9	3,5	5,8	6,9	6,5	8,2	6,4	6,5
13	Фактично внесено адміністративних штрафів	2,1	2,5	2,6	2,9	2,4	2,8	3,3	5,2	6,3	5,8	7	5,2	5,1
14	% фактично внесених сум адміністративних відносно накладених	87,5	92,6	92,9	93,5	96	96,6	94,3	89,7	91,3	89,2	85,5	81,3	79,2
15	Прийнято постанов, рішень, наказів	12527	13015	13523	13709	10669	12668	19431	19055	17558	15127	14360	9070	7629

Складено автором

Таблиця 3

Основні результати контрольно-аналітичних та експертних заходів Рахункової палати (млрд грн)

Показник	Роки						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
I. Обсяги виявлених порушень бюджетного законодавства та неефективного використання бюджетних коштів, у тому числі:	12,3	12,6	21,5	30,5	23,4	12,9	17,9
незаконне (у т. ч. нецільове)	6,7	4,7	10,1	16,1	9,7	4,8	4,9
неефективне	5,6	7,9	11,4	14,4	13,7	8,1	13,0
II. Співвідношення незаконного та неефективного використання бюджетних коштів, %	100	100	100	100	100	100	100
незаконне, у т. ч. нецільове	46	59	47	53	41	37	27
неефективне	54	41	53	47	59	63	73

Складено автором

- при прийнятті до виконання платіжних доручень – 909 попереджень на суму 22,5 млн грн.

Крім цього, у процесі подання кошторисів та інших документів, що застосовуються при виконанні бюджету. У разі недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання фінансової і бюджетної звітностей та інших випадках порушення бюджетного законодавства по державному та місцевих бюджетах надано 3437 попереджень на суму 37392,2 млн грн [17].

Діяльність ДФІУ у 2013 році, як і в минулі роки, була спрямована на забезпечення належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни в державі. Проведені ДФІУ контрольні заходи засвідчили те, що і надалі залишається розповсюдженою негативна практика незаконного використання державних ресурсів. Такі порушення фінансово-

господарської дисципліни у 2013 році виявлено у майже у кожному з перевірених об'єктів контролю [19].

Найбільш поширеними порушеннями фінансово-бюджетної дисципліни в державі залишаються:

- порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів;
- зайве витрачання коштів внаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт, наданих послуг, придбаних товарів;
- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;
- недоотримання фінансових ресурсів внаслідок порушень при передачі майна в оренду (користування);

- недоотримання законодавства під час проведення державних закупівель тощо.

Основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій.

Аналіз результатів проведених Рахунковою палатою упродовж 2013 року контрольно-аналітичних заходів свідчить, що більшість порушень бюджетного законодавства все ще має системний характер, вони повторюються із року в рік [26].

Найбільш характерними за кількістю виявлених випадків та обсягами порушень у звітному році були порушення бюджетного законодавства, які умовно можна класифікувати за такими узагальненими видами:

- використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав;
- порушення під час здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- недотримання установлених порядку та термінів складання, затвердження і подання документів;
- порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку;
- планування з порушенням чинного законодавства;
- використання коштів Державного бюджету з порушенням чинного законодавства;
- нецільове використання коштів Державного бюджету, передбачених на виконання державних програм;
- втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень;
- відволікання коштів Державного бюджету у дебіторську заборгованість.

Найбільш характерними видами неефективного управління і використання державних коштів за обсягами та кількістю виявлених випадків у звітному році були:

- втрати бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень;
- неефективне управління коштами через недоліки в плануванні;
- неефективне управління коштами шляхом тривалого їх утримання без використання на реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів;
- неефективне використання коштів внаслідок необґрунтованих управлінських рішень;
- неефективне використання коштів через відсутність обґрунтованого прогнозування і планування;
- неефективне використання коштів іноземних цільових позик та коштів, пов'язаних з обслуговуванням цих позик;
- неефективне використання коштів на придбання основних фондів (обладнання), оплату послуг з оренди приміщень, утримання автотранспорту та неефективне використання державного майна.

У звітному році також виявлено значні обсяги неефективного використання коштів Пенсійного фонду України та Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Аналізуючи вищенаведені дані, ми бачимо, що проголошені після прийняття нового Бюджетного кодексу ін-

новаційні зміни у контролі та посилення відповідальності (підзвітності) керівників РБК за дотриманням бюджетного законодавства не принесли очікуваних результатів і ситуація з бюджетними правопорушеннями не змінилася на краще. Причинами цього може бути незадовільна якість внутрішнього контролю та неналежне ставлення РБК до виконання своїх повноважень (у тому числі тих із них, що стосуються забезпечення організації та здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах).

Однак зростання обсягів порушень у сфері управління бюджетними коштами не дає впевненості в тому, що головні розпорядники бюджетних коштів, отримавши за новим Бюджетним кодексом більше свободи дій і фінансової відповідальності, використали надані їм в управління бюджетні кошти ефективно і досягли визначених результатів при виконанні покладених на них функцій.

По суті на сьогодні процеси реформування державного управління і децентралізації систем контролю, інтегрованих з управлінням програмами і діяльністю РБК, як цього вимагають стандарти ЄС, в Україні не завершені. В умовах, в яких функціонують і взаємодіють в Україні система внутрішнього контролю (СВК) та бюджетна і казначейська системи, встановити управлінську підзвітність, а також збалансувати повноваження і обов'язки керівників для їх результативної децентралізації у сфері фінансового управління та контролю неможливо.

Керуючись визначенням Єврокомісії [21, с. 6], що управлінська підзвітність – це фінансове управління і система (внутрішнього) контролю, можна дійти висновку, що внутрішній контроль є лише одним із елементів фінансового управління, а фінансове управління і контроль залежать від підзвітності та відповідальності керівників.

Підзвітність керівників накладає чітку відповідальність за виконання відповідних функцій саме на керівництво (а не на бухгалтера, внутрішнього аудитора, органи ДКСУ чи ДФІУ). Тобто керівник є підзвітним за досягнення цілей державного органу чи організації (беручи до уваги можливі ризики та управління ними). Така відповідальність створює умови, за яких можна повною мірою розвивати функцію внутрішнього аудиту у державному секторі. Внутрішній аудит не може забезпечувати реалізацію всіх цих функцій керівників сам по собі. Його роль полягає в інформуванні керівництва про те, чи надають системи фінансового управління і контролю достатню впевненість у виконанні відповідних повноважень (щодо ефективного та результативного досягнення цілей, застосування і дотримання встановлених стандартів внутрішнього контролю, забезпечення повної відповідності всіх здійснюваних операцій вимогам законодавчих і нормативних актів тощо). Якщо така впевненість не є достатньою, внутрішній аудитор надає рекомендації з удосконалення систем фінансового управління і контролю [15].

Отже, відповідно до підходу, прийнятого у країнах ЄС, внутрішній контроль має бути інтегрований у процес управління державними коштами, стати частиною делегування повноважень і відповідальності керівника [22, с. 35, 38]. Керівник має відповідати за свої (фінансові, розпорядчі) рішення і результати управління, а також за розвиток і поліпшення СВК. Для того щоб забезпечити йому таку

відповідальність, керівнику необхідна підтримка внутрішнього аудитора.

Проте, на відміну від країн, що мають багаторічну практику застосування функції внутрішнього аудиту у державному секторі, Україна робить лише перші кроки на шляху запровадження цієї функції і тому процеси утворення підрозділів внутрішнього аудиту та організації їх діяльності в органах державного сектора супроводжуються певними труднощами організаційного та методологічного характеру.

Так, недостатність розкриття питань методології та організації проведення внутрішніх аудиторських досліджень у Стандартах внутрішнього аудиту [13] не дає змоги внутрішнім аудиторам деталізувати порядок і способи виконання тієї чи іншої законодавчої норми і вимагає вирішення цього питання на рівні кожного структурного підрозділу внутрішнього аудиту в органі державного сектора. Ці стандарти визначають єдині підходи до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків і рекомендацій та оцінки якості такого аудиту. Проте, незважаючи на позитивні риси (сучасність, чіткість, комплексність), стандарти внутрішнього аудиту не позбавлені недоліків: неоднозначне тлумачення внутрішнього аудиту та його ідентифікація серед інших форм контролю (розслідування, інспектування, огляд); помилкове трактування зв'язку між завданнями фінансового аудиту і аудиту відповідності та завданнями аудиту ефективності тощо. Для набуття дійсного статусу вищого органу зовнішнього аудиту Рахунковій палаті потрібно змінити масштаб і характер контрольно-аналітичних заходів, що сьогодні нею здійснюються [25]. Крім того, у світлі перебудови ідеології контролю Рахунковій палаті необхідно продовжити роботу у напрямках посилення аудиторської спроможності, підвищення рівня професіоналізму її працівників і забезпечення здійснення аудиторської діяльності відповідно до стандартів INTOSAI і кращих міжнародних методик [14].

Правдивість даних, які подають головні РБК у фінансовій та бюджетній звітності, сьогодні ніким не засвідчується, завдяки чому існує висока ймовірність того, що показники, відображені у звітах, не відповідають фактичному стану справ [23]. Адже державний фінансовий аудит, що здійснюється органами ДФІУ, не дає відповіді на питання, наскільки річні фінансові звіти в усіх істотних аспектах достовірно відображують реальний фінансовий стан РБК та чи дає ця звітність правильне уявлення про стан рахунків РБК, в тому числі й про залишки коштів щодо загального та спеціального фондів, тому посилення аудиторської спроможності Рахунковій палаті сприятиме запровадження у її практичну діяльність аудиту рахунків і систем внутрішнього контролю та підтвердження річної фінансової звітності головних РБК.

Слід відмітити, що парламент приділяє не достатньо уваги роботі Рахунковій палаті. Слабкою є підтримка Рахунковій палаті і від Кабінету Міністрів України та Міністерства фінансів України, адже «Уряд є більш зацікавленим в удосконаленні внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а не зовнішнього аудиту» [24, с. 68]. Хоча, як свідчить досвід країн – членів ОЕСР, посилення ролі Рахунковій палаті як вищого органу зовнішнього аудиту мало б позитивно впливати на розвиток функції внутрішнього аудиту у державному секторі і модернізації СУДФ в Україні.

Висновок. Відповідно до урядової концепції [4], посилення ролі Рахунковій палаті разом з дієвою, модернізованою згідно зі стандартами ЄС системою ДВФК сприятимуть підвищенню прозорості і результативності управління державними фінансами, вдосконаленню діяльності бюджетних установ завдяки переходу від адміністративної до управлінської культури, коли керівники установ незалежно й ефективно здійснюватимуть управління державними фінансами.

ЛІТЕРАТУРА

1. **Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава** : Програма економічних реформ Президента України на 2010 – 2014 рр. від 02.06.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1082.7117.0>
2. **Модернізація державного сектора** : підзвітність та контроль / Центр сприяння інституційному розвитку державної служби при Головному управлінні державної служби України // Policy Brief OECD. – 2007. – Серпень. – 8 с.
3. **Про Національний план дій на 2013 р. щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010 – 2014 рр.** «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» : Указ Президента України від 12.03.2013 р. № 128/2013.
4. **Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами** : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 р. № 633 р.
5. **Про затвердження Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади** : Постанова Кабінету Міністрів України від 24.07.2003 р. № 1156.
6. **Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р.** : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р (в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 р. № 1347-р).
7. **Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 р.** : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 р. № 1347-р (в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 р. № 1601-р).
8. **Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами** : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 р. №888- р.
9. **Бюджетний кодекс України** від 08.07.2010 р. № 2456-VI.
10. **Про Національний план дій на 2011 р. щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010 – 2014 рр.** «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» : Указ Президента України від 27.04.2011 р. № 504/2011.
11. **Про Національний план дій на 2012 р. щодо впровадження Програми економічних реформ на 2010 – 2014 рр.** «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» : Указ Президента України від 12.03.2012 р. № 187/2012.
12. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів

виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. №1001.

13. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247.

14. Про затвердження Кодексу етики працівника підрозділу внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 р. № 1217.

15. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 р. № 995.

16. Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/93660>

17. Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні впродовж I півріччя 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97742>

18. Результати попереднього та поточного контролю Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/192082>

19. Аналітично-статистичний збірник за результатами діяльності Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів (січень – червень 2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/98056>

20. Звіти про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/92782>

21. Welcome to the World of PIFC / European Commission. – 2006. – 56 p. – Introducing PIFC into Candidate, Western Balkan and European Neighbourhood Policy countries PIFC [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf

22. Де Конинг Р. П. Дж. Государственный внутренний финансовый контроль / Роберт П. Дж. де Конинг; [пер. с англ. Р. Рудницкой]. – Словения, 2007. – 336 с.

23. Оцінка системи державних фінансів України : Звіт SIGMA. – 2011. – Жовтень. – 71 с.

24. Україна. Звіт з ефективності управління державними фінансами : Проект станом на 11 квітня 2012 р. [неофіційний переклад] / Світовий банк. – 108 с.

25. Про затвердження плану першочергових заходів щодо інтеграції України до Європейського Союзу на 2013 р. : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 13.02.2013 р. № 73-р.

26. Звіт Рахункової палати за 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>

the results of the State Financial Inspection of Ukraine and its territorial bodies (January - June 2013)]. <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/98056>

De Koning, R. P. Dzh. Gosudarstvennyy vnutrenniy finansovyy kontrol [Public Internal Financial Control]. Slovenia, 2007.

[Legal Act of Ukraine] (2013).

[Legal Act of Ukraine] (2012).

[Legal Act of Ukraine] (2003).

[Legal Act of Ukraine] (2005).

[Legal Act of Ukraine] (2008).

[Legal Act of Ukraine] (2007).

[Legal Act of Ukraine] (2010).

[Legal Act of Ukraine] (2011).

[Legal Act of Ukraine] (2012).

[Legal Act of Ukraine] (2011).

[Legal Act of Ukraine] (2011).

[Legal Act of Ukraine] (2011).

[Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1082.7117.0>

[Legal Act of Ukraine] (2013).

“Modernizatsiia derzhavnoho sektora : pidzvitnist ta kontrol” [The modernization of the public sector, accountability and control]. Rolisu Vrief OESD, August: 2007.

“Otsinka systemy derzhavnykh finansiv Ukrainy” [Assessment of Public Finance of Ukraine]. Zvit SIGMA, 2011.

“Rezultaty poperednyoho ta potochnoho kontroliu Derzhavnoi kaznacheiskoi sluzhby Ukrainy” [The results of the previous and current control of the State Treasury of Ukraine]. <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/192082>

Svitovyi bank. “Ukraina. Zvit z efektyvnosti upravlinnia derzhavnymy finansamy” [Ukraine. Report on the management of public finances]. Proekt stanom na 11 kvitnia 2012 r.

“Welcome to the World of PIFC / Euroean Sommission”. http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf

“Zvit pro stan derzhavnoho vnutrishnyoho finansovoho kontroliu v Ukraini za 2012 r.” [Statement of PIFC in Ukraine by 2012]. <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/93660>

“Zvity pro rezultaty diialnosti Derzhfinspektsii ta ii terytorialnykh orhaniv” [Statements of operations Derzhfinspektsiyi and its territorial bodies]. <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/92782>

“Zvit pro stan derzhavnoho vnutrishnyoho finansovoho kontroliu v Ukraini vprodovzh I pivrichchia 2013 r.” [Statement of PIFC in Ukraine in I half of 2013]. <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/97742>

“Zvit Rakhunkovoi palaty za 2012 r.” [Report of the Accounting Chamber in 2012]. <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>

REFERENCES

“Analychno-statystychnyi zbirnyk za rezultatamy diialnosti Derzhavnoi finansovoi inspektsii Ukrainy ta ii terytorialnykh orhaniv (sichen - cherven 2013 r.)” [Analytical and statistical digest